

**MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
SECRETARIA DE EDUCAÇÃO PROFISSIONAL E TECNOLÓGICA
INSTITUTO FEDERAL DE BRASÍLIA - CAMPUS BRASÍLIA
ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA: GOVERNANÇA E POLÍTICAS
PÚBLICAS**

**GESTÃO E TRANSPARÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: A
AUDITORIA CONTÁBIL, OS CONTRATOS E AS LICITAÇÕES**

**MANAGEMENT AND TRANSPARENCY IN PUBLIC ADMINISTRATION:
ACCOUNTING AUDIT, CONTRACTS AND BIDDING**

Carlos Eduardo de Mira Costa

cadumira@gmail.com

Orientadora: Prof.^a Ma. Maria Marclane Bezerra Vieira

maria.vieira@ifb.edu.br

RESUMO

Este artigo teve como foco a análise dos conceitos, características, doutrinas, princípios e demais aspectos que envolvem a gestão da administração pública com transparência, enfatizando os aspectos contratuais e licitatórios que envolvem a aquisição de bens e serviços pelos diversos órgãos públicos no desenvolver de suas atividades precípuas, buscando demonstrar a importância da auditoria pública para os controles dos fatos contábeis a serem publicados por força de princípios constitucionais, isto é, por força da lei. Teve como objetivo geral, apoiado em objetivos específicos listados em campo próprio, demonstrar a necessidade da gestão pública ser praticada com transparência com base em controles analisados pela auditoria pública nos atos e contratos que envolvem o processo licitatório. A metodologia aplicada definiu o estudo como sendo do tipo bibliográfico, exploratório e descritivo, caracterizando-se como um estudo teórico e conceitual, baseados em fontes primárias e secundárias, conforme recomenda a metodologia científica moderna, encontradas em livros, artigos de revistas impressas e online, tendo como método de análise o dedutivo, com procedimentos sistematizados e priorizando a análise de conteúdo dos dados pesquisados. A conclusão a que se chegou é que é possível praticar uma gestão pública eficiente e eficaz, perfeitamente transparente, bastando para tanto apenas cumprir os dispositivos legais existentes, tais como os princípios da administração pública, conforme preceitua o art. 37 da Constituição Federal, e inclusões posteriores, e também, no que diz respeito aos contratos, observar o Título IV do Código Civil, e a Lei 8.666/93, no que diz respeito às licitações.

Palavras-chave: Gestão Pública. Auditoria Contábil. Contratos. Licitações.

ABSTRACT

This article focused on the academic analysis of the concepts, features, doctrines, principles and other aspects involving the management of public administration with transparency, emphasizing contractual and bidding involving the procurement of goods and services by various public agencies in developing their core activity, seeking to demonstrate the importance of public auditing controls for the accounting of the facts to be published in accordance with constitutional principles, that is, by law. Aimed generally supported on specific goals listed in their own field, demonstrate the need for public management be carried out with transparency based on the audited public controls the acts and contracts involving the bidding process. The methodology characterized the study as the bibliographical, exploratory and descriptive, characterizing itself as a conceptual and theoretical study, based on primary and secondary sources, as recommended by modern scientific methodology, found in books, magazine articles, print and online, having as the deductive method of analysis, with systematic procedures and prioritizing the content analysis of research data. The conclusion reached is that it is possible to perform an efficient and effective public management, perfectly transparent, so much just too simply meet the existing legal provisions, such as the fundamental principles of public administration, as provided in Art. 37 of the Federal Constitution, and later additions, and also with regard to contracts, observe the Title IV of the Civil Code and Law 8666/93, with regard to government procurement.

Keywords: Public Management. Accounting Audit. Contracts. Bids.

1 - INTRODUÇÃO

O presente artigo tem como foco a análise dos conceitos, características, doutrinas, princípios e demais aspectos que envolvem a gestão da administração pública com transparência, enfatizando os aspectos contratuais e licitatórios que envolvem a aquisição de bens e serviços pelos diversos órgãos públicos no desenvolver de suas atividades precípuas, buscando demonstrar a importância da auditoria pública para os controles dos fatos contábeis a serem publicados por força de princípios constitucionais, isto é, por força da lei.

O debate sobre transparência na Administração Pública tem ocorrido constantemente tanto no meio acadêmico quanto no meio político, administrativo, jornalístico e social e tem sido cada vez mais associado ao fortalecimento da democracia (WORTHY, 2015).

No que tange à transparência da administração pública, Filho (2021) destacou que a disponibilização de informações transparentes, tempestivas e relevantes acerca da gestão pública e da alocação dos recursos públicos por parte dos governantes constitui um ato de responsabilidade na prestação de contas, o que a literatura denomina de *accountability*. Além disso, o acesso à informação é um direito fundamental estabelecido pelo art. 5º, inciso XXXIII da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988).

A Administração Pública pode ser entendida como um conjunto de órgãos e atividades desempenhadas por pessoas jurídicas e agentes públicos, com o intuito de proporcionar bem-estar aos cidadãos, por meio dos bens e serviços de necessidade coletiva. Segundo Meirelles (2008):

Administração Pública em sentido formal é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo; em sentido material, é o conjunto das funções necessárias aos serviços públicos em geral; em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade. Numa visão global, a Administração é, pois, todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas.

Segundo Di Pietro (2003), a Administração Pública tem dois significados que se utilizam mais comumente, um subjetivo, que é a prestação dos serviços públicos propriamente ditos e outro objetivo, que são os órgãos incumbidos de executá-los, conforme transcritos abaixo:

- a) Em sentido subjetivo, formal ou orgânico, ela designa os entes que exercem a atividade administrativa; compreende pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos incumbidos de exercer uma das funções em que se triparta a atividade estatal: a função administrativa;
- b) Em sentido objetivo, material ou funcional, ela designa a natureza da atividade exercida pelos referidos entes; nesse sentido, a Administração pública é a própria função administrativa que incumbe, predominantemente, ao Poder Executivo.

De acordo com Meirelles (2008), a Administração Pública é descentralizada em suas atividades por meio das entidades, órgãos e agentes, conceituando da seguinte forma:

Entidade é pessoa jurídica, pública ou privada; Órgãos são centros de competência instituídos para o desempenho de funções estatais, através de seus agentes, cuja atuação é imputada à pessoa jurídica a que pertencem; Agentes públicos são todas as pessoas físicas incumbidas, definitiva ou transitoriamente, do exercício de alguma função estatal.

