

idp

idp

# MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

---

**AUDITORIA INTERNA COMO FERRAMENTA DE CONTROLE:  
UM ESTUDO DE CASO NO ÂMBITO DOS CONSELHOS FEDERAL  
E REGIONAIS DE FARMÁCIA ENTRE 2012 E 2020**

**ANTONIO EDSON DA SILVA JUNIOR**

Brasília-DF, 2023

**ANTONIO EDSON DA SILVA JUNIOR**

**AUDITORIA INTERNA COMO FERRAMENTA DE  
CONTROLE: UM ESTUDO DE CASO NO ÂMBITO DOS  
CONSELHOS FEDERAL E REGIONAIS DE FARMÁCIA  
ENTRE 2012 E 2020**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Administração Pública, do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

**Orientador**

Professor Doutora. Lana Montezano da Silva

Brasília-DF 2023

## **ANTONIO EDSON DA SILVA JUNIOR**

### **AUDITORIA INTERNA COMO FERRAMENTA DE CONTROLE: UM ESTUDO DE CASO NO ÂMBITO DOS CONSELHOS FEDERAL E REGIONAIS DE FARMÁCIA ENTRE 2012 E 2020**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós Graduação em Administração Pública, do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre.

Aprovado em 11 / 12 / 2023

#### **Banca Examinadora**

---

Prof. Dra.. Lana Montezano da Silva - Orientador

---

Prof. Dr. Paulo Alexandre Batista de Castro

---

Prof. Dr. José Humberto da Cruz Cunha

---

S586a Silva Junior, Antonio Edson da  
Auditoria interna como ferramenta de controle: um estudo de caso no  
âmbito dos conselhos federal e regionais de farmácia entre 2012 e 2020 /  
Antonio Edson da Silva Junior. – Brasília: IDP, 2023.

173 p. : il. color.  
Inclui bibliografia.

Trabalho de Conclusão de Curso (Dissertação) – Instituto Brasileiro de  
Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, Curso de Mestrado Profissional  
em Administração Pública, Brasília, 2023.  
Orientador: Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Lana Montezano da Silva.

1. Auditoria interna. 2. Administração pública – ferramentas de controle. 3.  
Gestão da administração pública. I. Título.

CDD: 352

---

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Ministro Moreira Alves  
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa

## DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à minha família, por fazerem parte da minha formação e representarem tudo que busquei até hoje.

## AGRADECIMENTOS

A Deus pela saúde e oportunidade para seguir com mais um desafio.

Ao Conselho Federal de Farmácia, por todo apoio, compreensão e importantes contribuições.

À Professora Lana Montezano, por acreditar nesta pesquisa e pelos valiosos conselhos e contribuições.

E aos membros da banca, Professores Paulo Alexandre Batista de Castro e José Humberto da Cruz Cunha por doarem um valioso tempo no auxílio da busca pelo saber.

## RESUMO

O foco na melhoria de processos administrativos contribui para uma gestão mais assertiva. Ao analisar auditoria interna como ferramenta de controle, percebe-se a importância do seu papel na prevenção de fatos que podem colocar em risco os objetivos organizacionais. Esta pesquisa teve como objetivo avaliar a implementação das recomendações contidas nos relatórios de auditoria interna dos Conselhos Federal e Regionais de Farmácia, com referência aos exercícios financeiros julgados no período de 2012 a 2020, para contribuir com a melhoria na gestão. A pesquisa buscou responder se as recomendações de auditoria interna do Conselho Federal de Farmácia são implementadas, garantindo a melhoria da gestão e a conformidade dos atos praticados, de acordo com as normas vigentes. Para tanto, a pesquisa é caracterizada como estudo de caso, com natureza descritiva, recorte longitudinal e transversal, a depender do objetivo específico com abordagem qualitativa e quantitativa. Adotou-se procedimentos de coleta de dados, com análise de 224 relatórios de auditoria interna, para consolidar esses dados utilizou-se a análise documental. Foi aplicado questionário eletrônico em uma amostra de 40 respondentes, atuantes na gestão de 28 conselhos de farmácia, no período de 2018 a 2023, realizando a análise de conteúdo categorial temática para as perguntas abertas, além de utilizar estatísticas descritivas (frequência, média e desvio padrão e coeficiente de variação) para perguntas fechadas. A identificação da ocorrência de implementação de recomendações de auditoria, permitiu demonstrar como esse processo acontece, os benefícios e dificuldades para implementar essas recomendações, permitindo que futuras gestões possam sanear com mais assertividade. O resultado da pesquisa demonstrou que a maior dificuldade de implementação está nos tópicos inventário, diárias e dívida ativa, demonstrando concordância em relação à ausência de monitoramento e capacitação no resultado entre o que foi apurado, comparando com o que foi respondido pelos entrevistados. Além de capacitação, fatores políticos apareceram como possível dificuldade para a implementação de recomendações. A pesquisa contribui com dados importantes para que os conselhos de farmácia possam melhorar a gestão.



Palavras-Chave: conselhos profissionais, auditoria interna, benefícios, dificuldades, melhoria de gestão.





## ABSTRACT

The focus on improving administrative processes contributes to more assertive management. When analyzing internal auditing as a control tool, the importance of its role in preventing events that could put organizational objectives at risk is clear. This research aimed to evaluate the implementation of the recommendations contained in the internal audit reports of the Federal and Regional Pharmacy Councils, with reference to the financial years judged in the period from 2012 to 2020, to contribute to improving management. The research sought to answer whether the internal audit recommendations of the Federal Pharmacy Council are implemented, ensuring improved management and compliance with the acts carried out, in accordance with current regulations. To this end, the research is characterized as a case study, with a descriptive nature, longitudinal and cross-sectional, depending on the specific objective with a qualitative and quantitative approach. Data collection procedures were adopted, with analysis of 252 internal audit reports, to consolidate this data, document analysis was used. An electronic questionnaire was applied to a sample of 40 respondents, working in the management of 28 pharmacy councils, from 2018 to 2023, carrying out thematic categorical content analysis for open questions, in addition to using descriptive statistics (frequency, mean and deviation standard and coefficient of variation) for closed questions. The identification of the occurrence of implementation of audit recommendations made it possible to demonstrate how this process happens, the benefits and difficulties in implementing these recommendations, allowing future management to clean up with more assertiveness. The result of the research demonstrated that the greatest difficulty in implementation is in the topics of inventory, daily payments and active debt, demonstrating agreement regarding the lack of monitoring and training in the result between what was determined, compared with what was answered by the interviewees. In addition to training, political factors appeared as possible difficulties in implementing recommendations. The research contributes important data so that pharmacy councils can improve management.

**Keywords:** professional advice, internal audit, benefits, difficulties, management improvement.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

<b>CDA</b>	Certidão de Dívida Ativa
<b>CF</b>	Constituição Federal
<b>CFC</b>	Conselho Federal de Contabilidade
<b>CFF</b>	Conselho Federal de Farmácia
<b>CGU</b>	Controladoria-Geral da União
<b>CLT</b>	Consolidação das Leis do Trabalho
<b>COSO</b>	Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission
<b>CRF</b>	Conselho Regional de Farmácia
<b>IDP</b>	Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa
<b>IIA</b>	The Institute of Internal Auditors
<b>IIA Brasil</b>	Instituto dos Auditores Internos do Brasil
<b>IN</b>	Instrução Normativa
<b>INSS</b>	Instituto Nacional de Seguro Social
<b>IRRF</b>	Imposto de Renda das Pessoas Físicas
<b>FGTS</b>	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
<b>NBC TSP</b>	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
<b>PASEP</b>	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
<b>RFB</b>	Receita Federal do Brasil
<b>TCU</b>	Tribunal de Contas da União

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

<b>Figura 1</b> Balança comercial brasileira 2011-2018	<b>27</b>
<b>Figura 2</b> Fluxograma Decisório Letec	<b>31</b>
<b>Figura 3</b> Fluxograma decisório Lebit	<b>36</b>
<b>Figura 4</b> Fluxograma decisório GMC 08/08	<b>60</b>
<b>Figura 5</b> Fluxograma decisório Ex-tarifário	<b>130</b>
<b>Figura 6</b> Fluxograma do Processo Decisório do mecanismo Desequilíbrio Econômico	<b>140</b>

## LISTA DE QUADROS

### Quadro 1

Comparativo sobre os objetivos da Auditoria Interna

.....33

### Quadro 2

Dificuldades da Implementação de recomendações da auditoria

.....38

### Quadro 3

Benefícios da Implementação de recomendações de auditoria

.....40

### Quadro 4

Modelo de Auditoria Adotado pelo Conselho Federal de Farmácia

.....44

### Quadro 5

Procedimentos metodológicos por objetivo específico

.....51

### Quadro 6

Cargo atual no Conselho. N = 40

.....56

### Quadro 7

Conselhos respondentes

.....56

### Quadro 8

Tempo de experiência no Conselho

.....57

### Quadro 9

Tempo de Experiência na Gestão Pública

.....57

### Quadro 10

Ocorrência de recomendações no tópico Orçamento Programa

.....62

<b>Quadro 11</b> Recomendações Para o Tópico Orçamento Programa	<b>64</b>
<b>Quadro 12</b> Ocorrência de recomendações no tópico Licitações	<b>66</b>
<b>Quadro 13</b> Recomendações Para o Tópico Licitações	<b>68</b>
<b>Quadro 14</b> Ocorrência de recomendações no tópico Arrecadação	<b>72</b>
<b>Quadro 15</b> Recomendações Para o Tópico Arrecadação.	<b>74</b>
<b>Quadro 16</b> Ocorrência de recomendações no tópico Inventário	<b>75</b>
<b>Quadro 17</b> Recomendações Para o Tópico Inventário	<b>77</b>
<b>Quadro 18</b> Ocorrência de recomendações no tópico Suprimento de Fundos	<b>78</b>
<b>Quadro 19</b> Recomendações Para o Tópico Suprimento de Fundos	<b>80</b>
<b>Quadro 20</b> Ocorrência de recomendações no tópico Encargos Sociais	<b>82</b>
<b>Quadro 21</b> Recomendações Para o Tópico Encargos Sociais	<b>83</b>
<b>Quadro 22</b> Ocorrência de recomendações no tópico Diárias	<b>85</b>

<b>Quadro 23</b> Recomendações Para o Tópico Diárias	<b>87</b>
<b>Quadro 24</b> Ocorrência de recomendações no tópico Jetons	<b>89</b>
<b>Quadro 25</b> Recomendações Para o Tópico Jetons	<b>91</b>
<b>Quadro 26</b> Tópico Verba de Representação – Sem Recomendação	<b>94</b>
<b>Quadro 27</b> Recomendações Para o Tópico Verba de Representação	<b>96</b>
<b>Quadro 28</b> Ocorrência de recomendações no tópico Dívida Ativa.	<b>99</b>
<b>Quadro 29</b> Recomendações Para o Tópico Dívida Ativa	<b>101</b>
<b>Quadro 30</b> Ocorrência de recomendações no tópico Processo Administrativo Fiscal	<b>104</b>
<b>Quadro 31</b> Recomendações Para o Tópico Processo Administrativo Fiscal	<b>106</b>
<b>Quadro 32</b> Ocorrência de recomendação no tópico Prestação de Contas	<b>107</b>
<b>Quadro 33</b> Recomendações Para o Tópico Prestação de Contas	<b>109</b>
<b>Quadro 34</b> Ocorrência de recomendação no tópico Monitoramento	<b>110</b>

**Quadro 35**

Recomendações Para o Tópico Monitoramento

.....112

**Quadro 36**

Ocorrência de recomendação no tópico Instrução Normativa N° 1.234/RFB

.....113

**Quadro 37**

Recomendações Para o Tópico Instrução Normativa N° 1.234/12 – RFB

.....115

**Quadro 38**

Ocorrência de recomendação no tópico Outras Ocorrências

.....116

**Quadro 39**

Recomendações Para Outras Ocorrências

.....118

**Quadro 40**

Distribuição de frequência da percepção de dificuldades

.....124

**Quadro 41**

Estatísticas Descritivas

.....126

**Quadro 42**

Categorias temáticas das possíveis dificuldades para implementação das recomendações de auditoria

.....131

**Quadro 43**

Distribuição de frequência da percepção de benefícios

.....133

**Quadro 44**

Estatísticas Descritivas

.....136

**Quadro 45**

Categorias temáticas dos possíveis benefícios com a implementação das recomendações de auditoria

.....141

# SUMÁRIO

## **1. INTRODUÇÃO ..... 19**

- 1.1. Contextualização ..... 19
- 1.2. Apresentação do Problema de Pesquisa ..... 21
- 1.3. Enunciação dos Objetivos ..... 22
  - 1.3.1. Geral ..... 22
  - 1.3.2. Específicos ..... 22
- 1.4. Justificativa ..... 22

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO .....27**

- 2.1 Controle na Gestão Pública ..... 27
- 2.2 Modalidades de Controle (Externo e Interno) ..... 30
- 2.3 Auditoria Interna Como Instrumento de Controle ..... 32
  - 2.2.1 Dificuldades e Benefícios da Implementação de recomendações da Auditoria Interna do Conselho Federal de Farmácia ..... 38

## **3. LÓCUS DE PESQUISA ..... 43**

## **4. METODOLOGIA ..... 49**

- 4.1. Da Natureza e Abordagem da Pesquisa ..... 49
- 4.2. Da Fundamentação Empírica ..... 51
- 4.3 Público-alvo, amostragem e amostra da pesquisa ..... 53
- 4.4 Da Análise dos Dados ..... 58

## **5. RESULTADOS .....62**

- 5.1. Análise da Ocorrência de Implementações das Recomendações das Auditorias Internas no âmbito dos CRF´s e CFF – Pesquisa Documental ..... 62
  - 5.1.1. Orçamento Programa ..... 62
  - 5.1.2. Licitações ..... 65



# SUMÁRIO

5.1.3. Arrecadação .....	<b>72</b>
5.1.4. Inventário.....	<b>75</b>
5.1.5. Suprimento de Fundos .....	<b>78</b>
5.1.6. Encargos Sociais.....	<b>81</b>
5.1.7. Diárias.....	<b>84</b>
5.1.8. Jetons.....	<b>89</b>
5.1.9. Verba de Representação.....	<b>94</b>
5.1.10. Dívida Ativa .....	<b>98</b>
5.1.11. Processo Administração Fiscal .....	<b>104</b>
5.1.12. Prestação de Contas.....	<b>107</b>
5.1.13. Monitoramento .....	<b>110</b>
5.1.14. Instrução Normativa N° 1.234/2012 - RFB.....	<b>113</b>
5.1.15. Outras Ocorrências .....	<b>116</b>
5.2 Dificuldades para implementação das recomendações.....	<b>123</b>
5.3 Benefícios para implementação das recomendações.....	<b>133</b>

## **6. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....144**

## **REFERÊNCIAS.....148**

## **APÊNDICES.....160**

Apêndice 1 – Modelo de formulário de coleta de dados relativo ao portal da transparência do Conselho Federal de Farmácia – Relatórios de Auditoria dos Exercícios Financeiros 2012 - 2020..... **160**

Apêndice 2 – Modelo de formulário do questionário a ser aplicado com os gestores..... **164**



## 1

## INTRODUÇÃO

A pesquisa desta dissertação se desenvolveu trazendo como tema a auditoria interna como ferramenta de controle, sob a ótica de um estudo de caso no âmbito dos Conselhos Federal e Regionais de Farmácia. Fazem parte deste capítulo a contextualização da pesquisa, abordando dados desde a criação dos conselhos de fiscalização profissional, que por sua vez permitiu chegar ao problema de pesquisa, seguido da apresentação dos objetivos geral e específicos, terminando com a justificativa acerca do tema proposto.

### 1.1.Contextualização

A atividade de auditoria surgiu como a consequência da necessidade de se confirmar os registros contábeis. No Brasil, mais precisamente no ano de 1946, regulamentou-se a profissão de contador, considerada como a primeira profissão liberal regulamentada do Brasil, autores afirmam que sua primeira regulamentação datava de 1.870 (JACOBS, 2020). Após esse movimento, outras profissões foram regulamentadas, surgindo a necessidade legal da criação dos conselhos de profissões regulamentadas, sendo estes, criados como Autarquias Federais.

As organizações públicas, a cada dia que passa, expandem as suas atividades, porém, cresce também a necessidade de controlar os procedimentos que estão sendo adotados, verificando se esses estão em conformidade com o que é planejado pelo gestor. Nesse sentido, Castro (2018) - observa que o controle deve ser exercido por todos os níveis e setores, para que se torne efetivo.

A discricionariedade realizada pelo gestor público passará pelo crivo e mediação, permitindo agir como impedimento ao arbítrio, o imprevisto e à imprudência administrativa (MARÇOLA, 2011, p. 76). Nesse sentido, o art. 70, da Carta Magna de 88, determina que:

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida

pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Para Frizzo (2018), um Conselho Profissional possui como principal função a fiscalização e o controle dos trabalhadores nas diversas áreas de atuação. Cabe esclarecer que, os Conselhos de Fiscalização Profissional são entidades responsáveis por regulamentar, fiscalizar e orientar o exercício das profissões regulamentadas, garantindo a qualidade dos serviços prestados e proteger a sociedade. O papel desses conselhos é promover a ética e a conduta profissional adequada, por meio da elaboração de normas e padrões para o exercício da profissão, bem como orientar os profissionais sobre suas obrigações éticas e legais. Esses conselhos também são responsáveis por fiscalizar o exercício da profissão, por intermédio de ações de inspeção, apuração de denúncias e aplicação de sanções disciplinares, quando necessário.

A Carta Magna Brasileira outorgou à União, a função para legislar e fiscalizar o exercício das profissões, funções essas típicas de estado, que foram delegadas por leis específicas, aos Conselhos de Fiscalização Profissionais. Esses conselhos têm como gestores profissionais da área que, eleitos por seus pares, cumprem mandatos previstos nas respectivas leis de criação. As leis de criação de cada conselho disciplinam que seus dirigentes não são remunerados, exercendo funções honoríficas (TRINDADE et al., 2021).

Para tanto, considerando que os conselhos de fiscalização profissional não integram a Administração Pública Direta, sendo classificados como autarquias sui generis, pois possuem ampla autonomia administrativa e financeira (STF, 2020). Serão abordados os controles, especificamente no tocante à atuação da auditoria interna do Conselho Federal de Farmácia, sob o prisma da administração pública e do controle da utilização de dinheiro público, nos moldes do que é disciplinado nas normas de auditoria governamental. Assim, baseado em exigências normativas, no intuito de apoiar a gestão no alcance dos seus objetivos e assegurar que as atividades estão sendo exercidas em conformidade com a legislação, surge a necessidade da atuação da auditoria interna (MOREIRA; BARAN, 2018).

Em 11 de novembro de 1960, foi promulgada a Lei Federal N° 3.820 (BRASIL, 1960), criando os Conselhos Federal e Regionais de Farmácia, além de outras providências. Ela desenha o escopo da estrutura administrativa desses conselhos, delegados aos seus

regionais todas as atribuições contidas na CLT referentes ao registro, fiscalização e imposição de penalidades quanto ao exercício da profissão de farmacêutico, ademais, estipula os mecanismos de eleição e representação desses conselhos e as suas respectivas atribuições.

A auditoria interna possibilita que, dentre outros benefícios, os ordenadores de despesas possuam maior controle e conhecimento de seus atos praticados, sobretudo em relação à legalidade, assegurando a padronização e melhorando a transparência. A descoberta de fraudes e desvios em conduta e valores são problemas que ainda precisam ser superados, porém, uma auditoria interna forte e independente é um importante instrumento, ao analisar, controlar, avaliar e comparar, apresentando como consequência o direcionamento necessário ao futuro da gestão pública (JUNIOR et al., 2021).

Para Oliveira (2023), o auditor interno, executando as rotinas do sistema de controle interno o qual está inserido, proporciona garantia razoável para que os objetivos da entidade sejam cumpridos de forma eficiente e eficaz, porém, o Follow up precisa ser firme. Logo, as recomendações de auditoria interna resultam do conhecimento específico da entidade.

Importa destacar que, embora não tenham sido identificados papéis de trabalho no âmbito do Conselho Federal de Farmácia – com base nas pesquisas realizadas em seu portal da transparência e, considerando os modelos de prática de auditoria no âmbito da sua jurisdição, por ter atribuições típicas de estado da Administração Pública Federal, delegadas em sua lei de criação, com a publicação da IN/GCU nº 03/2017, foi tipificada como Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG), cuja: “atividade de auditoria interna governamental tem como propósito aumentar e proteger o valor organizacional das instituições públicas, fornecendo avaliação, assessoria e aconselhamento baseados em risco” (CGU, 2017).

## **1.2. Apresentação do Problema de Pesquisa**

Baseado na relevância dos trabalhos desenvolvidos pela auditoria interna, no intuito de garantir a conformidade dos atos de gestão, formulou-se a seguinte pergunta de pesquisa:

As recomendações dos relatórios de auditoria interna do Conselho Federal de Farmácia são implementadas, garantindo a

melhoria da gestão e a conformidade dos atos praticados, de acordo com as normas vigentes?

### **1.3. Enunciação dos Objetivos**

#### **1.3.1. Geral**

A pesquisa tem como objetivo geral avaliar a implementação das recomendações contidas nos relatórios de auditoria interna do Conselho Federal de Farmácia, com referência aos exercícios financeiros julgados no período de 2012 a 2020, para contribuir com a melhoria na gestão dos Conselho Federal e Regionais de Farmácia.

#### **1.3.2. Específicos**

**Identificar a ocorrência da implementação das recomendações de auditoria interna do Conselho Federal de Farmácia no período de 2012 a 2020;**

**Identificar quais as principais dificuldades para implementação das recomendações feitas pela auditoria interna do Conselho Federal de Farmácia; e**

**Identificar quais os principais benefícios para a gestão, com a implementação das recomendações feitas pela auditoria interna do Conselho Federal de Farmácia.**

### **1.4. Justificativa**

O foco na melhoria de processos administrativos contribui para uma gestão mais assertiva, esta pesquisa buscou realçar a atenção para a importância da auditoria interna como ferramenta de controle na gestão. Nesse sentido, pode-se afirmar que a auditoria, portanto, é parte fundamental de um sistema de integridade corporativo, razão pela qual também é expressamente mencionada na Lei nº 12.846/12 LAC - Lei Anticorrupção (BRASIL, 2013), regulamentada pelo Decreto Federal nº 11.129/22, art. 56 (BRASIL, 2022), que define programa de integridade como “conjunto de mecanismos e procedimentos internos de integridade, auditoria e incentivo à denúncia de irregularidades e na aplicação efetiva de códigos de ética e de conduta, políticas e diretrizes”.

Assim, por determinação dos órgãos de controle externo, se fez necessário compor, dentro da estrutura interna de governança e autocontrole da gestão dos conselhos de fiscalização profissional, uma unidade de auditoria interna (TCU, 2014).

A auditoria interna se torna importante, no desenvolvimento de acompanhamento das atividades, permite realizar uma execução diferenciada com visão extensa, por meio da utilização de técnicas e ferramentas próprias, alicerçada em normativos internos da instituição, proporcionando o suporte ideal à gestão (MENDES; SILVA, 2018).

Para tanto, a auditoria interna auxilia na tomada de decisões, propondo aos gestores atingir os objetivos organizacionais, como órgão executor de consultoria interna e o próprio staff. A auditoria interna proporciona conhecimento necessário, com caráter mais abrangente, por meio de suas recomendações, objetivando, assim, contribuir para o melhor desempenho da gestão dentro da organização (JOSÉ; LOPES, 2021).

A auditoria é responsável por aferir a fidedignidade das informações financeiras e a conformidade dos processos internos das organizações (JUNIOR et al., 2022; ATTIE, 2018). Outrossim, baseado na necessidade de estudar a contribuição da Auditoria Interna do Conselho Federal de Farmácia, como ferramenta de controle no desempenho da gestão e, no intuito de colaborar para uma gestão mais assertiva, surgiu a necessidade de pesquisar o papel daquele departamento dentro das autarquias conselho de farmácia.

Com a ausência de dissertações relacionadas aos trabalhos de auditoria dentro dos conselhos de fiscalização profissional, verificado após diversas pesquisas de fontes confiáveis à divulgação de trabalhos acadêmicos como: repositório de dissertações do IDP, Google Acadêmico, Periódicos Capes, fontes de busca de artigos internacionais (elicit.org; litmaps.com), constatou-se a necessidade de pesquisar sobre o tema, sobretudo, no âmbito de um conselho de fiscalização profissional. Outrossim, por se tratar da utilização de dinheiro público na sua execução orçamentária, arrecadados pelas contribuições de anuidades dos profissionais inscritos em cada conselho, o modelo de auditoria interna realizado nos conselhos federal e regionais de farmácia encontra guarida no modelo de auditoria governamental – conforme dito anteriormente - tendo como pressuposto para execução de seus trabalhos, um modelo próprio de abordagens, baseado na

necessidade de aferir cumprimento dos normativos internos do próprio Conselho Federal de Farmácia, os quais possuem amparo nas normas internacionais de contabilidade pública. Para tanto, os tópicos constantes nos relatórios estão dispostos como escopo do trabalho realizado pela equipe de auditoria interna do Conselho Federal de Farmácia. Nessa toada, são analisados os procedimentos relativos ao Orçamento Programa, Controle Orçamentário, Diárias, Suprimentos de Fundos, Guias de Recolhimento de Encargos Sociais, Processos Licitatórios, Inventário Físico de Bens Móveis e Imóveis, Arrecadação, Dívida Ativa, remessa da Cota Parte do CFF, Verbas de Representação, Jetons e outras ocorrências (CFF, 2020). Cada um desses tópicos foi descrito no lócus de pesquisa (vide 3.2 desta dissertação).

Com base nisso, defende-se que o estudo da atuação da auditoria interna no setor público se mostra necessário, pois por meio dos trabalhos realizados nas auditorias internas é possível avaliar a gestão. Como exemplo, podemos citar a auditoria de gestão que, além da possibilidade de avaliar e orientar, pode contribuir por intermédio do diagnóstico de eficácia e efetividade de programas específicos de governo e execução de políticas públicas (MARQUES; ALMEIDA, 2004; **GRATERON, 1999; NETO**; BANASZESKI; CARVALHO, 2020).

Por necessidade, o órgão de auditoria seja externo ou interno deve ter independência, para que possa cumprir a abrangência das prerrogativas constitucionais dos trabalhos a serem executados que, irão culminar na emissão de relatórios aos tribunais de contas e à sociedade. Por outro viés, nas singularidades do setor público, as atividades de controle não recebem a devida relevância, o que vem a contrariar uma das funções da ciência que estuda a administração “controlar” (SILVA, 2002).

A objetividade dos auditores internos é um recurso essencial para alcance dos interesses organizacionais. Uma investigação consultiva e independente busca proteger esses interesses, bem como agrega valor à gestão (HAZAEA, 2023). A auditoria interna, pode ser utilizada como ferramenta de controle para investigar, aferir e recomendar o aprimoramento de processos dentro de uma organização.

De acordo com Ximenes et al. (2023 p. 6109), após a análise de diversas teses e dissertações publicadas sobre auditoria interna no setor público no período de 2010 a 2020, concluiu-se que: “o tema



auditoria interna no setor público ainda não é tão recorrente nas produções dos mestrados e, principalmente, de doutorados, no Brasil”. Por conseguinte, assim como Ximenes et al. (2023) demonstraram que as predominâncias das pesquisas estão relacionadas a instituições federais de ensino e instituições financeiras, além de pouca produção principalmente nas regiões Norte e Centro-Oeste do Brasil, sugerindo a relevância de pesquisar sobre auditoria interna em outras entidades da Administração Pública, além das Instituições Federais de Ensino e Instituições Financeiras.

A partir do problema formulado, este estudo verificou o cumprimento das recomendações emanadas pelo Conselho Federal de Farmácia e, com base no resultado alcançado, buscou respostas à pergunta formulada no problema de pesquisa.

Assim, a temática se justifica devido ao aumento da necessidade de transparência e de controlar as atividades administrativas, tendo como premissa a implementação de recomendações de auditoria. Dessa forma, necessita-se de um profissional, que ajude a administração na proteção do patrimônio público. Em suma, o auditor interno pode auxiliar nesse quesito, contribuindo com o aprimoramento de decisões por parte dos ordenadores de despesas. A importância social do trabalho se dá por levar à sociedade o conhecimento das contribuições e relevância da auditoria interna para as organizações.

