

F. J. P. - BIBLIOTECA



90022272

NÃO DANIFIQUE ESTA ETIQUETA

**CONTROLE HORIZONTAL EXERCIDO PELA
CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO EM
MINAS GERAIS NO ÂMBITO DO PODER
EXECUTIVO FEDERAL**

CARLOS MAURÍCIO VIEIRA

351.9481
1532

Carlos Mauricio Vieira

**O CONTROLE HORIZONTAL EXERCIDO PELA CONTROLADORIA
GERAL DA UNIÃO EM MINAS GERAIS NO ÂMBITO DO PODER
EXECUTIVO FEDERAL**

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em
Administração Pública da Fundação João Pinheiro
como requisito parcial à obtenção do título de Mestre
em Administração Pública.

Área de concentração: Gestão de Políticas Sociais

Orientador: Professor Ricardo Carneiro
Fundação João Pinheiro

Belo Horizonte

Fundação João Pinheiro

2005

FUNDAÇÃO JOÃO PINHEIRO	
BIBLIOTECA	
N.º	22272
Vol.	Ex.
Data:	16/08/06

Vieira, Carlos Mauricio
V658c O controle horizontal exercido pela Controladoria Geral da União em Minas Gerais no âmbito do Poder Executivo Federal (manuscrito) / Carlos Mauricio Vieira. 2005.
272 f.

Orientador: Ricardo Carneiro

Dissertação (mestrado) – Fundação João Pinheiro.

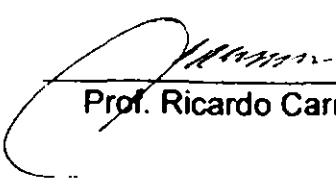
1. Administração pública - Brasil - Teses. 2. Auditoria - Brasil - Teses. 3. Orçamento - Controle - Brasil - Teses. 4. Controle do dinheiro público - Teses. 5. Despesa pública - Teses. 6. Responsabilidade administrativa - Teses. 7. Accountability - Teses. 8. Controladoria Geral da União - Teses. I. Fundação João Pinheiro. II. Título.



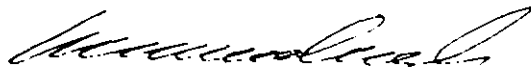
**ATA DA DEFESA PÚBLICA DE DISSERTAÇÃO
MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: GESTÃO DE POLÍTICAS SOCIAIS**

Aos 30 (trinta) dias do mês de março de 2005, foi realizada a defesa pública da dissertação intitulada "*O Controle horizontal exercido pela controladoria geral da união em Minas Gerais no âmbito do poder executivo federal.*", elaborada por **Carlos Mauricio Vieira**, como requisito parcial para obtenção do título de mestre do Programa de Mestrado em Administração Pública: GESTÃO DE POLÍTICAS SOCIAIS, da Escola de Governo Prof. Paulo Neves de Carvalho. Após a apresentação do trabalho, o mestrando foi arguido pelos membros da Comissão Examinadora, composta por Prof. Ricardo Carneiro; Prof. Ricardo Rodrigues Barbosa e Prof. Cândido Luiz de Lima Fernandes. A Comissão Examinadora reuniu-se para deliberar e, considerando que a dissertação atende aos requisitos técnicos e acadêmicos previstos na legislação do programa, decidiu, por unanimidade, pela **APROVAÇÃO** da mesma. Este documento expressa o que ocorreu na sessão da defesa e será assinado pelos membros da Comissão Examinadora.

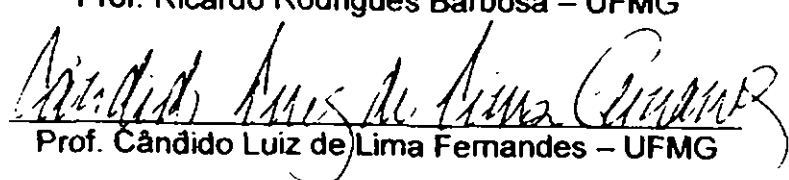
Belo Horizonte, 30 de março de 2005.



Prof. Ricardo Carneiro (Orientador) – FJP/EG



Prof. Ricardo Rodrigues Barbosa – UFMG



Prof. Cândido Luiz de Lima Fernandes – UFMG

Agradecimentos

Agradeço a Deus e a meu pai Edmar (in memorian) por ter me concedido força e perseverança em todo o decorrer do Curso de Mestrado em Administração Pública, à minha esposa Ana Cristina, pelo amor, apoio, carinho, compreensão e incentivo, que soube, juntamente com meus filhos Gabriel e Gustavo e minha mãe Else, abdicar de inúmeras oportunidades de convívio familiar para que este trabalho pudesse ser concluído.

Agradeço ainda ao Professor Ricardo Carneiro pelo apoio e companheirismo na orientação desta dissertação, bem como ao Dr. Rogério José Rabelo pela contribuição na elaboração do trabalho e da pesquisa de campo a ela atinente, a meus familiares, professores, colegas e a todos aqueles que, de uma forma ou de outra, contribuíram para a sua consecução.

“A sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público sobre sua administração”

Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão 1789

RESUMO

Este trabalho nasceu do estudo feito pelo autor sobre o Controle Horizontal exercido pela Controladoria Geral da União em Minas Gerais no âmbito do Poder Executivo Federal. A escolha do tema em grande parte se deu em função da experiência vivida ao longo de mais de sete anos à frente da Auditoria Interna da Universidade Federal de Minas Gerais, entidade autárquica da Administração Federal Indireta, e também há quinze anos como professor de auditoria da mesma Instituição.

Aborda as causas e necessidades da existência de controle sobre as atividades desempenhadas com o dinheiro público, faz um estudo sobre os tipos de controle interno, externo e público. Estuda os tipos e organismos de auditoria, seu enquadramento, princípios e normas nacionais traçando um comparativo com o existente em alguns outros países.

Estuda a origem, desenvolvimento e funcionamento dos organismos de fiscalização pública federal no Brasil em atividades, organizações, programas e projetos fomentados por verbas federais com destaque para o recente programa brasileiro de sorteio de localidades a serem auditadas e culmina com uma pesquisa de opinião junto a auditores/analistas e também com aqueles que são por eles auditados sobre os aspectos, características, vantagens, falhas e problemas existentes neste segmento de atividades governamentais brasileiras.

Palavras chave: Administração pública – Brasil. Accountability. Auditoria – Brasil. Controle – Brasil. Despesa pública. Responsabilidade administrativa – Brasil. Orçamento - Controle – Brasil. Controladoria Geral da União.

ABSTRACT

This dissertation is derived from a study made by the author about the Horizontal Control practiced for the Federal General Control in the state of Minas Gerais. This agency is responsible for the internal control of the entities related to the Federal Executive Government. The subject choice was driven mainly by the working of the author during more than seven years at the command of the Internal Audit Sector to Federal University of Minas Gerais, autarchy entity of Indirect Federal Administration, and also during fifteen years as an audit lecturer at the same university.

This work deals with the causes and needs of the control uses in activities executed with public resources. It also deals with the internal, external and public varieties of internal control. It makes an investigation of the kinds and organisms audit, them framing, national sources and rules making a comparison that what exists in some others countries.

It also study the origin, development and functioning of federal public inspection in Brazil on activities, organizations, programs and projects that are fomented by federal resources. It gives emphasis to the recent Brazilian program of locality sorting to be audited. At the end of the work the author closes with an *opinion research of auditors and analysts from CGU and with those have being inspected by them*. The research approach aspects, characteristics, advantages, failures and problems that exist in this governmental Brazilian activities segment.

Key Words: Public administration – Brazil. Accountability. Auditing - Brazil. Expenditure Public. Internal control. Administrative responsibility.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURA 1 - Campo de ação do controle social	24
FIGURA 2 – Ciclo de controle social	25
FIGURA 3 - Aspectos abrangidos pelos sistemas de controle interno nas áreas e meios informatizados.....	85
FIGURA 4 – Organograma atual da CGU.....	170
GRÁFICO 1 – Principais aspirações e necessidades dos analistas/auditores ...	198
GRÁFICO 2 – Relacionamento com os auditados	202
GRÁFICO 3 – Causas para o cometimento das falhas.....	210
GRÁFICO 4 – Tempo médio de duração das auditorias	212
GRÁFICO 5 – Relacionamento CGU X TCU na visão dos auditores.....	216
GRÁFICO 6 – Responsável da entidade pelo atendimento aos analistas / auditores da CGU.....	222
GRÁFICO 7 – Áreas mais abordadas pelos analistas / auditores da CGU.....	223
GRÁFICO 8 – Perfil profissional dos auditores da CGU na visão dos auditados.....	226
GRÁFICO 9 – Devem se responsabilizar nas organizações auditadas pelo contato Com os analistas da CGU.....	228
GRÁFICO 10 - Validade / Utilidade do trabalho desempenhado pelos auditores da CGU.....	231
GRÁFICO 11 – Representam a organização nas reuniões com o pessoal da CGU	232
GRÁFICO 12 – Críticas ao trabalho e relacionamento com a CGU.....	234
GRÁFICO 13 – Existência de comparação do exercício com os anteriores para verificar avanços.....	236
QUADRO 1 – Sistema Nacional de Controle das Finanças Públicas de Portugal.....	103
QUADRO 2 – Esquema sobre normas relativas ao relatório de auditoria.....	140

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - Primeiros sorteios de municípios a serem visitados e auditados pela CGU.....	173
TABELA 2 - Distribuição por área de atuação e gênero dos auditores da CGU/MG.....	197
TABELA 3 - Períodos em que os auditados vem recebendo visitas da CGU ou dos órgãos que a antecederam.....	220
TABELA 4 – Locais mais abordados pelos analistas / auditores.....	233
TABELA 5 – Situação da Legislação que regulamenta as organizações auditadas.....	233
TABELA 6 – Meios pelos quais as informações da CGU são repassadas às entidades auditadas.....	236

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AECA	- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
AICPA	- American Institute of Certified Public Accountants
ANAO	- Australian National Audit Office
AUDIN	- Auditoria Interna de Órgãos, Entidades e Organizações Públicas
BID	- Banco Interamericano de Desenvolvimento
BIRD	- Banco Internacional para Reconstrução e o Desenvolvimento
CGU	- Controladoria Geral da União
CISET	- Controle Interno Setorial
CLT	- <i>Consolidação das Leis do Trabalho</i>
COAF	- Conselho de Controle das Atividades Financeiras
CPA	- Certified Public Accountants
DGPLA	- Diretoria de Planejamento
DNOCS	- Departamento Nacional de Obras Contra a Seca
EFS	- Entidade de Fiscalização Superior
FONAI	- Fórum Nacional dos Auditores Internos das Instituições Federais Vinculadas ao Ministério da Educação e Cultura
GAO	- United States General Accounting Office
GAS	- Government Auditing Standards
IFAC	- International Federation of Accountants
IFEs	- Instituições Federais de Ensino
IGAP	- Inspeção Geral da Administração Pública
IGF	- Inspetoria Geral de Finanças

IN	- Instrução Normativa
INCOSAI	- International Congress of Supreme Audit Institutions
INTOSAI	- International Organization of Supreme Audit Institutions
IRS	- Internal Revenue Service
LDO	- Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	- Lei Orçamentária Anual
NAO	- National Audit Office
NASBA	- National Association of State Boards of Accountancy
OAG	- Office of the Auditor-General of Canada
PP	- Plano Plurianual
SCI	- Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal
SEC	- Securities and Exchange Commission
SECEX	- Secretaria de Controle Externo (Unidade Técnica do TCU)
SEDAP República	- Secretaria de Administração Pública da Presidência da República
SECIN	- Secretaria de Controle Interno
SIAFI	- Sistema Integrado de Administração Financeira
SICAFI	- Sistema Integrado de Compras da Administração Federal
SFC/MF	- Secretaria Federal de Controle Interno do Ministério da Fazenda
SPIUNET	- Sistema de Patrimônio Imobiliário da União
STN	- Secretaria do Tesouro Nacional
TCE	- Tribunal de Contas dos Estados
TCU	- Tribunal de Contas da União

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 CONTROLE	21
2.1 Controle interno	33
2.1.1 Princípios e fundamentos básicos de controle interno	49
2.1.2 Finalidade do controle interno	57
2.1.3 Características do controle interno	58
2.1.4 Importância do controle interno	61
2.1.5 Categorias de controle interno	61
2.1.6 Técnicas de controle interno	64
2.1.7 Principais áreas onde são implementados controles internos	75
3 AUDITORIA E CONTROLE NO SETOR PÚBLICO	86
3.1 A importância da auditoria no setor público	86
3.2 Enquadramento da auditoria no setor público	90
3.3 Organismos internacionais de auditoria e de auditoria em outros países ..	96
3.4 Subdivisão da auditoria	107
3.5 Princípios e normas de auditoria no setor público	112
3.6 Princípios da administração pública no Brasil	121
3.7 Normas Fundamentais do Sistema de Controle Interno no Poder Executivo Federal no Brasil	126
3.7.1 Finalidades das Normas	127
3.7.2 Subdivisão das Normas	128
4 CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO	157
4.1 Histórico de criação	159
4.2 Secretaria Federal de Controle Interno	163
4.3 Corregedoria Geral da União	164
4.4 Controladoria Geral da União	168
4.4.1 Organograma	170
4.4.2 Atuação da Controladoria da União	171
5 A ATUAÇÃO DA CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO: PERCEPÇÃO DE AUDITORES E AUDITADOS	192
5.1 A percepção de Auditores / Analistas da Controladoria Geral da União	193
5.2 A Percepção dos Dirigentes e demais auditados pela Controladoria Geral da União	219
6 CONCLUSÕES	240
7 REFERÊNCIAS	246

1 INTRODUÇÃO

A atual situação do setor público precisa ser estudada, debatida e aprimorada para que este realmente se transforme num instrumento capaz de regular as relações de custos e benefícios daqueles que pagam tributos com os que deles se beneficiam para atender de forma mais justa a toda a sociedade.

É importante ter em mente que o setor público não está numa situação em que as velhas verdades possam ser reafirmadas. Ele vive uma condição que requer o desenvolvimento de novos princípios. A administração pública precisa enfrentar o desafio da inovação mais do que confiar na imitação do que ocorreu no passado. A melhora no gerenciamento da coisa pública não é só uma questão de pôr-se em dia com o que está ocorrendo na iniciativa privada: significa também abrir novos caminhos.

Nos últimos anos, o que se viu foi uma mudança de paradigmas sobre a administração pública, evoluindo do modelo burocrático weberiano para o modelo gerencial, uma vez que a antiga e pesada estrutura pública já não mais respondia às atuais necessidades sociais. O modelo Gerencial aborda o controle dos gastos públicos e a demanda por melhor qualidade dos serviços prestados à sociedade.

Segundo Hood (1996 apud ABRUCIO, 1997), "não existe um paradigma global capaz de responder, tal qual uma receita de bolo, a todos os problemas enfrentados pela crise do Modelo Burocrático Weberiano". Devemos então tentar reconstruir o setor público sob bases pós-burocráticas, bases estas que encontram no *managerialism* um de seus principais fundamentos.

Ao longo das últimas duas décadas, o modelo de gestão pública foi se modificando em função das dificuldades advindas dos problemas do Estado, motivados pelas crises do petróleo de 1974 e 1979, pela crise fiscal com a escalada dos juros internacionais, pela situação de ingovernabilidade dos Estados e pela Globalização.

O aumento exagerado do barril de petróleo onerou substancialmente a balança comercial dos países importadores, colaborando para o desajuste de suas economias com efeitos perversos sobre suas contas públicas. Por outro lado, a crise fiscal ajudou a enfraquecer os alicerces do antigo modelo de Estado que, após ter crescido por décadas, não tinha mais como financiar os seus déficits.