Para conseguir alcançar os objetivos, a Administração Pública, precisa ter maior eficiência e economicidade nos gastos públicos, proporcionando mais transparência na aplicação dos recursos. A partir da transparência é permitido ao cidadão acompanhar os atos administrativos (SILVA e BENTO, 2021).

O gestor público tem em suas mãos muitas das ações que podem influenciar de forma positiva, que é o que se espera sempre que aconteça, mas também de forma absolutamente negativa, como acontece, por exemplo, na gestão dos recursos oriundos de uma carga tributária que tem sido observada no país, e que tem, muitas vezes, impedido o crescimento de pequenos empresários na busca de melhorias econômicas e financeiras.

A transparência na gestão pública, em especial após a edição das Leis

Complementares n. 101/2000 e n. 131/2009, passa a ser o norte a ser seguido por todos os servidores públicos, em todos os órgãos e entes da administração pública. O cliente exige transparência de seu fornecedor de bens e serviços, o empregado exige transparência na relação com o empregador, o estudante exige transparência no processo de aprendizagem, e assim por diante. Transparência é umbilicalmente ligada à confiança. Logo, não pode ser diferente na relação dos órgãos, agentes e entes públicos com a sociedade (SANTIN e FRIZON, 2020).

Desta forma, o presente estudo buscou responder a seguinte pergunta de pesquisa: como a auditoria pública pode contribuir para que os contratos administrativos, especialmente os oriundos dos processos licitatórios sejam efetuados com absoluta transparência pelos gestores públicos?

Considerando o exposto, este artigo tem como objetivo geral identificar como a auditoria pública pode contribuir para que os contratos administrativos, especialmente os oriundos dos processos licitatórios sejam efetuados com absoluta transparência pelos gestores públicos. Visando responder à pergunta da pesquisa proposta e alcançar o objetivo geral deste estudo, delinear-se os seguintes objetivos específicos: Conceituar gestão e transparência na administração pública; apresentar a origem, os conceitos, tipos, formas e objetos da Auditoria; dissertar sobre a necessidade de acompanhamento, fiscalização e transparência na Contabilidade Pública; definir contratos e licitações; e apresentar as modalidades, tipos e princípios das licitações.

Ao apresentar os diversos órgãos públicos que controlam a atividade gestora exercida em nome do povo, e tratando especialmente da legislação que orienta e normatiza os contratos, as licitações, dos princípios infra e constitucionais que regem tais atividades, este estudo se justifica pela oportunidade que oferece aos acadêmicos em adquirir novos conhecimentos, ou ao profissional contábil em atividade de revisar.

E a sua maior relevância está no fato de que sua leitura pode servir de incentivo aos novos auditores na busca de novas formas de evitar desconroles orçamentários, ou até mesmo de pessoas leigas que fazem parte da sociedade organizada a continuar sua luta em prol de uma maior transparência no exercício da gestão pública a ser exercida por qualquer cidadão, seja ele um mandatário eleito, nomeado ou delegado, de forma a que a publicidade dos seus atos, obrigatórios por mandamento constitucional, não se dê de forma camuflada, intempestivas ou até mesmo falsificadas, mentirosas e inaceitáveis.

2 - METODOLOGIA

Nesta fase do estudo é descrita a metodologia utilizada para a pesquisa com vistas à elaboração deste estudo, o qual, por se caracterizar como essencialmente teórico e conceitual, tem características próprias conforme se descreve a seguir.

Este estudo utilizou as técnicas de pesquisa bibliográfica, exploratória e descritiva, através de elementos teóricos e conceituais.

Segundo Marconi e Lakatos (2001) a pesquisa bibliográfica é utilizada, porque “trata-se de levantamento de toda a bibliografia já publicada, em forma de livros, revistas, publicações avulsas e imprensa escrita”.

Gil (1995), afirma que as pesquisas exploratórias, têm como principal finalidade “desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, com vistas à formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos pesquisáveis”.

No que diz respeito à pesquisa descritiva, Costa et al., (2000) consideram que ela é bastante válida, vez que “[...] está interessada em descobrir e observar fenômenos, procurando descrevê-los, classificá-los e interpretá-los [...]”.

O tratamento da temática se deu na forma teórica e conceitual por conta da impossibilidade de se aplicar um questionário como instrumento de coleta de dados, que a caracterizasse como um estudo de campo, e também porque não se ateu a pesquisa a focalizar um único dispositivo legal, tal como apenas o Direito Administrativo ou a própria Lei 8.666/93, que também não se caracteriza como um estudo de caso.

Isto porque, segundo Lira (2011) a pesquisa de campo é uma investigação empírica realizada no local onde ocorre, ou ocorreu um fenômeno, devendo dispor de elementos para explicá-los, o que torna possível a aplicação de questionários, testes, observações, tornando possível a existência de um universo e de uma amostra. Já o estudo de caso, por sua vez, se refere ao estudo de uma ou poucas unidades, que pode ser representada por um produto, uma empresa, um Código de Leis, como a Constituição ou Código Civil etc., com caráter de profundidade ou detalhamento, raramente podendo ser em um campo empírico.

Os dados foram coletados em clássicas fontes da metodologia científica, assim descritas:

- Fontes primárias - dados históricos, bibliográficos e estatísticos informações, pesquisas e material cartográfico; arquivos oficiais, particulares; registros em geral; documentação pessoal (diários, memórias, autobiografias); correspondência pública ou privada etc.
- Fontes secundárias – imprensa em geral e obras literárias (MARCONI e LAKATOS, 2007).

O método de abordagem utilizado no presente estudo foi o método dedutivo, o qual “procura transformar enunciados complexos e universais em particulares, em uma ou várias premissas” (OLIVEIRA, 2002).

No entendimento de Bittar (2003), este método corresponde à extração discursiva do conhecimento a partir de premissas gerais aplicáveis a hipóteses concretas.

Foi utilizado o método de procedimento sistematizado, cuja característica maior é facilitar a busca da coleta de novos conhecimentos, em fontes que sejam primárias, a partir de uma pesquisa que não prioriza a confirmação ou a reorganização de dados conhecidos, ele exige do pesquisador que não se prenda apenas à elaboração de ideias, exige comprovação, enfatizando os princípios gerais, se colocando acima das particularidades (MARCONI e LAKATOS, 2007).

No entanto o processo de aprender é bastante complexo, envolve vários fatores: variáveis cognitivas, afetivas, sociais, econômicas e até políticas. Por outro lado, o método envolve também inúmeras variáveis e pode ser considerado ou como algo estático, tradicional, monológico, ou, por outro lado, aberto a

experiências dialógicas, nas quais questões da comunicação são consideradas como essenciais.