Para tanto, esta pesquisa oferece relevância acadêmica no tocante à produção de conhecimento científico disponibilizado aos pesquisadores do tema, sendo útil como fonte de estudos a ser disponibilizado em bibliotecas e repositórios de diversas faculdades, além de demonstrar a importância dos trabalhos desenvolvidos pela auditoria interna, sob a ótica do controle interno na gestão pública. Com isso, acredita-se que, com a demonstração de quais os ganhos para gestão, a partir da implementação de tais recomendações, a pesquisa atinge seu objetivo.



?

## 2

## REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo compreende a estrutura teórica que serviu como condutor dos temas ora relacionados, todavia, reforça a proposta de investigação com embasamentos teóricos. Outrossim, o capítulo está dividido em três partes, sendo a abordagem conceitual de controle na gestão pública, modalidades de controle (externo e interno) e, da auditoria interna como ferramenta de controle na administração pública.

## 2.1 Controle na Gestão Pública

Nos dias atuais, há grande pressão pela melhoria de controles no âmbito da gestão pública, haja vista a espera de melhor prestação de serviço por parte do estado, aliado ao aumento de controle do cidadão em relação à fiscalização das contas públicas. Uma abordagem mais gerencial e inovadora, fazem parte dos desafios dos gestores públicos, sendo estes, em casos previsto na lei, responsabilizados pelos seus atos. A nova gestão pública mudou pouco em relação à prestação de serviços e não extinguiu os controles tradicionais, mesmo com a tentativa de flexibilizar e todos os apelos por inovação, mostrou mais burocratização (MOTTA, 2013). A seguir, a Figura 1 demonstra o reflexo da ausência de flexibilização na gestão pública.

**Figura 1** – Controle nas mãos do Estado



**Fonte:** adaptado de Motta (2013)

Nos estudos sobre Teoria Geral da Administração, assevera Chiavenato (2003) que, a corrente que foi iniciada pelo francês Jules Henri Fayol, sendo este o primeiro a tratar a Administração como ciência na formatação e estruturação das organizações, as quais suas teorias são consideradas a fundação da teoria clássica da administração que, compreendem aos atos de prever, organizar, comandar, coordenar

e controlar, sobretudo, mais tarde, à luz de outros autores neoclássicos, e, à proposição de uma abordagem eclética e mais utilitária. Outrossim, como consenso abordado na academia contemporânea, convergiu-se para o que hoje é ensinado como os objetivos da Ciência da Administração Contemporânea: planejar, organizar, dirigir e controlar.

Segundo Imoniana, (2019), a importância dispensada aos processos de transmissão e recepção de informações com a aplicação de clareza e objetividade, permite a criação de elos na finalização de tarefas operacionais, desde que não sejam feitos de forma verbal, ou seja, com caráter meramente informal. No tocante à identificação de responsabilidades, esse processo cria o balizamento de documentações em papel nas empresas, tecnicamente, papéis de trabalho. Para tanto, essas comunicações, para que se tornem eficazes, devem ser documentadas de forma padronizada. Com a institucionalização desse pensamento, é possível deduzir, por analogia, a necessidade de controlar.

Assim, em destaque e como primeiro colocado, percebe-se o consenso entre os auditores da ciência da administração o conceito de planejamento, que passa por todas as etapas até finalizar no controle. Nesse contexto, o COSO - Comitê das Organizações Patrocinadoras da Comissão Treadway (COSO, 2013), destaca que as atividades de controle dentro de cada organização são estabelecidas por políticas e procedimentos que visam assegurar o cumprimento das diretrizes da própria administração, com a finalidade de mitigar os riscos à realização dos objetivos. O modelo do COSO-IC, é um modelo de controle interno que utiliza práticas de avaliação de risco, seu intuito foi auxiliar por meio de uma política de gestão de risco.

Para Silva (2002), as barreiras na implementação de instrumentos de controle, bem como o comportamento dentro do serviço público são:

- a) dificuldade para medir resultados, pela falta de parâmetros externos;**
- b) não há risco de descontinuidade, porque a organização pública é essencial e não está sujeita a falências; • relativa estabilidade funcional dos agentes, que só perdem o emprego em situações especialíssimas;**

- c) grande rotatividade das funções da alta administração (agentes políticos) devido à vinculação político-partidária, que pode mudar a cada quatro anos; e**
- d) não há risco financeiro ou patrimonial para os administradores, porque o investimento vem do povo.**

De acordo com doutrina jurídica, a finalidade da atividade de controle é assegurar que a atuação da Administração Pública ocorra de acordo com os princípios administrativos impostos pelo ordenamento jurídico previsto do direito administrativo, consoante com o que é estabelecido no art. 37, da Constituição Federal de 1.988, que diz:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência(...)

Como órgão fiscalizador dos conselhos de fiscalização profissional, por se tratar de autarquias corporativas criadas em lei específica, tem-se o Tribunal de Contas da União, que dentro das suas atribuições regimentais, constituiu um documento denominado “Orientação para os conselhos de fiscalização das atividades profissionais (TCU, 2014, p.6), donde extrai-se:

(...) a coisa pública deve ser cuidada à luz do princípio da transparência. Ao elaborar sua prestação de contas, então, seus esforços deverão ser desenvolvidos no sentido de que ela reflita, com a maior fidelidade possível, aquilo que efetivamente realizou com os valores que lhe foram confiados. Ao assim proceder, seu ato corresponderá a bem mais que o cumprimento de uma formalidade, permitindo que a sociedade, por intermédio de seus órgãos de controle, possa de fato avaliar como transcorreu a aplicação de seus recursos.

Ao determinar que esses conselhos realizem a prestação de contas anual, o Tribunal de Contas da União não cumpre somente o que é previsto na Carta Magna de 88, ordenados nos art. 70 e 71, mas além, permite que a todo cidadão seja facultado o direito de fiscalizar a aplicação dos recursos públicos, faculdade esta, que foi ratificada com o a publicação da Lei Acesso à Informação – LAI (BRASIL, 2011), Lei Federal nº 12.527, de 18 de novembro de 2011.

## 2.2 Modalidades de Controle (Externo e Interno)

A Administração Pública, seja ela direta ou indireta, submete-se à fiscalização dos controles internos e externos. O primeiro controle é exercido por órgãos da própria Administração. O segundo controle, é o efetuado por ente que não pertence ao mesmo órgão, nesse caso, atribuído pela Carta Magna, fiscalizando a própria Administração, como os tribunais de contas (STROPPA, et al., 2021).

Castro (2018), afirma que a visão positiva de controle representa o alicerce das auditorias operacionais ou do sistema de controle interno, portanto, prevista na Constituição Federal, em seu art. 74. O controle administrativo, embora interno, foi inserido no ciclo de gestão governamental que compreende planejamento, orçamento, finanças e controle, pela Lei Federal nº 10.180/01 (BRASIL, 2001). Uma ferramenta importante para realimentar todo o processo de planejamento na gestão pública, que começa na primeira etapa dos trabalhos, retornando como recurso indispensável na fase de avaliação dos rumos traçados.

Complementando, ainda sob ótica de controle interno, importa destacar que ampara o gestor público. Logo, esse controle se faz necessário, primeiramente, para o gestor público e, fundamentalmente porque ele responde – com seu patrimônio e sua reputação – pelos atos praticados ou delegados a terceiros para agir em seu nome. Por isso, aconselha-se que a prática seja revestida de toda segurança possível, pautados nos princípios que regem a administração pública. O gestor público precisa estabelecer controle em todos os níveis, e de forma prévia para dar suporte a todos os seus atos decisórios (CASTRO, 2018). Percebe-se aqui, que o autor vai além da simples necessidade de constituição dos controles interno, mas enfatiza a necessidade de assessoramento, no intuito de dar segurança ao gestor perante a execução de atos, o que não garante o respectivo cumprimento.

Segundo a interpretação de Almeida et al. (2019), com a publicação da Lei Federal nº 4.320/64 – A lei da contabilidade pública (BRASIL, 1964), o Controle Interno foi isolado do Controle Externo, com isso o segundo sob a tutela do Congresso Nacional e do Tribunal de Contas da União – TCU, enquanto que o primeiro, ficou com o do próprio Governo. Assim, ligados ao Poder Legislativo, os Tribunais de Contas ficaram responsáveis por realizara fiscalização do que é definido como Controle Externo (independente do controle interno, este

realizado pela própria administração), respaldado pela fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração Pública, criadas por força de lei ou que tem sua manutenção feitas com recursos públicos (recebimento de repasses), no tocante aos princípios constitucionais da legalidade, legitimidade, economicidade e, com a respectiva aplicação de subvenções ou renúncia de receitas.

Outrossim, verifica-se o modelo proposto pelo IIA - The Institute of Internal Auditors, com objetivo de deixar claro todos os papéis, com suas respectivas responsabilidades, no tocante à atividade de gerenciamento de riscos e dos controles internos. O modelo apresenta uma visão moderna sobre os processos dentro de uma organização, permitindo aumentar a efetividade das iniciativas que se relacionam com o gerenciamento de riscos (IIA, 2020). Para melhorar o entendimento, apresentamos a seguir, na Figura 2, as atividades das três linhas de defesa criadas pelo IIA. No modelo abaixo, o controle de gerência fica sob a responsabilidade da primeira linha de defesa no tocante ao gerenciamento de riscos, as diversas funções de controle de riscos, assim como o controle de conformidade estabelecidos pela gerência fazem parte das tarefas atribuídas à segunda linha de defesa e, por fim, a avaliação independente é a prerrogativa de função da terceira linha de defesa – auditoria interna, finalizando, por tanto, o modelo idealizado.

**Figura 2** – Modelo das três linhas de defesa



Fonte: adaptado do IIA/2020.

Para esta pesquisa, o escopo foi concentrado na 3º linha de defesa, com foco no trabalho realizado pela Auditoria Interna do Conselho Federal de Farmácia.

## 2.3 Auditoria Interna Como Instrumento de Controle

A frase “auditor interno”, pode levar as pessoas a imaginar a figura de um investigador, um policial, que veio em busca de erros para relatar, perseguir ou punir (GRZESIAK, 2023). Nesse sentido, é fundamental que o auditor interno possua sobriedade na condução dos trabalhos, visando à cooperação dos auditados, sobretudo, a linguagem clara na demonstração das recomendações, proporcionando o aprimoramento dos processos, com a consequente garantia de conformidade dos atos futuros.

Os registros mostram que, no Brasil a primeira menção à exigência de auditoria está disciplinada no art. 20, “b”, Lei nº 4.728, onde fala: “organização do balanço e das demonstrações de resultado, padrões de organização contábil, relatórios e pareceres de auditores independentes registrados no Banco Central” (BRASIL, 1965).

A auditoria interna tem como finalidade realizar testes de conformidade, verificando os registros, no intuito de apresentar aos interessados a verdadeira situação da gestão. Nas palavras de (MEIRELLES, 1967, p.31):

O controle interno objetiva a criação de condições indispensáveis à eficácia do controle externo e visa assegurar a regularidade da realização da receita e da despesa, possibilitando o acompanhamento da execução do orçamento, dos programas de trabalho, dos contratos, e a avaliação dos respectivos resultados. É, sobretudo, um controle de legalidade, oportunidade e eficiência.

A necessidade de implementação das recomendações da auditoria interna é descrita por Marx (2016), afirmando que após a elaboração do planejamento estratégico da CGU – Controladoria-Geral da União 2012-2015, foi contemplada como missão institucional “Prevenir e combater a corrupção e aprimorar a gestão pública”. O autor argumenta que antes o foco do controle interno estava voltado para a verificação contábil e dos atos gestão pautados na legalidade, tendo, a partir daquele ano, a mudança de direção dos trabalhos com



direcionamento para o atingimento de resultados das políticas públicas, ou seja, aproximando-se das áreas de planejamento e gestão.

Para Teixeira (2006), os trabalhos desempenhados pela auditoria interna, bem como a implementação de suas recomendações, representam um ganho não necessariamente financeiro para a organização, mas, desde que bem aplicados, podem agregar valor para gestão e a organização como um todo.

No intuito de aferir o “Grau de adesão dos gestores a recomendações de auditoria interna” - (CALLIARI, 2018), concluiu que as recomendações da auditoria interna possuem um grau muito baixo de implementação. Segundo o autor, aproximadamente 10,60% das recomendações contidas em relatório são implementadas.

No estudo realizado por Pinheiro (2013), buscou-se identificar como acrescentar valor à organização com a auditoria interna, apresentando funções e objetivos da auditoria interna. Segundo a autora, a principal função da gestão encontra guardada na implementação de sistema de controle interno adequado, sendo a auditoria interna uma técnica de controle de gestão, cujos principais objetivos são:

- a) A confiança e a integridade da informação;**
- b) O cumprimento das políticas e da legislação aplicável;**
- c) A custódia dos ativos; e**
- d) A utilização econômica e eficiente dos recursos; A realização dos objetivos fixados.**

No tocante aos objetivos da auditoria interna, demonstraremos a seguir o Quadro 1, que apresenta os objetivos da auditoria interna baseado na visão de normativos e autores que escreveram sobre o tema, avançando em ordem cronológica:

<b>Quadro 1 – Comparativo sobre os objetivos da Auditoria Interna.</b>		
<b>Data</b>	<b>Referência</b>	<b>Objetivo</b>
2003	CFC – Conselho Federal de Contabilidade (2003)	12.1.1.3 – A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da

		integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.
2012	Almeida (2012, p.6)	Verificar se as normas internas estão sendo seguidas; verificar a necessidade de aprimorar as normas internas vigentes; verificar a necessidade de novas normas internas; efetuar auditoria das diversas áreas das demonstrações contábeis e em áreas operacionais.
2018	Castro (2018, p.337)	A auditoria interna tem por função básica avaliar a adequação e eficácia do Controle Interno e a qualidade do desempenho do órgão em que atua. Funciona como um controle gerencial para a alta administração.
2019	Crepaldi (2019, p.28)	O papel da auditoria interna é auxiliar a administração da entidade no cumprimento de seus objetivos. Para tanto, tem exercido a importante função de identificar oportunidades e estratégias para minimizar os riscos inerentes à atividade da organização da qual faz parte.

Fonte: O autor, com base na consulta literária (2023).

Na leitura do Quadro 1, percebe-se a evolução cronológica do que é disciplinado nos objetivos da auditoria interna, começando com a exigência legal normatizada pelo Conselho Federal de Contabilidade, seguindo para as conclusões dos estudiosos de conceitos de auditoria interna.

No âmbito da Administração Pública, a Secretaria Federal de Controle Interno - SFC, vinculada à Controladoria-Geral da União – CGU, em sua Instrução Normativa nº 1, de 6 de abril de 2001, menciona:

A auditoria interna constitui-se em um conjunto de procedimentos, tecnicamente normatizados, que funciona por meio de acompanhamento indireto de processos, avaliação de resultados e proposição de ações corretivas para os desvios

gerenciais da entidade à qual está vinculada. Os trabalhos de auditoria interna são executados por unidade de auditoria interna, ou por auditor interno, especialmente designado para a função, e tem como característica principal o assessoramento à alta administração da entidade, buscando agregar valor à gestão (BRASIL, 2001).

Por conseguinte, a mesma norma se refere ao tipo de auditoria abordado nesta pesquisa, onde se enquadra o Conselho Federal de Farmácia:

Para fins desta Norma, considera-se que unidade de auditoria interna é aquela pertencente à estrutura organizacional de entidades da Administração Pública Federal Indireta ou aos entes paraestatais de cooperação com o Poder Público que realizam serviços sociais autônomos.

A auditoria interna do Conselho Federal de Farmácia foi instituída para cumprir, sobretudo, o que determina o art. 70 da Carta Magna de 1988.

O controle interno é apresentado de duas formas: nas entidades em geral, conforme Pinho (2007, p. 47), a “um conjunto de normas criadas pela entidade que permeia todas as atividades e visa à eficácia organizacional”. Por conseguinte, no âmbito das entidades públicas, a CF/88, no art. 74 afirma que “os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno”.

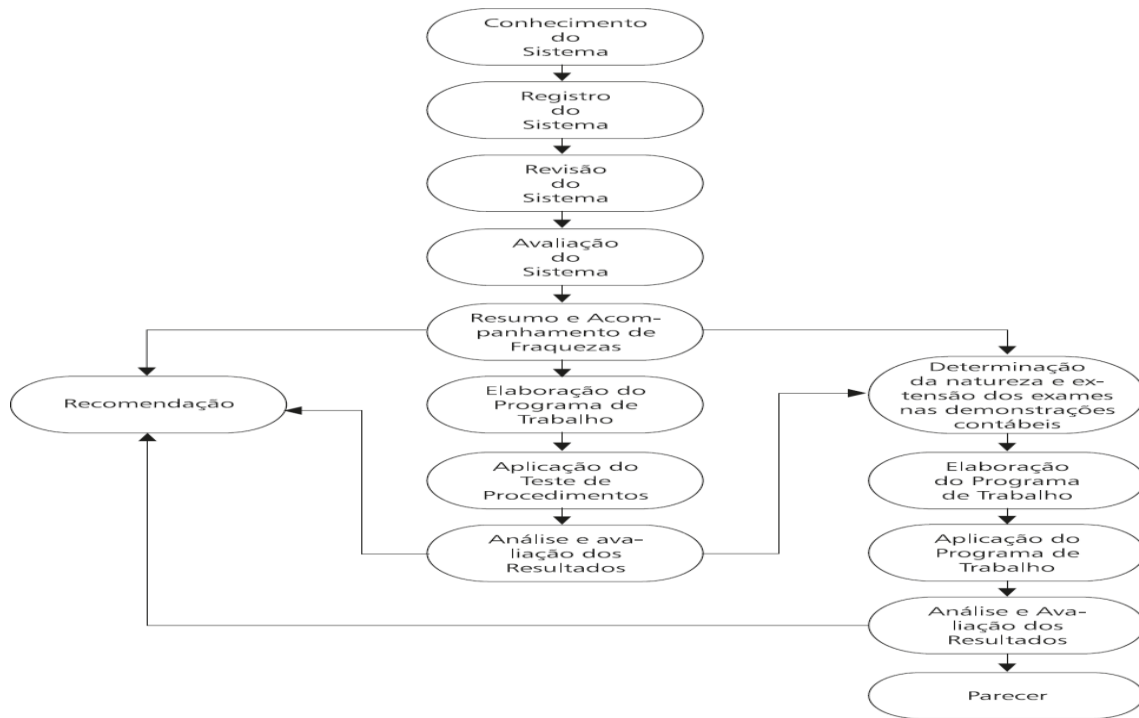
É responsabilidade do auditor interno, individualmente, demonstrar competência profissional para orientação gerencial com vistas à consecução dos objetivos almejados pela empresa em que atua. A responsabilidade também abarca aspectos de monitoramento de *compliance* para as leis, normas e políticas, aplicando-se as técnicas atuais, avaliando ações da administração, revendo a relevância e a significância dos eventuais desvios, recomendando métodos corretivos para as fraquezas de controles internos e ponderando as contingências com a alta administração (IMONIANA, 2019, p.16).

Complementando esse entendimento, assevera Attie (2018), que:

O trabalho de auditoria interna dentro do conceito correto deve ter como objetivo geral assessorar a administração no desempenho eficiente de suas funções, fornecendo-lhe análise, avaliações, recomendações e comentários sobre as atividades auditadas (ATTIE, 2018, p.374).

A seguir, a título de ilustração na Figura 3, demonstra-se os reflexos das principais etapas que precisam ser realizadas em um processo de controle interno com a auditoria, com base na interpretação de Attie (2018):

**Figura 3** – Reflexos do Controle Interno com a Auditoria



**Fonte:** Adaptado de Attie (2018).

A independência dos órgãos de controle se faz necessária para garantir a lisura do processo, a imparcialidade do trabalho, gerando respaldo e segurança para a prestação de contas perante a sociedade. Para Attie (2018), a importância que a auditoria interna tem em suas atividades de trabalho deve ser utilizada pela administração como forma de identificação e acompanhamento de que todos os procedimentos internos e diretrizes definidas pela empresa, os registros contábeis e, se, os controles internos estão em conformidade, verificando se as transações realizadas estão contabilmente escrituradas, conforme critérios previamente definidos.

No âmbito dos Conselhos Federal e Regionais de Farmácia, embora não existam manual de controles internos, assim como os disponíveis no sítio eletrônico dos órgãos de controle externo TCU e CGU, foi editada a Resolução nº 657 (CFF, 2018), a qual define auditoria interna, como:

Art. 41 - A Auditoria Interna é órgão independente de controle e fiscalização interna, com atuação exercida por auditores de carreira, vinculados à Presidência, competindo-lhes a execução de procedimentos de Auditoria Interna na Jurisdição Administrativa do Conselho Federal de Farmácia e dos Conselhos Regionais de Farmácia.

A mesma norma define como atribuições:

Art. 42 - A Auditoria Interna possui as seguintes atribuições:

a) coordenar a formulação e propor políticas, diretrizes, normativos e procedimentos que disciplinem e orientem as atividades de auditoria e de prestação de contas da gestão do CFF e dos CRFs.

b) avaliar e testar, por meio de auditorias, os controles internos e as atividades contábil-orçamentárias, financeiras, administrativas, patrimoniais e institucional-finalísticas executadas pelo CFF e pelos CRFs, bem como o desempenho da gestão e o cumprimento das finalidades institucionais;

c) assistir o Presidente quanto aos assuntos que, no âmbito do Sistema CFF/CRFs, sejam relativos à auditoria e aos procedimentos de prestação de contas da gestão;

d) orientar os CRFs nos assuntos relativos à auditoria e aos procedimentos de prestação de contas da gestão; elaborar e executar o plano anual de auditorias, inclusive as especiais, no CFF e nos CRFs;

e) verificar o cumprimento da legislação, normativos, decisões exaradas pelo CFF e decisões judiciais e dos órgãos de controle externo destinadas ao CFF e aos CRFs;

f) analisar e manifestar-se sobre propostas orçamentárias e reformulações orçamentárias do CFF e dos CRFs;

g) auditar e analisar as prestações de contas da gestão do CFF, dos CRFs e manifestar-se sobre elas, podendo ser subsidiada por auditoria terceirizada;

h) avaliar e testar a implementação das medidas necessárias para a transparência da gestão e o acesso à informação no âmbito do CFF e dos CRFs;

i) recomendar medidas de regularização ou de melhoria de procedimentos e de gestão que visem à mitigação dos riscos, à eficiência, à eficácia, à efetividade, à economicidade, à transparência, ao cumprimento da legislação e dos normativos internos e à salvaguarda dos recursos públicos, no âmbito do CFF e dos CRFs;

j) manter registro ou banco de dados das informações relacionadas às auditorias internas e às inspeções de controle interno, no âmbito do CFF e dos CRFs; e

k) disponibilizar de informações e dados precisos e confiáveis do CFF, e dos CRFs para auxiliar as instâncias competentes na tomada de decisão.

Para tanto, acredita-se que além da obrigação de controlar, a auditoria interna tem que ser capaz de assessorar, contribuindo com a demonstração do caminho correto na tomada de decisões e, além, deve ser capaz de emitir pareceres isentos de juízo de valor, garantindo o melhor bom uso dos dinheiros públicos. Para garantir confiança aos gestores públicos, quando dos desempenhos de suas atividades, foi sancionada a Lei Federal N° 13.655 (BRASIL, 2018), que visa dar mais segurança aos gestores nas tomadas e decisões, responsabilizando o parecerista em caso de dolo ou erro grosseiro, in verbis:

[Art. 28.](#) O agente público responderá pessoalmente por suas decisões ou opiniões técnicas em caso de dolo ou erro grosseiro.

## 2.2.1 Dificuldades e Benefícios da Implementação de recomendações da Auditoria Interna do Conselho Federal de Farmácia

Frequentemente, impropriedades são identificadas como resultado de violações de princípios administrativos e normas. Como consequência, o fato de se identificar a causa não resolve o problema, porém, quando se identifica a norma violada, a ação de correção poderá ser eficaz. Assim, o auditor deve ser tecnicamente preparado e conhecedor dos princípios da administração e suas normativas, assim, permitirá a identificação das causas básicas de tais impropriedades terem sido cometidas (CERQUEIRA; REIS, 2006), conforme Quadro 2.

Quadro 2 – Dificuldades da Implementação de recomendações da auditoria	
Aspectos identificados na literatura	Referência
1-Falta de planejamento na execução de processos.	Macena et al. (2017)
2- Falta de linguagem clara nas recomendações de relatórios.	Macena et al. (2017)
3-Falta de capacitação técnica da equipe do conselho para implementar a recomendação.	Oliveira (2022)
4- Falta de monitoramento por parte do gestor.	Lima (2018)

5- Ausência de cronograma de implementação.	Filho et al. (2010)
6- Carência de orientações da auditoria interna e/ou retorno de dúvidas.	Martins et al. (2020)
7- Desconhecimento da Alta Gestão e/ou mudanças de gestão durante o processo	Martins et al. (2020)
8 – Falta de um processo estruturado para planejamento, execução e monitoramento da implementação das recomendações.	Oliveira (2022)
9 – Faltam procedimentos de gestão de riscos quanto à implantação das recomendações da auditoria.	Júnior (2021)
10 – Existe resistência à mudança dos gestores/colaboradores para implementar as recomendações.	Marques (2004)

Fonte: O autor, com base na consulta literária (2023).

Outrossim, considera-se benefício de implementação das recomendações de auditoria a ausência ou diminuição da recorrência de recomendações contidas nos relatórios de auditoria do interna do Conselho Federal de Farmácia. A auditoria interna pode ser considerada como uma ferramenta valiosa para as organizações, desempenhando um papel de suma relevância, com o propósito de evitar desperdícios, rotinizar e roteirizar tarefas, assessorar a gestão e demonstrar informações aos administradores sobre a efetividade das atividades executadas. Assim, segundo Andrade (2008):

Um dos pontos mais importantes para que o controle seja atuante, traga benefícios para a sociedade e proveitoso ao País é indispensável à integração entre os controles externos e interno para que a administração pública tenha a eficiência e a moralidade desejadas.

A seguir, apresenta-se o Quadro 3, que consolida a literatura em torno da definição de benefícios proporcionados com a implementação de recomendações de auditorias.

### Quadro 3 – Benefícios da Implementação de recomendações de auditoria

Aspectos identificados na literatura	Referência
1- Tomada de decisão mais eficaz e benéfica para a gestão.	Lima (2018)
2 – Garantia da conformidade das práticas de gestão adotadas pelo conselho.	Geraldes (2021)
3- Capacidade da administração pública de manter um serviço com a qualidade esperada durante um longo período.	Grateron (1999)
4-Pemite criar indicadores de avaliação da gestão.	Grateron (1999)
5- Implementação de sistema de qualidade.	Macena et al. (2017)
6- Melhoria da produtividade da equipe do conselho.	TCU (2009)
7- Evitar uso indevido de recursos públicos	TCU (2009)
8- Melhoria na organização administrativa	Brito (2016)
9 – Melhoria nos processos organizacionais.	Silva; Costa (2019), Oliveira (2019)
10 – Melhoria nos controles internos	Silva; Costa (2019), Oliveira (2019)
11 – As respostas aos riscos tornam-se mais eficazes	Oliveira (2019)
12 – Aprendizado para equipe, para realizar o trabalho em conformidade com as normativas vigentes e boas práticas de gestão.	Silva; Costa (2019), Oliveira (2019)

Fonte: O autor, com base na consulta literária (2023).

Com isso, percebe-se que a auditoria interna enquanto parte integrante de um Sistema de Controle da Administração Pública, precisa observar a atuação consultiva e orientadora, permitindo evadir falhas, sejam estas involuntárias ou provocadas, por meio dos gestores envolvidos nos processos organizacionais e, que, os benefícios advindos de um sistema de controle interno organizado, operando com eficiência. Nesse sentido, o trabalho desenvolvido por uma equipe de auditoria interna pode ser visto como ferramenta, garantindo o melhor emprego dos recursos, prevenir ou mitigar fraudes, desperdícios ou



desvios, permitindo o cumprimento da atividade finalística do ente público (SILVA, 2005).

No próximo item, está descrita a abordagem metodológica que foi utilizada para esta pesquisa.