Os problemas fiscais tendiam a se agravar, pois em paralelo à escalada dos juros internacionais, se iniciava nos Estados Unidos a revolta dos *taxpayers* (contribuintes) contra a cobrança de mais tributos, porque eles não enxergavam uma relação direta entre o acréscimo de recursos governamentais e a melhoria dos serviços públicos. Neste contexto, estava em xeque o consenso social que sustentava o Welfare State, estado de bem estar social que perdurou por várias décadas.

Para Holmes e Shand (1995 apud ABRUCIO, 1997 p.11), falando sobre o impacto do modelo gerencial na Administração Pública, “o terceiro fator detonador da crise do Estado contemporâneo se constituía naquilo que a linguagem da época chamava de situação de” *ingovernabilidade* “: os governos estavam inaptos para resolver seus problemas”.

Por outro lado, a globalização e todas as transformações tecnológicas que transformaram a lógica do setor produtivo também afetaram profundamente o

Estado. Nesse contexto, as empresas, para concorrerem num mercado globalizado, necessitam reduzir seus custos onde a redução dos impostos que movem o setor público tem significativo peso.

Assim, mister se fez proceder a cortes de gastos, inclusive de pessoal, com aumento da eficiência e atuação mais flexível do aparato burocrático, juntamente ao desenvolvimento de sistemas mais modernos e eficientes de gestão de recursos públicos. Tudo isto estava contido na cartilha do modelo gerencial, tal como era proposto pelos reformadores do começo da década de 80.

Naquela época, um outro fator que contribuiu ainda mais para piorar a imagem da burocracia foi o fato de ela ser classificada muito mais como um grupo de interesse do que como um corpo técnico neutro a serviço dos cidadãos. Como grupo de interesses, era natural que o trabalho desenvolvido pelos burocratas fosse feito em prol daquilo que julgavam mais adequados às suas necessidades. Entretanto, com cada vez menos recursos disponíveis para o atendimento às necessidades sociais, mudanças deveriam acontecer.

Num ambiente de escassez de recursos públicos, enfraquecimento do poder estatal e avanço de uma ideologia privatizante, o modelo gerencial se implantou no setor público da Grã-Bretanha no governo Thatcher, se expandindo também para os Estados Unidos de Reagan. Posteriormente atingiu a Austrália e Nova Zelândia, países que têm se destacado em termos de desenvolvimento e organização de sua Administração Pública e também outros países da Comunidade Econômica Européia como Espanha e Portugal que, atendendo às exigências para integração ao bloco econômico, promoveram mudanças institucionais internas.

O *managerialism* substituiria o modelo burocrático weberiano introduzindo no setor público a lógica da produtividade existente no setor privado, com maior controle e eficiência na utilização dos recursos para atingir mais eqüitativamente a toda a sociedade.

Da inicial perspectiva conservadora, o debate referente ao modelo gerencial tem avançado cada vez mais por terrenos dominados pelas temáticas republicana e democrática, que viram neste uma saída para a solução dos problemas sociais e econômicos destes países.

O gerencialismo puro é mais direcionado à redução de custos e ao aumento da eficiência e produtividade das organizações. Na Inglaterra, a palavra de ordem da primeira-ministra era "*rolling back the state*", o que na prática significou a privatização de empresas nacionalizadas no pós-guerra, a desregulamentação e a devolução de atividades governamentais à iniciativa privada ou à comunidade e as constantes tentativas de reduzir os gastos públicos.

O *managerialism* se acoplou, dentro de um processo de defesa da modernização do setor público, a conceitos como busca contínua da qualidade, descentralização, avaliação e controle dos serviços públicos pelos consumidores/cidadãos. Estes passariam a ter, através dos organismos de controle e das prestações de contas dos administradores públicos – *Accountability*, como se cientificar da forma como os recursos públicos estavam sendo empregados.

Sabemos que a função do controle sobre a aplicação dos recursos públicos não merece ser tida como uma atividade meramente administrativa ou burocrática, mas como algo de inestimável importância para a afirmação e sustentação da

democracia. Da mesma forma em que se legitima visando arrecadar os impostos pagos pela sociedade, o governo tem a obrigação de exercer um controle efetivo sobre a aplicação dos recursos dela provenientes.

No Estado Democrático, cabe ao governo arquitetar-se, fortalecer-se e armar-se de princípios claros, éticos e políticos que no passado nem sempre foram observados nem praticados pelos "donos do poder" e que embasarão o embate e a vitória das novas e futuras gerações.

Compete ao Estado interferir ativamente com o objetivo de prover, extramercado, formas de acesso e mobilidade que permitam mudar mais rapidamente as condições sociais de vida da população carente, atuando pela via dos sintomas e das terapias pertinentes, tanto sobre a pobreza estrutural quanto sobre a conjuntural.

Necessário se faz ter em mente compromissos simples e fundamentais, no dia a dia dos atos de administração e governo, onde devem ser assentadas as bases de uma cultura do respeito ao dinheiro público, para o gasto público, para o bem público e em benefício da população. O dinheiro do povo não pode ser desviado nem desperdiçado. O patrimônio público não deve ser dilapidado nem subtraído. O que ele precisa é ser bem empregado. Para tanto, as operações que envolvem recursos públicos precisam ser sempre cercadas de procedimentos que assegurem que os mesmos sejam bem conduzidos em benefício dos cidadãos.

Neste ponto, o controle deve ser inserido e exercer papel preponderante para a garantia da melhor utilização dos recursos da sociedade.

O controle interno tem sido objeto de discussões cada vez mais freqüentes nos círculos empresariais bem como na administração pública de vários países

em suas esferas federal, estadual e municipal. Os casos relativos à corrupção, desvios de recursos, fraudes e fracassos de muitas atividades econômicas, empresas e instituições fomentaram esse enredo de discussões que a princípio parecia ser restrito aos auditores.

Para Fernandes (apud RABELO, 2004) “A corrupção não acaba jamais. O que acaba é o dinheiro”. Principalmente em países como o nosso, com tantos entraves ao desenvolvimento econômico e social, a corrupção prejudica a boa administração, solapando a correta aplicação dos poucos recursos financeiros existentes que, caso fossem sempre bem aplicados, contribuiriam para a melhoria das condições de vida de nosso povo.

A corrupção não deve ser considerada apenas um problema de conduta dos indivíduos que carecem de melhoramentos em seus valores morais. Ela deve ser vista como sendo um problema de fragilidade também dos sistemas, que necessitam de incentivos para melhorar a qualidade de suas informações em termos de confiabilidade de seus dados bem como de sua tempestividade, afim de que possa ser realmente útil, dando à sociedade o que dela é de direito. O direito de ter seus recursos direcionados ao bem estar de todos.

As ações e movimentos direcionados à melhoria da qualidade e modernização das organizações, bem como à maior adequação e aplicação de escassos recursos vêm contribuindo, motivando e influenciando os debates nesse sentido.

Relacionado ao campo puramente técnico, a auditoria tem tido, ao longo do tempo, uma enorme preocupação com a boa administração dos recursos das entidades, agindo no sentido de conscientizar o meio acadêmico, os profissionais

de administração e contabilidade pública ou privada e os organismos ou entidades de fiscalização e controle, enfatizando a importância desta matéria para a boa administração dos negócios e salvaguarda dos interesses das partes relacionadas: governo, empregados, acionistas, fornecedores, concorrentes, parceiros econômicos, comunidade usuária dos produtos e serviços, ou seja, a sociedade como um todo.

Para a administração, o controle representa um meio de prevenir atos, modificações e movimentações não autorizados, de assegurar a observância da política previamente definida, de servir como garantia de normalidade e conformidade das ações prescritas para as entidades e de contribuir para que elas possam atingir, plenamente, os seus objetivos.

Este trabalho aborda o Controle Horizontal exercido pela Controladoria Geral da União (CGU) em Minas Gerais no âmbito do Poder Executivo Federal. Para tanto, no primeiro capítulo chamado de introdução faz uma abordagem da difícil situação por que passam diversos países, desenvolvidos ou não, visando administrar os recursos públicos para atender da melhor maneira possível as necessidades de suas populações.

No segundo capítulo desenvolve uma pesquisa e revisão da literatura sobre o que vem a ser o controle interno, seus princípios, fundamentos, finalidades, características, importância, categorias, técnicas e principais áreas em que são implementados.

No terceiro capítulo faz um estudo sobre auditoria e controle no Setor Público abordando sua importância, o controle das finanças, o enquadramento, os organismos internacionais de auditoria e de auditoria em outros países, a

subdivisão, princípios e sua forma de funcionamento em países como Estados Unidos, Inglaterra, Nova Zelândia, Espanha e Portugal, com vistas a estabelecer um paralelo com o que tem sido feito em termos de controle na administração pública brasileira, onde estudamos também os princípios, as normas fundamentais, suas finalidades e subdivisão.

Estados Unidos e Inglaterra foram escolhidos para serem estudados por serem os precursores das mudanças no processo de gestão pública, o mesmo ocorrendo em seguida com outros países como Nova Zelândia, conhecido como adequado gestor de recursos públicos, Espanha e Portugal que tiveram de ajustar suas economias e administrações públicas como condição para ingressar na Comunidade Econômica Européia.

Foram utilizados, para o desenvolvimento do trabalho, textos de autores que abordam assuntos como auditoria, controladoria, controles internos, economia, política e relações sociais. Utilizou-se também da legislação bem como dispositivos normativos que regulam as atividades desenvolvidas por aqueles que desempenham atividades de controle.

No quarto capítulo fará um estudo sobre a constituição dos organismos de controle no Brasil com seu histórico de criação a partir do início do século XX, suas modificações de postura, características, problemas e desenvolvimento antes, durante e após o período do governo militar iniciado em 1964, passando pelas Inspetorias Gerais de Finanças, Controle Interno Setorial (CISSET), Secretaria Federal de Controle Interno, Corregedoria e Controladoria Geral da União. Abordará ainda a atuação da Controladoria Geral da União, sua organização, metodologia de trabalho, o processo de definição e escolha dos

locais e entes a serem visitados com ênfase no recente processo de sorteios públicos de municípios, por ser este um procedimento inovador, praticamente inédito em termos mundiais, importante por eliminar a conotação política na escolha daqueles a serem fiscalizados. Abordará ainda as parcerias estaduais e federais, existentes na execução dos trabalhos, a apuração de denúncias, fiscalização de irregularidades, divulgação dos resultados, atuação e relacionamento da CGU em Minas Gerais e com demais organismos federais no apoio às suas atividades.

No quinto capítulo será demonstrado e comentado o resultado de duas pesquisas de opinião implementadas junto a analistas/auditores da CGU e também com funcionários e gestores de entidades que comumente costumam ser por eles fiscalizados, visando confrontar a realidade e a visão do trabalho na ótica de quem audita, comparando-a com a de quem por ela é auditado, por estarem *fazendo uso e aplicação de recursos públicos federais em benefício da sociedade* no Estado de Minas Gerais.

Esta pesquisa procurou checar o funcionamento do processo, grau de importância dada e satisfação dos analistas/auditores e dos usuários (auditados), em relação ao trabalho desenvolvido pela CGU. Estudou pontos positivos e negativos que podem ser depreendidos, a partir das atividades dos auditores, em que aspectos o trabalho foi favorável ou não à consecução dos objetivos das entidades auditadas, com vistas à boa e regular aplicação dos recursos públicos em benefício da sociedade, quais as principais características, críticas e dificuldades apontadas por auditores e auditados em relação às atividades de controle exercidas pela Controladoria Geral da União.

Com base em tudo isso, o **objetivo geral** do trabalho é abordar a auditoria e o controle público por meio da atuação da Controladoria Geral da União no Estado de Minas Gerais como instrumento que de fato contribua para a garantia da adequação dos procedimentos adotados pela Administração Federal aos preceitos da Economicidade, Eficácia, Legalidade, Publicidade, Transparência e Utilidade no trato dos recursos públicos.

Os **objetivos específicos** são:

- a) estudar aspectos relativos à sua origem, legislação regulatória, ambiente e forma como está se dando o seu desenvolvimento no país, formas de trabalho, custos e riscos envolvidos, relação interna entre seus profissionais, relação com os organismos inspecionados e com o Tribunal de Contas da União (TCU), destino final dos trabalhos desenvolvidos pela CGU;
- b) levantar os órgãos sob os quais são desenvolvidos os trabalhos de auditoria por parte da Controladoria Geral da União, definindo a amostragem a ser implementada na pesquisa de satisfação dos mesmos em relação ao trabalho da CGU lá implementado;
- c) estudar a atual situação em que se encontra a CGU em relação à necessária mudança de paradigmas que está ocorrendo nos últimos anos com uma maior atenção à “essência” dos fatos ocorridos no âmbito da Administração Federal do que a “forma” como eles se deram conforme fora feito durante muitos anos. Tal mudança de procedimentos deve ser feita sem que se perca a preocupação com os aspectos

formalísticos, principal preocupação do TCU como instrumento de controle horizontal da Administração Pública Federal;

- d) abordar as novas formas de atuação da CGU como o sorteio dos municípios feito pela primeira vez em 2003 através da Caixa Econômica Federal, que estão sendo visitados e auditados com vistas à verificação da correta utilização dos recursos públicos ali empregados no atendimento aos anseios da sociedade;
- e) realizar, por meio de questionários pré-elaborados e aplicados por amostragem, entrevistas com auditores e analistas da CGU e com os responsáveis pelos órgãos e setores que costumam receber suas visitas, para colher a impressão dos mesmos acerca dos trabalhos desenvolvidos, dificuldades encontradas pelos dois lados no apontamento e solução das falhas encontradas, críticas e sugestões para o aprimoramento dos controles.

No sexto e último capítulo deste trabalho serão exaradas as conclusões a que chegamos a partir da revisão da literatura, normas, regulamentação e opinião colhida junto aos analistas da CGU e com os que recebem em suas organizações as visitas dos auditores, para o desenvolvimento normal dos programas de fiscalização do uso de recursos públicos.

2 CONTROLE

Para muitos, a palavra controle está associada à burocracia que obsta os processos criando aumentos de custos e representando um mal necessário. No entanto, quando apostado em uma perspectiva adequada, o controle se torna um

fator que produz resultados positivos, trabalhando no sentido da redução de gastos e despesas que não agregam valor, de atitudes inadequadas, ineficiências e prejuízos.

A eficácia do sistema de controle requer, da estrutura montada, a capacidade para avaliar e apreciar, de maneira contínua, os resultados da organização, comparando-os com os objetivos, metas e orçamentos propostos pela alta direção, documentando a atividade de controle e fazendo-a interagir com as estruturas operacionais e de informações. Tal interação se dá por via do monitoramento e cruzamento de dados, supervisão, observação, análise, comprovação e apreciação das atividades, comparando-as com parâmetros previamente estabelecidos.

Em relação à área pública, apesar de a delegação de autoridade ao Poder Executivo ser um fator imperativo da administração moderna, com vistas ao ganho de eficiência, a partir de um determinado grau, esta delegação pode se tornar prejudicial, transformando o Poder Legislativo em refém do Executivo com o *conseqüente comprometimento de suas funções de controle e supervisão das ações da burocracia*. Para Krueger (1990),

a ausência de freios institucionais ao poder burocrático favorece a generalização das práticas de "*rent-seeking* " ou a busca de rendas por parte dos interesses privados. Trata-se do processo de captura do Estado, onde as políticas estatais afastam-se, cada vez mais, do interesse público, tornando-se ineficientes e particularistas em relação aos seus objetivos.

Em tais condições, a falta de controle dos gastos, desperdício de recursos e desvios de verbas, contribuem para o aumento do déficit público que costuma culminar no agravamento de um possível quadro inflacionário e conseqüente deterioração das condições de vida da população.

Necessário então se fazer o acompanhamento da gestão dos recursos públicos e este acompanhamento costuma se dar em grande parte via estudo das prestações de contas elaboradas pelos gestores, também chamadas de “*accountability*”.