A análise dos dados se deu na forma de uma abordagem qualitativa, a qual, de acordo com Minayo (1999), responde a questões muito particulares. Ela preocupa, nas ciências sociais, com um nível de realidade que não pode ser quantificado. Ou seja, ela trabalha com o universo de significados, motivos, aspirações, crenças, valores e atitudes, o que corresponde a um espaço mais profundo das relações, dos processos e dos fenômenos que não podem ser reduzidos à operacionalização de variáveis.

Também foi utilizada na análise da pesquisa efetuada uma abordagem que buscou analisar cada conteúdo encontrado em particular. Segundo Chizzotti (1991) o objetivo da análise de conteúdo é compreender criticamente o sentido das comunicações, ou conteúdo manifesto ou latente, as significações explícitas ou ocultas.

3 - GESTÃO E TRANSPARÊNCIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Este item do estudo tem por objetivo retratar os aspectos mais relevantes que envolvem a administração pública, a partir da sua caracterização e dos seus princípios, que fornecem a base para enfatizar o exercício de uma gestão pública pautada pela transparência na execução dos seus atos e contratos administrativos.

3.1 - Conceitos, Características e Princípios da Administração Pública

Inúmeros são os autores e também as definições que buscam conceituar a Administração Pública. Para Moraes (2001), a Administração Pública pode ser definida objetivamente como a atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve para a consecução dos interesses coletivos, e subjetivamente como o conjunto de órgãos e de pessoas jurídicas aos quais a lei atribui o exercício da função administrativa do Estado.

Di Pietro (2003), aponta dois sentidos em que se utiliza mais comumente a expressão Administração Pública:

- a) Em sentido subjetivo, formal ou orgânico, ela designa os entes que exercem a atividade administrativa; compreende pessoas jurídicas, órgãos e agentes públicos incumbidos de exercer uma das funções em que se triparte a atividade estatal: a função administrativa;
- b) Em sentido objetivo, material ou funcional, ela designa a natureza da atividade exercida pelos referidos entes; nesse sentido, a Administração pública é a própria função administrativa que incumbe, predominantemente, ao Poder Executivo (DI PIETRO, 2003).

O sentido subjetivo, ao considerar os sujeitos que exercem a atividade administrativa, define que a Administração Pública abrange desta forma, todos os entes para os quais a lei atribui o exercício dessa função.

De acordo com Mello (2008), o gestor público, no exercício de suas atividades e em consequência da lei, tem por obrigação obedecer estritamente a uma série de princípios pré-definidos pela Constituição Federal (CF) e em todo

ordenamento jurídico que envolve o Direito Administrativo.

Assim, cada ato administrativo, cada contrato, especialmente que envolvem aquisição de bens e serviços e, o processo licitatório que os envolvem, têm seus princípios especiais, lembrando que é o artigo 37 da CF que define os princípios consagrados como constitucionais.

No artigo 37 da Constituição Federal de 1988, já com a alteração oferecida pela Emenda Constitucional 19/98, que incluiu o princípio da eficiência, inexistente no texto original, está bastante claro que a administração pública direta ou 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 e, também, ao seguinte [...] (BRASIL, 1988).

O princípio da legalidade determina que o administrador público só deve fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas; o princípio da impessoalidade – desprovido, portanto, de qualquer traço pessoal com vistas a uma maior objetividade e imparcialidade –, muitas vezes se insere no mesmo campo da incidência dos princípios da igualdade e da legalidade, costuma ser denominado de princípio da finalidade administrativa; o princípio da moralidade determina que não basta ao gestor público o estrito cumprimento da legalidade no exercício de sua função, é necessário também respeitar os princípios éticos e morais. O princípio da publicidade toma forma pela inserção no Diário Oficial ou por edital afixado no lugar próprio para a divulgação de atos públicos, para conhecimento de todos. Quanto ao princípio da eficiência, este não se constitui em um conceito jurídico, mas um conceito econômico, porque não qualifica normas, mas sim atividades (MEIRELLES, 2008).

Meirelles (2008), acrescentou a estes princípios constitucionais sete outros princípios, considerando assim que são doze os princípios básicos da administração pública, ou seja, tais princípios estão consubstanciados em doze regras de observância permanente e obrigatória para o bom administrador: legalidade, moralidade, impessoalidade ou finalidade, publicidade, eficiência, razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, motivação e supremacia do interesse.

A atividade administrativa em qualquer de suas modalidades, notadamente a pública e a privada, representa a capacidade de gerir algo, seja uma simples empresa individual ou um imponente órgão público, sempre com um objetivo definido, no caso privado geralmente busca-se o lucro e, no caso das empresas e entidades públicas, o interesse coletivo da população atingida. Administrar, portanto, envolve planejamento, comando, fiscalização e execução de atividades, em quaisquer situações, pelo que é notório que a atividade de administrar é sempre precedida da vontade do agente legitimado para conduzir adequadamente as diversas situações que surgem no cotidiano das organizações administradas (MELLO, 2008).

No caso deste estudo, que focaliza tão somente a administração pública em suas particularidades, é preciso lembrar que na administração pública a vontade do agente decorre da lei, a qual fixa os objetivos a serem perseguidos pelos gestores públicos.

3.2 - Gestão Pública

Cruz e Silva (2011), afirmam que, no contexto contemporâneo, a Gestão Pública abrange um conjunto de processos que perpassam pela formulação, planejamento, coordenação, execução e monitoramento das finanças públicas e das ações gerenciais, podendo ser realizada de forma direta ou indireta pelo Estado. A Gestão Pública é realizada pela União, estados, Distrito Federal e municípios (Administração Pública Direta) e pelas entidades descentralizadas (Administração Pública Indireta), em que fazem parte as autarquias, as fundações, as empresas públicas e as sociedades de economia mista.

A disponibilização transparente das informações é um dos meios que promovem esses princípios, reforçam a democracia, ampliam o exercício da cidadania, dificultam a corrupção e geram melhorias na gestão pública (OLIVEIRA, FLÔRES e PINTO, 2020).

De acordo com Crepaldi (2000) para o exercício da função pública, os seus agentes são elevados aos cargos através de eleições, nomeações ou delegação de outros agentes públicos – ou políticos – que exerçam cargos superiores. Nessa forma de assunção aos cargos destaca-se que o Presidente da República, o Governador do Estado e os Prefeitos são eleitos; os Ministros e Secretários – estaduais ou municipais – são nomeados; e, diretores de departamentos na estrutura administrativa, presidentes de fundações e autarquias recebem seus cargos por nomeação em comissão, ou seja, recebem delegação para exercer, por algum tempo, determinada missão.