3

## 3

**LÓCUS DE PESQUISA**

Este capítulo compreende o lugar, o qual a pesquisa encontrou amparo na busca por conhecimento e exploração, por isso, o escopo foi delimitado no Sistema CFF/CRFs (Conselhos Federal e Regionais de Farmácia).

Para tanto, a pesquisa buscou compreender se as recomendações da equipe de auditoria interna do Conselho Federal de Farmácia, contribuem para melhoria da gestão das autarquias que compõem aquele sistema. Por esse motivo, primeiramente, é necessário entender como atuam os Conselhos de Fiscalização Profissional.

Os Conselhos de Fiscalização Profissional são autarquias sui generis, exercem o papel, delegado pelo estado, de fiscalizar e disciplinar o exercício das diversas profissões regulamentadas. Seus Fiscais, empregados públicos concursados detêm o poder de polícia para multar profissionais e estabelecimentos. Logo, esses conselhos enquadram-se como autarquias especiais, possuem recursos próprios e autonomia administrativa para realizar sua execução orçamentária. (REOLON, 2020; STF, 2020).

Para tanto, o conselho federal de cada profissão regulamentada figura como o órgão central, responsável por normatizar e fiscalizar seus respectivos regionais, possui jurisdição em todo o território nacional, sendo sediado no Distrito Federal. Nessa toada, percebe-se que o ato de fiscalizar o exercício da profissão, bem como os estabelecimentos comerciais e industriais, é a atribuição dos conselhos regionais. Afirma Reolon (2020) que, a fiscalização exercida pelos conselhos não tem o caráter meramente punitivo daqueles profissionais que mal executam suas responsabilidades. Ocorre também o controle preventivo. Com isso, torna-se visível a atividade finalística desses conselhos que, além de do papel burocrático de fiscalizar, cabe o importante papel de proteger a sociedade, propondo, inclusive, ações por meio de políticas públicas.

A fundação de um órgão profissional de Farmácia iniciou em 1936 por intermédio de solicitações em convenções e congressos pelo Brasil. Iniciado com o apoio de lideranças do Governo, assim, em 11 de

novembro de 1960, com a publicação da Lei Federal nº 3.820, foram criados os Conselhos Federal e Regionais de Farmácia, essas autarquias são dotadas de personalidade jurídica de direito público, com autonomia administrativa e financeira conferidas em suas respectivas leis de criação. Os Conselhos são tem a missão de zelar por princípios da ética e da disciplina da classe dos que praticam qualquer atividade farmacêutica no Brasil, tendo como atividade finalística a fiscalização do exercício profissional. Seu orçamento não recebe repasses da união, tendo sua fonte de renda as inscrições e anuidades dos profissionais farmacêuticos, estabelecimentos e indústrias do ramo (BRASIL, 1960; CFF 2023).

No intuito de demonstrar o modelo de auditoria adotado pelo Conselho Federal de Farmácia, de acordo com a jurisprudência criada pelo Tribunal de Contas da União, apresenta-se a seguir o Quadro 4.

<b>Quadro 4 – Modelo de Auditoria Adotado pelo Conselho Federal de Farmácia</b>	
<b>Tópico do relatório</b>	<b>Definição</b>
Orçamento Programa (Lei Nº 4.320/64 – Artigos 1º ao 33)	O Orçamento Programa dos Conselhos Federal e Regionais de Farmácia é elaborado, face autonomia administrativa conferida pela Lei Federal nº 3.820/60, pelos seus respectivos gestores, passando pela apreciação da Comissão de Tomada de Contas da respectiva autarquia regional, finalizando com a homologação do seu plenário. Por conseguinte, é encaminhado ao Departamento de Auditoria Interna do Conselho Federal de Farmácia para análise e emissão de parecer, conforme disciplinado na Resolução CFF nº 531/2010, arts. 3º ao 7º. O encaminhamento segue para emissão de parecer da Comissão de Tomada de Contas do CFF, seguido de homologação do Plenário do CFF, com posterior publicação de acórdão no Diário Oficial da União (CFF, 2020).
Diárias	A definição e forma de pagamento de diárias no âmbito da Administração Pública, foi disciplinado pelo Decreto nº 5.992, de 19 de dezembro de 2006 e suas posteriores alterações e regulamentada no âmbito do Conselho Federal de Farmácia pela Resolução nº 598, de 7 de junho de 2014, revogada pela Resolução nº 743/2022, de 13 de dezembro de 2022. A

	<p>Resolução do CFF disciplina que os seus regionais devem deliberar normas para pagamento de diárias, enviando a respectiva norma para análise de emissão de parecer da Auditoria interna, com imediata homologação do plenário do CFF, dando a devida publicidade dos atos, sendo o valor adequado à sua realidade econômico/financeira. Com base nos normativos atuais os comprovantes necessários à regularidade do processo de concessão de diárias, são:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Convocação, convite ou qualquer outro instrumento formal que dê causa ao pagamento de diária, incluindo aqui também, fôlder do evento (se houver);</li> <li>- Nota de Empenho contendo todos os detalhes relativos à despesa, tais como: identificação do beneficiário, valor unitário da diária, valor total a ser pago, quantidade de diárias, período de deslocamento, local para onde se deslocou e detalhamento do evento;</li> <li>- Comprovante de depósito ou transferência bancária, nominal ao beneficiário pelo recebimento das diárias;</li> <li>- Comprovação de deslocamento, que poderá ser efetuado mediante comprovante de embarque, quando deslocamento por meio de transporte aéreo ou terrestre. Quando o deslocamento for realizado no veículo da Entidade, deverá ser anexada ao processo de despesa planilha de controle do veículo, assim como deverá ser ressaltado no empenho tal situação. Quando o deslocamento se der em veículo particular, deverão ser fornecidas ao regional as notas fiscais correspondentes aos abastecimentos, com o devido preenchimento, sem rasuras, borrões ou emendas, guardada a proporcionalidade entre a distância percorrida e a litragem de combustível, que será objeto de posterior reembolso. No citado preenchimento da nota fiscal, deverá ser identificado o condutor do veículo, com nome e CPF, placa e quilometragem no ato do abastecimento.</li> <li>- Comprovação de participação, no caso de congressos e outros similares serão efetuados por intermédio do Certificado de Participação, no caso de outras reuniões, como as realizadas com Associações de Farmacêuticos, deverá ser juntada ao processo de despesa, cópia da ata da reunião e da lista de participantes devidamente assinada e o Relatório de Viagem (Anexo I, da Resolução nº 646/2017) (CFF,2020).</li> </ul>
<p>Guias De Recolhimento De</p>	<p>Esse tópico é verificado, face o cumprimento da legislação, visa evitar o arquivo inadequado das guias de recolhimento de encargos sociais. Os Regionais devem possuir seus arquivos regularizados, onde todas as guias originais</p>

Encargos Sociais	precisam conter arquivo próprio. Tal exigência deriva da obrigação do Regional manter guarda permanente das guias relativas aos encargos trabalhistas, tais como as guias de INSS, FGTS, PASEP e IRRF (CFF.2020).
Processos Licitatórios	Toda despesa com serviços e compras de mesma natureza realizada no exercício financeiro que totalize importância superior ao limite de dispensa de licitação, deverá, obrigatoriamente, ser precedida de certame licitatório, com base na Lei de Licitações e Acórdãos emitidos pelo Tribunal de Contas da União (CFF, 2020).
Inventário Físico De Bens Móveis E Imóveis	O Inventário Físico de Bens consiste no sistema de controle de todos os bens móveis e imóveis de propriedade do Regional, onde constará além de sua descrição detalhada, número de tombamento, valor de aquisição, data e localização de sua utilização, artigos 94, 95 e 96 da Lei nº 4.320/64. Este controle faz parte do Sistema Patrimonial, ou seja, o total inventariado estará registrado no Balanço Patrimonial, devendo, obrigatoriamente, haver conciliação entre os valores expressos no Sistema de Controle Patrimonial e no Sistema de Controle Contábil, além do dispositivo da NBC TSP 07/2017 – CFC e Manual de Controle Patrimonial criado pelo Conselho Federal de Farmácia, utilizado como instrumento norteador aos Contadores dos Regionais (CFF.2020).
Dívida Ativa	É obrigatória a inscrição como Dívida Ativa, dos créditos exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, ou seja, devem ser registrados no Livro da Dívida Ativa todos os inadimplentes, pessoa física e jurídica, que não efetuaram a quitação de seus débitos até o encerramento do exercício, conforme o § 1º, do art. 39 da Lei nº 4.320/64 e Lei nº 6.830/80, disciplinada também nos arts. 98 a 123, da Resolução CFF nº 531/2010. Este registro deverá ser efetuado em livro próprio que conterá todas as formalidades necessárias. Após este registro será lavrada a Certidão de Dívida Ativa – CDA, que deverá ser compartilhada entre os Departamentos de Contabilidade e Jurídico, um responsável por seu registro contábil e outro responsável por seu andamento judicial. A Dívida Ativa é dividida em duas fases: uma administrativa e outra executiva. Na primeira, todos os procedimentos de apuração e registro são efetivados, porém o devedor é convidado a realizar sua quitação perante o Regional, no

	<p>âmbito administrativo; na segunda fase a cobrança é realizada judicialmente (CFF, 2020).</p>
Arrecadação	<p>A Arrecadação dos Conselhos Regionais, com o respectivo repasse de cota parte ao Conselho Federal está disciplinada nos arts. 26 e 27 da Lei nº 3.820/60 e sua execução disciplinada pelos arts. 13 a 26 da Resolução CFF nº 531/2010. O trabalho visa aferir se os Regionais possuem convênio bancário com repasse automático da cota parte do CFF, durante a realização das auditorias anuais busca-se atestar a regularidade ou diferença, caso constatada, relativas a créditos efetuados na conta arrecadação, se ocorrer fora do convênio bancário (depósitos, docs., transferências eletrônicas e outros) ou ainda, algumas inconsistências na aplicação do próprio convênio bancário, serão apontadas nos relatórios e posteriormente identificadas pelo Regional ou pela contabilidade do Federal, conforme o caso, sendo também observado nas auditorias a possível existência de contas judiciais que não fazem parte do convênio (CFF.2020).</p>
Prestação De Contas	<p>Cabe à Auditoria Interna do Conselho Federal de Farmácia a execução do Plano Anual de Auditoria, que consiste na realização de visitas in loco aos Conselhos Regionais de Farmácia, assim como no Conselho Federal, a fim de verificar os controles internos. O Processo Administrativo oriundo desta rotina faz parte do Processo de Prestação de Contas que será submetido à Comissão de Tomada de Contas do CFF, posteriormente apresentado ao Plenário do CFF, para julgamento.</p>
Retenção de Tributos e Contribuições	<p>Este item é verificado durante os trabalhos de auditoria, em cumprimento à Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.540, de 05 de janeiro de 2015 (CFF, 2020).</p>
Verbas de Representação e Jetons	<p>O §3º, do art. 2º da Lei nº 11.000, de 15 de dezembro de 2004, dá aos Conselhos Fiscalizadores das Profissões Liberais a liberdade de normatizar sobre a concessão de diárias, jetons e verbas de representação. Ante esta liberalidade, o Conselho Federal de Farmácia editou Resolução nº 598, de 7 de junho de 2014 (essa revogada pela Resolução nº 743/2022), criando e estabelecendo valores para referenciais/limites de despesas com diárias, jetons e verbas de representação (CFF, 2020).</p>

Fonte: Portal da Transparência do CFF.



4



# 4

## METODOLOGIA

Este capítulo compreende os caminhos metodológicos utilizados na condução da pesquisa, contemplando a sua natureza e abordagem; fundamentação empírica com descrição dos procedimentos de coleta; tratamento e análise de dados de coleta, com vistas a atingir os objetivos específicos da pesquisa.

### 4.1. Da Natureza e Abordagem da Pesquisa

A pesquisa teve natureza descritiva, pois buscou descrever sobre a implementação das recomendações de auditorias internas do Conselho Federal. Para Minayo (p. 194, 2014), “Denomina-se observação descritiva a que se realiza de forma totalmente livre, embora o investigador de campo deva estar sempre focalizado no que constitui seu objeto de estudo”.

A abordagem foi qualitativa e quantitativa. A pesquisa qualitativa demonstra o nível de sinceridade que não pode ser quantificado, tem a intenção de compreender a lógica interna de grupos, instituições e atores, em relação a valores culturais, representação de indivíduos, instituições e movimentos sociais, além de processos históricos, sociais e de implementações de políticas públicas (MINAYO, 2014). Para tanto, foram utilizadas a pesquisa bibliográfica para elaboração da fundamentação teórica desta pesquisa e pesquisa documental, como levantamento de dados, baseados em documentos escritos, ou seja, dados secundários (LAKATOS; MARCONI, 2003), sendo utilizados relatórios de auditoria extraídos do portal da transparência do Conselho Federal de Farmácia. Para obter dados primários qualitativos, foi inserida uma pergunta aberta em questionário de coleta de dados.

No intuito de evitar equívocos na análise de dados e, para melhor atingir os objetivos específicos deste trabalho, também foi adotada a análise quantitativa de dados, por meio de análise de questionário enviado aos gestores (presidentes e ex-presidentes), administradores e contadores dos vinte e oito (28) Conselhos Federal e Regionais de Farmácia.

O recorte adotado foi o período dos exercícios financeiros que compreendem aos anos de 2012 até 2020, esse período se deve ao lapso temporal de paralisação das auditorias no âmbito dos conselhos farmácia, por conta da pandemia mundial de COVID-19. No intuito de obter-se dados fidedignos no resultado da pesquisa, no primeiro momento, foi adotado o recorte longitudinal, onde foram analisadas diversas variáveis utilizadas, conforme o 1º objetivo proposto de identificar o grau de implementação das recomendações de auditoria no período de 2012 a 2020, estes estudos foram realizados seguindo uma sequência temporal retrospectiva, avançando ao longo dos anos, conforme marco temporal determinado (2012 – 2020) - (FONTELLES *et al.*, 2009).

No segundo momento, com a análise de múltiplas variáveis e, a fim de efetuar a coleta de dados perante os gestores, buscou-se atender os objetivos específicos “b” e “c”, quais sejam: identificar quais as principais dificuldades para implementação das recomendações feitas pela auditoria interna do Conselho Federal de Farmácia e identificar quais os principais benefícios para a gestão, com a implementação das recomendações feitas pela auditoria interna do Conselho Federal de Farmácia, respectivamente, para isso, foi adotado o recorte transversal. Nesse sentido, assevera Zangirolami-Raimundo *et al.* (2018):

Além da pura descrição de fenômenos, o desenho de corte transversal também tem utilidade em estudos nos quais se pesquisam relações do tipo causa e efeito, que buscam, ao menos preliminarmente, analisar as relações entre fatores de risco, fatores determinantes e o que se supõe serem suas consequências ou efeitos (denominados desfechos), como doenças, sequelas e danos ou até vantagens (proteção), de qualquer tipo.

A estratégia metodológica escolhida foi o estudo de caso dos trabalhos realizados pela auditoria interna do Conselho Federal de Farmácia. Para Minayo (2014), o estudo de caso tem seus objetivos resumidos em:

- (a) compreender os esquemas de referência e as estruturas de relevância relacionadas a um evento ou fenômeno por parte um grupo específico;
- (b) permitir um exame detalhado de processos organizacionais ou relacionais;
- (c) esclarecer os fatores que interferem em determinados processos; e

(d) apresentar modelos de análise replicáveis em situações semelhantes e até possibilitar comparações, quando no projeto, no decurso do trabalho de campo e nas análises o investigador trabalhar com tipificações.

## 4.2. Da Fundamentação Empírica

A seguir, no Quadro 5, apresenta-se os procedimentos metodológicos por objetivos, com ilustrando o que será adotado de forma consolidada. Em seguida são detalhados os procedimentos de amostragem, coleta e análise de dados.

Quadro 5 - Procedimentos metodológicos por objetivo específico							
Objetivo Específico	Abordagem	Método	Coleta de dados	Instrumentação	Público-Alvo	Amostragem	Análise de dados
Identificar a ocorrência da implementação das recomendações de auditoria interna do Conselho Federal de Farmácia no período de 2012 a 2020.	Qualitativa	Pesquisa documental	Pesquisa de documentos no Portal da Transparência do Conselho Federal de Farmácia	Roteiro de análise documental – (modelo proposto no anexo 1)	Relatórios de contas julgadas dos CRFs/CF F, disponíveis no sítio eletrônico do CFF	Relatórios de Auditoria dos Exercícios Financeiros de 2012 – 2020	Análise documental consolidada por conselho, demonstrando a quantidade de recomendações e implementações

<p>Identificar quais as principais dificuldades para implementação das recomendações feitas pela auditoria interna do Conselho Federal de Farmácia.</p>	<p>Quantitativa</p>	<p>Levantamento</p>	<p>Questionário survey</p>	<p>Formulário eletrônico no Google Forms (modelo proposto no Apêndice 2)</p>	<p>Gestores, Contadores e Administradores dos CRFs/CF F</p>	<p>Amostragem não probabilística por julgamento</p>	<p>Análise de conteúdo</p>
<p>Identificar quais os principais benefícios para a gestão, com a implementação das recomendações feitas pela auditoria interna do Conselho Federal de Farmácia.</p>	<p>Quantitativa</p>	<p>Levantamento</p>	<p>Questionário survey</p>	<p>Formulário eletrônico no Google Forms (modelo proposto no Apêndice 2)</p>	<p>Gestores, Contadores e Administradores dos CRFs/CF F</p>	<p>Amostragem não probabilística por julgamento</p>	<p>Análise de conteúdo</p>

Fonte: o autor (2023).

A pesquisa foi desenvolvida em duas etapas, para isso, o objetivo foi analisar, utilizando abordagens metodológicas diferentes, com a intenção de obter eficiência na coleta de dados, instrumentação, público-alvo, amostragem e análise de dados.

No primeiro momento, com a intenção de satisfazer o objetivo específico “a” - identificar a ocorrência da implementação das recomendações de auditoria interna do Conselho Federal de Farmácia no período de 2012 a 2020, realizou-se o estudo documental de

relatórios de auditoria extraídos do portal da transparência do Conselho Federal de Farmácia relativos aos exercícios financeiros de 2012 a 2020. Importa destacar que, por motivos desconhecidos, alguns relatórios não estavam disponíveis.

No segundo momento, com a intenção de atingir os objetivos “b” - Identificar quais as principais dificuldades para implementação das recomendações feitas pela auditoria interna do Conselho Federal de Farmácia e “c” - identificar quais os principais benefícios para a gestão, com a implementação das recomendações feitas pela auditoria interna do Conselho Federal de Farmácia; na intenção de acatar a sugestão da banca de qualificação desta pesquisa, criou-se um questionário eletrônico, por meio da ferramenta google forms.

### **4.3 Público-alvo, amostragem e amostra da pesquisa**

O escopo da pesquisa abrangeu 28 autarquias federais do seguimento conselhos de farmácia, sendo 1 (um) conselho federal, este sediando em Brasília/DF e 27 (vinte e sete) conselhos regionais (26 sediados nos estados brasileiros mais 1 com sede no Distrito Federal). Dentro do escopo delineado, a análise total compreenderia a soma de 252 (duzentos e cinquenta e dois) relatórios de auditoria interna, porém, foram encontrados 224 (duzentos e vinte e quatro). Visando manter o sigilo de dados pessoais, uma vez que esta pesquisa não solicitou autorização formal às respectivas autarquias e, com amparo na Lei Federal nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (BRASIL, 2011), trabalhou-se somente com dados públicos. Por fim, as respectivas autarquias foram classificadas como C1 a C28, de forma aleatória, para evitar identificação da organização, representando os conselhos nº 1 até o nº 28, conforme análise contida no capítulo 4 desta pesquisa.

Para tanto, criou-se um instrumento de coleta de dados, que está inserido no apêndice 1 desta dissertação. Por conseguinte, efetuou-se a leitura dos relatórios de auditoria, classificando os quadros em duas apresentações “ocorrência de recomendação no respectivo tópico de relatório” e “recomendação para o respectivo tópico de relatório”, a ordem de criação foi disposta em tópicos, segundo modelo de auditoria adotado pelo CFF e, seguindo a ordem cronológica para cada tópico, conforme disposto em cada relatório analisado. Por fim, utilizou a ferramenta Microsoft Excel, alinhando horizontalmente todos os conselhos, constando abaixo de cada conselho os exercícios financeiros analisados – 2012 a 2020 - por coluna, enquanto que as categorias foram

postas na vertical, separado em linhas quando havia mais de uma recomendação, criando-se as referências R1 até RX (onde “X” significa o número de categorias existentes).

Foram enviados e-mails com o formulário criado para o público-alvo total de 113 pessoas, diretamente envolvidas na gestão dessas autarquias, ora chamados de stakeholders. Os recebedores desses e-mails ocupam ou ocuparam cargo de presidentes, ex-presidentes, administradores (concurados), contadores (concurados) e assessores (livre nomeação/exoneração) no período de 2018 a 2023 que, são considerados os burocratas de alto e médio escalão e, além de atuarem como staff, no caso dos administradores, contadores e assessores, dos ordenadores de despesa (presidentes e ex-presidentes), são responsáveis pela segunda linha de defesa nesses regionais, lidando diretamente com a equipe de auditoria interna do Conselho Federal de Farmácia, portanto, acredita-se que são atuantes na implementação de recomendações feitas pela auditoria interna.

Para a coleta das informações obtidas por meio do questionário, o instrumento estava composto com as seguintes partes: (i) apresentação da pesquisa, com a pergunta se está de acordo em participar voluntariamente; (ii) 10 (dez) perguntas fechadas sobre as dificuldades relacionados à implementação de recomendações de auditoria, entre as opções de respostas, os entrevistados deveriam escolher, dentro da escalada definida - likert, respostas de 1 a 5, onde 1 representava – discordo totalmente; 2 representava – discordo parcialmente; 3 representava – nem concordo e nem discordo; 4 – representava concordo parcialmente; 5 representava – concordo totalmente; e 1 (uma) pergunta aberta indagando se há mais alguma contribuição acerca das dificuldades. Por conseguinte, seguindo o mesmo raciocínio, 12 (doze) perguntas fechadas sobre os benefícios relacionados à implementação de recomendações de auditoria e 1 (uma) pergunta aberta indagando se há mais alguma contribuição acerca dos benefícios; (iii) questões do perfil do respondente (cargo, conselho a qual o participante pertence, sexo, escolaridade, tempo de experiência no conselho, tempo de experiência na gestão pública, responder se já acompanhou algum trabalho de auditoria do Conselho Federal de Farmácia e responder se já participou de projetos de implementação de recomendações de auditoria do interna Conselho Federal de Farmácia), esse instrumento de coleta está inserido no apêndice 2 desta dissertação.

For fim, importa destacar que, as perguntas fechadas contidas no formulário, foram elaboradas, com base na literatura (Quadros 2 e 3). No intuito de proporcionar a validação semântica, validade por intermédio do mesmo formulário, enviou-se, um semana antes do período enviado ao público-alvo, a três (3) auditores de carreira do CFF, um (1) técnico em contabilidade lotado no setor de auditoria interna e um (1) controlador que, também é auditor de carreira da autarquia CFF que, além de concordarem com as perguntas contidas nos Quadro 2 e 3, também contribuiram para responder, sobre o formulário eletrônico, o prazo médio de preenchimento que, no caso em tela, foi cerca de 10 minutos.

Os formulários foram enviados no dia 11/8/2023 com prazo para preenchimento até 18/8/2023. Devido à baixa adesão, especificamente dos perfis de presidentes e ex-presidentes – ordenadores de despesas, reenviou-se no dia 22/8/2023, desta vez, dando prazo até 31/8/2023. Ao passo que o formulário foi reenviado, verificou-se por meio dos telefones disponíveis nos portais da transparência de cada o conselho o respectivo número de telefone da autarquia, por conseguinte, realizou-se ligações um a um com o intuito de divulgar e pedir maior participação na pesquisa. Ao final do segundo período proposto, obteve-se 40 (quarenta) respostas, representando uma taxa de retorno de 35%. Para o tamanho da população face do tamanho da amostra obtida, a pesquisa revela uma margem de erro de 11% e um grau de confiança de 90%, todavia, utilizou-se a calculadora de margem de erro e grau de confiança da survey monkey (<https://pt.surveymonkey.com/mp/margin-of-error-calculator/>). Para tanto, destaca-se que, dos 28 conselhos demandados, obteve-se pelo menos 1 (uma) resposta oriunda de cada conselho, sendo estas envolvendo os perfis de presidentes, ex-presidentes, administradores ou contadores.

Na análise do Quadro 6, relativo ao perfil dos entrevistados, viu-se que 55% dos respondentes são empregados efetivos/concursados ocupando os cargos de contador ou administrador; 25% ocupam algum cargo ligado ao staff, porém, na condição de assessor da diretoria (livre nomeação / exoneração); e 20% são presidentes ou ex-presidentes.

### Quando 6 - Cargo atual no Conselho. N = 40

Cargo	Assessor	Empregado Efetivo (administrador ou Contador).	Diretor. (Presidente ou Ex-Presidente)
Quantidade	10	22	8

Fonte: Formulário *Google Forms*, elaborado pelo autor (2023).

Em relação ao conselho o qual o respondente está ou esteve vinculado, obteve-se o seguinte perfil, concluindo-se que os conselhos participaram com pelo menos 1 resposta, por região, conforme Quadro 7 a seguir.

### Quadro 7 – Conselhos Respondentes

Conselho	Nº de Respostas	%
CRF-AC	4	10
CRF-AL	3	7,5
CRF-AM	3	7,5
CRF-AP	3	7,5
CRF-BA	2	5
CRF-CE	2	5
CRF-DF	2	5
CRF-GO	2	5
CRF-MA	2	5
CRF-MG	2	5
CRF-MS	2	5
CRF-MT	2	5
CRF-PB	2	5



CRF-PE	1	2,5
CRF-PR	1	2,5
CRF-RN	1	2,5
CRF-RO	1	2,5
CRF-RR	1	2,5
CRF-RS	1	2,5
CRF-SC	1	2,5
CRF-TO	1	2,5
CFF	1	2,5
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>100</b>

**Fonte:** informações extraídas *google forms*, com base em dados do questionário.

Outrossim, viu-se que 19 (47,5%) dos entrevistados declara ser do sexo feminino, enquanto que 21 (52,5%) do sexo masculino; em relação ao grau de escolaridade, 11 (27,5%) declara possuir ensino superior e 29 (72,5%) declara possuir pós-graduação.

Em relação ao tempo de experiência, obteve-se as respostas constantes nos Quadro 8 e 9.

Quadro 8 – Tempo de experiência no Conselho					
Faixa de período	De 1 a 5 anos	De 6 a 9 anos	De 10 a 14 anos	De 15 a 19 anos	Mais de 20 anos
Frequência	11 (27,5%)	9 (22,5%)	5 (12,5%)	4 (10%)	11 (27,5%)

**Fonte:** Formulário Google Forms, elaborado pelo autor (2023).

Quadro 9 – Tempo de Experiência na Gestão Pública			
Faixa de período	De 1 a 5 anos	De 6 a 10 anos	Mais de 10 anos
Frequência	12 (30%)	8 (20%)	20 (50%)

**Fonte:** Formulário *Google Forms*, elaborado pelo autor (2023).

Por fim, 36 (90%) dos entrevistados afirma que já acompanhou algum trabalho de auditoria interna do CFF, enquanto 4 (10%) declara que não; 25 (62,5%) informa que participou de projetos de implementação de recomendações de auditoria interna do CFF, enquanto 15 (37,5%) disse que não; e 22 (55%) declara que atua como gestor ou empregado dos CRFs/CFF, enquanto 18 (45%) dos entrevistados informa que não atua mais como gestor ou empregado dos CRFs/CFF.

#### **4.4 Da Análise dos Dados**

Conforme dito anteriormente, foram criados códigos para cada conselho, classificando-os de C1 até C28, de modo a não expor as autarquias e seus respectivos gestores, os dados foram classificados de acordo com cada tópico de relatório, dividindo-se a primeira análise em “sem recomendação”, demonstrando nos quadros coloridos como: ocorrência de recomendações; na segunda com a demonstração da respectiva recomendação contendo a classificação em planilha de ferramenta Microsoft Excel, a seguir, no Capítulo 4 – análise dos resultados, consolidados em tabelas, demonstrando a evolução temporal, bem como a recorrência.