Segundo o trabalho de Anastasia e Mello (2002) “*accountability*” é um atributo da democracia que implica o controle dos governantes pelos governados. O'Donnell (1998) propôs a diferenciação entre os mecanismos de ***accountability vertical***, relativos às relações entre os cidadãos e seus representantes e que são, classicamente, as eleições, e aqueles de ***accountability horizontal***, referentes às relações entre os poderes constituídos, consagrados pela literatura como os *checks and balances* ou freios e contrapesos institucionais, através dos quais um poder controla e fiscaliza os atos e as omissões do outro.

No caso brasileiro, como de resto em qualquer sistema presidencialista, os instrumentos de *accountability horizontal* incluem o controle interno de cada poder, mecanismos de controle mútuo entre os poderes Executivo e Legislativo conhecidos como Tribunais de Contas Federal e Estaduais, além dos referidos à fiscalização de ambos pelo Poder Judiciário e pelo Ministério Público.

Cumpre-nos então considerar a existência e o funcionamento de mecanismos capazes de fazer com que os cidadãos tenham a possibilidade de intervir, de forma contínua, no processo decisório, formando um verdadeiro campo de ação, uma rede de controle social.

Apresentaremos a seguir um modelo de campo de ação do controle que foca no cidadão como principal beneficiário, conferindo-lhe também participação

de acompanhar e influir nas ações e fiscalizações dos gestores do dinheiro público, (FIG. 1).

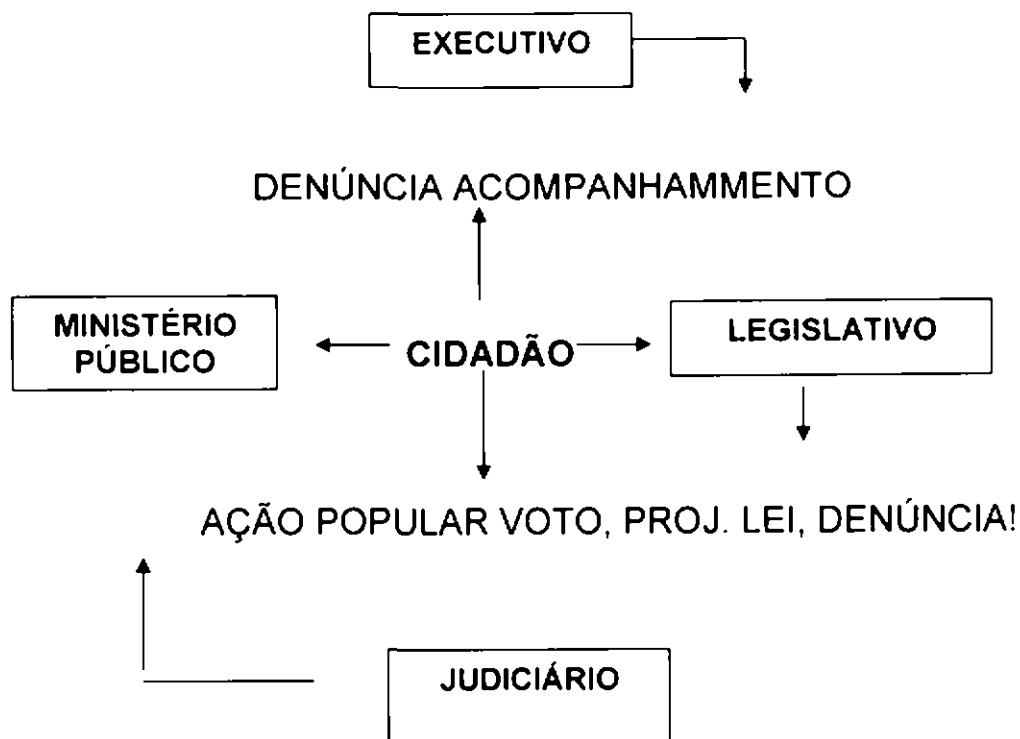


FIGURA 1 - Campo de ação do controle social
 Fonte: RABELO, 2004
 Nota: Adaptação pelo autor

Para Rogério Rabelo¹,

A idéia da Auditoria Pública no Brasil de hoje é que ela possa, cada vez mais, auxiliar o Ministério do Planejamento na confecção dos orçamentos públicos prestando informações sobre as áreas e programas que devam receber mais ou menos recursos no futuro. Isso pode ser feito na medida em que é a auditoria que vai até a ponta onde estão sendo implementados os recursos e que, com sua avaliação, pode verificar onde sobra dinheiro e falta pessoal ou estrutura, onde tem grande aplicabilidade, mas faltam recursos dentre outros (RABELO, 2004).

¹ Chefe da Controladoria Geral da União (CGU) em Minas Gerais

A seguir, será demonstrado o ciclo de controle social, tendo o cidadão como principal foco das ações que devem ser desenvolvidas no âmbito do Estado com vistas ao atingimento dos interesses da sociedade.

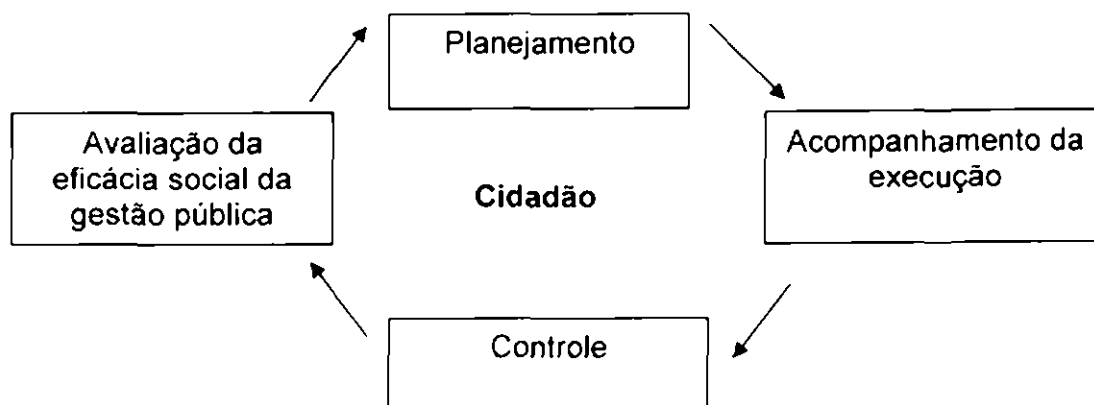


FIGURA 2 – Ciclo de controle social

Fonte: RABELO, 2004

Nota: Adaptação feita pelo autor

É amplamente aceito na literatura que cidadãos mais bem informados, dotados de alternativas institucionais por meio das quais possam vocalizar suas preferências, encontram-se em melhores condições para instruir e/ou responsabilizar seus representantes. Estes conseguem, seja através do poder financeiro, de pressão política ou manipulação da opinião pública, fazer com que suas propostas sejam acatadas pelo Poder Executivo com aquiescência do Legislativo e Judiciário.

É comum ouvirmos, através da imprensa, pessoas reclamando da morosidade na atuação de órgãos públicos no Brasil. Recentemente até o Sr. Everardo Maciel, Ex. Secretário da Receita Federal no governo Fernando Henrique Cardoso, assim como seu antecessor Sr. Ozires Lopes Silva, concederam entrevistas sobre o lento trâmite burocrático existente em nosso país

para se constituir uma empresa, o que dificulta a vida das empresas, aumentando muito os seus custos administrativos, financeiros e tributários. No entanto, em alguns casos especiais, dependendo dos interesses envolvidos, os problemas são equacionados rapidamente, demonstrando que costumam ser dados tratamentos diversos a públicos diferenciados.

O que se tem visto, entretanto, é que nos últimos anos o país deu vários passos à frente devido a medidas que aumentaram a possibilidade de controle, a respeito dos atos dos poderes Executivo e Legislativo, nos interstícios eleitorais bem como entre eles, ampliando as chances de participação popular, ainda que desigualmente, pela população.

A Constituição Federal (CF) de 1988, em seu artigo 70, diz 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 (BRASIL, 1988).

O parágrafo único do artigo 70 da Constituição Federal diz também que qualquer pessoa, física ou jurídica, pública ou privada, que utilizar, arrecadar, gerenciar ou administrar dinheiro, bens e valores públicos pelos quais a União responda ou que em nome desta assuma obrigações de natureza pecuniária, deverá prestar contas à sociedade.

No tocante às iniciativas mais recentes do poder Executivo, merecem destaque:

- a) o funcionamento, a partir de 1998, do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), apontado como o principal

instrumento de administração orçamentária e financeira da União que oferece suporte aos órgãos centrais, setoriais e executores da gestão pública.

Por meio do SIAFI são obtidas as informações que subsidiam o Balanço Geral da União e os relatórios de execução do orçamento e de administração financeira, que compõem a demonstração das Contas apresentadas ao Congresso Nacional pelo Presidente da República em conformidade com a Constituição Federal². O sistema é capaz de gerar dados em todas as fases do processo, o que o torna uma ferramenta de controle e fonte de informações para auditores externos e internos.

- b) o acesso, por meio de consulta, ao processo de transferência dos recursos constitucionalmente destinados aos Estados e Municípios, em especial o FPE e o FPM;³
- c) a aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal, em maio de 2000, pelo Congresso Nacional de forma a instituir: i) objetivos e limites definidos em função de indicadores fiscais selecionados; ii) mecanismos de correção em caso de desobediência; e iii) ações punitivas contra os governantes responsáveis pela implementação da política fiscal.
- d) a disponibilização pública de informações sobre a implementação e avaliação contínua do Plano Plurianual (PPA), através do site do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão⁴;

² www.stn.fazenda.gov.br/SIAFI/index.asp

³ www.stn.fazenda.gov.br/estados_municipio/index_dinamica.asp

⁴ www.planejamento.gov.br

- e) a liberação das informações necessárias à fiscalização rotineira e detalhada da execução do Orçamento da União, o que pode ser feito pela Internet pelo PRODASEN. O sistema de processamento de dados do Senado também se constituiu num procedimento que facilita o acompanhamento da coisa pública;
- f) outro fato importante, foco específico deste trabalho, foi a criação da Corregedoria-Geral da União, hoje Controladoria Geral da União, por meio de Medida Provisória (MP) N.º 2.143-31 de 2 de abril de 2001, com atribuições de correção, controle interno, auditoria pública e, a partir de 2002, de ouvidoria-geral no âmbito do Poder Executivo Federal, objetivando dar o devido andamento às representações ou denúncias fundamentadas, relativas a lesão ou ameaça de lesão ao patrimônio público (BRASIL, 2001b);
- g) também em 2001, o início do funcionamento da Ouvidoria da Câmara dos Deputados, com a função de receber e examinar petições, reclamações, representações ou queixas apresentadas por pessoas físicas contra atos ou omissões de autoridades públicas, ou imputadas a membros da Casa. No Senado, a ouvidoria é feita por meio de ligações telefônicas gratuitas.

O Legislativo incluiu, ainda, na Constituição Federal, o artigo 74 com o seguinte conteúdo:

Os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, **sistema de controle interno** com a finalidade de:

I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da união;

IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional (BRASIL, 1988).

A despeito de tudo isso Rabelo (2004), diz que: “a atuação de forma integrada entre os três poderes ainda não se configura adequadamente em nosso país”.

De forma geral, estas e outras iniciativas têm facilitado sobremaneira o acesso a informações sobre o exercício de nosso governo. No que tange ao funcionamento dos mecanismos de *controle (accountability) vertical*, a posse de tais recursos, tanto possibilita aos parlamentares trazer para o debate público eventuais problemas detectados, quanto facilita o processo de instrução dos representantes no Legislativo pelo eleitorado.

Apesar da existência de todos esses instrumentos de controle, sabemos que nem sempre eles são corretamente utilizados em nosso país. Para Anastasia e Melo (2002), muitas vezes os eleitores designam agentes que não contam nem com bases de apoio eleitoral suficientemente seguras, nem com recursos de ordem regimental/institucional, com os quais possam utilizar para resistir às pressões do Executivo e dos líderes partidários. Os deputados sabem que os eleitores, ou são “desatentos”, ou enfrentam uma série de obstáculos para monitorar os mandatos individualmente. Até o próximo pleito eleitoral muita coisa costuma mudar e o eleitor costuma esquecer dos fatos. Anastasia e Melo (2002) falam que, “ao serem colocados entre dois fogos opostos, Executivo e eleitor – em um contexto que não inclua mobilização e pressão social, os legisladores

encontrarão mais incentivos a ceder ao primeiro". Isto sendo configurado, talvez se possa dizer que o sistema político brasileiro funciona de forma tal que os mecanismos de *controle (accountability) vertical* não tem sido capazes de incidir decisivamente sobre os processos de controle no plano horizontal.

Na verdade, a cidadania está relacionada com o valor de *accountability*, que requer uma participação ativa na escolha dos dirigentes, no momento da elaboração das políticas e na avaliação dos serviços públicos. Desta forma, mecanismos como os do Citizen's Charter – cujo nome não corresponde à realidade, pois este programa é direcionado ao consumidor – só enfatiza um aspecto da cidadania, o de controlar as políticas públicas. O consumidor é, no mais das vezes, um cidadão passivo. (ABRUCIO, 1997, p. 27).

Ao estudar o caso brasileiro, bem como os de demais países da América Latina, percebe-se a existência de frágeis organizações que constantemente estão em mutação procurando melhor se adaptarem às novas necessidades e se desenvolver. Herdamos um Estado grande, burocratizado e pesado, mas não muito atuante em termos da eficácia na obtenção de conformidade e aquiescência às suas decisões. Para Przeworski (1996, p. 194) e Diniz (1997, p. 26), a incapacidade de arrecadar equitativamente impostos, exigir o cumprimento da lei, punir fraudes e sonegações, combater a corrupção e produzir políticas sociais efetivas representou a outra face da primazia do Estado, configurando uma síndrome de inoperância, que corroborou para as crises econômicas, fiscais e sociais dos últimos tempos.

É necessário que se busque a construção de um Estado que não seja muito pesado, lento e ineficiente, com custos de manutenção menores, mas que seja ágil em suas políticas e projetos de formas a alocar os recursos em áreas e programas que venham a atender melhor aos anseios de seu povo.

Por outro lado, o aumento da autonomia do peso e da participação do Estado pode permitir que a elite estatal venha a agir em defesa de seus próprios interesses, extrapolando no exercício de seu poder discricionário. Para coibir tal comportamento, são necessários mecanismos que obriguem os governantes, bem como os gestores das instituições, a prestar contas de seus atos aos cidadãos. Diniz (1998) acrescenta que, "a excessiva amplitude da delegação acaba por aumentar os incentivos e diversificar os espaços para a irresponsabilidade política das elites que ocupam cargos estratégicos na administração pública".

Segundo opinião de Rabelo (2004), "hoje é muito mais viável para o Estado investir numa boa aplicação dos recursos, dados os custos políticos de se ampliar a carga tributária". Para ele, "pior do que o desvio é a má aplicação do dinheiro. Às vezes, com os recursos capazes de se fazer dois hospitais, se constrói apenas um, que fica parado, porque faltou um plano estratégico e não tem médicos para trabalhar nele".

A melhoria da capacidade de gerenciamento e controle das ações do governo em nosso país começa a ser vista como imprescindível às reformas que vêm sendo implementadas, divergindo das idéias anteriores que preconizavam a precedência das políticas econômicas como solução de todos os problemas.

As classes dominantes no governo e a tecnocracia foram surpreendidas por um relatório do Banco Mundial de 1989, onde se aceitava que a centralidade da *governance* explicaria o desempenho econômico de países do terceiro mundo. Em documento posterior, esta mesma agência afirmaria que "a responsabilidade política constitui fator primordial para o bom governo, o que implica a obrigação

dos dirigentes a responderem por suas ações diante da sociedade e de outras instâncias de poder” (WORLD BANK, 1994, p.12, apud DINIZ, 1998).