Segundo Vesoloski e Dezordi (2020) o fato concreto é que todos os agentes públicos exercem sua gestão adquirindo direitos e assumindo deveres, tanto em relação ao poder que lhe outorgou o cargo, quanto, e principalmente, para o povo, em nome do qual todo poder é exercido, conforme corolário constitucional amplamente conhecido. Entre os seus deveres mais importantes encontra-se, de maneira absolutamente implícita, o dever de cuidar dos órgãos públicos dentro das mais perfeitas condições impostas pela ética, pela moral e pela publicidade transparentes dos seus atos administrativos, especialmente os de natureza financeira.

Tais exigências sempre estiveram presentes para todos que exerceram cargos na administração pública, a diferença entre o passado e o presente está na capacidade fiscalizadora dos cidadãos, da sociedade, cada vez mais conscientes de seus deveres, mas muito mais conscientes dos seus direitos. Essa capacidade de fiscalizar foi adquirida paulatinamente ao longo dos tempos, até o momento em que a sociedade entendeu, definitivamente, que é ela que paga todas as contas governamentais, é ela que tem todo o direito de cobrar eficiência e eficácia na gestão pública, vez que o gestor público nada mais é do que um delegado do povo, ele está ali porque o povo o elegeu, ou elegeu quem o nomeou/delegou (SILVA e BENTO, 2021).

A sociedade organizada atual exige resultados, a partir de planos que sejam bem elaborados e discutidos com sua participação, como acontece nos municípios ou estados nos quais adotam o orçamento participativo. E a gestão pública também passou a ser fiscalizada e avaliada. Mesmo assim não se pode negar que os problemas que envolvem a gestão pública no Brasil estão muito longe de chegar a

um ponto ideal, o qual se materializaria caso fosse possível agradar todos os entes envolvidos, isto é, governo e cidadão. Embora se reconheça que existem esforços nesse sentido, porém existem ainda muitas mazelas configuradas nos resquícios de uma administração que os estudiosos denominaram de burocrática (VESOLOSKI e DEZORDI, 2020).

3.3 - Transparência na Administração Pública

A transparência é um dos principais fundamentos de um Estado democrático, além de um atributo que contribui para a percepção de uma boa gestão pública. Por pressuposto, quanto mais transparente um governo se mostra, mais responsável e responsivo ele se assume. Logo, se torna mais aberto a avaliações, críticas, sugestões e controles da sociedade (SANTOS e MOTA, 2020).

De acordo com Vesoloski e Dezordi (2020), para que o Estado se desenvolva, passando a fomentar e fornecer meios de satisfazer os anseios e as necessidades da coletividade, precisa, imprescindivelmente, que a administração pública seja estruturada, planejada, controlada, e também fiscalizada, pois para o desenvolvimento das atividades, por meio de seus órgãos e serviços, necessita de recursos públicos para concretizar as demandas e as perspectivas esperadas pela população. Nesse viés, além da eficiência e sensibilização na tomada de decisões, a transparência e o controle social se tornam aliados imprescindíveis nesse contexto social.

Rodríguez (2018) define transparência como a livre e integral divulgação na sociedade, através da imprensa ou do panfleto político, de tudo quanto estiver relacionado à gestão da coisa pública.

Na figuração mais abrangente que se possa entender a transparência administrativa, ela acata a definição de ter a qualidade de “transparente, limpidez”, qualidades do que é transparente, que, em sentido figurado, o próprio Ferreira (1999), define como “que deixa perceber um sentido oculto; evidente, claro”. Portanto, é através da clareza que se define a transparência.

Filho (2021) afirma que não há dúvidas que a sociedade tem se organizado para exigir dos administradores públicos a transparência de suas ações, e o que é mais importante, tem influenciado as ações de inúmeros órgãos oficiais, como o Ministério Público (MP), os Tribunais de Contas, Organizações não-governamentais (ONGs) e outros que têm atuado firmemente nesta cobrança.

Os cidadãos devem se valer das ferramentas postas à sua disposição para que, efetivamente, contribuam ativamente junto à administração pública, no intuito de diminuir o abismo que se formou ao longo das últimas décadas entre os administrados e os administradores públicos. Somente com a participação efetiva dos cidadãos, será possível lapidar uma administração pública mais eficiente, consensual e que garanta com maior grau de eficácia os direitos fundamentais para os cidadãos (SANTIN e FRIZON, 2020).

Segundo Santin e Frizon (2020), já se observa, inclusive, governos estaduais e municipais criando secretarias especiais com vistas a dar transparência aos seus atos administrativos, disponibilizando Portais especiais para a saudável participação da sociedade, porém tais providências não são do conhecimento de toda a população, o que até certo ponto é compreensível, vez que nem todos têm

acesso à informação via internet.

A transparência que se busca nos atos públicos é a possibilidade de que todos os cidadãos tomem imediato conhecimento dos atos administrativos efetuados pelas pessoas e agentes públicos, de modo claro e objetivo, para saber se eles se encontram dentro dos princípios da ética e da moral, se não ferem os princípios constitucionais (SILVA e BENTO, 2021).

Mello (2008) afirma, que foi por meio da vontade popular que o legislador terminou por colocar, mesmo na forma de artigo de Lei Complementar, a transparência administrativa como princípio fundamental, o qual, além de representar o desejo dos cidadãos, dá uma demonstração de que é possível exercitar a cidadania em prol dos próprios cidadãos.

3.4 - Auditoria

Segundo Brown (1962) a auditoria começou na Itália nos meados do século XV, com o objetivo de controlar os possíveis roubos das navegações que traziam mercadorias e arrecadação dos impostos dos cidadãos diante o governo. Apenas após o século XIX com a substituição do trabalho artesanal pelo trabalho industrial que a auditoria, de acordo com Almeida (2009), foi utilizada em grande escala por parte dos proprietários para resguardar seus investimentos da expropriação dos agentes.

De acordo com Attie (2000):

A auditoria engloba a verificação documental, os livros e registros com características controladoras, a obtenção de evidências de informações de caráter interno ou externo que se relacionam com o controle do patrimônio e a exatidão dos registros e as demonstrações deles decorrentes. A ênfase que se dá a cada situação depende de uma série de decorrências dos diferentes segmentos que compõem a organização.

Segundo Oliveira e Filho (2001) a auditoria é uma técnica contábil que tem como objetivo principal verificar a eficiência e a eficácia dos controles patrimoniais, e se concretiza, quando feita por auditores independentes, externos, através de um parecer, e, se através de auditores internos, através de relatórios. A análise efetuada pela auditoria busca prevenir fraudes, mesmo que não tenha na empresa um conjunto de normas que indique que tal procedimento é necessário, vez que a busca de fraudes contábeis é o principal objeto da auditoria.