Todos os quadros com análise dos relatórios onde os tópicos constavam “sem recomendação”, ora chamados de ocorrência de recomendação, estão identificados com cores, leia-se da seguinte forma:

- a) - Azul considera-se sem recomendação;**
- b) - Vermelho considera-se com recomendação; e**
- c) - Amarelo considera-se sem dados ou relatório não publicado no Portal da Transparência/ilegível.**

Por conseguinte, durante a análise dos relatórios que possuíam alguma recomendação, criou-se tabelas secundárias com a sinalização “sim”, conforme conselho e o respectivo exercício financeiro, dividindo quando da ocorrência de mais de uma recomendação por linha (R1 até RX). Manteve-se a cor amarela para os exercícios financeiros os quais o relatório não foi publicado no Portal da Transparência ou estava ilegível. Os percentuais foram consolidados utilizando-se a ferramenta matemática da “regra de três”, onde 224 (número de relatórios encontrados) representa 100% e “X” representou a quantidade de

ocorrências, que por sua vez determinou o percentual achado. Por fim, destaca-se que o levantamento ocorreu durante o mês de agosto de 2023, sendo considerados somente os relatórios constantes no portal da transparência do CFF até a referida data.

Para análise das perguntas fechadas do questionário eletrônico aplicado, foram elaborados quadros, com análise de resultados estatísticos contendo: número de participantes, mínimo, máximo, moda (frequência), grau de concordância (4+5 da escala likert), média e coeficiente de variação. Os dados estão apresentados no capítulo 4 desta dissertação.

Para análise das perguntas abertas do questionário eletrônico, foi elaborada uma nuvem de palavras para cada uma das perguntas, sendo a primeira sobre as dificuldades e a segunda sobre os benefícios, ambas relacionadas à implementação das recomendações de auditoria – objetivos específicos “b” e “c” desta pesquisa, de modo a permitir uma visão geral dos pontos elencados nas respostas dos participantes. A nuvem foi elaborada com a utilização da ferramenta gratuita disponível na internet (<https://www.wordclouds.com/>).

Além disso, realizou-se a análise de conteúdo categorial, conforme Bardin (2016), pois melhor se encaixa como técnica de tratamento do conteúdo aqui proposto, realizando o levantamento e análise dos das respostas do questionário. Como proposta, segundo Bardin (2016, p.148):

A categorização é um processo de tipo estruturalista e comporta duas etapas:

O inventário: isolar elementos.

A classificação: repartir os elementos e, portanto, procurar ou impor certa organização às mensagens.

Nesse sentido, Bardin (2016) afirma que a serventia da análise de conteúdo pode ser dividida em três fases, nos moldes da Figura 4: pré-análise, exploração do material e tratamento dos resultados - a inferência e a interpretação.

**Figura 4** – As três fases da análise de conteúdo.



**Fonte:** adaptado de Bardin (2016).

Outrossim, no intuito de demonstrar a análise de conteúdo categorial temática para as respostas das perguntas abertas do questionário aplicado, formulou-se planilhas com base no que foi extraído da ferramenta *google forms*, onde realizou-se a leitura de todas as respostas dos questionários. Para a pergunta aberta: “além dos aspectos indicados, gostaria de mencionar mais desafios que, na sua opinião, podem dificultar a implementação das recomendações de auditoria interna do CFF? ”, obteve-se 24 respostas, do total de 40 questionários, porém, foram analisadas 19 respostas, pois 5 questionários, apesar de preenchidos, afirmaram somente a palavra “não” ou que já estavam contempladas com as perguntas abertas, portanto, não contribuíram com respostas analisáveis. Por conseguinte, para a pergunta aberta: “além dos aspectos indicados, gostaria de mencionar mais benefícios que, na sua opinião, podem melhorar a gestão, com base nas recomendações dos relatórios de auditoria interna do CFF? ”, 13 entrevistados alimentaram o campo de respostas, do total de 40 questionários, entretanto, analisou-se apenas 10, considerando, assim como no item anterior, que 3 respostas continham somente a palavra “não”, impossibilitando a criação de núcleos de sentido. Após a pré-análise do material, que se deu por meio da leitura livre de todas as respostas, realizou-se a exploração, dividindo as respostas em núcleos de sentido.

Para o tratamento das respostas, realizou-se a categorização temática que foi desenvolvida no formato a posteriori, finalizando com a criação dos quadros de análise para cada pergunta aberta, citando os respectivos achados correlatos. Por fim, realizou-se a análise de cada quadro, descrevendo os resultados acrescidos da discussão com a literatura.



5

## 5

## RESULTADOS

Neste capítulo, estão demonstrados os resultados obtidos, com base na análise de conteúdo dos relatórios de auditoria interna do CFF e os formulários eletrônicos aplicados aos *stakeholders* dos CRFs/CFF.

### 5.1. Análise da Ocorrência de Implementações das Recomendações das Auditorias Internas no âmbito dos CRFs e CFF – Pesquisa Documental

Este capítulo compreende a análise dos relatórios de auditoria interna extraídos do Portal da Transparência do Conselho Federal de Farmácia, e está estruturado por tópico de relatório de auditoria, descrevendo dois aspectos principais: demonstração quanto à ocorrência de recomendações e especificação dos tipos de recomendações ao longo dos exercícios financeiros, por conselho.

#### 5.1.1. Orçamento Programa

Abaixo, o Quadro 10, ilustra a ocorrência de recomendações no tópico orçamento programa. Outrossim, visualiza-se que aproximadamente 51% dos relatórios do período não tiveram recomendações relacionadas a este tópico.

Quadro 10 – Ocorrência de recomendações no tópico orçamento programa										
Conselho	Exercício Financeiro									Total com recomendação
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	
C1										3
C2										3
C3										4
C4										7

C5	Red	Red	Red	Red	Red	Blue	Blue	Red	Red	7
C6	Yellow	Yellow	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Blue	6
C7	Blue	Red	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Red	Yellow	Yellow	2
C8	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	1
C9	Yellow	Red	Red	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	3
C10	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Yellow	8
C11	Blue	Blue	Blue	Red	Red	Red	Blue	Blue	Blue	4
C12	Blue	Red	Blue	Red	Red	Red	Red	Blue	Blue	5
C13	Blue	Red	Red	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	3
C14	Red	Blue	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	1
C15	Blue	Red	Red	Red	Blue	Blue	Red	Red	Red	6
C16	Blue	Blue	Blue	Red	Red	Red	Red	Red	Yellow	5
C17	Red	Red	Red	Yellow	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	7
C18	Red	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	2
C19	Blue	Red	Red	Red	Blue	Red	Yellow	Red	Yellow	5
C20	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	1
C21	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Red	1
C22	Blue	Blue	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	1
C23	Red	Red	Red	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	4
C24	Red	Red	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	3
C25	Blue	Red	Red	Red	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	4
C26	Blue	Blue	Red	Blue	Red	Red	Blue	Yellow	Yellow	3
C27	Red	Blue	Red	Red	Red	Red	Blue	Blue	Red	6
C28	Yellow	Yellow	Yellow	Red	Red	Red	Red	Red	Yellow	5

Fonte: Elaboração própria, com base nos dados coletados no Portal da Transparência do CFF, ago. 2023. Legenda: azul – sem recomendação; vermelho – com recomendação; amarelo – sem dados.

A seguir, apresenta-se o Quadro 11, ilustrando a única recomendação: “acompanhar mensalmente a execução orçamentária

e realizar reformulação quando necessário, ajustando as informações contábeis de acordo com a perspectiva de previsão de arrecadação” - tópico Orçamento Programa. Para tanto, verifica-se que 109 relatórios apresentaram a referida recomendação, representando aproximadamente 49% do universo analisado. Viu-se que todos os conselhos receberam essa recomendação em pelo menos um exercício financeiro e, o conselho C10 recebeu em todos os seus relatórios, com exceção do exercício de 2020, que não foi localizado no Portal da Transparência do Conselho Federal de Farmácia, até a data de corte desta pesquisa. Percebe aqui, que a partir de 2016, 10 (35,71%) dos conselhos pararam de receber essa recomendação, indicando a implementação de recomendações de auditoria. Segundo Machado (2012), o cumprimento do orçamento programa deve ser controlado, aliado a isso, ao tratar do controle interno, far-se-á, quando for o caso, em medidas estabelecidas pelo próprio ente. No caso em tela, conforme apontado pela auditoria interna do CFF, este controle deve ser concomitante pela segunda linha de defesa – o contador/controlador (vide figura 2).

**Quadro 11 – Recomendações para o tópico orçamento programa**

Conselho	Exercício Financeiro								
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
C1		Sim						Sim	Sim
C2	Sim	Sim			Sim				
C3	Sim	Sim		Sim					Sim
C4	Sim		Sim		Sim		Sim	Sim	Sim
C5	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim			Sim	Sim
C6			Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	
C7		Sim					Sim		
C8	Sim								
C9		Sim	Sim	Sim					
C10	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	
C11				Sim	Sim	Sim			Sim



C12		Sim		Sim	Sim	Sim	Sim		
C13		Sim	Sim	Sim					
C14	Sim								
C15		Sim	Sim	Sim			Sim	Sim	Sim
C16				Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	
C17	Sim	Sim	Sim		Sim	Sim	Sim	Sim	
C18	Sim	Sim							
C19		Sim	Sim	Sim		Sim		Sim	
C20	Sim								
C21									Sim
C22			Sim						
C23	Sim	Sim	Sim	Sim					
C24	Sim	Sim	Sim						
C25		Sim	Sim	Sim	Sim				
C26			Sim		Sim	Sim			
C27	Sim		Sim	Sim	Sim	Sim			Sim
C28				Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	

Fonte: Portal da Transparência do CFF, 2023.

### 5.1.2. Licitações

Abaixo, o Quadro 12, ilustra a ocorrência de recomendações no tópico licitações. Para tanto, visualiza-se que aproximadamente 49% dos relatórios do período não tiveram recomendações relacionadas a este tópico. Aliado a isso, constata-se que o conselho C18, foi o único que apresentou relatórios “sem recomendações” para o tópico em tela, em todos os exercícios financeiros, sobretudo, tal conselho se demonstra capacitado para execuções de compras, devendo ter suas boas práticas compartilhadas com todo sistema. Relatórios de auditoria que compartilham boas práticas, podem trazer benefícios aos auditados (LIMA, 2014).

**Quadro 12 – Ocorrência de recomendações no tópico licitações**

Conselho	Exercício Financeiro									Total com recomendação
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	
C1	Red	Blue	Red	Red	Red	Blue	Blue	Red	Red	6
C2	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Blue	8
C3	Red	Red	Blue	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	3
C4	Red	Red	Blue	Blue	Blue	Yellow	Blue	Red	Red	4
C5	Blue	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Grey	Red	7
C6	Yellow	Yellow	Blue	Red	Blue	Red	Red	Blue	Blue	3
C7	Red	Red	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Red	Yellow	Yellow	3
C8	Blue	Red	Blue	Red	Red	Blue	Blue	Red	Red	5
C9	Yellow	Blue	Red	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	2
C10	Red	Red	Blue	Red	Red	Red	Red	Red	Yellow	7
C11	Blue	Blue	Red	Blue	Blue	Red	Red	Blue	Blue	3
C12	Blue	Blue	Red	Blue	Red	Red	Blue	Blue	Blue	3
C13	Blue	Blue	Blue	Red	Red	Red	Blue	Blue	Blue	3
C14	Red	Blue	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	1
C15	Red	Blue	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	8
C16	Red	Red	Blue	Red	Red	Red	Red	Red	Yellow	7
C17	Red	Red	Red	Yellow	Red	Red	Blue	Red	Red	7
C18	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	0
C19	Blue	Red	Blue	Blue	Blue	Red	Yellow	Blue	Yellow	2
C20	Blue	Blue	Blue	Blue	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	1
C21	Red	Red	Red	Red	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	5
C22	Blue	Blue	Blue	Red	Blue	Blue	Red	Blue	Blue	2
C23	Blue	Blue	Blue	Blue	Red	Red	Blue	Blue	Blue	2
C24	Blue	Red	Blue	Red	Blue	Red	Red	Blue	Blue	4

C25	Red	Blue	Red	Red	Red	Red	Blue	Blue	Blue	5
C26	Blue	Blue	Blue	Red	Red	Red	Blue	Yellow	Yellow	3
C27	Blue	Red	Red	Red	Blue	Red	Blue	Red	Blue	5
C28	Yellow	Yellow	Yellow	Red	Red	Red	Red	Red	Yellow	5

**Fonte:** Elaboração própria, com base nos dados coletados no Portal da Transparência do CFF, ago. 2023. Legenda: azul – sem recomendação; vermelho – com recomendação; amarelo – sem dados.

Em relação às licitações, foram identificadas quatro recomendações nos relatórios de auditoria. O Quadro 13, ilustra as recomendações para o tópico licitações, sendo elas:

- a) Recomendação R1 – recomenda-se a realização compras por meio de licitação, abstendo-se de fracionar despesas;**
- b) Recomendação R2 – que o conselho se abstenha da realização de certames na modalidade pregão presencial e carta convite. Aos processos que, justificadamente ocorrem, acrescentar parecer jurídico contendo o devido amparo legal;**
- c) Recomendação R3 – que o conselho realize a correta composição processual, contendo todos os documentos previstos na legislação de licitações vigente, autuando-os corretamente; e**
- d) Recomendação R4 – que sejam apuradas as responsabilidades sobre os atos irregulares, ora relatados.**

Na análise, observou-se que os relatórios totalizam 146 recomendações e, em alguns casos, o mesmo conselho possui mais de uma recomendação a respeito do tópico, dentro do mesmo relatório; 96% dos conselhos (27) apresentaram alguma recomendação dentre as quais R1 (74); R2 (22); R3 (47); e R4 (3). Nesse sentido, viu-se que a maioria dos conselhos realizaram compras sem licitações, com indício de fracionamento. A aplicação da legislação vigente, no tocante aos limites de dispensa de licitações, é preocupante, sobretudo, ao risco de fracionamento de despesas (BRITO, 2019). Entretanto, viu-se que a partir de 2017, na maioria dos conselhos, esse tipo de apontamento deixou de existir, indicando a implementação das recomendações de auditoria, aliado a isso, acredita-se que houve capacitação do quadro de empregados.

**Quadro 13 – Recomendações para o tópico licitações**

Conselho		Exercício Financeiro								
		2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
C1	R1	Sim		Sim	Sim	Sim			Sim	Sim
	R2									
	R3									
	R4									
C2	R1	Sim	Sim		Sim	Sim	Sim			
	R2			Sim				Sim	Sim	
	R3									
	R4									
C3	R1		Sim		Sim					
	R2	Sim			Sim					
	R3									
	R4									
C4	R1		Sim							
	R2									
	R3	Sim							Sim	Sim
	R4									
C5	R1		Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim		Sim
	R2									
	R3					Sim	Sim	Sim		Sim
	R4									
C6	R1									
	R2				Sim					
	R3						Sim	Sim		
	R4									
C7	R1	Sim	Sim					Sim		

	R2								
	R3								
	R4								
C8	R1		Sim		Sim	Sim			Sim
	R2								
	R3					Sim			Sim
	R4								
C9	R1								
	R2			Sim	Sim				
	R3			Sim	Sim				
	R4								
C10	R1	Sim	Sim		Sim	Sim	Sim	Sim	
	R2								
	R3				Sim	Sim			Sim
	R4								
C11	R1			Sim					
	R2							Sim	
	R3								
	R4						Sim		
C12	R1			Sim		Sim			
	R2								
	R3			Sim			Sim		
	R4								
C13	R1								
	R2				Sim	Sim	Sim		
	R3					Sim	Sim		
	R4								
C14	R1	Sim							
	R2								
	R3								

	R4									
C15	R1	Sim			Sim			Sim	Sim	
	R2	Sim				Sim				
	R3			Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	
	R4									Sim
C16	R1	Sim	Sim		Sim	Sim	Sim			
	R2						Sim			
	R3	Sim				Sim	Sim	Sim	Sim	
	R4									
C17	R1		Sim	Sim		Sim	Sim		Sim	
	R2									Sim
	R3	Sim					Sim		Sim	
	R4									
C18	R1									
	R2									
	R3									
	R4									
C19	R1						Sim			
	R2						Sim			
	R3									
	R4		Sim							
C20	R1									
	R2									
	R3					Sim				
	R4									
C21	R1	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim				
	R2									
	R3				Sim					
	R4									
C22	R1				Sim			Sim		

	R2									
	R3									
	R4									
C23	R1					Sim	Sim			
	R2									
	R3									
	R4									
C24	R1		Sim							
	R2									
	R3				Sim		Sim	Sim		
	R4									
C25	R1	Sim		Sim	Sim	Sim	Sim			
	R2									
	R3									
	R4									
C26	R1				Sim	Sim	Sim			
	R2									
	R3									
	R4									
C27	R1		Sim				Sim		Sim	
	R2									
	R3			Sim	Sim				Sim	
	R4									
C28	R1									
	R2				Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	
	R3				Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	
	R4									

Fonte: Portal da Transparência do CFF, 2023.

### 5.1.3. Arrecadação

Abaixo, o Quadro 14, ilustra a ocorrência de recomendações no tópico arrecadação. Para tanto, percebe-se que aproximadamente 52% dos relatórios não tiveram recomendação. Nesse sentido, analisou-se que os conselhos C1 e C28 foram os únicos que apresentaram “sem recomendação” em todos os relatórios de auditoria. Importa destacar, o tópico em tela se refere ao repasse de 25%, referente a cota parte de arrecadação dos CRFs ao CFF, de acordo com o art. 26, da Lei Federal 3.820/60 (BRASIL, 1960).

Quadro 14 – Ocorrência de recomendações no tópico arrecadação										
Conselho	Exercício Financeiro									Total com recomendação
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	
C1										0
C2										4
C3										3
C4										7
C5										5
C6										5
C7										3
C8										6
C9										2
C10										4
C11										7
C12										1
C13										2
C14										1
C15										3
C16										4



C17	Red	Red	Red	Yellow	Blue	Red	Red	Red	Red	7
C18	Red	Blue	Red	Red	Red	Blue	Blue	Red	Red	6
C19	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Yellow	Red	Yellow	7
C20	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Red	Red	Blue	Blue	2
C21	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	9
C22	Blue	Red	Blue	Blue	Blue	Red	Blue	Red	Blue	3
C23	Blue	Blue	Blue	Blue	Red	Red	Red	Red	Blue	4
C24	Red	Red	Red	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	4
C25	Red	Blue	Blue	Blue	Red	Red	Blue	Blue	Blue	3
C26	Red	Blue	Blue	Red	Red	Red	Red	Yellow	Yellow	5
C27	Blue	Blue	Blue	Blue	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	1
C28	Yellow	Yellow	Yellow	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Yellow	0

**Fonte:** Elaboração própria, com base nos dados coletados no Portal da Transparência do CFF, ago. 2023. Legenda: azul – sem recomendação; vermelho – com recomendação; amarelo – sem dados.

A seguir, apresenta-se o Quadro 15, o qual ilustra a recomendação “realizar verificação de diferença de cota parte com o devido repasse, em caso de confirmação, conforme campo específico do relatório” - tópico Arrecadação - sendo a única recomendação encontrada sobre este tópico. Nesse sentido, viu-se que 105 relatórios apresentaram a recomendação, representando aproximadamente 47% do universo analisado. Por conseguinte, constatou-se que 100% dos conselhos, em algum momento receberam tal apontamento, porém, percebe-se que após as recomendações recorrentes da auditoria interna, alguns conselhos pararam de receber esse apontamento, são eles: C1, C2, C2, C11, C12, C13, C20, C24, C25 e C27, representando aproximadamente 36% do sistema CFF/CRFs – esta análise considerou os conselhos que pararam de receber a recomendação por pelo menos 2 (dois) exercícios financeiros consecutivos (2019 e 2020). Para tanto, a prática de reter esse recurso, implica na perda de arrecadação, bem como risco de insolvência do CFF, além de possibilitar a instauração de Tomada de Contas Especial, nos moldes do art. 8º, da Lei Federal Nº 8.443/92 (BRASIL, 1992). Nesse sentido, a recomendação de aferir e repassar com exatidão os valores devidos aos cofres do CFF, busca aumentar a proteção do patrimônio público, aqui revelado pela

diminuição das ocorrências de recomendação, a partir dos exercícios financeiros de 2017. Segundo Lima (2020), o indício do ato de improbidade, podendo ou não importar em enriquecimento ilícito, admite o dano ao erário. Por fim, entende-se que as recomendações de auditoria passaram a ser implementadas.

Quadro 15 – Recomendações para o tópico arrecadação									
Conselho	Exercício Financeiro								
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
C1					Sim				
C2	Sim	Sim		Sim	Sim				
C3	Sim	Sim		Sim					
C4	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim			Sim	Sim
C5	Sim			Sim	Sim	Sim			Sim
C6			Sim	Sim	Sim	Sim			Sim
C7	Sim	Sim							
C8	Sim	Sim		Sim		Sim		Sim	Sim
C9									Sim
C10	Sim			Sim			Sim	Sim	
C11	Sim	Sim		Sim	Sim	Sim			
C12						Sim			
C13	Sim	Sim							
C14		Sim							
C15	Sim	Sim						Sim	
C16	Sim					Sim	Sim	Sim	
C17	Sim	Sim	Sim			Sim	Sim	Sim	Sim
C18	Sim		Sim	Sim	Sim			Sim	Sim
C19	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim		Sim	
C20						Sim	Sim		

C21	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
C22		Sim				Sim		Sim	
C23					Sim	Sim	Sim	Sim	
C24	Sim	Sim	Sim	Sim					
C25	Sim				Sim	Sim			
C26	Sim			Sim	Sim	Sim	Sim		
C27					Sim				
C28									

Fonte: Portal da Transparência do CFF, 2023.

### 5.1.4. Inventário

Abaixo, o Quadro 16, ilustra a ocorrência de recomendações no tópico inventário. Por conseguinte, percebe-se que aproximadamente 27% dos relatórios não tiveram recomendação, com o baixo percentual revelado, implica concluir que se identificou uma elevada recorrência para o tema.

Quadro 16 – Ocorrência de recomendações no tópico inventário										
Conselho	Exercício Financeiro									Total com recomendação
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	
C1	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	9
C2	Red	Red	Red	Red	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	5
C3	Red	Red	Blue	Red	Red	Red	Red	Blue	Red	7
C4	Red	Red	Red	Red	Red	Yellow	Red	Red	Red	8
C5	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	9
C6	Yellow	Yellow	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Blue	6
C7	Red	Red	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Red	Yellow	Yellow	3
C8	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	9
C9	Yellow	Red	Red	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	3

C10	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Yellow	8
C11	Blue	Red	Red	Blue	Red	Blue	Blue	Blue	Red	4
C12	Red	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	2
C13	Red	Red	Red	Blue	Red	Blue	Red	Red	Red	7
C14	Red	Red	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	2
C15	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Blue	8
C16	Red	Red	Red	Blue	Red	Red	Red	Red	Yellow	7
C17	Red	Red	Red	Yellow	Red	Red	Red	Red	Red	8
C18	Red	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	Red	Blue	Blue	3
C19	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Yellow	Red	Yellow	7
C20	Blue	Red	Red	Red	Blue	Red	Red	Red	Red	7
C21	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Blue	8
C22	Red	Blue	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	2
C23	Red	Red	Red	Red	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	5
C24	Red	Red	Red	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	4
C25	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	9
C26	Blue	Blue	Red	Blue	Blue	Blue	Red	Yellow	Yellow	2
C27	Red	Blue	Red	Red	Blue	Red	Red	Red	Red	7
C28	Yellow	Yellow	Yellow	Red	Red	Red	Red	Red	Yellow	5

**Fonte:** Elaboração própria, com base nos dados coletados no Portal da Transparência do CFF, ago. 2023. Legenda: azul – sem recomendação; vermelho – com recomendação; amarelo – sem dados.

Na sequência, apresenta-se o Quadro 17, ilustrando a recomendação “que o conselho realize a escrituração contábil dos bens, assim como a respectiva depreciação” - tópico inventário - sendo a única recomendação apontada sobre este tópico. Em 163 relatórios, viu-se a ocorrência de tal recomendação, representando aproximadamente 73% do universo analisado. Outrossim, percebe-se que além do fato de 100% dos conselhos receberem a respectiva recomendação em algum exercício financeiro, alguns nunca solucionaram, são eles: C1, C4, C5, C7, C8, C10, C16, C17, C19, C20, C25, C27 e C28, ou seja, aproximadamente 46% dos conselhos que integram o

Sistema CFF/CRFs, não realizaram a escrituração contábil de seu patrimônio no período de 2012 a 2020, o mesmo vale para a depreciação. Presume-se que tal fato revela a ausência de implementação das recomendações de auditoria, sendo necessária maior investigação, em relação ao fato causador. Segundo Oliveira (2022), a não realização do inventário pode estar ligada à “inexistência de fiscalização das atividades setoriais de patrimônio quanto ao cadastro tempestivo, utilização e baixa de bens”, corroborando com os dados obtidos nos relatórios de auditoria, conforme Quadro 16. Aqui, constata-se baixa implementação de recomendações de auditoria.

**Quadro 17 – Recomendações para o tópico inventário**

Conselho	Exercício Financeiro								
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
C1	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
C2	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim				
C3	Sim	Sim		Sim	Sim	Sim	Sim		Sim
C4	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim		Sim	Sim	Sim
C5	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
C6			Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	
C7	Sim	Sim					Sim		
C8	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
C9		Sim	Sim	Sim					
C10	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	
C11		Sim	Sim		Sim				Sim
C12	Sim	Sim							
C13	Sim	Sim	Sim		Sim		Sim	Sim	Sim
C14	Sim	Sim							
C15	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	
C16	Sim	Sim	Sim		Sim	Sim	Sim	Sim	

C17	Sim	Sim	Sim		Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
C18	Sim	Sim					Sim		
C19	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim		Sim	
C20		Sim	Sim	Sim		Sim	Sim	Sim	Sim
C21	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	
C22	Sim		Sim						
C23	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim				
C24	Sim	Sim	Sim	Sim					
C25	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
C26			Sim				Sim		
C27	Sim		Sim	Sim		Sim	Sim	Sim	Sim
C28				Sim	Sim	Sim		Sim	

Fonte: Portal da Transparência do CFF, 2023.

### 5.1.5. Suprimento de Fundos

Abaixo, o Quadro 18, ilustra a ocorrência de recomendações no tópico Suprimento de Fundos. Nesse sentido, observou-se que aproximadamente 70% dos relatórios não tiveram recomendação. Assim, visualiza-se que os conselhos C1, C9, C12, C20, C24 e C25 apresentaram todos os seus relatórios “sem recomendação”. Por fim, viu-se, ainda, que alguns conselhos se mantiveram por vários exercícios com os relatórios sem recomendação. Entretanto, em dado momento, passaram a ter de forma recorrente, são eles: C2, C11, C15, C18, C23, C26, C27 e C28.

Quadro 18 – Ocorrência de recomendações no tópico suprimento de fundos										
Conselho	Exercício Financeiro									Total com recomendação
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	
C1										0

C2	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Red	Red	Red	3
C3	Blue	Blue	Red	Red	Blue	Red	Red	Yellow	Yellow	4
C4	Red	Red	Blue	Red	Red	Yellow	Red	Red	Red	7
C5	Blue	Red	Blue	Blue	Red	Red	Blue	Red	Blue	4
C6	Yellow	Yellow	Blue	Red	Blue	Blue	Red	Blue	Blue	2
C7	Blue	Red	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Red	Yellow	Yellow	2
C8	Blue	Blue	Red	Red	Blue	Blue	Red	Blue	Blue	3
C9	Yellow	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	0
C10	Blue	Red	Blue	Red	Red	Red	Red	Blue	Yellow	5
C11	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Red	Blue	Blue	Blue	1
C12	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	0
C13	Blue	Red	Blue	Red	Red	Blue	Blue	Red	Red	5
C14	Blue	Blue	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	0
C15	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Red	1
C16	Red	Blue	Blue	Red	Red	Red	Blue	Blue	Yellow	4
C17	Blue	Red	Blue	Yellow	Blue	Red	Blue	Blue	Red	3
C18	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Red	1
C19	Blue	Red	Blue	Red	Red	Red	Yellow	Red	Yellow	5
C20	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	0
C21	Blue	Red	Blue	Blue	Red	Red	Red	Red	Blue	5
C22	Blue	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	Red	Red	Blue	3
C23	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Red	Blue	Blue	1
C24	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	0
C25	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	0
C26	Blue	Blue	Blue	Red	Red	Red	Blue	Yellow	Yellow	3
C27	Blue	Blue	Red	Red	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	3
C28	Yellow	Yellow	Yellow	Blue	Blue	Red	Red	Red	Yellow	3

Fonte: Elaboração própria, com base nos dados coletados no Portal da Transparência do CFF, ago. 2023. Legenda: azul – sem recomendação; vermelho – com recomendação; amarelo – sem dados.