Assim, a reforma do Estado não seria apenas uma questão de aumento de sua eficiência administrativa. Englobaria também a revitalização dos mecanismos de cobrança e de prestação de contas, o chamado ***Controle Horizontal*** que, em última análise, representa o foco deste trabalho. Estes aspectos devem ser ressaltados de forma crescente. Przeworski (1996) demonstra a relevância do fortalecimento da *accountability* como condição do aprimoramento do regime democrático. Segundo ele, estão em primeiro plano os diferentes mecanismos institucionais pelos quais os governos se capacitam a controlar o comportamento dos agentes privados, ao mesmo tempo em que os cidadãos adquirem os recursos para o controle dos atos do governo e de seus representantes. Cidadãos, políticos e burocratas articulam-se estreitamente mediante o pleno funcionamento do sistema representativo e dos mecanismos de responsabilidade pública.

A década de 90 foi marcada pela importância dada à noção de governança, aqui entendida como capacidade governativa em sentido lato, o que engloba as várias nuances do ato de governar. No meio delas salientam-se os aspectos institucionais, técnicos, administrativos e políticos, que, de forma interdependente, respondem pela eficácia da ação do Estado. Dessa forma, a eficiência estatal não deve ser reduzida a questões como o tamanho de sua máquina administrativa ou à capacidade de tomar decisões com rapidez e presteza, pela concentração, centralização e insulamento do processo decisório. É imperativo que as ações tomadas atinjam plenamente os objetivos de modo legal e com os menores custos possíveis. Isso ocorrerá na medida em que forem devidamente acompanhadas

verticalmente pela população e controladas horizontalmente pelas instâncias competentes, o chamado controle burocrático.

2.1 Controle Interno

Segundo um antigo dito popular, "o olho do dono é que engorda o porco".

Logo, a prosperidade do negócio depende do acompanhamento constante de seu proprietário. Uma das principais causas encontradas para os fracassos das entidades é a falta de vigilância no que se refere à adoção de adequados padrões de controle ou de seu seguimento. Nesse contexto, duas questões fundamentais se estabelecem:

- Como é possível estar presente em todas as etapas de elaboração de seus produtos?
- Como garantir que as atividades delegadas sejam realizadas de acordo com os critérios da administração?

Assim, necessário se faz implementar mecanismos de controle que lhe demonstrem a avaliação do efetivo cumprimento de suas diretrizes e metas, avaliação da execução das atividades previstas otimizando os recursos disponíveis, bem como a apresentação dos pontos críticos e das sugestões de ajustes. Precisa também de assessoramento no planejamento e na tomada de decisões que dependem do desempenho de um controle interno.

Na mesma proporção em que a organização cresce e se desenvolve, mais complexa e imbricada se torna sua estrutura. Ocorre o aumento de tarefas a serem delegadas a subordinados forçando o crescimento de mecanismos de controle interno. Ter confiança nos empregados e servidores é importante,

entretanto esta confiança não deve ser substituída por procedimentos de controle que dificultem a ocorrência de atos ilícitos, fraudes, erros involuntários e desperdícios. Para Attie (2000, p. 113) “O controle interno deve ser parte integrante de cada segmento da organização e cada procedimento deve corresponder a uma parte do conjunto do controle interno”.

O controle interno então tem grande importância ao permitir a correta atuação de qualquer gestor mantendo seu negócio com as mesmas condições iniciais ou ainda aprimorando-o, na medida em que se evita ou minimiza erros, fraudes, desvios, aponta fragilidades do processo, identifica soluções ou campos de ampliação.

Com isso verificamos que a boa performance de qualquer gestão carece de envolvimento criterioso de todos os colaboradores nas diversas etapas de execução, seus responsáveis e superiores hierárquicos além daqueles designados para exercer as tarefas de controle, fiscalização e supervisão. Tal constatação não se restringe apenas às entidades de direito privado. O controle é imprescindível a qualquer instituição, quer seja pública ou privada, devendo acontecer em todos os seus níveis operacionais e de gestão.

Para a administração pública, por se tratar da aplicação de recursos do povo em atividades e ações previamente definidas em leis orçamentárias, por governantes eleitos por ele, ou por gestores convidados pelos responsáveis pelas pastas ministeriais, o próprio cidadão tem o direito e o dever de exercer o controle social, não prescindindo do controle interno.

O controle interno representa uma importante ferramenta de trabalho para a auditoria, na medida em que consiste em um mecanismo de controle e

assessoramento orientando, desenvolvendo, revisando e avaliando a eficiência e adequação dos outros controles existentes nas organizações. O sistema de controle interno, deve estar sob permanente supervisão com vistas a determinar se seu funcionamento corresponde às expectativas. O auditor identifica os ciclos ou áreas operacionais de maior influência ou risco na atividade global da entidade, objetivando o desenvolvimento de seu trabalho de forma confiável.

Para Motta (1992, p. 44),

Tornam-se necessários o estudo e a avaliação do controle interno, porque da confiança que nele se obtiver dependerá todo o enfoque da auditoria no que diz respeito ao seguinte: a amplitude e a natureza de um trabalho de auditoria são fundamentalmente influenciadas pelo sistema de controle interno em uso.

Com grande participação no alcance dos objetivos das mais diversas entidades, o Controle Interno compreende o plano organizacional e todos os métodos, medidas e procedimentos adotados no sentido de salvaguardar seu patrimônio, verificar a exatidão e fidelidade dos dados e informações, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas.

Com o objetivo de compreender melhor o que chamamos de controle interno é importante explicar alguns dos termos em que se decompõe:

- *O plano organizacional*: representa a estrutura organizacional da entidade, que deve ser baseada em uma divisão de autoridades, tarefas e responsabilidades distribuídas de forma adequada dentro de seus diversos níveis.

- O elenco de *métodos, medidas e procedimentos*: representa os meios utilizados com vistas ao atingimento dos objetivos. Para tanto devem ser coordenados e planejados permitindo que a entidade seja, igualmente, coordenada e planejada.
- A *salvaguarda do patrimônio* preconiza que a entidade deva sempre trabalhar no sentido de resguardar seus bens, direitos e obrigações de possíveis sinistros como roubos, destruição e deterioração accidental, dentre outros. Durante a sua gestão, toda e qualquer administração busca assegurar e atender aos interesses da empresa e, obviamente, seu maior interesse é a proteção do patrimônio, incluído neste a qualidade dos serviços prestados ou do produto final.

A salvaguarda do patrimônio, segundo Motta (1988, p. 43), é "um meio de proteção contra algo indesejável". Como algo indesejável, incluem-se as perdas e riscos decorrentes de erros e irregularidades intencionais e não-intencionais, como erros de cálculos, roubos, extravios, omissão de relatórios e contabilizações inadequadas. Para Almeida (1996, p. 50) "Um bom sistema de controle interno funciona como uma *peneira* na detecção desses erros ou irregularidades".

Assim, existem alguns procedimentos que a entidade deve adotar com o fito de proteger seu patrimônio, os quais constituem o controle interno. São eles: segregação de funções, sistema de autorização e aprovação, determinação de funções e responsabilidades, rotação de funcionários, contagens físicas independentes e alçadas progressivas.

Os procedimentos salientados acima são interdependentes, ou seja, é necessário que todos sejam implementados e bem executados, pois a falta de um deles pode comprometer a eficácia e eficiência do controle interno da entidade.

No caso de um único funcionário mal intencionado manter sob sua inteira responsabilidade todas as fases que compõem uma operação, como: a autorização de uma transação ou a contabilização e os acessos aos ativos, ele encontraria grande facilidade em ocultar seus desfalques.

Para Motta, (1988, p. 44),

O controle contábil depende necessariamente, em grande parte, da eliminação das oportunidades de se ocultarem falhas e erros. O controle interno deverá, portanto, ter suas funções distribuídas de tal forma que uma mesma operação não comece e termine na mão de um único funcionário.

Portanto, a entidade deve ter uma estrutura organizacional burocrática bem definida em que as funções e responsabilidades de cada funcionário sejam claramente determinadas e divulgadas, por meio de manuais internos, aos quais todos os servidores devem ter acesso. Essa estrutura organizacional deve facilitar a adequada segregação de funções, além de promover e facilitar as condições para uma comunicação eficiente e eficaz (ANDRADE, 1994, p. 249).

O sistema de autorização e aprovação de uma empresa, para ser confiável, deve se basear na separação das funções uma vez que quem autoriza uma transação não deve ser a mesma pessoa que a aprova para evitar que um funcionário tenha como autorizar e aprovar uma transação em proveito próprio sem que ninguém descubra.

Andrade (1994, p. 250) argumenta que existe uma diferença entre autorização e aprovação. A primeira significa uma decisão baseada nas políticas

administrativas, enquanto que a segunda representa a confirmação de que essa transação pode ser efetuada.

Salutar é também que as funções referentes à autorização das transações isoladas sejam separadas da função de custódia dos valores relacionados a essas transações. No caso de uma pessoa ser encarregada de autorizar o pagamento e, ao mesmo tempo, de assinar o cheque, ela poderia autorizar um pagamento indevido e depositar o cheque na sua conta pessoal. Em se separando essas funções e delegando-as a pessoas e setores independentes entre si, diminuiríamos o risco de manipulações indevidas e desfalques nas organizações.

Dentro ainda deste contexto de autorização e aprovação, várias entidades utilizam o critério de “alçadas progressivas” como meio de não “engessar” o processo de uma transação. O critério de alçada progressiva, quando na Administração Pública, deve funcionar aliado ao Poder Discricionário do Administrador que deve sempre se pautar pela boa conduta, não exorbitando no âmbito de suas funções. Este critério consiste em deixar a tomada de decisões que envolvam menos riscos para as organizações nos níveis hierárquicos mais baixos, enquanto que as decisões mais representativas devem ser tomadas nas esferas superiores, se possível por via colegiada. A autorização para transações rotineiras costuma ser imediata, desde que esteja de acordo com os limites estabelecidos pelas políticas administrativas. No Serviço Público, as compras de bens e serviços cujos valores são pouco representativos, de acordo com a Lei 8666/93 que regula as aquisições governamentais, são revestidas de menos formalidades, muitas vezes dispensando até as licitações. À medida que a importância das transações aumenta, envolvendo maiores riscos ou volume de

recursos, a autorização é específica e passa para os níveis superiores da hierarquia da administração da entidade.

No setor de compras das empresas privadas, o critério das alçadas progressivas é muito comum. Até certo limite, os compradores têm autonomia para adquirir os insumos necessários à entidade. Acima de certos valores, as autorizações e aprovações passam a serem dadas por chefes, gerentes ou diretores, de acordo com o organograma da empresa, sendo necessárias duas assinaturas independentes. No Serviço Público são constituídas comissões que estudam e elaboram os processos licitatórios com vistas a, por meio de via colegiada, garantir maior correção, transparência e assertividade nos processos de compras.

Também visando a salvaguardar os interesses da organização deve ser adotado um rodízio das pessoas envolvidas em certas operações com vistas a reduzir a possibilidade de fraudes, bem como assegurar a disponibilização de funcionários em condição de executar diversas atividades, impedindo que o conhecimento fique restrito a poucas pessoas e também possibilitando inovações nas formas de realização das tarefas. Na esfera pública as comissões de licitação são compostas de pessoas que detêm mandato temporário, o que corrobora também para que não se criem domínios permanentes que possam privilegiar os interesses de alguns em relação ao todo.

Ainda com referência à salvaguarda dos interesses, devem ser feitas contagens físicas independentes para se asseverar que os saldos das diversas contas correspondam a seu estoque físico. Tal procedimento deve ser realizado

por intermédio de pessoas independentes da instituição, por meios de inventários extracontábeis.

No tocante à *exatidão e fidelidade dos dados e informações*, os administradores e demais usuários internos, assim como os fornecedores e acionistas, usuários externos se apoiam nas informações geradas pelos controles administrativos e contábeis para a tomada de decisões. Para isso, essas informações devem estar constantemente atualizadas, corretas, confiáveis e oportunas, de forma a possibilitar o conhecimento dos atos e eventos em cada departamento, setor ou ente da organização.

Para que a contabilidade possa produzir informações confiáveis e exatas, ela deve ser baseada em um eficiente controle interno, do contrário os dados utilizados para a produção de informações não merecerão crédito devido a erros de cálculo, desvios, fraudes, manipulações de dados etc.

A entidade deve adotar, dentre outros, os seguintes procedimentos de controle com vistas a garantir a confiabilidade de seus relatórios: documentação hábil e confiável, conciliação das operações, adoção de plano de contas adequado às suas necessidades, tempo adequado para execução das tarefas, equipamentos e sistemas informatizados.

As informações levantadas devem ser adequadamente registradas em documentos apropriados, pois caso isto não ocorra podem ser geradas interpretações equivocadas sobre o seu conteúdo. A comprovação das transações deve ser feita, principalmente, através de provas independentes, onde uma sirva de confirmação de outra.

Neste contexto, Attie (2000, p.119) menciona que “a conciliação consiste em comparar os dados oriundos de diferentes fontes de informação e apontar as divergências existentes, buscando a origem delas”. Esse procedimento assegura um certo conforto ao analisar os resultados apresentados em qualquer processo, pois os dados utilizados para a produção da informação são sempre analisados e as possíveis pendências eliminadas, o que dá mais segurança à tomada de decisões.

Um sistema estrutural formal, abarcando todas as rubricas utilizadas pela empresa - o que chamamos de plano de contas - acrescido de manuais que expliquem sua utilização, possibilita que se esclareçam os critérios para a correta classificação dos itens que compõem o patrimônio, reduzindo a possibilidade de erros de classificação.

Serem exatas e confiáveis é o que se espera das informações. Entretanto, elas também precisam estar disponíveis nos momentos oportunos, ou seja, no período em que sua utilização for importante para a tomada de decisões estratégicas, táticas e operacionais. A tomada de decisões geralmente consiste em atos que impactarão o futuro das entidades. Logo, devem estar sempre baseadas em informações corretas e atualizadas.

Attie (2000, p. 119) lembra que “os efeitos ocorridos através da realização de cada ato devem ser escriturados e levados, em tempo hábil, ao conhecimento dos administradores”.

Conforme mencionado acima, para que sejam tempestivas, chegando em tempo oportuno às mãos dos administradores, as informações não devem ser produzidas manualmente, pois a morosidade que este método acarretará pode

reduzir ou eliminar sua relevância. Assim, é importante que as organizações invistam em equipamentos e sistemas informatizados, mantendo-se permanentemente atualizadas.

A eficiência nas operações, também chamada de eficiência operacional, só será alcançada se a entidade tiver um plano de organização bem definido, assim como um pessoal qualificado que cumpra os procedimentos preconizados para a execução de suas tarefas.

As entidades públicas ou privadas devem prover sempre os meios necessários para que seus funcionários sejam e permaneçam eficientes e eficazes na realização das operações. Dentre esses meios, podemos citar a utilização de manuais internos com informações claras, objetivas e precisas sobre as atribuições, responsabilidades e rotinas de trabalho de cada cargo e cada setor da organização. Esses manuais, além de serem explicativos, devem ser divulgados por toda a empresa para que todos que dela façam parte possam tomar conhecimento dos procedimentos internos e possam segui-los contribuindo para o fortalecimento do controle interno. De nada adiantará a entidade possuir *belíssimos manuais internos*, bem elaborados e atualizados, caso estes não sejam adequadamente divulgados a todo o pessoal que nela atua. Eles acabarão não sendo seguidos e respeitados o que contribuirá para o acometimento de falhas perniciosas aos interesses institucionais.

A eficiência operacional dos servidores não é garantida apenas pela existência de manuais internos, mas também pela exigência de qualificação para o exercício do cargo. Para ser eficiente o funcionário deve ser bem recrutado, treinado e remunerado. Attie (2000, p. 120) alega que "a seleção possibilita a

obtenção de pessoal qualificado para exercer com eficiência as funções específicas”. Essa seleção, no entanto, não deve levar em consideração apenas conhecimentos normativos técnicos, mas também valores morais e objetivos futuros do candidato. Ainda que o funcionário seja qualificado para o exercício do cargo, ele deve receber treinamento para se tornar apto na utilização dos equipamentos (treinamento operacional) e se adequar à cultura, filosofia e rotina da instituição (treinamento gerencial).