A auditoria consolidou-se no Brasil a partir do advento da Lei das Sociedades por Ações – Lei nº 6.404/76, conhecida como Lei das S.A., e da lei que criou a CVM, Lei nº 6.385/76), a primeira exigindo auditorias independentes para as demonstrações financeiras das empresas de capital aberto e a segunda estabelecendo a obrigatoriedade de fiscalização dos auditores independentes (CREPALDI, 2000).

A Lei das S.A. dispõe, em seu artigo 177:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo

observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

§ 1o As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

§ 2o A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras.

§ 3o As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, e serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão.

§ 4o As demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados (BRASIL, 1976).

O fato é que a contabilidade tem como finalidade auxiliar e informar o administrador e, à auditoria representa uma especialidade usada como ferramenta de confirmação da própria contabilidade. Dessa forma, entende-se que a evolução da auditoria está atrelada a própria evolução da contabilidade, o que elevou sua importância foram o desenvolvimento dos países, a partir do crescimento de suas empresas e da expansão de suas atividades produtoras, o que gerou uma complexidade administrativa e criou novas práticas financeiras, as quais funcionaram como força motriz para o desenvolvimento da economia de mercado (ATTIE, 2000).

Como característica principal das funções e atividades da auditoria, observa-se que ela é, pela própria natureza, uma revisão do trabalho de outros e não a execução original do trabalho. Por isso cabe ao auditor interno poder recomendar, mas não decidir; sugerir e influenciar, mas não determinar; examinar, julgar, avaliar e relatar aos órgãos superiores, não podendo impor uma modificação (OLIVEIRA e DINIZ FILHO, 2001).

Conforme Magalhães et. al (2001) no que diz respeito ao objeto da auditoria, estes são constituídos por todos os elementos que dizem respeito ao patrimônio administrado, tais como planejamentos globais, controles internos, informações contábeis, demonstrações a qualquer título, principalmente as financeiras, enfim, todas as formas de registros utilizadas pelas empresas.

Na administração pública o controle e acompanhamento ou fiscalização dos atos administrativos, especialmente os que envolvem todos os processos licitatórios necessários às despesas para aquisição de bens ou serviços é extremamente necessário, para que as publicidades obrigatórias destes atos sejam ofertadas dentro dos mais amplos princípios da transparência pública.

3.5 - Transparência Administrativa na Contabilidade Pública

De acordo com Ludícibus (2010), a Contabilidade surgiu com a necessidade de registros dos comércios, o homem primitivo ao inventariar o número de instrumentos de caça e pesca disponível e contar seus rebanhos já estava

praticando uma forma inicial de Contabilidade.

Lima (2008) afirma que a contabilidade pública é uma especialização da ciência contábil que aplica processo gerador de informações os dossiês, princípios e normas contábeis na gestão patrimonial de uma entidade pública oferecendo a sociedades informações amplas e acessíveis sobre a gestão da máquina pública.

A Contabilidade na administração pública procura desde a mensuração até um sistema de informações gerenciais, necessárias, úteis e confiáveis, que é comprovado na elaboração de relatórios, por serem simples, e na agilidade do alcance das informações, relevância, modernidade, que da possibilidade ao gestor efetuar e confiar nas simulações e manipular essas informações de uma forma transparente (KASSAI, 1997).

Para Ludícibus (2010), a contabilidade é o braço forte da administração pública de qualquer organização, sendo a ciência a responsável pelos registros financeiros, pelo patrimônio e pela organização.

O art.16 do Decreto–Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 determina que anualmente, “será elaborado um orçamento-programa, que pormenorizará a etapa do programa plurianual a ser realizada no exercício seguinte e que servirá de roteiro á execução coordenada do programa anual”. E no seu parágrafo único, afirma que “na elaboração do orçamento programa serão consideradas, além dos recursos consignados o orçamento da união, os recursos extra - orçamentários vinculados à execução do programa do governo”. Em contrapartida, estabelece o art. 18 que “toda atividade deverá ajustar-se à programação governamental e ao orçamento – programa, [...]” (BRASIL, 1967).

Assim, se por um lado o planejamento se traduz num programa plurianual, o orçamento–programa é o detalhamento de cada uma das suas etapas, durante o ano civil, que corresponde ao exercício financeiro no Brasil. Como se vê, o Orçamento é uma peça única, anual, mas que faz parte de um conjunto de peças que têm como finalidade precípua normatizar as ações governamentais em determinado período. Desse modo, têm-se o Plano Plurianual – PPA, para um período de 03 (três) anos de planejamento, a Lei Orçamentária Anual – LOA (que define o orçamento anual) (LIMA e CASTRO, 2007).

No Brasil, a Lei Orçamentária Anual – LOA é antecedida pela Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO, sendo que o Executivo deve submeter ao Legislativo o Plano Plurianual – PPA a cada três anos. Estes três documentos constituem o sistema de planejamento orçamentário em que tudo que o poder público faz ou pretende fazer deve está previsto em Lei, e este é um axioma da democracia muito claro, merecedor de respeito, sob pena de gerar o perigoso desprestígio do aparato legal (MACHADO JÚNIOR e REIS, 2003).

Aos elementos normais que compõem um balanço privado, são acrescentados outros, previstos em Legislação específica, na Lei 4.320, de 17 de março de 1964 e normativos posteriores.

Segundo Cruz e Silva (2011) cabe à administração a implantação, o acompanhamento e possíveis modificações nos procedimentos do seu controle interno, caso estes se tornem necessários. A partir do cumprimento de tais objetivos, o processo deverá manter todas as atividades da empresa sobre permanente observação, preparando convenientemente sua documentação com vistas a uma necessária e tempestiva auditoria interna, mas principalmente para o

caso da necessidade de uma auditoria externa.

E, como não poderia deixar de ser, na administração pública o controle e acompanhamento ou fiscalização dos atos administrativos, aqui representado pelos contratos, especialmente os que envolvem todos os processos licitatórios necessários às despesas para aquisição de bens ou serviços é extremamente necessário, para que a publicidade obrigatória destes atos seja ofertada dentro dos mais amplos princípios da transparência pública (BACCIOTTI, 2000).

3.6 - Contratos e Licitações

O termo contrato origina-se do latim *contractu*, que significa trato com, e todo ser humano pode contratar livremente, sendo apenas necessário “que as partes tenham capacidade de exercício, que o objeto seja lícito e que tenha forma prescrita ou não proibida pela lei. Apenas estes três requisitos” BACCIOTTI (2000).