A seguir, apresenta-se o Quadro 19, que ilustra a recomendação “que o conselho passe a utilizar o recurso nos moldes da Resolução CFF N° 531/2010, especificamente no tocante aos valores, prazos de concessão e finalidade da despesa” - tópico suprimento de fundos – sendo essa a única recomendação para o tópico. Assim, em 69 relatórios identificou-se o referido apontamento, representando aproximadamente 31% dos relatórios analisados. Entretanto, visualiza-se que alguns conselhos não tiveram recomendações sobre esse tópico, quais sejam: C9, C12, C14, C20, C24 e C25. Logo, supõe-se que possuem um alto grau de aderência à normativa interna citada. Destaca-se que, alguns conselhos passaram a ter a respectiva recomendação, somente no exercício de 2020, como é o caso dos conselhos C1, C15 e C18, o que demonstra o indício de mudança na metodologia de utilização, aliado a uma possível troca de gestão.

Quadro 19 – Recomendações para o tópico suprimento de fundos									
Conselho	Exercício Financeiro								
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
C1									Sim
C2							Sim	Sim	Sim
C3			Sim	Sim		Sim	Sim		
C4	Sim	Sim		Sim	Sim		Sim	Sim	Sim
C5		Sim			Sim	Sim		Sim	
C6				Sim			Sim		
C7		Sim					Sim		
C8			Sim	Sim			Sim		
C9									
C10		Sim		Sim	Sim	Sim	Sim		
C11						Sim			
C12									
C13		Sim		Sim	Sim			Sim	Sim



C14									
C15									Sim
C16	Sim			Sim	Sim	Sim			
C17		Sim				Sim			Sim
C18									Sim
C19		Sim		Sim	Sim	Sim		Sim	
C20									
C21		Sim			Sim	Sim	Sim	Sim	
C22		Sim					Sim	Sim	
C23							Sim		
C24									
C25									
C26				Sim	Sim	Sim			
C27			Sim	Sim	Sim				
C28						Sim	Sim	Sim	

Fonte: Portal da Transparência do CFF, 2023.

### 5.1.6. Encargos Sociais

Abaixo, o Quadro 20, ilustra a ocorrência de recomendação para o tópico encargos sociais. Nessa toada, analisa-se que aproximadamente 70% dos relatórios não tiveram recomendações, representando baixo risco em relação a erros ou falhas nos recolhimentos de encargos sociais. Importa destacar que os conselhos C12, C18, C22, C24, C26 e C28, apresentaram 100% dos seus relatórios “sem recomendação” para este tópico, demonstrando grande preocupação e preparo na condução dos trabalhos, sobretudo, ao cumprimento de prazos que, como consequência, não acarretaram riscos de multas.

Quadro 20 – Ocorrência de recomendações no tópico Encargos Sociais

Conselho	Exercício Financeiro									Total com recomendação
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	
C1	Red	Blue	Red	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	3
C2	Blue	Blue	Blue	Blue	Red	Blue	Red	Blue	Red	3
C3	Blue	Blue	Blue	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	1
C4	Blue	Blue	Red	Blue	Red	Yellow	Red	Red	Red	5
C5	Blue	Red	Blue	Blue	Red	Red	Red	Blue	Blue	4
C6	Yellow	Yellow	Blue	Red	Red	Red	Red	Blue	Blue	4
C7	Red	Red	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Red	Yellow	Yellow	3
C8	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Red	Red	Red	4
C9	Yellow	Blue	Blue	Blue	Blue	Red	Blue	Blue	Blue	1
C10	Blue	Blue	Blue	Blue	Red	Red	Red	Blue	Yellow	3
C11	Blue	Red	Blue	Blue	Blue	Red	Blue	Blue	Blue	2
C12	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	0
C13	Blue	Blue	Blue	Red	Red	Red	Red	Red	Blue	5
C14	Blue	Blue	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	0
C15	Blue	Blue	Red	Blue	Blue	Blue	Red	Red	Red	4
C16	Blue	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Yellow	1
C17	Red	Blue	Red	Yellow	Red	Blue	Red	Red	Red	6
C18	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	0
C19	Red	Red	Blue	Blue	Red	Red	Yellow	Blue	Yellow	4
C20	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Red	Blue	Blue	1
C21	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Red	Blue	Blue	1
C22	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	0
C23	Blue	Red	Blue	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	2
C24	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	0

C25										3
C26										0
C27										6
C28										0

Fonte: Elaboração própria, com base nos dados coletados no Portal da Transparência do CFF, ago. 2023. Legenda: azul – sem recomendação; vermelho – com recomendação; amarelo – sem dados.

A seguir, apresenta-se o Quadro 21, o qual ilustra a única recomendação “que sejam devolvidos aos cofres do conselho, todos os valores pagos a título de juros e multas” - tópico encargos sociais. Viu-se que 66 relatórios sinalizavam esta recomendação, representando aproximadamente 29% do universo analisado. Apesar do número baixo, tal recomendação representa relevância e deve se aproximar de zero, pois o pagamento de multas implica em monitoramento do fato, que por sua vez, caso não seja devolvida, pode configurar dano ao erário.

Quadro 21 – Recomendações para o tópico encargos sociais									
Conselho	Exercício Financeiro								
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
C1	Sim		Sim	Sim					
C2					Sim		Sim		Sim
C3				Sim					
C4			Sim		Sim		Sim	Sim	Sim
C5		Sim			Sim	Sim	Sim		
C6				Sim	Sim	Sim	Sim		
C7	Sim	Sim					Sim		
C8	Sim						Sim	Sim	Sim
C9						Sim			
C10					Sim	Sim	Sim		
C11		Sim				Sim			

C12									
C13				Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	
C14									
C15			Sim				Sim	Sim	Sim
C16		Sim							
C17	Sim		Sim		Sim		Sim	Sim	Sim
C18									
C19	Sim	Sim			Sim	Sim			
C20							Sim		
C21							Sim		
C22									
C23		Sim		Sim					
C24									
C25					Sim	Sim		Sim	
C26									
C27	Sim	Sim	Sim	Sim				Sim	Sim
C28									

Fonte: Portal da Transparência do CFF, 2023.

### 5.1.7. Diárias

Abaixo, o Quadro 22, ilustra a ocorrência de recomendação no tópico diárias. Por conseguinte, percebe-se que aproximadamente 29% dos relatórios não tiveram recomendação em seus relatórios, enquanto mais de 70% sim e, que os conselhos C5, C10, C13, C14, C19, C21, C27 e C28, não figuraram na lista “sem recomendação” ao menos em 1 (um) relatório, isso demonstra que o baixo percentual de implementação das recomendações de auditoria, bem como ausência de conformidades nos processos.

Quadro 22 – Ocorrência de recomendações no tópico diárias

Conselho	Exercício Financeiro									Total com recomendação
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	
C1										5
C2										8
C3										5
C4										5
C5										9
C6										4
C7										2
C8										6
C9										5
C10										8
C11										4
C12										4
C13										9
C14										2
C15										8
C16										7
C17										7
C18										6
C19										7
C20										4
C21										9
C22										5
C23										6
C24										6

C25										4
C26										1
C27										9
C28										5

Fonte: Elaboração própria, com base nos dados coletados no Portal da Transparência do CFF, ago. 2023. Legenda: azul – sem recomendação; vermelho – com recomendação; amarelo – sem dados.

Em relação às diárias, foram identificadas duas recomendações nos relatórios de auditoria. O Quadro 23, ilustra estas recomendações:

- a) **Recomendação R1 - detalhar a finalidade da utilização do recurso, descrevendo os períodos de deslocamento e inclusão de todos os documentos necessários à correta formalização da prestação de contas;**
- b) **Recomendação R2 - devolução de valores recebidos indevidamente aos cofres do conselho.**

Durante a análise, observou-se que os relatórios totalizam 176 recomendações e, alguns casos, o mesmo conselho possui mais de uma recomendação a respeito do tópico, dentro do mesmo relatório; 100% dos conselhos apresentou algum apontamento entre R1 e R2. Destaca-se ainda, que apenas os conselhos C3, C6, C12, C24 e 25 – aproximadamente 18% do Sistema CFF/CRFs – deixou de ter recorrência nos últimos dois anos de análise (2019 e 2020). Com isso, acredita-se que mesmo ocorrendo a troca de gestão, os responsáveis pelos exercícios 2019 e 2020 desses conselhos, passaram a implementar recomendações de auditoria. Todavia, considerando que mais de 70% dos relatórios tiveram alguma recomendação, viu-se que as recorrências aconteceram em R1 (157 – 89%) e R2 (19 – 21%). Logo, implica concluir que, os processos de concessão de diárias não estão instruídos de forma correta e, que além da documentação, não são formalizados os períodos de deslocamentos, nem a finalidade de utilização do recurso, em mais de 70% dos relatórios analisados. No estudo de Savério (2023), evidenciou-se a dificuldade de identificar e rever o recurso gasto indevidamente. Aliado a isso, viu-se que o CFF possui somente 4 auditores em seu quadro funcional e 1 controlador (CFF 2023), para o universo de 28 conselhos, sendo que, segundo relatório extraído de seu Portal da Transparência, somente o Conselho Federal, no exercício de 2022, pagou a soma de R\$ 11.238.037,50 (onze milhões, duzentos e trinta e oito mil, trinta e sete reais e cinquenta centavos), representando 7.298

(sete mil, duzentos e noventa e oito) processos relacionados a diversos favorecidos, fora os processos do CFF, existem o os valores e quantidades de processos pagos pelos CRFs.

Quadro 23 – Recomendações para o tópico diárias										
Conselho		Exercício Financeiro								
		2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
C1	R1					Sim	Sim			
	R2					Sim		Sim	Sim	Sim
C2	R1		Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	R2		Sim		Sim			Sim		Sim
C3	R1	Sim	Sim		Sim		Sim	Sim		
	R2									
C4	R1			Sim	Sim			Sim	Sim	Sim
	R2									
C5	R1	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	R2								Sim	Sim
C6	R1			Sim	Sim		Sim	Sim		
	R2									
C7	R1		Sim					Sim		
	R2		Sim							
C8	R1		Sim		Sim	Sim	Sim	Sim		Sim
	R2									
C9	R1		Sim		Sim	Sim	Sim			Sim
	R2		Sim							
C10	R1	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	
	R2									
C11	R1		Sim				Sim	Sim	Sim	
	R2									

C12	R1			Sim	Sim	Sim	Sim			
	R2									
C13	R1	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	R2									
C14	R1	Sim	Sim							
	R2									
C15	R1	Sim	Sim	Sim		Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	R2									Sim
C16	R1	Sim	Sim		Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	
	R2									
C17	R1	Sim		Sim		Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	R2									
C18	R1				Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	R2									
C19	R1	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim		Sim	
	R2									
C20	R1			Sim		Sim	Sim			Sim
	R2									
C21	R1	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	R2									
C22	R1		Sim			Sim		Sim	Sim	Sim
	R2									Sim
C23	R1			Sim		Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	R2								Sim	Sim
C24	R1	Sim		Sim	Sim	Sim	Sim	Sim		
	R2									
C25	R1			Sim	Sim	Sim		Sim		
	R2									
C26	R1							Sim		



	R2									
C27	R1	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	R2								Sim	
C28	R1				Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	
	R2							Sim	Sim	

Fonte: Portal da Transparência do CFF, 2023.

### 5.1.8. Jetons

Abaixo, o Quadro 24, ilustra a ocorrência de recomendação para o tópico jetons. Por conseguinte, percebe-se que aproximadamente 92% dos relatórios não tiveram recomendação, demonstrando baixo de risco e alto grau de aderência à norma que disciplina o tema. Logo, com a visualização do quadro abaixo, constata-se que, apenas os conselhos C1, C3, C12, C13, C15, C16, C17, C18, C19, C21 e C25, em alguns exercícios, tiveram algum tipo recomendação. Entre os conselhos que apresentaram recorrência, é possível visualizar em C1 (2019 e 2020), C3 (2015 a 2017) e C16 (2016 a 2018).

Quadro 24 –Ocorrência de recomendações no tópico jetons											
Conselho	Exercício Financeiro									Total com recomendação	
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020		
C1											2
C2											0
C3											3
C4											0
C5											0
C6											0
C7											0
C8											0
C9											0

C10										0
C11										0
C12										1
C13										2
C14										0
C15										1
C16										4
C17										1
C18										1
C19										1
C20										0
C21										1
C22										0
C23										0
C24										0
C25										2
C26										0
C27										0
C28										0

Fonte: Elaboração própria, com base nos dados coletados no Portal da Transparência do CFF, ago. 2023. Legenda: azul – sem recomendação; vermelho – com recomendação; amarelo – sem dados.

Sobre jetons, foram identificadas três recomendações nos relatórios de auditoria. O Quadro 25, ilustra estas recomendações:

- a) Recomendação R1 – recomenda-se acrescentar ao processo de pagamento a lista de presença e ata de reunião, comprovando o caráter deliberativo;**
- b) Recomendação R2 – recomenda-se a devolução dos valores aos cofres do conselho; e**
- c) Recomendação R3 – recomenda-se adequação da deliberação que disciplina o pagamento, nos moldes da Resolução CFF nº 598/14, no tocante aos gastos, valores e natureza da verba.**

Durante a análise, observou-se que os relatórios totalizam 19 recomendações, por conseguinte, viu que R1 obteve 5; R2 – 6; e R3 – 8 recomendações, respectivamente e, somente os conselhos C1, C3, C12, C13, C15, C16, C18, C19, C21 e C25 – aproximadamente 36% dos que integram o Sistema CFF/CRFs, receberam essas recomendações. Importa destacar que somente os conselhos C3, C16, C18 e C25, receberam a recomendação “R3”, que significa adoção de uma norma divergente da Resolução do Conselho Federal de Farmácia, órgão supremo, a quem foi delegada, por força de lei, a normatização do tema. Para tanto, viu-se que a partir de 2019, 100% os conselhos, incluindo os 4 (quatro) citados aqui, pararam de receber tais recomendações. Nesse sentido, com os dados aqui obtidos, acredita-se que as recomendações de auditoria interna do CFF passaram a ser implementadas.

Quadro 25 – Recomendações para o tópico jetons										
Conselho		Exercício Financeiro								
		2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
C1	R1									
	R2								Sim	Sim
	R3									
C2	R1									
	R2									
	R3									
C3	R1				Sim					
	R2									
	R3					Sim	Sim			
C4	R1									
	R2									
	R3									
C5	R1									
	R2									
	R3									

C6	R1								
	R2								
	R3								
C7	R1								
	R2								
	R3								
C8	R1								
	R2								
	R3								
C9	R1								
	R2								
	R3								
C10	R1								
	R2								
	R3								
C11	R1								
	R2								
	R3								
C12	R1								
	R2								
	R3								
C13	R1								
	R2								
	R3								
C14	R1								
	R2								
	R3								
C15	R1								
	R2								
	R3								

C16	R1									
	R2									
	R3	Sim				Sim	Sim	Sim		
C17	R1									
	R2						Sim			
	R3									
C18	R1									
	R2									
	R3					Sim				
C19	R1					Sim				
	R2									
	R3									
C20	R1									
	R2									
	R3									
C21	R1									
	R2			Sim						
	R3									
C22	R1									
	R2									
	R3									
C23	R1									
	R2									
	R3									
C24	R1									
	R2									
	R3									
C25	R1								Sim	
	R2									
	R3						Sim			

C26	R1										
	R2										
	R3										
C27	R1										
	R2										
	R3										
C28	R1										
	R2										
	R3										

Fonte: Portal da Transparência do CFF, 2023.

### 5.1.9. Verba de Representação

Abaixo, o Quadro 26, ilustra a ocorrência de recomendações no tópico verba de representação. Por conseguinte, percebe-se que aproximadamente 80% dos relatórios não tiveram recomendação, assim como no tópico anterior, representando alto grau de aderência às normas internas. Igualmente, é possível afirmar que os conselhos C4, C5, C6, C7, C8, C10, C11, C12, C14, C18, C22, C24, C25 e 27, ou seja, 14 (quatorze) conselhos – 50%, apresentaram 100% dos seus relatórios “sem recomendação” para o tópico verba de representação.

Quadro 26 –Tópico Verba de Representação – Sem Recomendação										
Conselho	Exercício Financeiro									Total com recomendação
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	
C1										
C2										
C3										
C4										
C5										
C6										

C7	Blue	Blue	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Blue	Yellow	Yellow	0
C8	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	0
C9	Yellow	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Red	Red	Blue	2
C10	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Yellow	0
C11	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	0
C12	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	0
C13	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Red	Blue	1
C14	Blue	Blue	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	0
C15	Red	Blue	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	8
C16	Red	Blue	Blue	Blue	Red	Red	Red	Blue	Yellow	3
C17	Blue	Blue	Blue	Yellow	Blue	Red	Red	Red	Red	4
C18	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	0
C19	Red	Red	Red	Red	Blue	Red	Yellow	Blue	Yellow	5
C20	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	0
C21	Red	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	2
C22	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	0
C23	Blue	Blue	Red	Red	Red	Red	Red	Blue	Blue	5
C24	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	0
C25	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	0
C26	Blue	Blue	Red	Red	Red	Red	Blue	Blue	Blue	4
C27	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Yellow	Yellow	0
C28	Yellow	Yellow	Yellow	Red	Red	Red	Red	Red	Yellow	5

Fonte: Elaboração própria, com base nos dados coletados no Portal da Transparência do CFF, ago. 2023. Legenda: azul – sem recomendação; vermelho – com recomendação; amarelo – sem dados.

A seguir, apresenta-se o Quadro 27, o qual ilustra as recomendações para o tópico Verba de Representação. Por conseguinte, devido ao número de recomendações, numerou-se de R1 a R2, conforme segue:

- a) **Recomendação R1 – recomenda-se a devolução dos valores pagos aos beneficiários, em virtude de os gastos estarem em desacordo com a Resolução CFF N° 598/14; e**
- b) **Recomendação R2 – recomenda-se que a deliberação do conselho que disciplina o pagamento seja ajustada, nos moldes da Resolução CFF n° 598/14, no tocante aos gastos, valores e natureza da verba.**

Para tanto, visualiza-se 46 recomendações. Apenas o conselho C23 recebeu mais de uma recomendação a respeito do tópico, no mesmo relatório; alguns conselhos apresentaram maior recorrência: C15 (2012 e 2014 a 2020), C16 (2012 e 2016 a 2018), C17 (2017 a 2020) e C28 (2015 a 2019); os conselhos C1, C3 e C23 pararam de receber apontamentos a partir do exercício de 2018, por isso, acredita-se que passaram a implementar as recomendações de auditoria a respeito do tópico. Denota-se que, se tratando de uma verba que gerou diversos apontamentos com solicitação de devolução de recursos (R1), o tema chamou a atenção dos órgãos de controle externo. Nesse sentido, o Tribunal de Contas da União realizou estudo publicado por intermédio do Acórdão n° 1.925/19, que teve seu entendimento reformulado pelo Acórdão 1.237/2022 – Todos Plenário do TCU, definindo regras de utilização de verba de representação por conselhos. Por conseguinte, tal verba foi excluída da Resolução CFF n° 598/14, levando à sua revogação pela Resolução CFF n° 743, de 13 de dezembro de 2022. Logo, a retirada deste tópico dos relatórios de auditoria será consequência.

**Quadro 27 – Recomendações para o tópico verba de representação**

Conselho		Exercício Financeiro								
		2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
C1	R1					Sim	Sim			
	R2									
C2	R1				Sim					
	R2									
C3	R1									
	R2					Sim	Sim			



C4	R1									
	R2									
C5	R1									
	R2									
C6	R1									
	R2									
C7	R1									
	R2									
C8	R1									
	R2									
C9	R1							Sim	Sim	
	R2									
C10	R1									
	R2									
C11	R1									
	R2									
C12	R1									
	R2									
C13	R1								Sim	
	R2									
C14	R1									
	R2									
C15	R1	Sim		Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	R2									
C16	R1									
	R2	Sim				Sim	Sim	Sim		
C17	R1						Sim	Sim	Sim	Sim
	R2									
C18	R1									

	R2									
C19	R1	Sim	Sim	Sim	Sim		Sim			
	R2									
C20	R1									
	R2									
C21	R1									
	R2	Sim	Sim							
C22	R1									
	R2									
C23	R1						Sim			
	R2		Sim	Sim	Sim	Sim	Sim			
C24	R1									
	R2									
C25	R1									
	R2									
C26	R1			Sim	Sim	Sim	Sim			
	R2									
C27	R1									
	R2									
C28	R1				Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	
	R2									

Fonte: Elaboração própria, com base nos dados coletados no Portal da Transparência do CFF, ago. 2023. Legenda: azul – sem recomendação; vermelho – com recomendação; amarelo – sem dados.

### 5.1.10. Dívida Ativa

Abaixo, o Quadro 28, ilustra a ocorrência de recomendações no tópico dívida ativa. Portanto, chama atenção o fato de que aproximadamente 12% dos relatórios não apresentarem recomendação e, que somente os conselhos C3, C8, C12, C18, C22, C23, C25, C26 e C28, em algum momento tiveram seus relatórios “sem recomendação”. Importa destacar, que todos os conselhos, com a exceção do conselho

28, em algum exercício tiveram recomendação para este tópico, representando grande descontrole relacionado à escrituração contábil, bem como execução de seu estoque de dívida ativa.

Quadro 28 – Ocorrência de recomendações no tópico dívida ativa										
Conselho	Exercício Financeiro									Total com recomendação
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	
C1										9
C2										9
C3										8
C4										8
C5										9
C6										7
C7										3
C8										7
C9										8
C10										8
C11										9
C12										8
C13										9
C14										2
C15										9
C16										8
C17										8
C18										5
C19										7
C20										9
C21										8

C22	Red	Blue	Red	Red	Red	Red	Blue	Blue	Red	6
C23	Red	Blue	Red	Blue	Red	Blue	Red	Blue	Red	5
C24	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Blue	Blue	7
C25	Blue	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	8
C26	Blue	Blue	Red	Blue	Blue	Red	Red	Red	Red	3
C27	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	9
C28	Yellow	Yellow	Yellow	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Yellow	0

Fonte: Elaboração própria, com base nos dados coletados no Portal da Transparência do CFF, ago. 2023. Legenda: azul – sem recomendação; vermelho – com recomendação; amarelo – sem dados.

A seguir, foram identificadas três recomendações nos relatórios de auditoria. O Quadro 29, ilustra estas recomendações, especificamente sobre o tópico dívida ativa, sendo estas classificadas em R1 até R3:

- a) Recomendação R1 – que o conselho realize o levantamento do valor da Dívida Ativa total com as comarcas, com ajuste de dados alimentados no sistema controlado pelo Setor Jurídico e com sua contabilidade, no intuito de demonstrar dados com mais exatidão;**
- b) Recomendação R2 – que o conselho passe a anexar parecer jurídico em caso de desconstituição de processo oriundo de multas de fiscalização, evitando a perda de dados e cobranças em duplicidade; e**
- c) Recomendação R3 – que o conselho se abstenha de realizar pagamentos honorários de sucumbência na fase de cobrança administrativa.**

Após análise, constatou-se que se trata do tópico com maior número de recomendações, 204 (duzentos e quatro); que somente o conselho C28 não recebeu recomendação. Nesse sentido, verifica-se que as recomendações de auditoria não estão sendo implementadas e, que os conselhos demonstram ausência de controle nas demonstrações contábeis, bem como deficiência na execução, nesse último caso, elevando o risco de prescrição face a iminente responsabilização do gestor, podendo ser configurada a renúncia de receita. Segundo Souza (2023), a prescrição ocorre quando há a perda do direito de ação e inviabiliza a cobrança do débito pela via judicial.

Nesse sentido, a adoção das recomendações de auditoria permite a garantia de recebimento do recurso, bem como promove a benefícios à gestão, dentre eles a proteção à saúde financeira da entidade e garantia de que o gestor não será responsabilizado por uma possível renúncia de receita.

Quadro 29 – Recomendações para o tópico dívida ativa										
Conselho		Exercício Financeiro								
		2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
C1	R1	Sim	Sim	Sim		Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	R2				Sim	Sim	Sim	Sim		
	R3									
C2	R1	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	R2									
	R3									
C3	R1	Sim	Sim		Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	R2	Sim								
	R3									
C4	R1	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim		Sim	Sim	Sim
	R2									
	R3									
C5	R1	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	R2									
	R3									
C6	R1			Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	
	R2									
	R3									Sim
C7	R1	Sim	Sim					Sim		
	R2									
	R3									

C8	R1	Sim	Sim		Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	
	R2									
	R3					Sim				
C9	R1		Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	R2									
	R3									
C10	R1	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	
	R2									
	R3									
C11	R1	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	R2									
	R3									
C12	R1	Sim	Sim		Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	R2									
	R3									
C13	R1	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	R2									
	R3									
C14	R1	Sim	Sim							
	R2									
	R3									
C15	R1	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	R2									
	R3									
C16	R1	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	
	R2									
	R3		Sim							
C17	R1	Sim	Sim	Sim		Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	R2									
	R3									

C18	R1	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim				
	R2									
	R3									
C19	R1	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim		Sim	
	R2									
	R3									
C20	R1	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	R2									
	R3									
C21	R1	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	
	R2						Sim			
	R3						Sim			
C22	R1	Sim		Sim	Sim	Sim	Sim			Sim
	R2									
	R3									
C23	R1	Sim		Sim			Sim	Sim		Sim
	R2									
	R3									
C24	R1	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim		
	R2									
	R3									
C25	R1		Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	R2									
	R3									
C26	R1			Sim			Sim	Sim		
	R2									
	R3									
C27	R1	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
	R2									
	R3									

C28	R1									
	R2									
	R3									

Fonte: Portal da Transparência do CFF, 2023.

### 5.1.11. Processo Administração Fiscal

Abaixo, o Quadro 30, ilustra a ocorrência de recomendações no tópico processo administrativo fiscal. Dessa forma, percebe-se que aproximadamente 84% dos relatórios não tiveram recomendação, representando obediência aos normativos internos na maioria dos conselhos. Entretanto, em casos pontuais, houve recorrência, quais sejam: C1 (2015 a 2018); C12 (2015 a 2017); e C24 (2016 a 2019).

Quadro 30 – Ocorrência de recomendações no tópico processo administrativo fiscal										
Conselho	Exercício Financeiro									Total com recomendação
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	
C1										5
C2										0
C3										0
C4										0
C5										1
C6										2
C7										2
C8										0
C9										0
C10										1
C11										1
C12										5
C13										0



C14	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	0
C15	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Vermelho	Vermelho	Amarelo	Amarelo	Amarelo	2
C16	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	0
C17	Amarelo	Amarelo	Vermelho	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	1
C18	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Vermelho	Amarelo	Amarelo	1
C19	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Vermelho	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	1
C20	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Vermelho	Amarelo	Vermelho	Amarelo	Amarelo	Amarelo	2
C21	Amarelo	Amarelo	Vermelho	Amarelo	Amarelo	Vermelho	Amarelo	Amarelo	Amarelo	2
C22	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Vermelho	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	1
C23	Vermelho	Amarelo	Vermelho	Vermelho	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	3
C24	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Vermelho	Vermelho	Vermelho	Vermelho	Amarelo	4
C25	Amarelo	Amarelo	Vermelho	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	1
C26	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	0
C27	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	0
C28	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	0

Fonte: Elaboração própria, com base nos dados coletados no Portal da Transparência do CFF, ago. 2023. Legenda: azul – sem recomendação; vermelho – com recomendação; amarelo – sem dados.