Com vistas a se obter a motivação e eficiência dos funcionários, a administração deve propagar a existência de plano de carreira da instituição, contendo os requisitos para a remuneração e promoção, com o fito de cooptar aqueles que desejam evoluir junto com a entidade.

Para checar a eficiência dos servidores, a organização pode valer-se de relatórios de desempenho e de horas trabalhadas. Os relatórios de desempenho, para Attie (2000, p. 120), demonstram as deficiências, dificuldades, qualidades e características de cada funcionário. Os relatórios de horas trabalhadas demonstram como foi dividido o tempo em relação às atividades desenvolvidas. Quantas horas foram despendidas na execução de cada tarefa. Estes relatórios possibilitam à administração sugerir alternativas para o aperfeiçoamento pessoal e profissional, bem como introduzir mudanças que promovam maior eficiência operacional. O incentivo pode vir através de gratificações por desempenho individual ou do setor.

O estudo de tempos, métodos e movimentos significa proceder à análise dos tempos consumidos para a execução de cada atividade e dos métodos empregados para realizá-la. No caso de serem detectadas discrepâncias ou

inadequações devem ser propostos outros métodos a fim de que, posteriormente, se possa fazer nova análise e sugestão da forma mais eficiente.

O custo de produção dos bens e serviços, item de altíssima relevância, também deve ser permanentemente acompanhado com o cálculo e definição de um "custo-padrão", que servirá de base de comparação com o que for atingido pela entidade, identificando possíveis ineficiências no processo produtivo. A partir das comparações efetuadas, poderão ser tomadas atitudes que contribuam para a melhoria dos controles e aumento da eficiência operacional.

Um outro aspecto importante a ser mencionado é o *seguimento às políticas administrativas*: as políticas administrativas representam diretrizes e regras traçadas pela Alta Administração para a condução dos negócios da entidade. É importante que todos que integrem a organização venham a aderir a essas políticas, para que o objetivo final possa ser alcançado com maior facilidade.

Segundo Attie (2000, p. 121),

Os desejos da administração não passam de meros sonhos quando não se tem a estrutura de apoio necessária à configuração de suas atividades. Cada pessoa e cada segmento da organização precisa funcionar harmonicamente, fazendo com que toda estrutura da empresa caminhe para o mesmo objetivo.

A aderência às políticas pode ser fomentada via supervisão realizada por funcionários que forem mais antigos na organização, visando asseverar que as atividades sejam executadas em conformidade com os manuais internos, esclarecendo também quaisquer dúvidas sobre as normas de controle existentes na entidade.

Cumprе salientar também que as políticas existentes devem estar em conformidade com os objetivos da administração. Logo, a utilização de

procedimentos de revisão e aprovação de políticas, planos e programas é muito importante uma vez que, através deles, pode-se proceder a sua análise, revisão e modificação com vistas ao atendimento dos objetivos principais da organização. Em sendo alteradas, as políticas devem ser aprovadas e corretamente divulgadas a fim de que todos a ela possam respeitar, trabalhando no sentido de atingir os seus propósitos.

Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 320) argumentam que os controles internos representam um processo operado pelo conselho de administração e outras pessoas, desenhado para fornecer segurança razoável quanto à consecução dos objetivos nas seguintes categorias:

- a) confiabilidade de informações financeiras;
- b) obediência (**compliance**) às leis e regulamentos aplicáveis;
- c) eficácia e eficiência de operações;

O controle interno é muito importante para as entidades por abranger procedimentos que visam proteger e atender aos interesses das mesmas, evitando possíveis fraudes, riscos e perdas decorrentes de erros ou irregularidades, intencionais ou não. À medida que a organização cresce, sua estrutura fica mais complexa, suas tarefas passam a ser delegadas a subordinados e *imperativo se torna seu controle interno*.

O conceito de controle interno passa a ser mais abrangente quando incluirmos as administrações de direito público. A Instrução Normativa nº 16, de 20 de dezembro de 1991, do Departamento de Tesouro Nacional conceitua Controle Interno como sendo:

Conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizados com vistas a assegurar que o objetivo dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público (BRASIL, [2001]).

Falando ainda sobre os conceitos de controle interno, tem-se, segundo o Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco TCE/PE, a seguinte definição do sistema de controle interno:

O conjunto complexo e organizado de regras e normas, de unidades, de princípios, métodos, procedimentos e equipamentos coordenados entre si, que busca o fim precípuo de realizar a avaliação da gestão pública e o acompanhamento dos programas de governo, bem como de comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia, eficiência e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional nas unidades da administração pública. (REVISTA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE PERNAMBUCO, 2000, p. 2)

Ao analisar os conceitos acima, verificamos que ambos apresentam semelhanças. A primeira ocorre pelo fato de o conceito aplicado ao ambiente privado se referir a métodos e medidas, enquanto que o conceito aplicado ao ambiente público utiliza as palavras: atividades, planos, programas, gestão orçamentária, métodos e procedimentos interligados para explicitarem os meios coordenados para a consecução dos objetivos. A segunda semelhança reside na preocupação de ambos demonstrarem que o objetivo do controle interno é atender aos interesses da administração das entidades de forma confiável e correta, detectando eventuais erros, desvios e fraudes.

Um outro ponto a ser levantado, quando da análise dos conceitos é que eles não se referem somente aos aspectos diretamente relacionados às funções de contabilidade e finanças. Eles perpassam também pelas atividades administrativas e operacionais das entidades.

Podemos subdividir o controle interno em Administrativo e Contábil.

O *controle interno administrativo* compreende a estrutura organizacional e todos os procedimentos relativos à eficiência operacional e à adesão às diretrizes administrativas, tais como análises estatísticas, controle de qualidade, estudos de tempos e movimentos, relatórios de desempenho e programas de treinamento.

Por sua vez o *controle interno contábil* compreende a estrutura organizacional e todos os procedimentos diretamente relacionados à salvaguarda dos ativos e a fidelidade dos dados financeiros, tais como segregação de funções, custódia e controles físicos sobre os ativos, sistemas de conferência, aprovação e autorização etc.

Apesar desta divisão, os controles internos contábeis estão relacionados aos controles administrativos, ocorrendo, em certas ocasiões, superposições de ações que se confundem umas com as outras embora convirjam para o mesmo fim que é o atendimento aos interesses da entidade.

Os controles internos também podem ser classificados como de natureza preventiva, detectiva ou corretiva. Os controles preventivos são projetados para evitar a ocorrência de erros, desperdícios ou irregularidades. Os controles detectivos são projetados para a detecção de erros, desperdícios ou irregularidades no momento em que eles ocorrem, possibilitando a adoção de procedimentos tempestivos para a sua correção. Por sua vez, os controles corretivos são projetados para detectar erros, desperdícios ou irregularidades depois que eles já por ventura tenham ocorrido, permitindo a adoção de medidas corretivas posteriores.

O ideal seria que todas entidades possuíssem um controle preventivo, pois isso seria mais econômico uma vez que reduziria a chance de que problemas viessem a ocorrer. Para atingir tal condição, a entidade deve manter de forma atualizada o seu plano organizacional com determinação de autoridades, funções e responsabilidades, rotinas de trabalho, um pessoal qualificado e engajado nas diretrizes da administração dentre outros quesitos.

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal apresenta as três naturezas acima, pois é preventivo na medida em que analisa os orçamentos e o Plano Plurianual, a fim de verificar irregularidades nas atividades antes que elas sejam colocadas em prática. Apresenta também a característica detectiva, pois através das fiscalizações constantes possibilita a detecção de erros e irregularidades. Ele pode ainda ser classificado como corretivo na medida em que atua também após a execução das ações de governo, visto que sua finalidade precípua é avaliar o cumprimento das metas, apontar as falhas e sugerir correções.

Para Rabelo (2004),

O trabalho de controle interno deve primar por ser preventivo enquanto que o controle externo, apesar de também fazer controles concomitantes, que não são a regra geral é também punitivo. A regra é os tribunais julgarem os fatos consumados. O controle interno tem que acompanhar o fato enquanto ele é vivo. Ele é o autocontrole da administração. O dirigente não quer o auditor para dizer o que está errado. Ele quer o auditor para dizer como fazer certo. Se você não assume esta postura você não é valorizado, não recebe uma remuneração adequada, o quadro de funcionários fica sub-dimensionado, com menos gente para executar os trabalhos e aí se tem menos tempo para desempenhar a gama de trabalhos a fazer, o que repercute em menor qualidade de trabalho, menos valorização.

A Instrução Normativa (IN) nº 01 da Secretaria Federal de Controle do Ministério da Fazenda, de 06 de abril de 2001, definiu diretrizes, princípios, conceitos e aprovou normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Segundo ela, um dos objetivos fundamentais do SCI do Poder Executivo Federal é a avaliação dos controles administrativos das unidades ou entidades sob exame. Apenas com o conhecimento da estruturação, rotinas e funcionamento desses controles podem os Órgãos e Unidades de Controle Interno do Poder Executivo Federal avaliar, com a devida segurança, a gestão a ser examinada.

De acordo com a IN 01 da Secretaria Federal de Controle Interno,

Controle interno administrativo é o conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público (BRASIL, 2001a).

2.1.1 Princípios e fundamentos básicos de controle interno

A partir do momento em que a direção da entidade se vê compelida a delegar parte da execução dos trabalhos de planejamento, coordenação, monitoramento, gerenciamento e controle das atividades, passa a necessitar de um sistema capaz de propiciar razoável certeza de que os negócios serão conduzidos da forma esperada, na direção correta e, com o necessário empenho e cuidado para atingir os objetivos fixados.

O sistema destinado a assegurar esse propósito para a direção é o plano geral do controle interno da entidade, que é baseado em princípios e fundamentos.

Princípios são proposições orientadoras de uma ciência, às quais todo o desenvolvimento posterior dessa ciência deve estar subordinado. Um controle interno eficiente deve seguir princípios básicos dos quais derivam as características. Com base em Andrade (1994, p. 242, 1999, p. 78), Almeida (2003, p. 63), Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 320) e Galloro e Galloro (2000, p. 61) tem-se que os princípios de controle interno se constituem no conjunto de regras, diretrizes e sistemas que visam ao atingimento de objetivos que permitam uma melhor condução das atividades institucionais, podendo ser definidas de várias formas.

O Princípio da Justeza também chamado de Pertinência, Adequação ou Propriedade, representa a constante busca de comprovação de que os acontecimentos, objeto da atenção do controle interno, sejam justos, adequados, apropriados e pertinentes. Isso envolve as delegações de atribuições e responsabilidades, a estrutura organizacional estabelecida, as políticas, diretrizes, normas e procedimentos elaborados, as formas de recrutamento, integração e treinamento de pessoal, a atividade desenvolvida em relação aos objetivos, legislação, parametrização e análise de sistemas de informações, além de métodos e sistemas de administração, registro, controle e análise de dados.

Esse tipo de controle busca se certificar de que as transações levadas a cabo de fato fazem parte do objeto social da organização, de que a natureza das informações produzidas no âmbito da entidade é necessária por razões legais,

fiscais ou gerenciais, de que as pessoas responsáveis pela execução estejam adequadas em relação ao perfil das atividades e especialização que necessita e, por fim, que foram envolvidas no processo de decisão as pessoas com poder ou conhecimentos necessários para a situação em discussão.

O Princípio da Completabilidade busca assegurar que os fatos, acontecimentos, registros etc., envolvendo as atividades da organização, não foram omitidos, no todo ou em parte, isto é, contêm a necessária completabilidade e integralidade de maneira a propiciar aos interessados a informação e compreensão para facilitar o atingimento dos objetivos com perfeição. Dessa forma, não basta que esses dados sejam justos e exatos. Eles precisam ser também completos em todos os aspectos essenciais, de maneira a permitir o processo decisório em bases seguras, o registro integral das operações e transações realizadas, a análise de todos os dados pertinentes à operação, a publicação fiel e representativa dos acontecimentos, o pagamento ou recebimento dos valores com a necessária integralidade e as providências adequadas em vista do quadro institucional e dos eventos.

A completabilidade se faz presente, por exemplo, pela existência de documentação correta e pertinente; pelo preenchimento de todos os campos existentes na mesma, inclusive assinaturas e datas; pelo registro de todos os seus dados; pela utilização de numerações, séries numéricas, codificações totais de controle, inutilização de campos etc., fazendo-se presente também, no processo decisório ao procurar determinar se todas as pessoas ligadas ao processo de fato estão presentes.

Ligados à relação *Custo X Benefício*, onde se efetua a avaliação do custo de um controle em relação aos benefícios que ele possa proporcionar, estão os Princípios da Eficácia e da Eficiência. A Eficácia está voltada à comprovação de que foram adotados todos os procedimentos planejados e na forma prevista para o alcance dos objetivos institucionais. A preocupação aqui se dirige à estrutura, normas, políticas, decisões etc., organizadas para a execução das políticas e programas da entidade, para o registro e análise das atividades e para a sua informação estruturada. Quando esses fatores são tratados de maneira inadequada costumam gerar custos, despesas, desgastes temporais e, no final, deixam de contribuir para o atendimento dos objetivos, tornando claro para todos a situação de risco para o patrimônio da entidade e dependendo da gravidade, a ineficácia dos setores e o comprometimento de sua continuidade.

Os controles da eficácia são aplicáveis em nível de teste de pré-implementação ou durante o desenvolvimento da atividade, dos processos de elaboração, sistemas de informação etc., exigindo análises específicas, quantitativas e financeiras, envolvendo todos os setores da entidade.

O Princípio da Eficiência está voltado à verificação e comprovação de que os procedimentos adotados pela entidade, seu processo decisório, operacional e administrativo, ainda que eficazes no sentido de cumprir seus objetivos, são, de fato, eficientes. Ou seja, que eles estejam sendo executados com a melhor qualidade, no menor espaço de tempo possível e com menores custos. O conceito de eficiência busca verificar também os pontos de estrangulamento e diminuição da velocidade do processo examinado, os movimentos organizados de maneira pouco racional ou com falta de harmonia entre seus componentes resultando em

desperdícios de recursos pessoais, materiais e financeiros, além de estruturas ou sistemas custosos e pouco condizentes com os objetivos ou capacidade técnica e econômica da entidade etc.

Os Princípios de Controle Interno administrativo então se constituem no conjunto de *regras, meios, diretrizes e sistemas* que visam atender objetivos capazes de permitir uma melhor condução das atividades institucionais podendo ser definidas como:

Qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários, pois se sabe que a eficácia dos controles internos administrativos está diretamente relacionada com a competência, formação profissional e integridade do pessoal. Por isso é fundamental que haja uma política de pessoal preocupada com a seleção e treinamento criteriosos e sistematizados, com rodízio de funções para reduzir ou eliminar ocorrências de fraudes; obrigatoriedade de os funcionários gozarem férias regularmente, pois, ainda que temporárias, as substituições possibilitam aflorar atos e fatos inadequados, cometidos por determinados funcionários que, quando nunca deixam os seus postos, costumam manter encobertos, longe, portanto, da visão dos administradores.

A Relação *Custo X Benefício* deve ser perseguida, pois com ela pode-se efetuar a avaliação do custo de um controle em relação aos benefícios que ele possa proporcionar.

É necessário que se tenha *delegação de poderes e suas respectivas responsabilidades*, que legalmente é utilizada como instrumento de descentralização administrativa, visando assegurar maior rapidez e objetividade às decisões. O ato de delegar deve precisar a autoridade delegante, a delegada e o

objeto da delegação. Com isso, deve-se atentar para a existência de regimento, estatuto e organograma apropriados, em que as definições de autoridade e responsabilidade estejam claramente colocadas, satisfazendo as necessidades da organização. Além disso, é importante contar com manuais de procedimentos e rotinas claramente explicitados que considerem as funções de todos os setores do órgão ou entidade.