O contrato é, portanto, um ato jurídico, conforme descrito no artigo 82 da Lei 3.071, de 1º de janeiro de 1916, o Código Civil Brasileiro, cujas alterações somente se deram com o advento da Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que vigora desde 12 de janeiro de 2003.

Na Parte Especial do Código Civil Brasileiro, em seu Livro I – Do Direito das Obrigações, encontra-se o Título V – Dos Contratos em Geral, dividido em dois capítulos, o primeiro tratando, Das Disposições Gerais, em nove seções, artigos 421 a 471 e o segundo Da Extinção do Contrato, em quatro seções, artigos 472 a 480. Segue-se o Título VI, que trata das Diversas Espécies de Contrato, descrito em vinte capítulos, do artigo 481 a 853 (BRASIL, 2002).

Nesta parte especial são tratados aspectos gerais sobre os contratos, sendo que chama atenção já nas disposições gerais o artigo 421, que afirma “a liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato” (BRASIL, 2002).

Para este estudo, é suficiente lembrar que ao ser tratado como uma espécie de negócio jurídico, o contrato é “regido por diversos princípios, alguns tradicionais e outros modernos entre os mais importantes estão: autonomia da vontade, força obrigatória dos contratos, relatividade dos efeitos contratuais, boa-fé objetiva e a função social” (OLIVEIRA, 2009).

De acordo com Bacciotti (2000) a principal característica dos contratos públicos refere-se ao fato de que o interesse público estará sempre acima do interesse privado, privilégio que os diferencia dos demais.

Embora seja enorme o leque de possibilidades da Administração Pública para efetuar contratações, a que mais tem ensejado a falta de publicidade, e conseqüentemente de transparência administrativa, é observada nos contratos oriundos de processos licitatórios, os quais, embora todos reconheçam a obrigatoriedade de licitar, nem sempre se dão dentro dos princípios, especialmente os constitucionais, que devem caracterizar as ações dos gestores públicos (OLIVEIRA, 2001).

Conforme Oliveira (2001), trata-se a licitação de um processo preliminar na qual haverá a necessidade de selecionar interessados em contratar com a Administração Pública através de critérios previamente estabelecidos, ou seja, um procedimento administrativo através do qual a Administração Pública seleciona a

proposta que oferece mais vantagens para o contrato que atenda sua necessidade e ao interesse público.

Na perspectiva de contrato, a licitação, garante a todos quantos se achem em determinada situação a oportunidade de contratar com o setor público, proporcionada a igualdade entre estes, uma vez que na presença do princípio constitucional da legalidade, acrescido dos princípios da impessoalidade e da publicidade, temos a igualdade jurídica de todos, vedando a lei fundamental a criação de distinções entre brasileiros ou preferências entre si (BRASIL, 1988).

Desta forma, como processo administrativo a licitação vincula-se a uma sucessão de atos e fases, em que os interessados (licitantes) em participar, possuem reciprocamente com a Administração, direitos, deveres, ônus e sujeições.

Licitatar, na verdade, nada mais é do que leiloar, geralmente com base num valor situado entre um mínimo e um máximo permitido, porém o processo licitatório se rege por normas rígidas. A licitação é o procedimento administrativo pelo qual uma pessoa governamental, pretendendo alienar, adquirir ou locar bens, realizar obras ou serviços, outorgar concessões, permissões de obra, serviço ou de uso exclusivo de bem público, segundo condições por ela estipuladas previamente, convoca interessados na apresentação de propostas, a fim de selecionar a que se revele mais conveniente em função de parâmetros antecipadamente estabelecidos e divulgados (MELLO, 1999).

A competência para legislar sobre licitação assiste às quatro ordens de pessoas jurídicas de capacidade política: União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Entretanto, compete à União editar normas gerais sobre o assunto, como prevê o art. 22, XXVII da Constituição. É tema estritamente de Direito Administrativo e a licitação é especificamente prevista no art. 37, XXI da constituição, que reza: ressalvados os casos especificados na legislação, as obras, serviços, compras e alienações serão contratados mediante processo de licitação pública que assegure igualdade de condições efetivas da proposta, nos termos da lei, o qual somente permitirá exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações (BRASIL, 1988).

Na órbita federal, a matéria é regida pela Lei 8.666, de 21 de junho de 1993; com as alterações que lhe foram introduzidas pela Lei 8.883/94, 9.032/95, 9.648/98, 9.854/99 e todas as demais normas que lhes alteraram, inclusive a Lei 10.520, de 17 de julho de 2002, que institui a nova modalidade de licitação, o pregão.

O procedimento licitatório está sujeito a determinados princípios, dentre os quais, de acordo com a orientação do conceituado Meirelles (2008), podem ser destacados o procedimento formal, a publicidade de seus atos, a igualdade entre os licitantes, o sigilo na apresentação de propostas, a vinculação ao edital ou convite, o julgamento objetivo e a adjudicação compulsória ao vencedor, além da probidade administrativa.

A partir do exposto presume-se que duas são as finalidades da licitação: proporcionar às pessoas a ela submetidas a obtenção da proposta mais vantajosa e que melhor atende seus interesses, e dar igual oportunidade aos que desejam contratar com estas pessoas (MEIRELLES, 2008).

O objeto da licitação é a contratação de obras, serviços, compras, alienação, concessão, permissão e a locação que será contratada com o particular, visando sempre as melhores condições para a administração, pelo que esse objeto

há que ser devidamente demonstrado no edital (MEIRELLES, 2008).

O gestor público e sua equipe deverão estar sempre atentos às reais condições de dispensa e inexigibilidade das licitações, sob pena de comentar erros absurdamente prejudiciais à saúde financeira do órgão gerido. As licitações se caracterizam basicamente por suas modalidades e por seus tipos, que não podem ser confundidos entre si, obedecendo também a princípios gerais, constitucionais ou básicos da administração pública, mas também àqueles que lhes são inerentes (CHEPALDI, 2000).

As modalidades de licitação estão previstas no artigo 22 da Lei 8.666/93 e referem-se às diversas formas de regular o procedimento de seleção da proposta mais vantajosa, as quais deverão ser seguidas pelo Poder Público para a realização de suas aquisições (BRASIL, 1993).

A Lei 10.520, de 17 de julho de 2002 instituiu nova modalidade de licitação, o pregão, o qual atualmente vem sendo bastante utilizado, pelas peculiaridades próprias que apresenta.