A seguir, apresenta-se o Quadro 31, o qual ilustra a única recomendação “que o conselho promova a capacitação dos conselheiros relatores responsáveis pelo parecer de desconstituição dos processos administrativos fiscais, no intuito de cumprir a legislação vigente e, afastando o possível ato de improbidade administrativa, bem como a renúncia de receita” para o tópico processo administrativo fiscal. Viu-se que 35 relatórios apresentaram a recomendação, representando aproximadamente 16% do universo analisado. Para tanto, apesar do número baixo de relatórios com recomendação, somente o conselho C1 manteve apontamento até 2020. Com exceção do conselho C1, supõe-se que os demais passaram a implementar as recomendações da auditoria interna do CFF. Segundo a resolução CFF N° 566/2012, desconstituir processos sem amparo legal, pode incorrer e eventual ato de improbidade administrativa. Segundo Sá (2023), essa prática representa grave violação aos princípios da administração

pública. Nesse sentido, implica destacar que a implementação de recomendações de auditoria pode contribuir com a melhoria da gestão.

**Quadro 31 – Recomendações para o tópico processo administrativo fiscal**

Conselho	Exercício Financeiro									
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	
C1				Sim	Sim	Sim	Sim		Sim	
C2										
C3										
C4										
C5							Sim			
C6			Sim		Sim					
C7		Sim					Sim			
C8										
C9										
C10	Sim									
C11	Sim									
C12	Sim			Sim	Sim	Sim		Sim		
C13										
C14										
C15					Sim	Sim				
C16										
C17			Sim							
C18							Sim			
C19					Sim					
C20				Sim		Sim				
C21			Sim			Sim				
C22					Sim					

C23	Sim		Sim	Sim					
C24					Sim	Sim	Sim	Sim	
C25			Sim						
C26									
C27									
C28									

Fonte: Portal da Transparência do CFF, 2023.

### 5.1.12. Prestação de Contas

Abaixo, o Quadro 32, ilustra a ocorrência de recomendações no tópico prestação de contas. Percebe-se que aproximadamente 81% dos relatórios não tiveram recomendação, demonstrando baixo de risco em relação ao cumprimento da norma.

Quadro 32 – Ocorrência de recomendação no tópico prestação de contas										
Conselho	Exercício Financeiro									Total com recomendação
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	
C1										2
C2										3
C3										0
C4										1
C5										5
C6										2
C7										1
C8										2
C9										0
C10										0
C11										0
C12										0

C13	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	0
C14	Blue	Blue	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	0
C15	Blue	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	1
C16	Blue	Blue	Red	Blue	Red	Red	Red	Red	Yellow	5
C17	Red	Blue	Blue	Yellow	Blue	Blue	Red	Blue	Blue	2
C18	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	0
C19	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Yellow	Red	Yellow	7
C20	Blue	Blue	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	1
C21	Blue	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Red	Blue	2
C22	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	0
C23	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	0
C24	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Red	Blue	1
C25	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	0
C26	Blue	Blue	Blue	Blue	Red	Blue	Blue	Yellow	Yellow	1
C27	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	1
C28	Yellow	Yellow	Yellow	Red	Red	Red	Red	Red	Yellow	5

Fonte: Elaboração própria, com base nos dados coletados no Portal da Transparência do CFF, ago. 2023. Legenda: azul – sem recomendação; vermelho – com recomendação; amarelo – sem dados.

A seguir, apresenta-se o Quadro 33, o qual ilustra a única recomendação para o tópico Prestação de Contas: “recomenda-se que sejam enviados os documentos faltantes, obrigatórios na composição da Prestação de Contas Anual, nos moldes da Resolução CFF N° 531/2010”. Viu-se que 39 relatórios apresentaram a recomendação, representando aproximadamente 17% do universo analisado. Segundo Vieira (2023), a prestação de contas, é fonte de análise da auditoria governamental, sua composição permite a realização dos trabalhos de auditoria, que tem a missão de contribuir com a melhoria da gestão. Viu-se que à exceção do conselho C5, todos os relatórios disponíveis não apresentaram recomendação para esse tópico a partir do exercício financeiro de 2020. Nesse sentido, acredita-se que as recomendações de auditoria passaram a ser implementadas.

Quadro 33 – Recomendações para o tópico prestação de contas

Conselho	Exercício Financeiro								
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
C1		Sim					Sim		
C2	Sim		Sim		Sim				
C3									
C4	Sim								
C5	Sim				Sim	Sim		Sim	Sim
C6			Sim		Sim				
C7									
C8									
C9									
C10									
C11									
C12									
C13									
C14									
C15		Sim							
C16			Sim		Sim	Sim	Sim	Sim	
C17	Sim						Sim		
C18									
C19	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim		Sim	
C20			Sim						
C21		Sim						Sim	
C22									
C23									
C24								Sim	

C25									
C26					Sim				
C27	Sim								
C28				Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	

Fonte: Portal da Transparência do CFF, 2023.

### 5.1.13. Monitoramento

Abaixo, o Quadro 34, ilustra a ocorrência de recomendações no tópico monitoramento. Aqui, observa-se que aproximadamente 73% dos relatórios não tiveram recomendação. Aliado a isso, será demonstrado adiante, que durante análise dos questionários enviados aos entrevistados, segundo as respostas obtidas, a ausência de monitoramento poderá acarretar outras consequências, influenciando até na implementação de recomendações de auditoria.

Quadro 34 – Ocorrência de recomendação no tópico Monitoramento										
Conselho	Exercício Financeiro									Total com recomendação
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	
C1										0
C2										1
C3										3
C4										1
C5										8
C6										4
C7										0
C8										2
C9										1
C10										7
C11										0
C12										1

C13	Red	Blue	Red	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	3
C14	Blue	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	1
C15	Blue	Red	Red	Red	Blue	Blue	Red	Red	Blue	5
C16	Red	Blue	Blue	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	Yellow	2
C17	Red	Blue	Blue	Yellow	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	1
C18	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	0
C19	Blue	Blue	Red	Red	Blue	Red	Yellow	Blue	Yellow	3
C20	Blue	Blue	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	1
C21	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	0
C22	Blue	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	1
C23	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	0
C24	Red	Red	Red	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	3
C25	Blue	Red	Blue	Red	Red	Red	Red	Red	Red	7
C26	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Yellow	Yellow	0
C27	Red	Blue	Red	Red	Blue	Red	Blue	Blue	Red	5
C28	Yellow	Yellow	Yellow	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Yellow	0

Fonte: Elaboração própria, com base nos dados coletados no Portal da Transparência do CFF, ago. 2023. Legenda: azul – sem recomendação; vermelho – com recomendação; amarelo – sem dados.

A seguir, apresenta-se o Quadro 35, o qual ilustra o texto padrão: “que sejam sanadas as recomendações dos relatórios dos exercícios anteriores”, como única recomendação para o tópico monitoramento. Assim, viu-se que 58 relatórios apresentaram a recomendação, representando aproximadamente 26% do universo analisado. Percebe-se que, o conselho C5 passou a ser monitorado no período de 2014 a 2020; o conselho C10, no período de 2013 a 2019 (2020 sem dados); e o conselho C25 foi monitorado no período de 2015 a 2020. Para Souza (2023), o monitoramento da implementação de recomendações, configura uma ação de controle que evita atos danosos, esse processo representa o complemento do fluxo de prestação de contas, garantindo a continuidade de ações de controle. Outrossim, verifica-se que a baixa frequência de monitoramento nos relatórios de auditoria interna, pode contribuir com a baixa implementação das recomendações.

Quadro 35 – Recomendações para o tópico monitoramento

Conselho	Exercício Financeiro								
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
C1									
C2	Sim								
C3	Sim	Sim					Sim		
C4	Sim								
C5	Sim		Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
C6				Sim		Sim	Sim	Sim	
C7									
C8	Sim								Sim
C9			Sim						
C10		Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	
C11									
C12		Sim							
C13	Sim		Sim	Sim					
C14		Sim							
C15		Sim	Sim	Sim			Sim	Sim	
C16	Sim			Sim					
C17	Sim								
C18									
C19			Sim	Sim		Sim			
C20			Sim						
C21									
C22									
C23									



C24	Sim	Sim							
C25		Sim		Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
C26									
C27	Sim		Sim	Sim		Sim			Sim
C28									

Fonte: Portal da Transparência do CFF, 2023.

### 5.1.14. Instrução Normativa N° 1.234/2012 - RFB

Abaixo, o Quadro 36, ilustra a ocorrência de recomendação no tópico Instrução Normativa N° 1.234/2012-RFB. Por conseguinte, percebe-se que aproximadamente 84% dos relatórios não tiveram recomendação. Apesar do alto número de relatórios de auditoria “sem recomendação” a respeito do tópico, percebeu-se que a verificação do cumprimento da IN nos conselhos, passou a figurar como tópico dos relatórios de auditoria a partir do exercício 2017. Para tanto, ao considerarmos somente os apontamentos concentrados nos exercícios de 2018 a 2020, o percentual de conselhos “sem recomendação”, cai para aproximadamente 48%. Importa destacar, que a referida norma entrou em vigor em 2012 e, que o fato da auditoria interna do CFF começar a recomendar seu cumprimento a partir do exercício financeiro de 2017, pode ter ligação com a ausência de conhecimento sobre o tema.

Quadro 36 – Ocorrência de recomendação no tópico Instrução Normativa N° 1.234/RFB										
Conselho	Exercício Financeiro									Total com recomendação
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	
C1										3
C2										3
C3										1
C4										2
C5										2

C6	Amarelo	Amarelo	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Vermelho	1
C7	Azul	Azul	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Vermelho	Amarelo	Amarelo	1
C8	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Vermelho	Vermelho	Vermelho	3
C9	Amarelo	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Vermelho	Vermelho	Vermelho	3
C10	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Vermelho	Azul	Vermelho	Amarelo	2
C11	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	0
C12	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Vermelho	Vermelho	2
C13	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	0
C14	Azul	Azul	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Amarelo	0
C15	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Vermelho	1
C16	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Vermelho	Amarelo	1
C17	Azul	Azul	Azul	Amarelo	Azul	Azul	Azul	Vermelho	Vermelho	2
C18	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	0
C19	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Vermelho	Amarelo	Azul	Amarelo	1
C20	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Vermelho	Vermelho	Azul	Azul	2
C21	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Vermelho	Vermelho	Vermelho	3
C22	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Vermelho	1
C23	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	0
C24	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	0
C25	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Vermelho	1
C26	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Amarelo	Amarelo	0
C27	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Vermelho	Azul	1
C28	Amarelo	Amarelo	Amarelo	Azul	Azul	Azul	Azul	Azul	Amarelo	0

Fonte: Elaboração própria, com base nos dados coletados no Portal da Transparência do CFF, ago. 2023. Legenda: azul – sem recomendação; vermelho – com recomendação; amarelo – sem dados.

A seguir, apresenta-se o Quadro 37, o qual ilustra a única recomendação: “que sejam retidos na fonte e recolhidos à Receita Federal do Brasil os tributos previstos na Instrução Normativa N° 1.234/12 - RFB” - tópico Instrução Normativa 1.234/12 - RFB. Conforme dito anteriormente, o referido tópico passou a aparecer nos relatórios

de auditoria a partir do exercício financeiro de 2017; que só apareceu em 37 relatórios, representando aproximadamente 16% do universo analisado. Percebe-se que, somente os conselhos C11, C13, C14, C19, C24 e C28 não receberam tal recomendação. Por ser um tópico que passou a ser verificado recentemente e, considerando que a auditorias acontecem de 1 a 2 anos após o encerramento do exercício, restou prejudicada a análise de implementação das recomendações de auditoria neste tópico.

**Quadro 37 – Recomendações para o tópico Instrução Normativa N° 1.234/12 - RFB**

Conselho	Exercício Financeiro									
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	
C1							Sim	Sim	Sim	
C2							Sim	Sim	Sim	
C3								Sim		
C4								Sim	Sim	
C5								Sim	Sim	
C6									Sim	
C7							Sim			
C8							Sim	Sim	Sim	
C9							Sim	Sim	Sim	
C10						Sim		Sim		
C11										
C12								Sim	Sim	
C13										
C14										
C15										
C16									Sim	
C17								Sim		

C18								Sim	Sim
C19									
C20						Sim			
C21						Sim	Sim		
C22							Sim	Sim	Sim
C23									Sim
C24									
C25									Sim
C26						Sim			
C27								Sim	
C28									

Fonte: Portal da Transparência do CFF, 2023.

### 5.1.15. Outras Ocorrências

Abaixo, o Quadro 38, ilustra a ocorrência de recomendações no tópico outras ocorrências. Viu-se que aproximadamente 45% dos relatórios não tiveram recomendação. Para tanto, por ser um tópico com recomendações “genéricas”, justifica-se o baixo número de relatórios “sem recomendação”.

Quadro 38 – Ocorrência de recomendação no tópico outras ocorrências										
Conselho	Exercício Financeiro									Total com recomendação
	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	
C1										3
C2										6
C3										7
C4										4
C5										7
C6										2

C7	Blue	Red	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Red	Yellow	Yellow	2
C8	Red	Blue	Blue	Red	Blue	Blue	Blue	Red	Blue	3
C9	Yellow	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	0
C10	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Yellow	8
C11	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Red	Red	Blue	Blue	2
C12	Blue	Red	Blue	Red	Red	Red	Blue	Blue	Blue	4
C13	Blue	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Red	Blue	7
C14	Blue	Blue	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	Yellow	0
C15	Blue	Blue	Red	Red	Blue	Blue	Red	Red	Red	5
C16	Blue	Red	Red	Red	Red	Red	Blue	Red	Yellow	6
C17	Red	Blue	Red	Yellow	Red	Red	Red	Red	Red	7
C18	Blue	Blue	Red	Red	Blue	Red	Red	Blue	Blue	4
C19	Red	Red	Blue	Red	Red	Red	Blue	Red	Blue	6
C20	Blue	Blue	Blue	Blue	Red	Yellow	Red	Yellow	Red	3
C21	Blue	Red	Red	Blue	Red	Blue	Red	Red	Red	6
C22	Blue	Blue	Red	Red	Blue	Blue	Blue	Red	Red	4
C23	Red	Blue	Red	Blue	Red	Red	Red	Blue	Red	6
C24	Red	Red	Red	Blue	Blue	Red	Red	Blue	Blue	5
C25	Blue	Blue	Blue	Red	Blue	Red	Red	Red	Blue	4
C26	Blue	Blue	Blue	Blue	Blue	Red	Red	Yellow	Yellow	2
C27	Blue	Blue	Red	Red	Blue	Red	Red	Red	Red	6
C28	Yellow	Yellow	Yellow	Red	Red	Red	Red	Red	Yellow	5

Fonte: Elaboração própria, com base nos dados coletados no Portal da Transparência do CFF, ago. 2023. Legenda: azul – sem recomendação; vermelho – com recomendação; amarelo – sem dados.

A seguir, apresenta-se o Quadro 39, o qual ilustra as recomendações para o tópico outras ocorrências. Nesse sentido, por se tratar de um tópico “genérico” classificou as recomendações mais recorrentes, com base nos relatórios de auditoria e, numerou-se de R1 a R5, conforme segue:

**Recomendação R1 - que o conselho se abstenha de realizar despesas com festividades e não condizentes com a atividade finalística da autarquia;**

**Recomendação R2 – que o conselho se abstenha de realizar pagamentos de gratificações e contratações de pessoal indevidas, sem o respectivo amparo legal;**

**Recomendação R3 - que o conselho passe a enviar somente 1 (um) fiscal farmacêutico nas visitas e, que este não vá acompanhado de terceiros como: funcionários, conselheiros e diretores;**

**Recomendação R4 – que o conselho pare de realizar convênios indevidos; e**

**Recomendação R5 – que sejam apuradas responsabilidades sobre pagamento indevidos e impropriedades, ressarcindo os cofres quando comprovado o dano.**

Percebe-se que os relatórios totalizam 135 recomendações diversas e, em alguns casos, o mesmo conselho possui mais de uma recomendação a respeito do tópico, dentro do mesmo relatório; aproximadamente 93% dos conselhos (26) apresentaram alguma recomendação entre R1 e R5, ficando de fora dessa estatística somente os conselhos C9 e C14. Importa destacar que, a maior recorrência foi para a recomendação R5, aparecendo nos conselhos C10 (7 vezes); C19 e C24 (6 vezes); e C15, C23 e C28 (5 vezes). Com relação a este fato, segundo Menezes; Barros (2023), a devolução ao erário deve ser aplicada de forma compulsória. Para tanto, embora a recorrência “R5” tenha aparecido em conselhos específicos, somente o monitoramento da recomendação será capaz de sanar, permitindo afirmar se as recomendações passaram a ser implementadas, fato este que resta prejudicado com os elementos disponíveis nos relatórios os quais obteve-se acesso, corroborando com o baixo índice de recomendações de monitoramento, ora constatado.

**Quadro 39 – Recomendações para outras ocorrências**

Conselho		Exercício Financeiro								
		2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
C1	R1					Sim	Sim			
	R2									

	R3							Sim		
	R4									
	R5									
C2	R1	Sim		Sim		Sim		Sim		Sim
	R2								Sim	
	R3									
	R4									
	R5									
C3	R1						Sim			
	R2	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim				Sim
	R3									
	R4									
	R5									
C4	R1							Sim		
	R2	Sim			Sim			Sim		
	R3									
	R4									
	R5								Sim	
C5	R1		Sim							
	R2			Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	
	R3									
	R4									
	R5									
C6	R1							Sim		Sim
	R2									
	R3									
	R4			Sim						
	R5									
C7	R1		Sim					Sim		
	R2									



	R3								
	R4								
	R5								
C8	R1								
	R2	Sim			Sim				Sim
	R3								
	R4								
	R5								
C9	R1								
	R2								
	R3								
	R4								
	R5								
C10	R1								
	R2				Sim	Sim			
	R3								
	R4								
	R5	Sim	Sim	Sim		Sim	Sim	Sim	Sim
C11	R1								
	R2							Sim	
	R3								
	R4								
	R5						Sim		
C12	R1								
	R2		Sim		Sim	Sim	Sim		
	R3								
	R4								
	R5					Sim			
C13	R1								
	R2		Sim				Sim	Sim	Sim





	R3								
	R4			Sim	Sim	Sim	Sim		
	R5							Sim	Sim
C14	R1								
	R2								
	R3								
	R4								
	R5								
C15	R1								
	R2								
	R3								
	R4								
	R5			Sim	Sim			Sim	Sim
C16	R1								
	R2			Sim		Sim			
	R3								
	R4								
	R5		Sim		Sim		Sim		Sim
C17	R1								
	R2						Sim	Sim	
	R3			Sim					
	R4								
	R5	Sim		Sim		Sim	Sim		Sim
C18	R1								
	R2			Sim	Sim				
	R3								
	R4								
	R5						Sim	Sim	
C19	R1								
	R2								



	R3								
	R4								
	R5	Sim	Sim		Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
C20	R1								Sim
	R2								
	R3								
	R4								
	R5					Sim		Sim	
C21	R1								
	R2			Sim				Sim	
	R3								
	R4								
	R5		Sim			Sim		Sim	Sim
C22	R1								
	R2			Sim					
	R3								Sim
	R4								
	R5				Sim			Sim	
C23	R1								
	R2								
	R3								
	R4	Sim		Sim					
	R5	Sim				Sim	Sim	Sim	Sim
C24	R1								
	R2								
	R3								
	R4								
	R5	Sim	Sim	Sim	Sim		Sim	Sim	
C25	R1						Sim		
	R2					Sim			



	R3									
	R4									
	R5				Sim				Sim	
C26	R1									
	R2									
	R3									
	R4									
	R5						Sim	Sim		
C27	R1									
	R2							Sim		Sim
	R3									
	R4						Sim			
	R5			Sim	Sim				Sim	Sim
C28	R1									
	R2									
	R3									
	R4									
	R5				Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	

Fonte: Portal da Transparência do CFF, 2023.

## 5.2 Dificuldades para implementação das recomendações

No intuito de alcançar o objetivo específico “b” desta pesquisa, tem-se as respostas das 10 (dez) perguntas fechadas do questionário enviado aos stakeholders, a consolidação dos dados com as informações estatísticas descritivas de frequências das respostas no Quadro 40 e de mínimo, máximo, grau de concordância (concordo parcialmente + concordo totalmente), média, desvio padrão e coeficiente de dispersão no Quadro 41. Após os Quadros são descritos comentários do resultado comparando com as produções científicas encontradas – Quadro 42.

Quadro 40 – Distribuição de frequência da percepção de dificuldades

Avaliativos de dificuldades	Respostas N = 40									
	Discordo totalmente		Discordo parcialmente		Não Concordo e Nem Discordo		Concordo parcialmente		Concordo totalmente	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Falta de planejamento na execução de processos.	1	2,5	3	7,5	1	2,5	22	55	13	32,5
Falta de linguagem clara nas recomendações de relatórios.	11	27,5	10	25	1	2,5	11	27,5	7	17,5
Falta de capacitação técnica da equipe do Conselho para implementar a recomendação.	4	10	6	15	3	7,5	15	37,5	12	30
Falta de monitoramento por parte do gestor	2	5	5	12,5	4	10	17	42,5	12	30
Ausência de cronograma de implementação.	1	2,5	4	10	6	15	13	32,5	16	40
Carência de orientações da auditoria interna e/ou retorno de dúvidas.	7	17,5	5	12,5	2	5	20	50	6	15
Desconhecimento da Alta Gestão e/ou mudanças de gestão durante o processo.	1	2,5	4	10	8	20	13	32,5	14	35
Falta um processo estruturado para planejamento, execução e monitoramento da	0	0	0	0	4	10	17	42,5	19	47,5

implantação das recomendações.										
Faltam procedimentos de gestão de riscos quanto à implantação das recomendações da Auditoria.	0	0	0	0	3	7,5	17	42,5	20	50
Existe resistência à mudança dos gestores/colaboradores para implementar as recomendações.	6	15	7	17,5	1	2,5	14	35	12	30

Fonte: o autor (2023).

Viu-se que 87,5% dos participantes indicaram grau de concordância quanto ao fato de que a falta de planejamento é uma dificuldade para implementar recomendações da auditoria, alinhado ao que foi dito por Macena et al. (2017).

Em 45% dos participantes, viu-se grau de concordância quanto ao fato de que a falta de linguagem clara nas recomendações de relatórios é uma dificuldade para implantar recomendações da auditoria, discordando do que foi dito por Macena et al. (2017).

Constata-se que 67,5% dos participantes indicaram grau de concordância quanto ao fato de que a falta de capacitação técnica da equipe do conselho para implementar a recomendação é uma dificuldade para implantar recomendações da auditoria, corroborando com Oliveira (2022).

Interpreta-se que 72,5% dos participantes indicaram grau de concordância quanto ao fato de que a falta de monitoramento por parte do gestor é uma dificuldade para implementar recomendações da auditoria, alinhado ao estudo de Lima (2018).

Verifica-se que 72,5% dos participantes indicaram grau de concordância quanto ao fato de que a ausência de cronograma de implementação é uma dificuldade para implementar recomendações da auditoria, alinhado ao trabalho de Filho et al. (2010).

Com base na resposta de 65% dos participantes, viu-se a concordância quanto ao fato de que a carência de orientações da

auditoria interna e/ou retorno de dúvidas é uma dificuldade para implementar recomendações da auditoria, alinhado ao que foi apontado por Martins et al. (2020).

Visualiza-se que 67,5% dos participantes indicaram grau de concordância quanto ao fato de que o desconhecimento da Alta Gestão e/ou mudanças de gestão durante o processo é uma dificuldade para implementar recomendações da auditoria, alinhado ao que foi demonstrado por Martins et al. (2020).

Para 90% dos participantes indicaram grau de concordância quanto ao fato de que a falta de um processo estruturado para planejamento, execução e monitoramento da implantação das recomendações é uma dificuldade para implementar recomendações da auditoria, corroborando com o estudo de Oliveira (2022).

Os dados mostram que 92,5% dos participantes indicaram grau de concordância quanto ao fato de que faltam procedimentos de gestão de riscos quanto à implantação das recomendações da Auditoria, aliado ao pensamento de Júnior (2021).

É possível afirmar que 65% dos participantes indicaram grau de concordância quanto ao fato de que existe resistência à mudança dos gestores/colaboradores para implementar as recomendações, conforme Marques (2004).

**Quadro 41 –Estatísticas Descritivas**

Avaliativos de dificuldades	N.	Mínimo	Máximo	Moda (Frequência)	Frequência de Grau de Concordância	Média	Desvio Padrão	Coefficiente de Variação (%)
Falta de planejamento na execução de processos	40	1	5	4	87,5	4,075	0,944	23,17

Falta de linguagem clara nas recomendações de relatórios.	40	1	5	1	45,0	2,825	1,534	54,30
Falta de capacitação técnica da equipe do Conselho para implementar a recomendação.	40	1	5	4	67,5	3,625	1,334	36,79
Falta de monitoramento por parte do gestor.	40	1	5	4	72,5	3,800	1,159	30,50
Ausência de cronograma de implementação.	40	1	5	5	72,5	3,975	1,097	27,61
Carência de orientações da auditoria interna e/ou retorno de dúvidas.	40	1	5	4	65,0	3,325	1,366	41,08

Desconhecimento da Alta Gestão e/ou mudanças de gestão durante o processo.	40	1	5	5	67,5	3,875	1,090	28,14
Falta um processo estruturado para planejamento, execução e monitoramento da implantação das recomendações.	40	3	5	5	90,0	4,375	0,667	15,26
Faltam procedimentos de gestão de riscos quanto à implantação das recomendações da Autoria.	40	3	5	5	92,5	4,425	0,636	14,37
Existe resistência à mudança dos gestores/colaborad	40	1	5	4	65,0	3,475	1,467	42,23



ores para impleme ntar as recomen dações.								
---	--	--	--	--	--	--	--	--

Fonte: o autor (2023).

Na análise das estatísticas descritivas, percebe-se que as maiores médias demonstram a “falta procedimentos de gestão de riscos quanto à implantação das recomendações da Auditoria” e “falta um processo estruturado para planejamento, execução e monitoramento da implantação das recomendações”, corroborando com o que foi constatado na análise dos quadros de diárias (quadros 21 e 22) e, monitoramento (quadros 33 e 34), respectivamente. No primeiro caso, representando grave ameaça de danos ao erário, por se tratar do maior volume de recursos empenhados nos conselhos e, no segundo caso, com o elevado volume de transações, face o pequeno número de colaboradores ligados ao controle interno. Por conseguinte, conclui-se que a ausência de processos de gestão de risco, a falta de monitoramento e o baixo número de auditores nos quadros do CFF, contribuem com a baixa implementação de recomendações de auditoria.

Constatou-se maior dispersão - conforme coeficiente de variação - na “falta de linguagem clara nos relatórios de auditoria”, que no caso em tela, discordou da literatura utilizada. Nesse sentido, segundo Imoniana (2019) o auditor deve demonstrar competência profissional para desenvolver suas tarefas. Para tanto, se faz necessário um olhar mais atento dos gestores do CFF, quanto à capacitação e reciclagem da equipe de auditoria, pois, embora o grau de concordância tenha sido de 45%, quase a metade dos entrevistados concorda que falta linguagem clara nos relatórios de auditoria. Igualmente, essa conclusão corrobora com a análise dos Quadros 35 e 36, visto que o cumprimento da Instrução Normativa N° 1.234 da Receita Federal do Brasil, publicada desde de 2012, só passou a ser monitorada a partir de 2017, ensejando riscos aos conselhos que não realizavam as retenções de tributos na fonte e, caso fossem alvo de auditorias da Receita Federal do Brasil, seus gestores poderiam responder solidariamente por eventual sonegação fiscal, por parte dos prestadores de serviços que, segundo os relatórios de auditoria, não estavam enquadrados no regime de tributação do Simples Nacional, ou seja, indícios de desconhecimento da referida legislação, por parte dos auditores. Por fim, a linguagem clara nos

relatórios de auditoria deve ser acompanhada de conhecimento técnico necessário ao desempenho das atividades. Importa destacar que, a legislação muda com certa frequência, além do surgimento de novos entendimentos por parte dos tribunais de contas, exigindo que a equipe de auditoria se mantenha atualizada.

Além da análise estatística das respostas, a Figura 5, traz a nuvem de palavras que ilustra as respostas obtidas com a pergunta aberta sobre as dificuldades para implementação das recomendações de auditoria interna.

Nesse sentido, percebe-se que “falta” foi a palavra com maior representatividade nas respostas, assim interpreta-se que falta: recomendações, implementação, padronização, auditoria, gestão, decisões, capital humano, desafios políticos, pessoal, compreensão, relatório e rigor. Para tanto, as respostas estão alinhadas aos pensamentos de Macena et al. (2017); Oliveira (2022); Filho et al. (2010); Júnior (2021); e Marques (2004).