Um dos principais meios que podem dar o suporte necessário à salvaguarda dos interesses da entidade é a *segregação de funções*. Isto porque, segundo esta segregação, a estrutura das unidades ou entidades deve pressupor a separação entre as funções de autorização e aprovação de operações, execução, controle e contabilização, de forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com este princípio.

Para Crepaldi (2002, p. 218),

A segregação de funções consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não pode ter acesso aos ativos e aos registros contábeis, em virtude de essas funções serem incompatíveis dentro do sistema de controle interno.

Os registros contábeis compreendem o razão geral, os registros iniciais, intermediários e finais. O acesso a esses registros representa às pessoas que os preparam ou manuseiam informações que servem de base para sua elaboração, em circunstâncias que lhes permitem modificar os dados desses registros. Por exemplo, caso o funcionário tenha acesso aos ativos e registros contábeis, poderia desviar fisicamente o ativo e baixá-lo contabilmente para despesa, o que ocultaria permanentemente essa transação.

Um aspecto importante a ser mencionado é o que se refere à forma de *disseminação das instruções* aos subordinados. As instruções, quando repassadas formalmente, permitem que se atinja um grau de segurança adequado, inibindo interpretações equivocadas por parte daqueles que as

recebem. A expressão comumente feita por alguns auditados “*eu pensei que pudesse ser feito dessa forma*” é inadequada à boa administração de qualquer ente, seja ele público ou privado, sendo normalmente rejeitada pelos auditores que visam a melhor consecução dos objetivos da organização. Por isso, ao serem utilizadas as instruções formais, procura-se minimizar ou até mesmo impedir que os funcionários envolvidos nas atividades auditadas possam executar seu trabalho de forma empírica, não se importando com a boa técnica desenvolvida pela organização ao longo de muitos anos;

Outra preocupação existente se refere ao *controle sobre as transações*. É inegável a importância em se estabelecer o acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais no intuito de fazer com que eles somente ocorram através de atos legítimos notadamente relacionados com os fins da entidade auditada e autorizados por quem de direito;

Também a *aderência a diretrizes e normas legais* precisa ser buscada a todo o momento pois, segundo este princípio, o controle interno administrativo deve trabalhar no sentido de se garantir a observância das diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos, acórdãos, portarias, pareceres e procedimentos administrativos, e que os atos e fatos de gestão sejam efetuados mediante ações legítimas, relacionadas com a finalidade da unidade, entidade ou instituição examinada;

Importante que se tenha em mente sempre a preocupação com a validade dos atos e operações, pois segundo ela, é de grande importância que se promova o acompanhamento dos atos da administração bem como dos fatos contábeis,

financeiros e operacionais com vistas à verificação de sua validade e aceitabilidade perante os preceitos normativos vigentes.

No tocante aos aspectos relativos à *Autorização*, pode-se dizer que os sistemas de controle carecem ser “amarrados” visando impedir que transações aconteçam sem suas correspondentes autorizações. Garantindo isso, minimiza-se o risco de que fatos alheios à vontade dos gestores, que não sejam condizentes com os objetivos institucionais, ocorram dentro da entidade.

A *busca constante pela perfeição* no desempenho das atividades merece ser incentivada, pois representa, talvez, o mais importante dos princípios, fazendo com que se procure sempre a eficiência total, impedindo a ocorrência de erros e fraudes. Para tanto, é necessário que todos, dentro da instituição, estejam imbuidos do mesmo espírito colaborador.

Outro meio de se garantir a execução das atividades a contento é a *Avaliação*. Segundo ela, as transações devem ser permanentemente avaliadas para assegurar que não contenham erros de cálculos nem sejam nocivas à empresa.

As operações executadas pelas entidades devem receber classificação contábil adequada e consistente de acordo com a estrutura de seus planos de contas. Dessa forma, reduzem-se os riscos de perdas de informações que costumam ocorrer quando, pela inexistência de critérios firmes, são lançadas operações idênticas em rubricas diferentes.

Faz também parte das preocupações com a esmerada administração pública ou privada a *tempestividade* dos atos e procedimentos administrativos e operacionais. Segundo ela, o registro das transações e a divulgação das

informações devem ser feitos em momento oportuno para evitar que, com o decorrer do tempo, se percam parte das informações, dado o volume operado pela entidade.

Cumpra ser limitado o manuseio de determinados ativos apenas a aquelas pessoas que realmente necessitem operá-los. De acordo com essa *Limitação de Acesso aos Ativos*, a entidade restringe o contato de funcionários e terceiros com determinados ativos, estabelecendo controles físicos sobre eles. Tal limitação visa impedir que os mesmos sejam danificados ou possam desaparecer, trazendo desgastes e prejuízos desnecessários.

2.1.2 Finalidade do Controle Interno

Para Attie (1986, p. 201)

Os Controles Administrativos compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito, à eficiência operacional e à adesão à política traçada pela administração. Normalmente, se relacionam de forma indireta aos registros financeiros. Com frequência abrangem análises estatísticas, estudos de tempo e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade.

Segundo o mesmo autor, compreendem planos de organização que proporcionem segregação apropriada das responsabilidades funcionais, sistema de autorização e escrituração adequados, práticas salutaras ao cumprimento de deveres e funções, além de pessoal qualificado que esteja apto a desenvolver suas atividades, desde que bem instruído e supervisionado por seus responsáveis.

Conforme foi dito anteriormente, os controles internos administrativos visam evitar a ocorrência de impropriedades e irregularidades, por meio de princípios e instrumentos próprios. Para alcançar tal situação é feita a observação das normas legais, instruções normativas, estatutos e regimentos. São buscadas permanentemente a exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade quando da obtenção de informações contábeis, administrativas, financeiras e operacionais. Procura-se evitar o cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes, propiciando informações oportunas e confiáveis, inclusive de caráter administrativo e operacional sobre os resultados e efeitos atingidos.

Outra finalidade do controle interno é salvaguardar os ativos financeiros e físicos quanto à sua boa e regular utilização, assegurando a legitimidade do passivo a aderência das atividades às diretrizes, planos, normas e procedimentos da unidade, organização ou entidade auditada e permitindo a implementação de programas, projetos, atividades, sistemas e operações, visando à economicidade, eficácia e eficiência na utilização dos recursos.

2.1.3 Características do Controle Interno

Tomando como parâmetro o que já fora dito até aqui, podemos observar algumas características básicas do controle interno. A primeira delas é o plano de organização presente no controle interno contábil e administrativo. As três outras características fundamentais são: sistema de autorização e procedimentos de escrituração apropriados, observação de práticas salutaras ao cumprimento das funções e responsabilidades e pessoal qualificado para o desempenho das tarefas.

Para Cabral e Bleinat (1992, p. 54), "o plano de organização de uma entidade é representado pelo organograma e complementado pelas diretrizes da administração e por manuais de procedimentos". Além disso, ele deve ser simples, flexível, dinâmico, definindo linhas claras de responsabilidade dentro de seções e delegando autoridade que permita cumprir tais responsabilidades.

Associado à definição de funções, autoridades e responsabilidades, o plano de organização precisa acompanhar e respeitar a independência estrutural das funções de operação, custódia, contabilidade, análise e auditoria interna.

Uma outra característica é o sistema de autorização e aprovação das operações e procedimentos de escrituração adequados. Objetivando ser eficiente, o controle interno tem de conter meios de fiscalização das transações e registros, como, por exemplo, a utilização de documentos originais, a existência de normas e regras formalmente especificadas, fluxogramas, registros e formulários de fácil preenchimento e a utilização de uma estrutura formal de contas – plano de contas, *onde serão lançados os dados utilizados para a produção de informações*. Um plano de contas bem configurado contribui para a elaboração das demonstrações contábeis, asseverando sua uniformidade.

Entretanto, o controle interno não será eficiente se apresentar apenas as características já citadas. Além das normas formais e da determinação de funções e responsabilidades, é necessário que sejam adotadas práticas saudáveis aos interesses da entidade no cumprimento de deveres e funções de cada um dos departamentos da organização, tais como, rodizio de funcionários, cópias de documentos importantes, conciliação de dados, análises de pendências de conciliação, segregação de funções etc.

O funcionamento adequado de um sistema de controle interno depende não somente de um planejamento da organização, como também do apoio e contribuição de funcionários que estejam sempre aptos a desempenhar os procedimentos estabelecidos de forma competente. Assim, é de grande importância que todas as pessoas que pertençam à organização recebam informações adequadas para a realização de suas atividades, além de treinamentos apropriados de caráter técnico, gerencial e operacional.

Dentro da estrutura organizacional, a contabilidade deve estar em um departamento distinto, no intuito de garantir a produção de informações corretas e não tendenciosas.

Nas palavras de Andrade (1994, p. 243), "para que os objetivos do controle interno sejam atingidos mais facilmente, esse deve apresentar como elementos: o ambiente e o sistema de controle".

O ambiente de controle representa o modo como a alta gerência, os diretores e os proprietários da entidade vêem os controles e sua importância para a organização. Tal ambiente deve ser propício à utilização do controle interno, pois assim os integrantes da organização se posicionarão a seu favor. Um exemplo disso ocorre quando as entidades procuram inserir temas ligados aos controles em todos os programas ligados à qualificação técnica e profissional de seus funcionários. Como consequência, todos passarão a entender a importância que existe em se controlar as operações.

Andrade (1994, p. 247), acredita ainda que

o conjunto de políticas e procedimentos que coletam, registram e processam dados e relatam as informações resultantes, atua garantindo a confiabilidade desses dados e informações e/ou sugerindo interferências para a qualificação do processo.

2.1.4 Importância do Controle Interno

Os controles internos administrativos implementados em uma organização necessitam ter caráter preventivo, estarem permanentemente preocupados com a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos, prevalecer como instrumentos auxiliares de gestão e estar constantemente direcionados para o atendimento em todos os níveis hierárquicos da administração.

Para Attie (1986, p. 200)

A importância do controle interno fica patente a partir do momento em que se torna impossível conceber uma empresa que não disponha de controles que possam garantir a continuidade do fluxo de operações e informações proposto.

Quanto maior for o grau de adequação dos controles internos administrativos, menor será a probabilidade de falhas existentes, pois estarão sendo reduzidos os riscos inerentes à gestão propriamente dita.

2.1.5 Categorias de controle interno

Na visão de Cabral e Bleinat (1992), assim como para Attie (1986), os controles internos aplicados em uma entidade podem ser divididos em quatro categorias: controles gerenciais, controles funcionais, controles independentes e controles de fluxo.

Os controles gerenciais são exercidos no nível superior da organização, por indivíduos que não participam do processamento das operações e, por isso, são voltados para a condução dos negócios (gerência) da entidade. Representam recursos através dos quais a administração tem acesso às informações que

contribuirão para o acompanhamento das entidades. Um adequado sistema de informações permite à administração identificar erros e omissões nos registros contábeis. Mediante relatórios e análises do sistema de informações, a administração supervisiona as atividades da organização, avalia o andamento dos projetos e programas e determina quais pontos são satisfatórios e quais devem ser corrigidos.

Os controles gerenciais representam um esquema pelo qual as informações são produzidas e fornecidas à administração das entidades para que essas possam ser controladas, revisadas e utilizadas.

Ao trabalhar com esse tipo de controle, os auditores procuram identificar seus pontos fortes, verificar se os controles do sistema de informação merecem sua confiança, verificar até onde a confiança no sistema de informações o exime da checagem de outros procedimentos de controle, avaliar a maneira pela qual a administração se vale dos relatórios e informações fornecidas pelo sistema identificando erros ou omissões nos registros contábeis e administrativos e, por fim, identificar recomendações significativas e úteis para fortalecimento do sistema existente.

Os controles funcionais são dirigidos à estrutura funcional e organizacional da entidade, distribuindo as funções e responsabilidades a cada pessoa que nela milita, determinando suas funções e responsabilidades. Essa delegação de autoridade e responsabilidade deve ser compatível com as relações de hierarquia existentes na entidade, respeitando os limites estabelecidos pela administração. Quanto maior a autoridade, maior a responsabilidade.

Como principal premissa tem-se que deve haver sempre uma correta divisão nas atribuições das funções a fim de que nenhuma pessoa possa, isoladamente, controlar todas as fases do processo de uma transação, o que é conhecido por Segregação de Funções.

O auditor, ao checar esse tipo de controle e sua documentação, quer verificar a maneira pela qual a administração distribui funções estabelecendo limites de autoridade como forma de controle efetivo, considerar como a administração define e comunica políticas, programas e procedimentos checando o cumprimento de normas internas, apurar os pontos fortes e verificar se os controles organizacionais são confiáveis, apontar falhas verificando em que medida elas podem prejudicar outros controles, fornecer sugestões e recomendações significativas e úteis para otimizar o sistema.

Os controles independentes são estabelecidos pela administração com a finalidade de identificar erros e omissões ocorridos, sem serem relacionados ao fluxo diário de informações. Eles não são preventivos, pois não evitam que os erros e omissões aconteçam, apenas os apontam. Devem ser exercidos por pessoas ou departamentos independentes do processo de transação. Como exemplo desses controles podemos citar a reconciliação das contas bancárias com seus respectivos extratos, a investigação de documentos com valores divergentes, a conferência dos saldos das contas do Razão auxiliar com os das contas de controle administrativo, a análise periódica e regularização de pendências, a revisão de procedimentos por outro funcionário para atestar que os mesmos foram executados de forma correta além de inspeção física nos ativos da entidade.

Entre as finalidades de se documentar os controles independentes estão a identificação dos pontos fortes e confiáveis, verificação de até onde a confiança nos controles independentes exige o auditor de checar outros procedimentos no fluxo de documentação, considerar como a administração utiliza os controles independentes para apurar falhas e omissões nos registros contábeis e administrativos e formular recomendações e sugestões para sua otimização.

Ao contrário dos controles independentes, os controles de fluxo, como seu próprio nome está dizendo, são os controles que estão inseridos no fluxo de documentos e atuam no sentido de assegurar que os procedimentos sejam feitos de acordo com as normas. São chamados controles preventivos por serem realizados para evitar erros e omissões. Representam uma revisão constante e cuidadosa, uma verificação interna. Configura-se em característica essencial do pessoal que desempenha a verificação interna demonstrando a independência em relação às pessoas responsáveis pela preparação dos dados. Como exemplos desta categoria de controle podemos citar a verificação pelo Setor de Contas a Pagar de uma Ordem de Pagamento ou Cheque emitido pela Tesouraria para pagamento de uma Duplicata, a conferência pela Contabilidade dos dados de uma Nota Fiscal relativa a alguma compra efetuada pela organização confrontando-a com o contrato de fornecimento existente ou pedido de fornecimento etc.

2.1.6 Técnicas de Controle Interno

Os controles internos detalhados sobre os procedimentos administrativos e operacionais representam um agrupamento de atos praticados

concomitantemente, antes ou depois das operações nos diversos níveis executivos, visando assegurar seu adequado transcurso com segurança.

A fim de desempenhar convenientemente sua missão, um certo número de técnicas de controle foram desenvolvidas, as quais devem fazer parte dos programas de treinamento e desenvolvimento profissional dos funcionários em suas organizações. Tais técnicas, agindo de maneira integrada aos procedimentos das operações ou isoladamente em relação a elas, monitoram, asseguram e comprovam sua exatidão, completabilidade, justeza, pontualidade, autorização, eficácia, eficiência e economicidade.

A primeira destas técnicas é a que estuda a consistência e exatidão. A consistência representa a concordância entre fatos, textos, cifras e sua coerência no contexto em que forem aplicados. O controle de consistência é utilizado para checar o nível existente de igualdade e coerência nos procedimentos, atos praticados entre fatos, números, fórmulas, parâmetros e regras aplicáveis.

As consistências numéricas são buscadas no sentido de se comprovar a igualdade e concordância entre os valores relativos a uma mesma base, elencados em diferentes trajetos, dados ou documentos, durante o processo administrativo e operacional.