Quanto aos tipos de licitações, estes se referem aos elementos que estão intimamente ligados ao critério de julgamento de um certame, e no art. 45, § 1º da Lei nº. 8.666/93, que trata do julgamento e dos tipos de licitação:

Art. 45. O julgamento das propostas será objetivo, devendo a Comissão de licitação ou o responsável pelo convite realizá-lo em conformidade com os tipos de licitação, os critérios previamente estabelecidos no ato convocatório e de acordo com os fatores exclusivamente nele referidos, de maneira a possibilitar sua aferição pelos licitantes e pelos órgãos de controle.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, constituem tipos de licitação, exceto na modalidade concurso: (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994)

I - A de menor preço - quando o critério de seleção da proposta mais vantajosa para a Administração determinar que será vencedor o licitante que apresentar a proposta de acordo com as especificações do edital ou convite e ofertar o menor preço;

II - A de melhor técnica;

III - A de técnica e preço.

IV - A de maior lance ou oferta nos casos de alienação de bens ou concessão de direito real de uso (BRASIL, 1993).

De acordo com Mello (2008), no que diz respeito aos princípios, estes se tratam de corolários jurídicos a serem observados em qualquer situação em que o Direito venha a ser aplicado, e neste estudo já foram identificados aqueles que consolidam as boas práticas regidas pelo Direito Administrativo, no que diz respeito aos contratos de qualquer espécie deferidos pela Administração Pública.

Entre estes princípios constam o da isonomia ou da igualdade entre as partes, a vinculação ao instrumento convocatório, no caso o edital, o julgamento objetivo, que se refere a necessidade de observar critérios definidos no edital, o princípio do procedimento formal, exigido pela lei, o princípio da adjudicação compulsória, que obriga adjudicar em favor do vencedor, o princípio da competição ou da competitividade, não podendo direcionar a determinado participante, e o de ampla fiscalização (MEIRELLES, 2008).

Segundo Meirelles (2008), existe ainda o princípio do sigilo das propostas

que obriga a não divulgação de propostas não vencedoras. Entretanto, a modalidade pregão permite novas propostas após a abertura dos envelopes durante a audiência pública necessária como procedimento recomendado para abri-los, o que prejudica sensivelmente este princípio.

4 - CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como os cidadãos comuns pagam tributos, direta ou indiretamente, mas de forma que atinge a todos, o que se espera é que as aplicações de tais recursos, e de outros oriundos de fontes diversas, se deem nos mais rigorosos princípios constitucionais, básicos e próprios de cada atividade pública. A função pública deve ser sempre em favor da sociedade, pelo que se entende que tal função deva sempre se dar no mais absoluto desejo de atender prioritariamente o interesse público, o que, por si seria bastante para justificar a elaboração deste estudo.

Historicamente o Brasil sempre se viu às voltas com desvios de recursos financeiros que deveriam atender tal interesse, pelo que a busca de melhorias nos controles que são objetos da Contabilidade Pública deve ser uma constante pelo profissional contábil, especialmente por aqueles que pretendem, ou já se dedicam, a especialidade de auditoria pública.

Não se pode negar que existem muitos órgãos destinados ao controle, organização e acompanhamento dos atos administrativos nos diversos escalões governamentais, porém cada vez mais se apresenta a necessidade de dar a tais órgãos uma maior independência, como forma de lhes ofertar maior credibilidade e aceitação popular. Isto porque, apesar de alguns destes órgãos terem sido criado há décadas, ainda são impregnados de vícios maléficos no desenvolver de suas ações.

Entre estes órgãos, considera-se como um dos mais sérios a Controladoria Geral da União (CGU), a qual, com vistas ao incremento da transparência na Administração Pública Federal, desenvolveu o Portal da Transparência, que disponibiliza ao cidadão informações sobre a aplicação dos recursos do Governo Federal.

A criação deste portal trouxe enormes benefícios à população, pela oportunidade de possuir um canal livre para pesquisas, pelo que o Portal atualmente é considerado um marco nas relações transparentes de órgãos controladores com cada cidadão em particular, e que conseguiu suprir uma lacuna nas relações do governo com a população. O Portal da Transparência tem servido de exemplo aos Estados e Municípios que disponibilizaram seus próprios portais ou criaram secretarias específicas para tratar da transparência administrativa.

Iniciativas deste porte e com tal filosofia permitem acreditar ser possível que um dia todos os governos serão visíveis à população, pela ética e transparência dos seus atos, e, também faz com que outras iniciativas similares sejam tomadas. A verdade é que a transparência administrativa deixou de ser apenas um desejo expresso pela maioria dos cidadãos brasileiros, já não se trata de um sonho utópico tão somente.

O povo tem demonstrado estar consciente de que essa não será uma luta de curto prazo, é preciso realmente educar politicamente toda uma população para que cada um sinta também a responsabilidade que lhe cabe, não podendo deixar

apenas que uma pequena parcela dela abrace essa luta.

No processo de fiscalização dos atos públicos há que se louvar o trabalho da imprensa nacional, sempre pronta a denunciar desmandos administrativos, buscando, pela maioria de seus órgãos, pesquisar a verdade. Também se deve louvar a atuação do Ministério Público, da Polícia Federal, da CGU, do Supremo Tribunal Federal, sempre atento aos desmandos praticados por alguns gestores.

A transparência na gestão e administração pública somente será atingida se obedecidos os princípios fundamentais que regem os contratos e as licitações, cabendo a auditoria pública a missão de controlar o registro dos fatos contábeis oriundos da necessidade de aplicação dos recursos públicos.

Ficou bastante evidenciado que a auditoria é capaz de buscar formas administrativas ideais ao cumprimento desta missão, seja através da análise dos relatórios auditados, os quais possuem a qualidade de, além de oferecer dados que representam as evidências da real situação contábil e financeira da empresa, se transformarem em vias essenciais de condução dos processo corretivos para falhas possivelmente apresentadas, as quais, quando identificadas, representam necessidade de mudanças ou de redirecionamento do planejamento estratégico geral da empresa, ou dos planos específicos a cada atividade ou departamento.

Grandes redes empresariais já possuem departamentos estruturados com vistas a uma manutenção permanente do processo auditor, o que pode perfeitamente ser estendido também às empresas públicas, muitas delas de porte bem maiores que a maioria das organizações empresariais privadas.

Observou-se em relação aos contratos que estes devem ser tratados como negócio jurídico, regendo-se por princípios rígidos, conforme descrito em item próprio neste estudo, sendo suficiente lembrar que entre eles se destacam a boa-fé objetiva e a função social dos contratos.