**Figura 5 – Dificuldades**



Fonte: Formulário Google Forms, elaborado pelo autor (2023).

Para tanto, efetuou-se a análise de conteúdo categorial temática para as respostas da pergunta aberta do questionário aplicado: "além dos aspectos indicados, gostaria de mencionar mais desafios que, na sua opinião, podem dificultar a implementação das recomendações de auditoria interna do CFF? ", conforme modelo adotado para esta pesquisa (BARDIN, 2016). Nesse sentido, apresenta-se o Quadro 42.

<b>Quadro 42 – Categorias temáticas das possíveis dificuldades para implementação das recomendações de auditoria</b>				
<b>Categoria Temática</b>	<b>Descrição da Categoria</b>	<b>Exemplo de Relato</b>	<b>Total de Relatos</b>	<b>Achados Correlatados</b>
Ausência de padronização.	Refere-se à ausência de procedimentos que promovam a padronização de processos, papéis de trabalho, cartilhas e manuais.	"falta de uma padronização de procedimentos do sistema CFF/CRF" (Q38)	7	Brito (2016); (Martins et al., 2020).
Falta de conhecimento técnico.	Refere-se à capacidade gerir, conhecimento sobre gestão e a própria legislação vigente	"falta de compreensão de muitos gestores de como deve ser gerido uma Autarquia. Principalment e quando há mudança de grupos políticos." (Q11)	3	Oliveira (2022).
Interferência política.	Refere-se à tomada de decisões com base em	"interferência política nos processos administrativo	5	Marx (2016).

	interesses políticos da gestão.	s, mudança na estrutura administrativa, implementação de processos a cada nova gestão sem amparo legal." (Q7)		
Ausência de rigor.	Refere-se à falta de apuração rigorosa, com ações punitivas em caso de constatação de danos ao erário.	"uma ação mais rigorosa e se possível punição aos que são contumazes em descumprir as orientações da auditoria." (Q3)	3	Marx (2016); Grateron (1999); Pinheiro (2013).
Atuação mais ágil.	Refere-se à demora na emissão de relatórios de auditoria, dificultando o saneamento de situação.	"agilidade na emissão do relatório de auditoria, com intuito de sanar as pendências e orientações em tempo hábil, visto que a demora na emissão do relatório torna-se inviáveis de serem corrigidas." (Q28)	2	TCU (2009); (Macena et al., 2017); Grateron (1999).

Fonte: o autor, com base nos dados coletados (2023).

Constata-se nas respostas dos entrevistados, que assim como nos estudos citados com os autores dos achados correlatos, que as respostas corroboram com os temas avaliativos de dificuldades. Outrossim, conclui-se que, muitas são as dificuldades para implementação de recomendações de auditoria, nesse sentido

evidencia-se: ausência de padronização falta de conhecimento técnico, interferência de atores políticos, ausência de rigor em caso de constatação de dados ao erário e ausência de atuação concomitante. Essas afirmações, de acordo com a literatura ora demonstrada, alinham-se ao entendimento da necessidade de implementar recomendações de auditoria como forma de contribuir para melhoria da gestão.

### 5.3 Benefícios para implementação das recomendações

Para alcançar o objetivo específico “c” desta pesquisa, tem-se as respostas das 12 (doze) perguntas fechadas do questionário enviado aos stakeholders, a consolidação dos dados com as informações estatísticas descritivas de frequências das respostas no Quadro 43 e de mínimo, máximo, grau de concordância (concordo parcialmente + concordo totalmente), média, desvio padrão e coeficiente de dispersão no Quadro 44. Após os Quadros são descritos comentários do resultado comparando com as produções acadêmicas encontradas – Quadro 45.

Quadro 43 – Distribuição de frequência da percepção de benefícios										
Avaliativos de benefícios	Respostas N = 40									
	Discordo totalmente		Discordo parcialmente		Não Concordo e Nem Discordo		Concordo parcialmente		Concordo totalmente	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Tomada de decisão mais eficaz e benéfica para a gestão	1	2,5	1	2,5	1	2,5	11	27,5	26	65
Garantia da conformidade das práticas de gestão adotadas pelo Conselho.	0	0	1	2,5	1	2,5	10	25	28	70
Capacidade da administração pública de manter um serviço com a qualidade	0	0	0	0	4	10	15	37,5	21	52,5

esperada durante um longo período.										
Permite criar indicadores de avaliação da gestão.	0	0	0	0	6	15	9	22,5	25	62,5
Implementação de sistema de qualidade.	0	0	1	2,5	2	5	13	32,5	24	60
Melhoria da produtividade da equipe do Conselho.	2	5	0	0	4	10	14	35	20	50
Evitar uso indevido de recursos públicos.	1	2,5	1	2,5	1	2,5	8	20	29	72,5
Melhoria na organização administrativa.	0	0	0	0	1	2,5	14	35	25	62,5
Melhoria nos processos organizacionais.	0	0	0	0	2	5	13	32,5	25	62,5
Melhoria nos controles internos.	0	0	0	0	1	2,5	12	30	27	67,5
As respostas aos riscos tornaram-se mais eficazes.	0	0	1	2,5	4	10	10	25	25	62,5
Aprendizado para equipe para realizar o trabalho em conformidade com os normativos vigentes e boas práticas de gestão.	0	0	1	2,5	1	2,5	12	30	26	65

Fonte: o autor, com base nos dados coletados (2023).

Viu-se que 92,5% dos participantes indicaram grau de concordância quanto ao fato de que pode ser considerado como benefício ao implementar recomendações da auditoria, afirmando que a tomada de decisão se torna mais eficaz e benéfica para a gestão, alinhado ao que foi dito por Lima (2018).

Observou-se que 95% dos participantes indicaram grau de concordância quanto ao fato de que é um benefício implementar recomendações de auditoria, afirmando que existe garantia da

conformidade das práticas de gestão adotadas pelo conselho, corroborando com Geraldles (2021).

Constatou-se que 90% dos participantes indicaram grau de concordância quanto ao fato de que é um benefício implementar recomendações de auditoria, afirmando que há capacidade da administração pública de manter um serviço com a qualidade esperada durante um longo período, alinhado ao que foi apontado por Grateron (1999).

Em 85% dos participantes, viu-se grau de concordância quanto ao fato de que permite criar indicadores de avaliação da gestão pode ser considerado um benefício para implementação das recomendações da auditoria, alinhado ao que foi apontado por Grateron (1999).

Com 92% dos participantes indicou-se grau de concordância quanto ao fato de que a implementação de sistema de qualidade, pode ser considerado um benefício para implementação das recomendações da auditoria, alinhado ao que foi constatado por Macena et al. (2017).

Com base na resposta de 85% dos participantes, viu-se grau de concordância quanto ao fato de que implementar recomendações de auditoria promove a melhoria da produtividade da equipe do Conselho, alinhado ao que foi apontado pelo Tribunal de Contas da União – TCU (2009).

Na análise das respostas, 92,5% dos participantes indicaram grau de concordância quanto ao fato de que implementar recomendações de auditoria é visto como benefício e pode evitar uso indevido de recursos públicos, alinhado ao que foi apontado pelo Tribunal de Contas da União – TCU (2009).

Observa-se que 97,5% dos participantes indicaram grau de concordância quanto ao fato de que implementar recomendações de auditoria é visto como benefício e pode gerar melhoria na organização administrativa, corroborando com Brito (2016).

Percebe-se que 95% dos participantes indicaram grau de concordância quanto ao fato de que implementar recomendações de auditoria é visto como benefício e pode gerar melhoria nos processos

organizacionais, alinhado com os estudos de Silva; Costa (2019), Oliveira (2019).

Interpreta-se que 97,5% dos participantes indicaram grau de concordância quanto ao fato de que implementar recomendações de auditoria é visto como benefício e pode gerar melhoria nos controles internos, corroborando com Silva; Costa (2019), Oliveira (2019).

Baseado em 87,5% dos participantes, as respostas indicaram grau de concordância quanto ao fato de que implementar recomendações de auditoria é visto como benefício, quando as respostas aos riscos se tornam mais eficazes, conforme Oliveira (2019).

Conforme 95% dos participantes, existe grau de concordância quanto ao fato de que ao implementar recomendações de auditoria, promove aprendizado para equipe para realizar o trabalho em conformidade com os normativos vigentes e boas práticas de gestão, concordando com Silva; Costa (2019), Oliveira (2019).

**Quadro 44 – Estatísticas Descritivas**

Avaliações de dificuldades	N.	Mínimo	Máximo	Moda (Frequência)	Frequência de Grau de Concordância	Média	Desvio Padrão	Coefficiente de Variação (%)
Tomada de decisão mais eficaz e benéfica para a gestão	40	1	5	5	92,5	4,500	0,877	19,49
Garantia da conformidade das práticas de gestão adotadas	40	2	5	5	95,0	4,625	0,667	14,43



pele Conselho.								
Capacida de da administr ação pública de manter um serviço com a qualidade esperada durante um longo período.	40	3	5	5	90,0	4,425	0,675	15,26
Permite criar indicador es de avaliação da gestão.	40	3	5	5	85,0	4,475	0,751	16,77
Impleme ntação de sistema de qualidade	40	2	5	5	92,5	4,500	0,716	15,91
Melhoria da produtivi dade da equipe do Conselho.	40	1	5	5	85,0	4,250	1,006	23,68
Evitar uso indevido de	40	1	5	5	92,5	4,575	0,874	19,10

recursos públicos.								
Melhoria na organização administrativa.	40	3	5	5	97,5	4,600	0,545	11,86
Melhoria nos processos organizacionais.	40	3	5	5	95,0	4,575	0,594	12,99
Melhoria nos controles internos.	40	3	5	5	97,5	4,650	0,533	11,47
As respostas aos riscos tornaram-se mais eficazes.	40	2	5	5	87,5	4,475	0,784	17,52
Aprendizado para equipe para realizar o trabalho em conformidade com os normativos vigentes e boas práticas de gestão.	40	2	5	5	95,0	4,575	0,675	14,76

Fonte: o autor, com base nos dados coletados (2023).

Na análise das estatísticas descritivas do Quadro 43, viu-se que as maiores médias se referem a “melhoria nos controles internos” e “garantia da conformidade das práticas de gestão adotadas pelo Conselho”, respectivamente, corroborando com o que foi constatado na análise dos Quadros 25 e 26, referentes ao pagamento de verba de representação; e Quadros 13 e 14, referentes à aferição de repasse de cota parte – arrecadação, respectivamente. Para tanto, a maior atenção aos controles internos passou a melhorar a gestão, tornando os gastos mais eficientes, quando da implementação das recomendações de auditoria, constatadas por meio dos apontamentos dos gastos indevidos com verba de representação, onde viu-se a diminuição das recomendações a partir do exercício de 2018. Da mesma forma, verifica-se que as recomendações de auditoria garantem a conformidade, quando atentam a regularidade dos repasses de cota parte sobre a arrecadação dos conselhos, visto que o cumprimento da legislação é atestado, a partir dos relatórios de auditoria. Nesse sentido, observa-se que as recomendações a respeito de arrecadação passaram a diminuir a partir de 2017. Outrossim, afirma-se que a auditoria interna é atividade de suma importância para o diagnóstico e obtenção de dados precisos, identifica falhas e proporciona correção de processos, possibilitando atingir os objetivos organizacionais, com consequente melhoria na gestão (SALVADOR et al., 2020).

Constatou-se maior dispersão - conforme coeficiente de variação - na “melhoria da produtividade da equipe do conselho”, que no caso em tela, concordou da literatura utilizada, pois, conforme apontado pelo Tribunal de Contas da União – TCU (2009), implementar recomendações de auditoria promove a melhoria da produtividade. Nesse sentido, importa destaque na utilização dos relatórios de auditoria como ferramenta de controle, buscando a melhoria contínua dos processos, com consequente benefício da gestão.

Além da análise estatística das respostas, a Figura 6, traz a nuvem de palavras que ilustra as respostas obtidas com a pergunta aberta sobre os benefícios para implementação das recomendações de auditoria interna.

Nesse sentido, percebe-se que existe “benefício” quando ocorre: auditoria, melhoria, melhorar, gestão, processos, efetividade, conhecimento, capacitação, transparência e feedback. Aliado a isso, constata-se que as respostas corroboram com a literatura, conforme os

estudos de Geraldles (2021); Grateron (1999); Brito (2016); Silva; Costa (2019), Oliveira (2019); Oliveira (2019).

**Figura 6** – Benefícios



Fonte: Formulário Google Forms, elaborado pelo autor (2023).

Por conseguinte, realizou-se a análise de conteúdo categorial temática para a resposta da pergunta aberta do questionário aplicado: “além dos aspectos indicados, gostaria de mencionar mais benefícios que, na sua opinião, podem melhorar a gestão, com base nas recomendações dos relatórios de auditoria interna do CFF? ”, de acordo com o modelo adotado para esta pesquisa (BARDIN, 2016). Para tanto, apresenta-se o Quadro 44, que representa a análise de 10 questionários.

**Quadro 45 – Categorias temáticas dos possíveis benefícios com a implementação das recomendações de auditoria.**

<b>Categoria Temática</b>	<b>Descrição da Categoria</b>	<b>Exemplo de Relato</b>	<b>Total de Relatos</b>	<b>Achados Correlatos</b>
Identifica deficiência de capacitação da equipe.	Refere-se à ausência de conhecimento de colaboradores sobre determinado assunto.	" gera responsabilidade para que o gestor, pense na capacitação da equipe." (Q34)	3	TCU (2009); Brito (2016).
Aumento da transparência na aplicação do recurso público.	Refere-se ao aumento da transparência na prestação de contas da utilização do recurso público.	"Com as recomendações os CRFs tornam-se mais transparentes." (Q3).	2	Junior et al. (2021); Júnior et al. (2022).
Aumento de eficácia na aplicação do recurso público.	Refere-se à eficácia quando da utilização de recursos públicos.	"eficácia na aplicação dos recursos públicos." (Q28).	2	Lima (2018).
Promove a padronização.	Refere-se à criação de papéis de trabalho, com a intenção de padronizar processos.	"implementação de uma política de gestão administrativa padronizada para o CFF e Regionais." (Q6)	1	Silva; Costa (2019), Oliveira (2019).
Promove a criação de uma unidade de controle interno no CRF.	Refere-se ao processo de mapeamento de riscos, que possibilita a atuação mais assertiva das 1º e 2º linha de defesa.	"criação de uma unidade de auditoria interna do CRF, para melhorar e efetividade e melhoria nos processos." (Q7)	1	Silva; Costa (2019), Oliveira (2019), IIA (2020).

Promove a implementação das recomendações de auditoria.	Refere-se ao efetivo cumprimento das recomendações contidas em relatórios de auditoria.	"Quando o gestor segue as recomendações." (25)	1	Calliari (2018).
Promove o cumprimento do planejamento.	Refere-se à criação de uma agenda alinhada ao planejamento, com aferição do cumprimento de metas	"resultado do quanto planejado é realizado no exercício." (Q31)	1	Teixeira (2006)
Promove a criação de clareza na gestão.	Refere-se ao compartilhamento de informações da alta gestão com os burocratas de nível de rua	"feedback para os colaboradores e não apenas para os gestores para entenderem seu papel no processo." (Q36)	1	Grateron (1999).

Fonte: o autor, com base nos dados coletados (2023).

Viu-se que as respostas dos entrevistados, bem como a citação dos achados correlatos, corroboram com os temas avaliativos de benefícios. Por conseguinte, considera-se que a implementação de recomendações de auditoria promove diversos benefícios, entre eles destacam-se: capacitação dos auditados, transparência dos gastos, eficácia na aplicação dos recursos públicos, padronização de processos, aumento dos controles internos, e cria indicadores de gestão que auxiliam no cumprimento do planejamento. Essas afirmações, acompanhadas da vasta literatura citada, corrobora para o entendimento de que utilizar a auditoria interna como ferramenta de controle, implementando as recomendações emanadas em relatórios, promove benefícios para a gestão.



## 6

**CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A pesquisa apresentou como resultado uma análise detalhada de relatórios de trabalhos realizados pela Auditoria Interna do Conselho Federal de Farmácia, no período de 2012 a 2020. Seu intuito alcançou os objetivos específicos propostos.

- d) Identificar a ocorrência da implementação das recomendações de auditoria interna do Conselho Federal de Farmácia no período de 2012 a 2020. Nesse sentido, considerando o atingimento do objetivo específico “a”, viu-se que a ausência de monitoramento dos relatórios de auditoria, passando do exercício auditado imediatamente ao exercício posterior, diminui o número de implementação de recomendações.**
- e) Identificar quais as principais dificuldades para implementação das recomendações feitas pela auditoria interna do Conselho Federal de Farmácia. Durante análise dos resultados obtidos através do questionário aplicado aos *stakeholders* dos Conselhos Federal e Regionais de Farmácia, viu-se um maior grau de concordância quanto a falta de procedimentos de gestão de riscos relativos à implementação das recomendações da autoria – 92,5%, corroborando com os quadros de implementação de recomendações de auditoria nos tópicos analisados de diárias e monitoramento.**
- f) Identificar quais os principais benefícios para a gestão, com a implementação das recomendações feitas pela auditoria interna do Conselho Federal de Farmácia. Por fim, como benefício, a maioria dos entrevistados concorda que ao implementar recomendações de auditoria, ocorre a melhoria na organização administrativa e melhoria nos controles interno, ambos com 97,5% de grau de concordância, respectivamente.**

Como contribuição acadêmica, esta pesquisa trouxe, de forma inédita, a atuação da auditoria interna como ferramenta de controle no âmbito dos Conselho Federal e Regionais de Farmácia, apresentando o que deve ser cumprido nessas autarquias, em conformidade com as legislações relacionadas ao tema, além de colaborar com futuros



pesquisadores, para que este tema seja pesquisa em outros conselhos profissões regulamentadas, especificamente no tocante aos procedimentos de auditoria interna, visto que controle interno ainda é um tema pouco explorado.

Da perspectiva metodológica, esta pesquisa contribuiu com a divulgação de dados relativos à gestão e utilização do recurso público, como forma de aumentar a transparência, sobretudo em proteção aos interesses da classe farmacêutica e os próprios gestores desses conselhos, que terão a possibilidade de um olhar mais amplo ao sistema CFF/CRFs, identificando pontos de melhoria, assim como fragilidades. Nesse sentido, a realização do mapeamento de dados de cada conselho, identificando suas respectivas fragilidades, com a relevância dos dados obtidos com questionários que, trazem a visão daqueles gestores, administradores, assessores e contadores, proporciona a possibilidade dos Conselhos Federal e Regionais de Farmácia utilizarem esse diagnóstico como ferramenta de aprimoramento na gestão e, contribui com a entrega social desta pesquisa.

Como limitações, esta pesquisa encontrou a dificuldade de conseguir respostas dos questionários, além dos relatórios de auditoria que não foram publicados no Portal da Transparência do Conselho Federal de Farmácia, o que proporcionaria uma análise mais completa. Denota-se o risco de viés do pesquisador, por trabalhar como auditor interno do Conselho Federal de Farmácia, isso pode ter desencorajado algum gestor a responder o questionário enviado, porém, contribuiu com acesso, por meio do conhecimento das normativas internas, aos dados necessários para obtenção de informações, sendo estas todas públicas. Por conseguinte, parte dos questionários da pergunta aberta tem a limitação de nem sempre o entrevistado detalha o suficiente para compreensão mais profunda do aspecto abordado. Sendo assim, recomenda-se que futuras pesquisas busquem realizar entrevistas em profundidade para identificar benefícios e dificuldades da implementação de recomendações de auditorias.

Apesar da amostra da pesquisa ter sido representativa, revelando 90% de confiança, poderia ter sido maior. Entretanto, o fato de aproximadamente 50% do público-alvo ser composto de gestores (presidentes e ex-presidentes), pode ter sido um dos motivos em optar não participar, ou até pelo receio de relatar dados a um auditor interno.

Por se tratar de uma pesquisa inédita no âmbito de conselhos e, abordando a atuação de controle interno como forma de contribuir com a gestão, dentro de uma visão mais consultiva e orientativa, recomenda-se, aos gestores, as agendas:

- 1. Criação de métodos de trabalho dentro dos conselhos de farmácia, definindo um modelo de governança padronizado, sendo este capitaneado pelo Conselho Federal de Farmácia por intermédio de um comitê próprio que deverá auxiliar seus regionais.**
- 2. Investigar as deficiências de aprendizagem, permitindo elevar os níveis de capacitação dos colaboradores, incluindo a auditoria interna.**
- 3. Implementar um sistema de monitoramento que permita atuar de forma proativa e concomitante, no intuito de aumentar o número de implementação de recomendações em relatórios.**
- 4. Que seja elaborado um mapeamento de riscos, no intuito de mitigar a exposição perante o controle externo.**
- 5. Realizar dentro do sistema CFF/CRFs, o mapeamento de competências necessárias, com pessoas aptas a implementar as recomendações de auditoria. Caso não existam, que promova a respectiva capacitação.**
- 6. Afastar a interferência política de atores externos, com o intuito de tomar decisões mais assertivas, bem como a proteção do recurso público.**
- 7. Investigar os modelos de governança de outros conselhos, no sentido de implementar boas práticas.**
- 8. Testar com base nos achados deste estudo, um modelo de governança que se adapte às necessidades de cada região, reconhecendo talentos e promovendo o engajamento deste nas execuções de suas tarefas.**
- 9. Que futuras pesquisas acadêmicas aprofundem os estudos sobre tema, testando a capacidade e independência dos stakeholders ao implementar as recomendações de auditoria interna, frente ao interesse político de outros agentes envolvidos.**



# REFERÊNCIAS

# REFERÊNCIAS

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, A. M. P.; PINHO, R. C. S.; MACHADO, M. V. V. **Controles internos e gestão de riscos**: instrumento de eficiência dos jurisdicionados do Tribunal de Contas do Estado do Ceará. **Revista Controle**, Fortaleza, v. 17 n. 2, p. 74–113, jul./dez. 2019. In: < <https://acervo.fortaleza.ce.gov.br/download-file/documentById?id=4d7c76fc-add5-4bc9-acee-07ceea170605>>.

ANDRADE, T. A. **Análise Da Implementação De Recomendações Em Processos De Auditoria Operacional Do TCU**. 2008. 44 f. Dissertação (Especialização em Gestão Orçamentária e Financeira no Setor Público) Centro Universitário do Distrito Federal – UniDF. Brasília, 2008. In: < <https://core.ac.uk/download/pdf/79069356.pdf>>.

ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações** – 7º. ed. – São Paulo: Atlas, 2018.

BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2016.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. In: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) >.

BRASIL. **Decreto N° 21.981, de 19 de outubro de 1932**. Regula a profissão de Leiloeiro ao território da República, Rio de Janeiro, RJ, 19 de outubro de 1932. In: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1930-1949/d21981.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1930-1949/d21981.htm)>.

BRASIL. **Decreto-Lei N° 9.295, de 27 de maio de 1946**. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Rio de Janeiro, 27 de maio de 1946. In: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del9295.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del9295.htm)>.

BRASIL. **Decreto Federal N° 11.129, de 11 de julho de 2022**. Regulamenta a Lei n° 12.846, de 1º de agosto de 2013, que dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira. Brasília, 11 de julho de 2022. In: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2022/Decreto/D11129.htm#art70](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2022/Decreto/D11129.htm#art70)>.

BRASIL. **Instrução Normativa N° 01, de 06 de abril de 2001**. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal,

Brasília, 06 de abril de 2001. In: < <https://www.gov.br/suframa/pt-br/aceso-a-informacao/IN0106ABR2001MANUALDOSISTDECONTINTDOGOVFED.pdf/view>>.

BRASIL. **Instrução Normativa nº 3, de 09 de junho de 2017**. 2017b. Aprova o Referencial Técnico da Atividade Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, Brasília, 09 de junho de 2017. Disponível In: < [https://www.in.gov.br/materia/-/asset\\_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/19111706/do1-2017-06-12-instrucao-normativa-n-3-de-9-de-junho-de-2017-19111304](https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/19111706/do1-2017-06-12-instrucao-normativa-n-3-de-9-de-junho-de-2017-19111304)>.

BRASIL. **Lei Federal Nº 3.830, de 11 de novembro de 1960**. Cria o Conselho Federal e os Conselhos Regionais de Farmácia, e dá outras providências, Brasília, em 11 de novembro de 1960. In: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l3820.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3820.htm)>.

BRASIL. **Lei Federal 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, Brasília, 4 de maio de 1964. In: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)>.

BRASIL. **Lei Federal Nº 4.729, de 14 de julho de 1965**. Disciplina o mercado de capitais e estabelece medidas para o seu desenvolvimento, Brasília, 14 de julho de 1965. In: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4728.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4728.htm)>.

BRASIL. **Lei Federal Nº 8.443, de 16 de julho de 1992**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências, Brasília, 16 de julho de 1992. In: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8443.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8443.htm)>.

BRASIL. **Lei Federal Nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001**. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências, Congresso Nacional, em 6 de fevereiro de 2001. In: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/leis\\_2001/l10180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10180.htm)>.

BRASIL. **Lei Federal Nº 12.527, de 18 de novembro de 2018**. 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, Brasília, 18 de novembro de 2011. In: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm)>.

BRASIL. **Lei Federal 12.846, de 01 de agosto de 2013**. Dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, e dá outras providências, Brasília, 1º de agosto de 2013. In: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/lei/l12846.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12846.htm)>.

BRASIL. **Lei Federal 13.655, de 25 de abril de 2018**. Inclui no Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público, Brasília, 25 de abril de 2018. In: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/lei/l13655.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13655.htm)>.

BRITO, M. C. **Hipóteses de dispensa de licitação: dificuldades no processo administrativo**. 2019. 54 f. Dissertação de Especialização (Gestão Pública Municipal).. Universidade de Brasília – UNB. Brasília – DF, 2019. In: < [https://bdm.unb.br/bitstream/10483/26971/1/2019\\_MaickCostaBrito\\_tcc.pdf](https://bdm.unb.br/bitstream/10483/26971/1/2019_MaickCostaBrito_tcc.pdf)> .

CALLIARI, G. D. **Grau de adesão dos gestores às recomendações de auditoria interna – estudo de caso no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia Farroupilha** – 2018. 120 f. Dissertação de Mestrado (ESTUDOS PROFISSIONAIS ESPECIALIZADOS EM EDUCAÇÃO: ESPECIALIZAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES EDUCATIVAS). Esse Politécnico Do Porto. Porto – Portugal, 2018. In: < [https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/13671/1/DM\\_GiancarloCalliari\\_2018.pdf](https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/13671/1/DM_GiancarloCalliari_2018.pdf)>.

CASTRO, D. P. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público** – 7º ed. São Paulo: Atlas, 2018.

CERQUEIRA, E. F. e REIS, J. A. G. **A Importância Da Auditoria Interna**. IX Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e V Encontro Latino Americano de Pós-Graduação – Universidade do Vale do Paraíba. 2006. In: < <https://biblioteca.univap.br/dados/INIC/cd/inic/IC6%20anais/IC6-75.PDF>>.

CHIAVENATO, I. **Introdução à Teoria Geral da Administração**: Uma Visão Abrangente da Moderna Administração das Organizações. 7º ed. revisada. e atualizada. - Rio de Janeiro: Elsevier, 2003 – 6º reimpressão.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATION OF THE TREADWAY COMMISSION - COSO. **Controle Interno - Estrutura Integrada. Sumário Executivo.** 2013. Disponível em: < <http://www.coso.org> >.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade NBC TI 01 – Da Auditoria Interna.** Brasília – DF, 2003. In: < [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2003/000986&\\_ga=2.203514960.1727016295.1699802480-2071232848.1699802479](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2003/000986&_ga=2.203514960.1727016295.1699802480-2071232848.1699802479)>.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade NBC TSP 07 – Ativo Imobilizado** Brasília – DF, 2017. In: < [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2017/NBCTSP07&arquivo=NBCTSP07.docx&\\_ga=2.233530718.1727016295.1699802480-2071232848.1699802479](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2017/NBCTSP07&arquivo=NBCTSP07.docx&_ga=2.233530718.1727016295.1699802480-2071232848.1699802479)>.

CONSELHO FEDERAL DE FARMÁCIA. **Resolução CFF nº 531/2012.** In: <<https://cff-br.implanta.net.br/portaltransparencia/#publico/Listas?id=704808bb-41da-4658-97d9-c0978c6334dc>>.