Um outro tipo de controle de exatidão pode ser visto quando do acompanhamento da movimentação de pessoal existente dentro da organização onde, o quantitativo que se tem hoje, representa o resultado do apurado no último levantamento aduzido ao número de novos contratados e deduzido daqueles que por algum motivo a deixaram no último período.

Com o objetivo de acompanhar a conformidade entre textos, documentos, planos, programas etc., executam-se os testes de Consistência de Textos. Em casos como este, o controle busca comparar se os textos reproduzidos de uma mesma base, mencionados em diferentes trajetos ou documentação interna da entidade, tem concordância entre si. Aqui, o que se procura é a confirmação das verdades existentes dentro da organização sendo que, o que um setor ou departamento faz, geralmente pode ser confirmado pelos reflexos destas atitudes nos demais setores ou departamentos ali existentes.

No controle da exatidão total dos textos e informativos eles são confrontados com o documento fonte original que não está sendo executado nesse momento, mas apenas a coerência das transcrições entre dados, em diferentes momentos da vida da entidade. Assim, a organização pode reproduzir o texto de uma determinada legislação, condição estatutária, contrato, etc. e esse texto ser reproduzido em diferentes manuais de procedimentos e documentos de seu uso interno ou externo.

O controle destes textos entre si caracteriza um controle de consistência, passando a ser de exatidão quando comparado com o documento fonte original que seria a lei, estatuto, contrato ou regulamento etc.

As inter-relações representam uma outra técnica de controle interno que busca comprovar a relação mútua entre elementos de mesma natureza, através de uma ação simultânea, aplicada sobre uma operação específica ou a soma de um certo número de operações comumente chamada de lote. O controle de inter-relações compara valores movimentados em diferentes áreas, registros

gerenciais, administrativos e financeiros no sentido de comprovar a relação mútua destes valores.

Com a finalidade de proceder análises, checando as inter-relações e consistências do sistema, podem ser desenvolvidas tabelas que registrarão o ciclo de atividades da organização, sejam em sua totalidade, ou divididas em lotes, projetos, programas etc. As tabelas representam uma forma de tabular os movimentos seguindo certas ordenações lógicas, cuja apreciação possa indicar ao administrador público ou privado a existência ou não de anomalias no tocante à exatidão dos dados nelas incluídos. As tabelas são compostas dos saldos iniciais onde são acrescidas as entradas, deduzidas as saídas e o resultado destas operações representam o saldo final. Tal modelo é geralmente aplicado no controle de movimentos quantitativos ou financeiros, cobrindo uma transação, um programa ou projeto ou um lote deles em período definido que pode ser em dias, semanas, meses ou anos. Sua formatação depende da finalidade a que se destina e sua elaboração pode ser manual ou informatizada, sendo esta hoje em dia a mais utilizada dada à segurança e rapidez que proporciona.

As tabelas de atividades desempenhadas são exemplos de controles quantitativos ou financeiros de consistência de valores quanto à sua exatidão. Com referência a completabilidade, as tabelas e relatórios são associados entre si visando formar um conjunto que possibilite a visualização de eventuais discrepâncias na inter-relação de seus valores.

A Completabilidade representa também uma técnica de Controle Interno. Seu controle busca verificar, avaliar e comprovar o estado de integralidade dos dados utilizados no processo operacional e administrativo da instituição com base

nos registros gerenciais e financeiros produzidos. Para tanto, abrange todas situações e ocorrências verificadas na gestão da entidade incluindo o seu processo decisório, a documentação produzida, a codificação utilizada, os textos e relatórios exarados, os valores e condições gerais de seu funcionamento.

A apreciação de valores também representa uma técnica de controle. Ela é *implementada para permitir ao gestor ou ao executor da atividade reconhecer um padrão de comportamento, uma relação de razoabilidade, o estabelecimento de uma opinião com o exato dimensionamento dos fatos com seus respectivos valores. Tal apreciação é feita sobre certas especificações, tabelas, relatórios ou outras formas estruturadas de valores, visando propiciar ao gestor a formação de opinião ou o estabelecimento de uma conciliação sobre a normalidade ou anormalidade delas, fugas dos parâmetros ou indicação de tendências. A formatação das tabelas, planilhas, relatórios ou arranjos de valores a serem utilizados no processo de apreciação, deve envolver as cifras necessárias e de maneira adequada em relação aos objetivos pretendidos.*

Para Andrade (1999, p. 88),

As apreciações envolvem, pois, o conceito de análise por Comparação, utilizando as relações mútuas entre as cifras e estas contra os parâmetros, orçamentos, etc... Na forma como publicadas ou transformadas em cifras chaves, índices ou outras bases de comparação, visando facilitar a interpretação e análise.

O processo de apreciação de valores deve ser aplicado em estudos ligados à rentabilidade, liquidez, produtividade, pessoal, situação patrimonial, orçamentária e financeira, vendas, tempo de execução, velocidade e outros dados quantitativos de avaliação da organização. Feito dessa forma, ele permite a

indicação de tendências e variações contra parâmetros e orçamentos, ressaltando as situações anômalas em relação ao esperado ou programado.

Constituindo-se em uma outra técnica de controle, a análise representa o processo administrativo de verificação e comprovação do nível de regularidade, exatidão, completabilidade, autorização e pontualidade da aplicação dos procedimentos e dos registros efetuados sobre a atividade institucional. O processo de análise envolve a decomposição dos dados, valores e registros em suas parcelas e partes constituintes, examinando cada parte para que se conheça sua natureza, proporções, funções e relações e, conseqüentemente, permitir o julgamento de sua aceitabilidade e razoabilidade. Tal decomposição costuma ser corriqueiramente chamada pelos auditores por explosão de saldos, contas ou valores.

Também faz parte do processo de análise a comparação dos dados obtidos com padrões, referenciais, períodos etc. As análises geralmente são feitas em contas das demonstrações contábeis, envolvendo movimentos gerenciais, operacionais e financeiros. As análises mais usuais costumam ser feitas sobre contas do balanço e de resultados.

A análise de contas é o procedimento praticado após os registros efetuados, onde são buscadas as idades do item, lançadas em relação à época ou tempo de permanência que seria devido, o que chamamos de tempestividade, a pertinência do item em relação à atividade da empresa, a exatidão e completabilidade do valor lançado, avaliando também sua consistência e inter-relações.

As *confirmações* constituem também uma técnica de controle na medida em que visam ratificar a existência, legitimidade ou exatidão de bens, direitos ou obrigações da organização.

Para Franco e Marra (2001, p. 299),

A informação obtida de fonte externa oferece ao auditor maior grau de confiança do que a verificação efetuada na própria empresa. Por esse motivo, a *confirmação externa*, conhecida como "circularização", é empregada em todas as situações em que for aplicável. Consiste em fazer com que o cliente expeça cartas dirigidas a empresas ou a pessoas com as quais mantém relações de negócios, solicitando que confirmem, em carta dirigida diretamente ao auditor, qual a situação desses negócios, em determinada data.

As *confirmações* podem ser solicitadas por escrito ou verbalmente, sendo neste último caso, necessário e recomendável encontrar uma forma de comentar seu resultado. Elas devem ser feitas em bases periódicas mensais ou anuais relativas ao total de uma posição ou de partes da mesma, escolhidas pelos métodos que a gerência determinar como mais adequados e seguros para as circunstâncias. Podem também participar do processo normal de operações onde são automaticamente solicitadas independentemente de comando específico, ou serem implementadas via ordem expressa da Gerência.

Todo cuidado que deve ser tomado com as *confirmações* de posições e saldos se constitui na necessidade de se ter confiança, se não certeza, quanto ao manuseio de seus resultados, visando fazer com que eles sempre cheguem diretamente às mãos dos auditores. Essa preocupação reside no fato de que, caso as respostas passem primeiro pelas mãos do auditado e, se ele tiver intenções escusas, elas sejam ali barradas não chegando ao conhecimento dos auditores, o que poderia ser por eles interpretado como falta de resposta do ente circularizado.

Conciliações representam uma outra técnica de controle, configurando o ato de se comparar elementos componentes do conjunto quantitativo ou financeiro da entidade com informações, parâmetros e critérios de outras fontes internas ou externas para comprovar sua exatidão, completabilidade, tempestividade etc. Geralmente são conciliados os movimentos das contas bancárias dos entes auditados e os extratos fornecidos pelos bancos com os quais eles trabalham, com vistas a proceder à apuração de divergências de valores ou datas. A análise dos movimentos de estoques confrontada com as planilhas quantitativas de vendas ou consumo de materiais, por tipo de item, para apurar possíveis saídas inadequadas também representa um tipo de conciliação bastante executado.

Constituindo-se em técnica de controle, o monitoramento dos materiais, via levantamentos de seus quantitativos, são ações voltadas à verificação da presença e existência de bens, pessoas, valores, obrigações da entidade, executados como parte integrante do processo administrativo de controle, ou em ocasiões especiais como nas épocas de execução de trabalhos de auditoria operacional. As contagens físicas constantes, em datas previamente estabelecidas ou executadas sem aviso prévio, representam um procedimento salutar na medida em que sua efetivação cria, no pensamento de todos os que ali trabalham, uma preocupação em se resguardarem os itens objeto de controle. Esta postura parte da premissa de que ninguém será leniente caso tenha seu trabalho permanentemente acompanhado e controlado.

Ao controlar, geralmente se faz uso de uma técnica que é a de se estabelecer comparações. Estas podem ser feitas junto a documentos, padrões,

processos, sistemas, assinaturas, orçamentos etc. Nestes atos são confrontadas a qualidade, adequação, autenticidade e validade da operação ou registro realizado.

A autorização ou aprovação também é uma técnica de controle que visa assegurar que as operações executadas pela entidade estejam em consonância com o que preceitua o seu processo administrativo e gerencial. Esta técnica está relacionada com a própria estrutura de comando e autoridade montada pela organização, com identificação das alçadas e poderes de cada funcionário para a execução de operações e transações internas ou externas, ou seja, a maneira como foram estruturalmente divididas as autoridades e responsabilidades.

Escrituração e registro representam uma técnica de controle montado para assegurar que todas as transações, operações, atos, fatos e movimentos na esfera gerencial e decisória, foram adequadamente registrados ou contabilizados. Tal controle se dedica à comprovação de que esses registros sejam exatos, completos, autorizados e pertinentes em relação à operação em si, ao período em que foi efetuado e a seu respectivo lançamento.

Autenticidade e Regularidade constituem-se numa técnica de controle voltado para a obtenção de certeza de que a operação, transação, decisão etc., registrada, aconteceu realmente e que se trata de uma situação que respeita os princípios da regularidade administrativa. Como regularidade administrativa pode-se entender que se trata de uma operação ou transação dentro do escopo da entidade, que é pertinente e justa e que foi executada com a estrita observância das normas e preceitos regulamentares internos e externos ali aplicáveis. O exame de autenticidade pode incluir fontes internas ou externas dependendo das características do fato e necessidades levantadas.

Validade e Legalidade, por sua vez, representam uma técnica de controle voltada para a obtenção de segurança quanto à adequação documental ou processual. O controle de validade inclui a autenticidade dos documentos, extensão e completabilidade de seus aspectos formais, grau de autorização, pertinência e tempestividade.

O estudo da *Tempestividade* também é uma técnica de controle, pois na situação encontrada, a entidade costuma se ver forçada a estabelecer ou obedecer a cronogramas de ordem interna ou externa, cujo descumprimento implica em deficiências para o processo administrativo e gerencial ou penalizações de ordem pecuniária ou à sua imagem. No setor público, acostumado à execução de programas de longa duração, o acompanhamento da tempestividade é de grande importância no sentido de se buscar, permanentemente, o atendimento de sua população beneficiária. Os recursos, geralmente escassos, devem ser corretamente alocados visando dar aos contribuintes o máximo de retorno e em tempo hábil. Tudo isso faz com que as organizações estabeleçam controles rigorosos de tempestividade em relação aos seus atos, definindo o momento de decidir e formalizar a decisão, o momento de registrar e publicar seus dados financeiros, operacionais ou gerenciais, prestar contas e informar, a oportunidade de pagar, receber, investir, comprar, vender, entregar, devolver ou aceitar produtos, admitir ou demitir pessoal, licitar, adjudicar ou contratar.

Como afirma com muita propriedade Andrade (1999, p. 93),

Um destempero no registro contábil de uma operação realizada, além de influenciar a exatidão e complexidade dessa posição patrimonial, sujeita a empresa em uma contingência fiscal, pelo registro fora do período de competência. O controle interno, voltado que está à proteção de patrimônio e a concorrer para a economicidade da empresa, atenta para o fato, tentando estabelecer formas de organizar e observar os cronogramas e, portanto, a tempestividade e oportunidade dos atos da empresa.

Avaliação, mensuração e quantificação encerram o leque de técnicas de Controle mencionadas até aqui neste trabalho. São implementadas porque as atividades das organizações carecem de precisão de informações atinentes aos valores processados, tendo em vista a necessidade de atender ao princípio da equivalência de valores que norteia as operações executadas, nas movimentações patrimoniais que ocorrem no seu dia a dia, e que exige a mensuração, quantificação e avaliação dos valores processados. Levará em consideração também o princípio do custo como base para a contabilização, considerando a necessidade de avaliação e mensuração desses números. Deve ser considerado, também, a necessidade de reconhecimento de receitas, despesas ou riscos de contingências, no devido momento, pelo seu valor correto, com vistas à adequada elaboração das demonstrações contábeis e decorrentes responsabilidades tributárias da entidade, exigindo, portanto, a devida avaliação dos valores a serem registrados. É preciso ainda quantificar os riscos da atividade, calculando provisões e reservas a serem incluídas nos demonstrativos financeiros ou a serem informadas ao corpo gerencial, a fim de subsidiar o processo decisório.

Deve ainda ser considerado que, avaliar o resultado de uma decisão, não apenas relativo aos seus aspectos numéricos, mas também factuais, costuma trazer consequências para a imagem da organização, para a motivação de seus colaboradores, para a sua política operacional etc. É, portanto, necessário mencionar os verdadeiros resultados obtidos em cada atividade, de maneira a verificar até que ponto seus objetivos estão sendo atingidos, onde se desviam, quanto, porque e o que necessita ser feito para corrigir situações distantes dos objetivos.

2.1.7 Principais áreas onde são implementados controles internos

As principais áreas ou setores onde são implementados procedimentos de Controle Interno são encontradas em praticamente todo tipo de organização, seja ela pública ou privada, municipal, estadual ou federal da administração direta, indireta, autárquica ou fundacional, de economia mista, dos ramos comercial, industrial ou de serviços, incluindo até as do terceiro setor que muito tem desenvolvido no Brasil nestes últimos anos. Para todas estas, talvez os principais tipos de controle atuem sobre o disponível, vendas ou prestação de serviços / contas a receber, compras / contas a pagar, produção e recursos humanos.

Abordaremos a seguir algumas destas áreas:

Disponível

Podemos entender como disponível todo numerário em caixa ou em contas bancárias, seja aquele que se encontra em contas movimento, seja aquele que está investido em aplicações financeiras. Para Rodil (2000, p. 22), o controle

interno de numerário é um dos mais importantes para as empresas, uma vez que se refere ao ativo mais líquido.

De fato, a manipulação indevida de recursos das entidades sempre foi foco dos principais desvios de dinheiro ocorridos, servindo como causa de vários escândalos financeiros que abalaram instituições e até mercados inteiros ao longo dos anos. Na esfera pública brasileira dos últimos anos, a criação do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) tem contribuído para reduzir os riscos de movimentação indevida na medida em que registra e controla todas as transações.

Para Rabelo, (2004).

O sistema faz críticas de toda ordem. Um exemplo disso é que você não consegue emitir uma ordem bancária sem um empenho prévio. Para você emitir a nota de empenho você tem de ter a dotação orçamentária na rubrica certa.