Do ponto de vista da gestão pública, os contratos são essenciais à legalização de atos administrativos praticados, dando forma aos processos de compra, venda e prestação de serviços, e se tornam absolutamente imprescindíveis quando tais atos são oriundos de um processo licitatório formal, ao transferir do edital que origina tal processo as condições previstas para o cumprimento do que foi pactuado.

Dizer da relevância de um processo licitatório para os órgãos públicos significa apenas reforçar uma necessidade básica na esfera administrativa dos órgãos oficiais, sejam eles empresas privadas, órgãos estaduais, municipais e até mesmo federais. Tais órgãos, por previsão legal, por exigência constitucional, mormente os princípios elencados no artigo 37 da Constituição Federal e em legislações infraconstitucional, já carregam em si a necessidade de praticar o instituto da licitação, o qual se apresenta como uma forma bastante apropriada para que as finanças públicas sejam tratadas de forma a dar credibilidade aos atos emanados pelos gestores públicos em todas as instâncias administrativas.

Tendo em vista o exposto, o estudo chega ao seu final concluindo que é possível praticar uma gestão pública eficiente e eficaz, transparente, bastando para tanto apenas cumprir os dispositivos legais existentes, tais como os princípios fundamentais da administração pública, conforme preceitua o art. 37 da Constituição Federal, e inclusões posteriores, e também, no que diz respeito aos contratos, observar o Título IV do Código Civil, e a Lei 8.666/93, no que diz respeito

às licitações.

Uma única sugestão se pode fazer aos gestores públicos, embora possa ter um sentido bastante coloquial, por tratar-se do óbvio: é necessário tratar a coisa pública com seriedade, obedecendo à legislação, cumprindo os princípios constitucionais e específicos a cada execução de um ato administrativo, única forma de evitar a malversação do dinheiro público.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, J. E. F.; ALMEIDA, J. C. G. **Auditoria e earnings management: estudo empírico nas empresas abertas auditadas pelas big four e demais firmas de auditoria.** Revista Contabilidade & Finanças, v. 20, n. 50, p. 62-74, 2009.

ATTIE, W. **Auditoria: conceitos e aplicações.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BROWN, G. R. **Changing audit objectives and techniques.** The Accounting Review, v. 37, n. 4. 1962.

BACCIOTTI, R. C. D. **Contratos: conceito e espécies.** Disponível em: <<http://www.advogado.adv.br/artigos/2000/ruibaciotti/contratos1.htm>> . Acesso em: 22 jan. 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Promulgada em 05 de outubro de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 05 jan. 2021.

BRASIL. **Lei Nº 8.666, de 21 de junho de 1993.** Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 22 jun. 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8666cons.htm>. Acesso em: 05 jan. 2021.

BRASIL. **Decreto-Lei Nº 200, de 25 de fevereiro de 1967.** Dispõe sobre a organização da Administração Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1967. Disponível em <<http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/24/1967.htm>>. Acesso em: 05 jan. 2021.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF: Presidência da República, 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em: 20 dez. 2020.

CCB - CÓDIGO CIVIL BRASILEIRO. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/L3071.htm>>. Acesso em:

19 jan. 2021.

CF - **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em: 22 jan. 2021.

CHIZZOTTI, A. **Pesquisa em ciências humanas e sociais**. São Paulo: Cortez, 1991.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2000.

CRUZ, F.; SILVA, V. P. **Controle e avaliação na administração pública**. Universidade de Brasília. Brasília, 2011.

DI PIETRO, M. S. Z. **Direito Administrativo**. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FERREIRA, A. B. H. **Dicionário Aurélio - Século XXI**. Versão eletrônica - 3.0. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FILHO, F. A. C. **Consistência E Convergência Contábil: Relevantes Para Transparência Na Administração Pública?**. Revista Gestão em Análise, v. 10, n. 1, p. 214-225, 2021.

IUDÍCIBUS, S. **Introdução à teoria da contabilidade**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KASSAI, S. **As empresas de pequeno porte e a contabilidade**. Editora Caderno de estudos, n. 15, p. 01-23, 1997.

LIMA, D. V.; CASTRO R. G. **Contabilidade Pública**. São Paulo: Atlas, 2007.

MACHADO J. J. T.; REIS, E. C. **A lei 4320 comentada: e a lei de responsabilidade fiscal**. 31. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MELLO, C. A. B. **Curso de Direito Administrativo**. 11. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

MINAYO, M. C. **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. 14. ed. Petrópolis: Vozes, 1999.

MORAES, A. **Direito Constitucional Administrativo**. 1 ed. Atlas; São Paulo.

OLIVEIRA, M. C. M. **Função social do contrato na legislação brasileira**. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, A. B.; FLÔRES, F. D.; PINTO, N. G. M. **Transparência e accountability: uma análise das Universidades Federais do Rio Grande do Sul à luz dos princípios de governança da administração pública federal**. REUNIR Revista de Administração Contabilidade e Sustentabilidade, v. 10, n. 2, p. 12-22, 2020.

OLIVEIRA, L. M.; FILHO, A. D. **Curso básico de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2001.

RODRÍGUEZ, R. V. **A ética da transparência como fundamento da política e da cidadania**. Artigo. Centro de Pesquisas Estratégicas Paulino Soares de Sousa - Universidade Federal de Juiz de Fora – UFJF. 2018. Disponível em: <http://www.ecsbdefesa.com.br/defesa/fts/ETFPC.pdf>>. Acesso em: 21 fev. 2021.

SANTIN, J. R.; FRIZON, L. **Administração consensual, accountability e transparência na administração pública brasileira**. Revista Direito da Cidade, v. 12, n. 2, p. 504-524, 2020. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/341562131_Administracao_consensual_acountability_e_transparencia_na_administracao_publica_brasileira. Acesso em: 02 fev. 2021.

SANTOS, J. G.; MOTA, F. P. B. **A transparência governamental em tempos de Covid-19: reflexões do quadro brasileiro**. Gestão E Sociedade, v. 14, n. 39, p. 3716-3724, 2020.

SILVA, T. M.; BENTO, L. V. **O Princípio da Transparência no Direito Brasileiro: a transparência administrativa e o controle social como instrumento de cidadania**. Revista Web Artigos, 2021. Disponível em: <<https://www.webartigos.com/artigos/o-principio-da-transparencia-no-direito-brasileiro-a-transparencia-administrativa-e-o-controle-social-como-instrumento-de-cidadania-1/121704/>>. Acesso em: 01 fev. 2021.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

VESOLOSKI, S. P.; DEZORDI, E. L. **A garantia ao acesso à informação e à transparência da administração pública frente ao direito do cidadão**. Revista Perspectiva, v. 44, n. 166, p. 75-86, 2020.