CONSELHO FEDERAL DE FARMÁCIA. **Resolução CFF nº 566/2012.** In: <<https://cff-br.implanta.net.br/portaltransparencia/#publico/Listas?id=704808bb-41da-4658-97d9-c0978c6334dc>>.

CONSELHO FEDERAL DE FARMÁCIA. **Resolução CFF nº 598/2014.** In: <<https://cff-br.implanta.net.br/portaltransparencia/#publico/Listas?id=704808bb-41da-4658-97d9-c0978c6334dc>>.

CONSELHO FEDERAL DE FARMÁCIA. **Resolução CFF nº 657/2018.** In: <<https://cff-br.implanta.net.br/portaltransparencia/#publico/Listas?id=704808bb-41da-4658-97d9-c0978c6334dc>>.

CREPALDI, S. A. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática.** 11ª Ed. São Paulo: Atlas, 2019.

Da SILVA, P. G. K. **O papel do controle interno na administração pública.** UFRGS, 2005. Disponível em: < <https://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/11555/6784>>.

FONTELLES, M. J. et al. **Metodologia da Pesquisa Científica: Diretrizes Para a Elaboração de Um Protocolo de Pesquisa.** Universidade da

Amazônia. Ago. 2009. In: <  
[https://files.cercomp.ufg.br/weby/up/150/o/Anexo\\_C8\\_NONAME.pdf](https://files.cercomp.ufg.br/weby/up/150/o/Anexo_C8_NONAME.pdf)>.

FRIZZO, G. Reforma Administrativa do Estado e a Regulamentação das Profissões: Conselhos Profissionais Como Entidades Privadas e a Repressão aos Trabalhadores. **Revista Trabalho Necessário**. Ano 9 – n. 12 – 2011. In: <  
<https://periodicos.uff.br/trabalhonecessario/article/view/6152>>.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4º ed. - São Paulo: Atlas, 2002.

GERALDES, P. A. R. **Auditoria e Acontecimentos Subsequentes: Efeito da Pandemia Covid-19**. 2021. 89 f. Dissertação (mestrado em finanças). Católica Porto Business School. Porto – Portugal, 2021. In: <  
<https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/34875/1/202749711.pdf>>.

GRZESIAK, L. **AN ADVERSARY OR AN ALLY? PERCEPTIONS OF INTERNAL AUDITORS. A NARRATIVE ANALYSIS**. Scientific Papers of Silesian University of Technology. Organization & Management/Zeszyty Naukowe Politechniki Slaskiej. Seria Organizacji i Zarzadzanie, n. 175, 2023. In: <  
<https://managementpapers.polsl.pl/wp-content/uploads/2023/07/175-Grzesiak.pdf>>.

HAZAEA, S. A. et al. **Internal Auditing in the Arab World: A Systematic Literature Review and Directions for Future Research**. SAGE Open, v. 13, n. 4, p. 21582440231202332, 2023. In: <  
<https://journals.sagepub.com/doi/full/10.1177/21582440231202332>>.

IMONIANA, J. O. **Auditoria: Planejamento, execução e reporte**. São Paulo: Atlas, 2019.

JACOBS, E. **Os Conselhos de Fiscalização de Profissões Regulamentadas**. Jul. 2020, In: <  
<https://www.jacobsconsultoria.com.br/post/os-conselhos-de-fiscaliza%C3%A7%C3%A3o-de-profiss%C3%B5es-regulamentadas>>.  
 Acesso em: abr./2023.

JOSÉ, H. e LOPES, S. J. A Importância da Auditoria Interna nas Empresas. **Reiva Revista**. V. 4, N. 02, 2021. In: <  
<http://reiva.unifaj.edu.br/reiva/article/view/201/149>>.

JÚNIOR, D. P. S. **INOVAÇÃO NO MONITORAMENTO DAS RECOMENDAÇÕES DE AUDITORIA INTERNA: UMA PROPOSTA DE MANUAL TÉCNICO**. 2021 117 f. Dissertação de Mestrado (mestrado do Programa de Pós-Graduação em Propriedade Intelectual e



Transferência de Tecnologia para Inovação). Universidade Federal do Tocantins – UFT. Palmas-TO. In: <<https://repositorio.uft.edu.br/bitstream/11612/3756/1/Dilson%20Pereira%20dos%20Santos%20J%c3%banior%20%20Disserta%c3%a7%c3%a3o.pdf>>.

JUNIOR, E. S.; et al. **Estudo de Caso: A Importância da Auditoria Interna Para As Organizações**. Associação Educativa Evangélica – UNIEVANGÉLICA. Anápolis – GO, 2022. In: <<http://repositorio.aee.edu.br/bitstream/aee/20230/1/A%20IMPORT%c3%82NCIA%20DA%20AUDITORIA%20INTERNA%20PARA%20AS%20ORGA%20NIZA%c3%87%c3%95ES.pdf>>.

JUNIOR, J. V. B.; PAULA, A. N. S. e SILVA, A. S. Auditoria interna como ferramenta de gestão para as empresas. **Management Journal**, v.3, n.2, p.29-38, 2021. In: <<http://doi.org/10.6008/CBPC2674-6417.2021.002.0003>>.

LIMA, F. L. B. F.. **A percepção de auditores e auditados sobre os principais aspectos relativos às boas práticas profissionais de auditoria interna**. 2014 124 f. Dissertação de mestrado. (Mestrado em Auditoria Empresarial e Pública para obtenção do título de Magister Scientiae). Coimbra – Portugal. In: <[file:///C:/Users/CFF/Downloads/Fernanda\\_Lima%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/CFF/Downloads/Fernanda_Lima%20(1).pdf)>.

LIMA, D. V. **A imprescritibilidade da ação de ressarcimento por danos ao erário decorrentes de atos de improbidade administrativa praticados por agentes públicos**. 2020 51 f. Trabalho de conclusão de graduação (direito). UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS – UFAL – Maceió-AL. In: <<https://www.repositorio.ufal.br/bitstream/123456789/8625/3/A%20impr%20escritibilidade%20da%20a%c3%a7%c3%a3o%20de%20ressarcimento%20por%20danos%20ao%20er%c3%a1rio%20decorrentes%20de%20atos%20de%20improbidade%20administrativa%20praticados%20por%20a%20gentes%20p%c3%bablicos.pdf>>.

MACENA, J. L.; JORDÃO, C. P. e FILHO, J. L. J. X. Auditoria interna: uma análise da implantação em uma instituição privada de serviço de saúde (Hospital). **Revista Pesquisa em Administração UFPE**, Caruaru-PE, v. 1 n.1 jul/dez 2017, p. 69-84. ISSN 2598-8032. In: <<https://periodicos.ufpe.br/revistas/rpa/article/view/231698>>.

MACHADO JR, J. T. A experiência brasileira em orçamento-programa-uma primeira visão. **Revista de Administração Pública**, v. 46, p. 1157-

1175, 2012. In: <  
<https://www.scielo.br/j/rap/a/K7Tv5k3MhdK87PczvBrqLrn/>>.

MARCONI, M. A. e LAKATOS, E. M. **Fundamentos de Metodologia Científica** – 5º ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARÇOLA, C. Auditoria interna como instrumento de controle social na administração pública. **Revista do Serviço Público Brasília** 62 (1): p. 75-87 Jan/Mar 2011. In: <  
<https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/62/58>>.

MARQUES, M. C. C. e ALMEIDA, J. J. M. Auditoria no Sector Público: Um Instrumento Para a Melhoria da Gestão Pública. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, São Paulo, n. 35, p. 84-95, mai. /ago. 2004. In: <  
<https://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34136/36868>>.

MARX, C. A. Combate à corrupção e aprimoramento da gestão: a dualidade do controle interno no Brasil. **Revista da CGU - Brasília** 8(12): p. 351-371, jan. /jun., 2016. In: <  
[https://revista.cgu.gov.br/Revista\\_da\\_CGU/article/view/15/22](https://revista.cgu.gov.br/Revista_da_CGU/article/view/15/22)>.

MEIRELLES, H. L. A Administração Pública e Seus Controles. **Revista de Administração Pública, RJ, FGV**, v. I, p. 103, 1º sem. 1967. In: <  
<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/38799/37538>>.

MOREIRA, A. L. e BARAN, K. P. A Importância da Auditoria Interna para as Organizações. **Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento**. Ano 03, Ed. 02, V. 05, p. 84-98, fev. 2018. In: <  
<https://www.nucleodoconhecimento.com.br/contabilidade/auditoria-interna>>.

MOTTA, P. R. M. O estado da arte da gestão pública. Pensata – **Revista. Administração de Empresas**. 53 (1) . Fev. 2013. In: <  
<https://doi.org/10.1590/S0034-75902013000100008>>.

MENDES, J. J. e SILVA, K. N. A Adoção da Auditoria Interna com Foco no Controle Interno e Na Governança Corporativa. **Revista Saber Eletrônico**, v. 2, n. 1 Jussara, ano 9, jan. /Mar, 2018 – ISSN 2176-5588. In: <  
<https://sabereletronico.emnuvens.com.br/saber/article/view/22/38>>.

MENEZES, J. e BARROS, P. **Improbidade administrativa e crimes de responsabilidade**. Trabalho de conclusão de curso de graduação (direito). Faculdade dos Gararapes – UNIFG. Recife – PE, 2023. In: <  
<https://repositorio.animaeducacao.com.br/bitstream/ANIMA/35093/1/Improbidade%20Administrativa%20-%20TCC.pdf>>.

MINAYO, M. C. S. **O Desafio do Conhecimento: Pesquisa Qualitativa em Saúde** – 14º Ed. – São Paulo: Hucitec, 2014.

NETO, R. B. S.; BANASZESKI, C. L. e CARVALHO, I. R. A. Auditoria: Uma Ferramenta Na Gestão De Serviços Públicos. **Revista Saúde e Desenvolvimento** | v. 14, n. 18 – 2020. In: <<https://www.revistasuninter.com/revistasauade/index.php/saudeDesenvolvimento/article/view/1011/639>>.

OLIVEIRA, A. A. **Normas de contabilidade aplicada ao setor público e a implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais no estado de Goiás: o foco nos bens móveis e imóveis**. PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS – PUC. Goiânia – GO, 2022. In: <<https://repositorio.pucgoias.edu.br/jspui/bitstream/123456789/4028/1/ARTIGO%20FINAL%20.pdf>>.

OLIVEIRA, C. M. P. P. M. **GERAÇÃO DE VALOR NO CONTEXTO DAS UNIDADES DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS**. 2022 89 f. Dissertação de Mestrado (Economia). Universidade de Brasília –Brasília, DF, 2022. In: <[http://icts.unb.br/jspui/bitstream/10482/45091/1/2022\\_CibeleMariaPintoPereiraMenezesdeOliveira.pdf](http://icts.unb.br/jspui/bitstream/10482/45091/1/2022_CibeleMariaPintoPereiraMenezesdeOliveira.pdf)>.

OLIVEIRA, J. A. P. **A auditoria interna no setor público: caso das autarquias em Portugal**. 2023 161 f. Dissertação de Mestrado (Contabilidade e Gestão Pública). Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra – Coimbra – Portugal. In: <[https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/45624/1/Jos%c3%a9\\_Oliveira.pdf](https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/45624/1/Jos%c3%a9_Oliveira.pdf)>.

OLIVEIRA, M. C. M. **A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INTERNA NOS PROCESSOS DECISÓRIOS DAS ORGANIZAÇÕES**. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Administração) -Universidade Federal Fluminense, Faculdade de Administração e Ciências Contábeis, Niterói, 2019.

PINHEIRO, C. G. A. **Acrescentar valor à organização com a Auditoria Interna**. Dissertação (Mestrado em Auditoria) - INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO. Porto – Portugal, 2013. In: <[https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/1804/1/DM\\_CatarinaPinheiro\\_2013.pdf](https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/1804/1/DM_CatarinaPinheiro_2013.pdf)>.

PINHO, R. C. S. **Fundamentos de auditoria: auditoria contábil: outras aplicações de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2007.

PIRES, M. C. S. e NOGUEIRA, J. A. S. C. Controle da Administração Pública e Tendências à Luz do Estado Democrático de Direito. Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais. n. 45 p. 243 – 282 – UFMG, Belo Horizonte. 2004. In: < <https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/1296>>.

REOLON, J. F. **Conselhos de Fiscalização – Curso Completo**. 2º Edição. Belo Horizonte – MG. 2020.

SÁ, L. W. Improbidade Administrativa. **Revista De Trabalhos Acadêmicos-Universo**. v. 1, n. 8. Belo Horizonte – MG, 2023. In: < <http://www.revista.universo.edu.br/index.php?journal=3universobelohorizonte3&page=article&op=view&path%5B%5D=11861>>.

SALVADOR, N. H. e BAGGIO, S. A. **A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INTERNA**. Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC. Toledo – PR, 2020. In: < <https://pesquisaemnegocios.org.br/wp-content/uploads/2020/12/0061.pdf>>.

SAVÉRIO, N. A. **Uso de Inteligência Artificial (IA) na Administração Pública Brasileira**. 2023 70 f. Trabalho de Conclusão de Curso (bacharelado em Administração Pública e Políticas Públicas). INSTITUTO LATINO-AMERICANO DE ECONOMIA, SOCIEDADE E POLÍTICA (ILAESP) – Foz do Iguaçu – PR. In: < <https://dspace.unila.edu.br/bitstream/handle/123456789/7355/Uso%20de%20Intelig%C3%Aancia%20Artificial%20%28IA%29%20na%20Administra%C3%A7%C3%A3o%20P%C3%ABlica%20Brasileira?sequence=1&isAllowed=y>>.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **ADI 5763**. Ementa: Constitucional e Administrativo. Organização do estado. Regime jurídico administrativo. Natureza sui generis dos conselhos de fiscalização profissional. Possibilidade de contratação de funcionários pelo regime da consolidação das leis do trabalho. Constitucionalidade). Brasília. 16/11/2020. In: <<https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stf/1125507885>>.

SILVA, Aa A.; COSTA, A. J. B. La contribución de la auditoría interna para la gobernanza: estudio de caso en una organización social vinculada al gobierno federal. **Cuadernos de Contabilidad**, vol. 20, núm. 49, 2019. Pontificia Universidad Javeriana – Bogotá – Colômbia, 2019. In: <[javeriana.edu.co](http://javeriana.edu.co)>.

SILVA, P. G. K. O Papel do Controle Interno Na Administração Pública. **Contexto - Contabilidade em Texto**, Porto Alegre - RS, v. 2, n. 2, 2009. In: <<https://www.seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/11555>>.

SOUZA, I. J. F. **Prescrição intercorrente em execução fiscal: constrações judiciais insuficientes ou revogadas**. 2020 25 f. Trabalho de Conclusão de Curso (direito). Pontifícia Universidade Católica de Goiás – PUC. Goiânia – GO, 2023. In: <<https://repositorio.pucgoias.edu.br/jspui/bitstream/123456789/656/1/TC C.pdf>>.

SOUZA, V. P. **Follow-up das recomendações do Tribunal de Contas da União ao Balanço Geral da União**. 2023 67 f. Trabalho de conclusão de graduação (Bacharelado em Ciências Contábeis). Universidade Brasília – UNB. Brasília – DF, 2023. In: <[https://bdm.unb.br/bitstream/10483/36348/1/2023\\_VitoriaPaivaDeSoua\\_tcc.pdf](https://bdm.unb.br/bitstream/10483/36348/1/2023_VitoriaPaivaDeSoua_tcc.pdf)>.

STROPPIA, C. C. e MELISSOPOULOS, A. G. Controle Preventivo dos Tribunais de Contas Como Forma de Combate a Irregularidades na Administração Pública. **Revista Direitos Democráticos & Estado Moderno | Faculdade de Direito da PUC-SP**. n. 03 - p.52-73 - jul. /dez. 2021. In: <<https://revistas.pucsp.br/index.php/DDEM/article/view/55373/38455>>.

TEIXEIRA, M. F. **O contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz**. 2006 142 f. Dissertação de Mestrado (Contabilidade e Auditoria). Universidade Aberta. Coimbra, Portugal. 2006. In: <<https://repositorioaberto.uab.pt/handle/10400.2/581>>.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS - IIA. **Modelo das Três Linhas do IIA 2020 – Uma Atualização das Três Linhas de Defesa**. In: <<https://iiabrasil.org.br/korbilload/upl/editorHTML/uploadDireto/20200758glob-th-editorHTML-00000013-20082020141130.pdf>>.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Orientações para os Conselhos de Fiscalização das Atividades Profissionais**. Brasília 2014. In: <<https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A253D4239E0153F62AA3F46EA6>>.

TRINDADE, E. N. Conselhos de fiscalização profissional e proteção da sociedade. **Revista Bioética** v.29 n.3 Brasília Jul./set. 2021. In: <<https://www.scielo.br/j/bioet/a/QrG8Rw7vVcZWMVctf47QC3y/?format=pdf&lang=pt>>.

VIEIRA, A. P. **A Importância da Auditoria Governamental na Transparência de Dados Públicos**. UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA. Uberlândia – MG, 2023. In: <<https://repositorio.ufu.br/bitstream/123456789/38124/1/Import%c3%a2nciaAuditoriaGovernamental.pdf>>.

XIMENES, F.; JUNIOR, M. S. R.; SANTOS, H. C. S. Auditoria interna no setor público: uma análise bibliométrica das produções à nível de pós-graduação stricto sensu. **Revista de Gestão e Secretariado**. São Paulo - SP, Brasil v. 14, n. 4, p. 6090-6112, 2023. In: <<https://ojs.revistagesec.org.br/secretariado/article/view/2036/1045>>.

ZANGIROLAMI-RAIMUNDO, J.; ECHEIMBERG, J. O. e LEONE, C. Tópicos de metodologia de pesquisa: Estudos de corte transversal. **Revista de Crescimento e Desenvolvimento Humano** - J. Hum. Growth Dev., São Paulo, v. 28, n. 3, p. 356-360, 2018. In: <[http://pepsic.bvsalud.org/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0104-12822018000300017&lng=pt&nrm=iso](http://pepsic.bvsalud.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-12822018000300017&lng=pt&nrm=iso)>.



APÊNDICES

**APÊNDICES**

## APÊNDICES

### Apêndice 1 – Modelo de formulário de coleta de dados relativo ao portal da transparência do Conselho Federal de Farmácia – Relatórios de Auditoria dos Exercícios Financeiros 2012 - 2020.

Quadro 45 – Análise de dados do Portal da Transparência do CFF.										
Regional		CRF - C1 até C28								
Tópico do Relatório	Recomendação	Exercícios Financeiros								
		2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Orçamento Programa	Sem recomendações									
	R1									
Licitações	Sem recomendações									
	R1									
	R2									
	R3									
	R4									
Arrecadação	Sem recomendações									
	R1									
Inventário	Sem recomendações									



	R1									
Suprimento de Fundos	Sem recomendações									
	R1									
Juros e Multas	Sem recomendações									
	R1									
Diárias	Sem recomendações									
	R1									
	R2									
Jetons	Sem recomendações									
	R1									
	R2									
	R3									
Verbas de Representação	Sem recomendações									
	R1									
	R2									

Dívida Ativa	Sem recomendações									
	R1									
	R2									
	R3									
Processos Administrativos Fiscais Desconstituídos	Sem recomendações									
	R1									
Prestação de Contas	Sem recomendações									
	R1									
Monitoramento	Sem recomendações									
	R1									
Instrução Normativa N° 1.234 / RFB.	Sem recomendações									
	R1									
Outras Ocorrências	Sem recomendações									
	R1									
	R2									
	R3									



	R4										
	R5										

Fonte: o autor, (2023).



## Apêndice 2 – Modelo de formulário do questionário a ser aplicado com os gestores.

Seção de 1 / 4

Dificuldades e benefícios da implementação de recomendações de auditoria interna aos Conselhos Profissionais de Farmácia.

Prezado Gestor,

Este formulário destina-se à pesquisa da dissertação de mestrado do aluno Antonio Edson da Silva Junior, com orientação da Professora Dr<sup>a</sup> Lana Montezano, tendo como tema “**Auditoria Interna Como Ferramenta de Controle: um estudo de caso no âmbito dos Conselhos Federal e Regionais de Farmácia entre 2012 e 2020**”, vinculada a uma das etapas da aprovação, como requisito de conclusão do curso de Mestrado Profissional em Administração Pública do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP).

Considerando o exposto, convidamos sua participação para identificar as principais dificuldades e benefícios para a gestão referentes à implementação das recomendações de auditoria.

O tempo estimado de preenchimento é de 10 minutos, e o questionário está estruturado em três partes:

- (1) Dificuldades para implementação das recomendações da autoria: contém itens para indicar o seu grau de concordância e uma pergunta aberta para complementar sua percepção com outros desafios.
- (2) Benefícios com a implementação das recomendações da auditoria: contém itens para indicar o seu grau de concordância e uma pergunta aberta para complementar sua percepção com outros benefícios.
- (3) Perfil do respondente: questões de múltipla-escolha para caracterizar a amostra de participantes da pesquisa.

Importa destacar que os dados dos participantes serão mantidos em sigilo e, que o foco desta pesquisa é totalmente acadêmico, além de que sua participação é importante para a pesquisa, a qual poderá contribuir com o aperfeiçoamento da gestão dos Conselhos Regionais e Federal e metodologia de trabalho do Controle Interno do Conselho Federal.

Caso tenha alguma dúvida sobre a pesquisa, poderá enviar e-mail para [antoniojr.idp@gmail.com](mailto:antoniojr.idp@gmail.com)

Atenciosamente,

Antonio Edson da Silva Junior

Dr<sup>a</sup> Lana Montezano

Mestrando do MPAP/IDP

Orientadora do MPAP/IDP

Caso concorde em participar voluntariamente desta análise, favor clicar em “sim” na pergunta abaixo para iniciar o processo.

Você concorda em participar voluntariamente da pesquisa?

Marcar apenas um oval por linha. \*

Sim

Não

### Seção de 2 / 4

Identificação de dificuldades na implementação das recomendações da auditoria.

Para efeitos desta pesquisa, considera-se dificuldade as situações do contexto organizacional ou individual que restringem ou impedem que sejam colocadas em prática a implementação das recomendações da auditoria, ou seja, a falta de requisitos necessários para o cumprimento do plano de gestão, assim como aderência a normativos legais que viram apontamentos de relatórios de auditoria interna do Conselho Federal de Farmácia.

Com base nisto, avalie os itens abaixo, e indique o seu grau de concordância quanto a existência desta dificuldade, a partir da escala Likert de 5 (cinco) pontos, sendo: 1 – discordo totalmente, 2- discordo parcialmente, 3 – não concordo e nem discordo, 4 – concordo parcialmente e 5- concordo totalmente.

1. Dificuldades para implementação das recomendações de auditoria. \*

Marcar apenas um oval por linha.

	1- Discordo totalme nte.	2- Discordo parcialme nte.	3- Não concor do e nem discor do.	4- Concordo parcialme nte.	5- Concord o totalme nte.
Falta de planejamento na execução de processos.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Falta de linguagem clara nas recomendações de relatórios.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Falta de capacitação	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	1- Discordo totalme nte.	2- Discordo parcialme nte.	3- Não concor do e nem discor do.	4- Concordo parcialme nte.	5- Concord o totalme nte.
técnica da equipe do Conselho para implementar a recomendação.					
Falta de monitoramento por parte do gestor.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ausência de cronograma de implementação.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Carência de orientações da auditoria interna e/ou retorno de dúvidas.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Desconheciment o da Alta Gestão e/ou mudanças de gestão durante o processo.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Falta um processo estruturado para planejamento, execução e monitoramento da implantação das recomendações.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Faltam procedimentos de gestão de riscos quanto à implantação das recomendações da Aatoria.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Existe resistência à mudança dos gestores/colabora dores para implementar as recomendações.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

2. Além dos aspectos indicados, gostaria de mencionar mais desafios que, na sua opinião, podem dificultar a implementação das recomendações de auditoria interna do CFF?

Seção de 3/ 4

Identificação de benefícios com implementação das recomendações da auditoria.

Para esta pesquisa, considera-se benefícios os efeitos positivos decorrentes da análise e implementação das recomendações da auditoria, ou seja, o somatório de interesses internos e externos que possibilitam agregar valor quantitativo e qualitativo para o Conselho, corroborando para a gestão da organização com a promoção de boas práticas na administração pública, além de aumento na transparência da prestação de contas à sociedade – accountability, além do que tange ao cuidado com os recursos públicos.

Com base nisto, avalie os itens abaixo, e indique o seu grau de concordância quanto aos benefícios proporcionados pelas recomendações da Auditoria, a partir da escala Likert de 5 (cinco) pontos, sendo: 1 – discordo totalmente, 2- discordo parcialmente, 3 – não concordo e nem discordo, 4 – concordo parcialmente e 5- concordo totalmente.

3. Benefícios de implementação de recomendações de auditoria \*

	1 - Discordo totalmen te.	2- Discordo parcialmen te.	3- Não concor do e nem discord o.	4- Concordo parcialmen te.	5- Concordo totalmen te.
Tomada de decisão mais eficaz e benéfica para a gestão.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Garantia da conformidad e das práticas de gestão adotadas	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	1 - Discordo totalmen te.	2- Discordo parcialmen te.	3- Não concor do e nem discord o.	4- Concordo parcialmen te.	5- Concordo totalmen te.
pele Conselho. Capacidade da administraçã o pública de manter um serviço com a qualidade esperada durante um longo período.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Permite criar indicadores de avaliação da gestão.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Implementaç ão de sistema de qualidade.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Melhoria da produtividad e da equipe do Conselho.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Evitar uso indevido de recursos públicos.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Melhoria na organização administrativ a.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Melhoria nos processos organizacion ais.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Melhoria nos controles internos.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
As respostas aos riscos tornaram-se mais eficazes.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Aprendizado para equipe	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>



- 1 - Discordo totalmente.
- 2 - Discordo parcialmente.
- 3 - Não concordo e nem discordo.
- 4 - Concordo parcialmente.
- 5 - Concordo totalmente.

para realizar o trabalho em conformidade com os normativos vigentes e boas práticas de gestão.






4. Além dos aspectos indicados, gostaria de mencionar mais benefícios que, na sua opinião, podem melhorar a gestão, com base nas recomendações dos relatórios de auditoria interna do CFF?

Seção de 4 / 4

Perfil do participante.

Cargo atual no Conselho. \*

Marque todas que se aplicam.

Diretor.

Empregado Efetivo (administrador ou Contador).

Assessor (livre nomeação/exoneração).

Outro: \_\_\_\_\_

5. Conselho. \*

Marcar apenas um oval.

CFF



- CRF-AC
- CRF-AL
- CRF-AM
- CRF-AP
- CRF-BA
- CRF-CE
- CRF-DF
- CRF-ES
- CRF-GO
- CRF-MA
- CRF-MG
- CRF-MS
- CRF-MT
- CRF-PA
- CRF-PB
- CRF-PE
- CRF-PI
- CRF-PR
- CRF-RJ
- CRF-RN
- CRF-RO
- CRF-RR
- CRF-RS



CRF-SC

CRF-SE

CRF-SP

CRF-TO

6. Sexo. \*

Marcar apenas um oval.

Masculino

Feminino

\_\_\_\_\_  
Outro:

7. Escolaridade completa. \*

Marcar apenas um oval.

Ensino Fundamental.  Ensino Médio.

Ensino Superior.  Pós-graduação.

8. Tempo de experiência no Conselho. \*

Marcar apenas um oval.

1 a 5 anos.

6 a 09 anos.

10 a 14 anos.

15 a 19 anos.

Mais de 20 anos.

9. Tempo de experiência na gestão pública. \*

Marcar apenas um oval.

1 a 5 anos

6 a 10 anos.  Mais de 10 anos.

10. Já acompanhou algum trabalho de auditoria interna do CFF? \*

Marcar apenas um oval.

Sim

Não

11. Já participou de projetos de implementação de recomendações de auditoria interna do Conselho Federal? \*

Marcar apenas um oval.

Sim

Não

12. No momento você atua como gestor ou empregado do CRF/CFF? \*

Marcar apenas um oval.

Sim

Não



idp

Bo  
pro  
cit  
ref  
Noss  
são e

**idp**

A ESCOLHA QUE  
**TRANSFORMA**  
O SEU CONHECIMENTO