Para fortalecer o controle interno das disponibilidades, as instituições devem asseverar que todos os extratos e informes bancários sejam conferidos pela contabilidade e que os valores neles registrados sejam conciliados com as respectivas contas contábeis bancárias; indicar algum funcionário para efetuar as contagens periódicas de numerários, conferindo os resultados com os saldos contábeis registrados, acompanhar e analisar periodicamente os rendimentos das aplicações financeiras, solicitando informações sobre eles junto aos bancos com os quais se relaciona e os conferindo com o que foi efetivamente registrado e informado pela contabilidade, para assegurar de que todos os rendimentos estejam sendo religiosamente acompanhados e contabilizados. Deve ainda verificar constantemente o valor do saldo médio parado em conta bancária, a fim

de que o mesmo possa ser aplicado, trazendo rendimentos que beneficiem a organização e trabalhar no sentido de desenvolver uma prática gerencial em que sejam "auditados" os pagamentos superiores a um determinado valor. Tal "auditoria" representaria uma avaliação de todos os passos que desencadearam o descaixe daquele valor mais representativo devendo ser levado em conta toda a documentação relativa à compra realizada ou serviço prestado.

Contas a receber e vendas

Para Motta (1988, p. 45), as principais funções do sistema de controle interno de vendas e recebimentos são a consulta da disponibilidade do bem a ser vendido no estoque, a confirmação do pedido de vendas, a aprovação dos limites de crédito, o faturamento da operação, as baixas nas fichas de estoque, os despachos de mercadorias e os recebimentos de duplicatas.

São procedimentos básicos, que devem ser adotados no desenvolvimento de um sistema de controle interno para o recebimento de vendas de produtos e serviços eficiente e eficaz, os controles globais de faturamento e conciliação dos relatórios de expedição com os montantes tomados como base para pagamento de impostos. É importante que seja feita uma correlação dos resultados desse procedimento com os resultados propostos pelo setor de vendas. Deve também ser implementada conciliação periódica do saldo contábil global com as duplicatas em caixa, descontadas, em caução, em cobranças simples, especiais, judiciais etc. Importante que essas informações sejam confrontadas com os dados fornecidos pelas instituições financeiras e de terceiros como empresas de cobrança ou advogados.

A elaboração de relatórios periódicos, contendo detalhes das movimentações dos parceiros comerciais, discriminando aspectos como o saldo inicial, vendas, descontos concedidos e saldo final da conta, também deve ser adotada como procedimento de controle desta área. Tal ato permite que o gestor tenha uma ferramenta completa para a análise de situações irregulares, como uma movimentação não usual das contas de clientes, além da concessão indevida de descontos e créditos para os mesmos.

Compras e Contas a Pagar

Os principais sistemas de controles internos de compras e pagamentos são: emissão de requisição, preparação das ordens para aquisição, cotação de preços (no setor público chamado de concorrência pública), empenho da despesa, recebimento dos materiais e serviços, registro nas fichas de controle, processamento das notas fiscais, fatura, preparação das ordens de pagamento, emissão de cheques ou ordens bancárias e, finalizando, o lançamento nas respectivas rubricas.

As entidades devem efetuar alguns procedimentos que são essenciais para o estabelecimento de um controle eficaz de compras e contas a pagar. Entre eles estão as análises dos lançamentos contábeis relativos às contas a pagar, atentando para os débitos mais significativos feitos como contrapartida de créditos nas contas de fornecedores, a análise de saldos credores nas contas a pagar e investigação sobre possíveis pagamentos em duplicidade, a elaboração periódica de relatório contendo os saldos a pagar de cada fornecedor conforme os registros da contabilidade e disponibilização deste relatório para o setor de contas a pagar

ou tesouraria para conciliação. Deve ainda ser elaborada uma pesquisa em relação à natureza e procedência dos bens e serviços contratados correlacionando-os com as atividades da entidade, seus projetos e programas em execução e, por fim, fazer uma listagem dos comprovantes “em aberto” no setor de contas a pagar em uma determinada data e conciliação dos totais com os saldos contábeis.

Produção

O sistema de controle interno está ligado às funções físicas de produção, prestação de serviços e de contabilidade de custos. Nele ocorrem a preparação da ordem de produção, requisição de materiais a serem empregados ao almoxarifado ou estoque, apropriação de mão-de-obra e despesas gerais de fabricação ou prestação de serviços e registro nas fichas de controle de estoque.

O controle de processos também deve ser implantado. Ele passa pela montagem de relatórios periódicos sobre matérias-primas, produtos e serviços em processo de elaboração, produtos acabados, referindo-se a alocação do todo e de seus principais itens, controle da movimentação dos estoques por quantidade e por valores, evidenciando os estoques iniciais e finais, compras e em transformação. Deve ser elaborado um estudo comparativo de custos unitários de produção dos principais itens em relação a períodos anteriores, assim como é necessário fazer o acompanhamento das contagens ou inventários físicos dos bens por funcionários experientes e o cotejamento das quantidades contadas com os relatórios gerenciais de controle de estoques. Por fim, é aconselhável que se

desenvolva estatísticas sobre a capacidade produtiva da entidade no período e sobre as variações na absorção dos custos fixos.

Recursos Humanos

Sendo comum a todas as entidades, a área de pessoal, como é mais conhecida, carece de especial atenção por parte dos auditores, uma vez que representa um percentual relativamente grande na composição de seus custos. Isto posto, o controle sobre os funcionários, seus salários, encargos, benefícios e descontos, deve ser bastante forte para evitar os riscos de irregularidades que possam gerar demandas trabalhistas e outras pendências que causem danos financeiros ou morais à organização.

Para Motta (1988, p. 47), o sistema de controle interno em recursos humanos é de grande importância e complexidade de operações. As funções principais desse sistema são a requisição de funcionários, seleção e recrutamento, registro no departamento pessoal, elaboração da folha de pagamento, apontamento da frequência ao trabalho, apropriação dos custos nas ordens de produção e nas despesas e pagamento aos funcionários.

A fim de que se possa ter uma administração de recursos humanos eficaz, mister se faz que existam controles rígidos sobre seus procedimentos. Assim, eles devem compor um manual de normas que tem de ser apresentado a todos os funcionários da organização para que estes tomem ciência das diretrizes e objetivos do controle interno a eles relativo. Cada novo colaborador deverá, ao integrar o quadro de trabalhadores da entidade, formalizar seu conhecimento sobre o manual de normas e procedimentos. Isso reduzirá as chances de

ocorrência de procedimentos inadequados causados por má informação de funcionários.

Sistemas de Informação Eletrônicos

A crescente aplicação de meios eletrônicos de processamento de dados nos sistemas de informações das empresas causa, como consequência, a implantação de novos aspectos de controle interno nesses sistemas. Essa afirmação é decorrente do fato de que as unidades gestoras de rede e sistemas administrem uma quantidade substancial dos dados referentes ao funcionamento das organizações.

Os objetivos do controle interno, em geral, permanecem os mesmos seja para áreas e operações gerenciadas por métodos e sistemas manuais, mecânicos ou eletrônicos informatizados. Os princípios de justeza, exatidão, completabilidade, pontualidade, autorização, eficiência e eficácia são, portanto, os objetivos básicos dos sistemas de controle interno em ambiente informatizado.

Os controles internos sistêmicos são aplicados por igual na definição e execução do plano geral e estratégico de informática, na execução do plano tático de informatização da organização, no desenvolvimento de sistemas, no processo de seleção e aquisição de softwares e hardwares, no processamento de sistemas aplicativos e na administração e funcionamento das unidades de processamento.

Podemos dividir o controle interno desta área em 05 (cinco) aspectos importantes. São eles:

a) programas de computador

- este aspecto se refere aos documentos que explicam e dão suporte aos programas de computador, bem como às alterações neles procedidas. Tais programas devem ser cuidadosamente elaborados, modificados quando necessário e mantidos em local seguro dentro das empresas. Precisam também passar pela aprovação dos que tiverem autoridade bastante para fazê-lo;

b) procedimentos de entrada

- quando os dados já partem errados para o computador, torna-se bem mais difícil resolver os problemas. Por isso são necessários procedimentos adequados e formais para que se obtenha exatidão nos dados de entrada e se fortaleça, com isso, os controles da área;

c) processamento

- as instruções aos operadores devem ser precisas e por escrito, os códigos numéricos de identificação devem ser compostos com dígitos autoconferidores devendo haver também "check-points" e testes de consistência durante todo o processamento, não devem ser emitidos relatórios em duplicidade quando uma única via puder atender a todos os interessados e, por fim, devemos ter sempre em mente o custo de nossos atos para verificar se eles são compatíveis com os benefícios que podem nos trazer;

d) manutenção de arquivos

- devem existir controles físicos que impeçam rasuras ou reutilizações inadvertidas de fitas, discos etc. Ao mesmo tempo este controle deverá facilitar a obtenção dos dados ali armazenados;

e) manutenção do equipamento

- a existência de condições físicas adequadas, bem como de uma manutenção regular do equipamento, são condições imprescindíveis ao seu bom funcionamento.

O controle interno desta área objetiva assegurar a proteção dos ativos utilizados no processamento informatizado das informações geradas pelos sistemas, a exatidão, completabilidade, pontualidade, autorização e justeza dos dados processados, arquivados e informados além da eficiência, eficácia e economicidade no uso dos sistemas.

No seu escopo maior, o controle interno abarca a proteção física, lógica e a segurança dos dados e informações. Como **segurança dos dados**, entendem-se os procedimentos para assegurar a confidencialidade e a proteção de informações quanto à exposição indevida, modificações de sua estrutura ou destruição por pessoas não autorizadas. Os esforços para a proteção se tornam importantes na medida em que máquinas e pessoas, de dentro e de fora da instituição, costumam se associar na produção e processamento de dados e informações. Por outro lado, os volumes de informações e dados crescem de maneira contínua e a informação, pela sua criticidade, passa a ser um ativo real da organização. Neste contexto, o elo mais fraco é o ser humano.

Os sistemas costumam demonstrar evolução constante, notadamente no que tange à utilização de programas inteligentes, administração sem papel, aplicações e decisões em base de teleprocessamento e centros de decisões remotas ou redes de computadores.

Para Rabelo (2004),

No nosso sistema de auditoria os relatórios não são digitados como se fossem um documento do Word. A CGU tem “check-list” e relatório automático. Para cada constatação você abre um item, faz a manchete, insere um fato, coloca a justificativa e fecha o ponto. Acabando esse ponto passamos ao próximo, e assim por diante. No final o auditor emite o comando e o sistema monta o relatório automaticamente. Os itens colocados como sendo de impacto já vão direto para o Certificado e o Sistema já diz se o Certificado é de Irregularidade.

Os controles internos gerenciais dos sistemas informatizados buscam a identificação de dados e recursos sensíveis à má utilização ou utilização não autorizada, a análise de pontos vulneráveis nas estruturas e sistemas informatizados, a definição de medidas de proteção e controle com custos suportáveis e compatíveis, a identificação de funções, software e hardware necessários para garantir segurança e controle no processamento de dados e das informações geradas pelos sistemas informatizados além da adequação do pessoal técnico, administrativo e operacional, às medidas de controle necessárias de serem aplicadas na área.

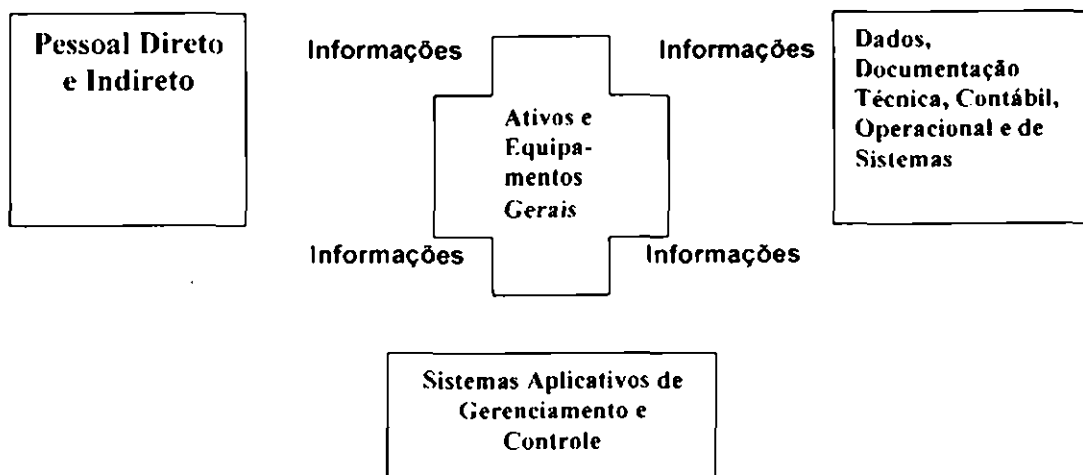


FIGURA 3 - Aspectos abrangidos pelos sistemas de controle interno nas áreas e meios informatizados.

Fonte: RABELO, 2004

Nota: Adaptação feita pelo autor

Os sistemas de controles internos na área de tecnologia de informação se tornam tanto mais críticos e pressionados quando a estrutura montada pela entidade contar com banco de dados sem suporte de documentação e padrões adequados, tiver pouca ênfase e rigor na observância dos sistemas de segurança no acesso a dados, funções e informações, houver variedade de equipamentos e aplicativos utilizados, excessiva exposição a riscos na área de teleprocessamento, principalmente quanto a congestionamento de linhas e identificação de entradas de dados. Deve-se ter preocupação também quando houver pouco investimento sobre os profissionais de sistemas quanto à disciplina de controles internos, dificultando a aceitação dos seus postulados e princípios e de adequada aplicação dos mesmos, bem como a falta de adaptação das normas e procedimentos da empresa às novas situações criadas pela informática. Também a pobreza ou ausência de documentação de sistemas e de cálculos referenciais de custo-benefício ou, ainda, de substitutos adequados, que possam ser calculados e

controlados futuramente representam pontos a serem observados em relação aos controles.

A partir disso, percebe-se que as normas e procedimentos estabelecendo os controles internos a serem executados sobre as operações são transferidos para os sistemas informatizados, seja embutido no seu fluxo, seja via tabelas auxiliares do sistema, de maneira que as transações processadas possam ser comparadas com as normas e procedimentos estabelecidos. No nível do próprio sistema, ocorrem os passos de controle necessários, por comparação automática.

Desvios são relatados ao usuário que, desta forma, transfere para o sistema o trabalho de identificação de falhas, cabendo-lhe autorizar correções quando o próprio sistema não estiver programado para fazê-lo.

Como podemos notar, o controle das operações é importante em qualquer ramo de atuação ou tipo de entidade seja ela privada ou pública. Neste ponto a auditoria se insere e executa procedimentos que medem e ajudam a fortalecer os instrumentos de controle.

3 AUDITORIA e CONTROLE NO SETOR PÚBLICO

3.1 A importância da auditoria no Setor Público

Nos anos 80, nos Estados Unidos de Reagan e Inglaterra de Thatcher, para melhor atender às demandas sociais, foi necessário reduzir os gastos com as máquinas administrativas públicas, dada a dificuldade em se majorarem as cargas

tributárias. Ao longo principalmente das últimas duas décadas do século passado e no início deste, têm sido implementado pelas administrações públicas de vários países programas abrangentes de reformas administrativas. Além de Inglaterra e Estados Unidos, Nova Zelândia, Austrália, demais países da Comunidade Européia como Portugal e Espanha, bem como de outros continentes, como o Brasil, vêm passando por reformas que visam à redução de seus gastos com manutenção de suas máquinas administrativas. Decisões e pressões exercidas pelo FMI, Banco Mundial, e de outras agências multilaterais de fomento e investimento, aliado a acordos e consensos internacionais para a formação de Blocos Econômicos como o da Comunidade Econômica Européia, por exemplo, contribuíram sobremaneira para a conscientização e mudança de postura dos gestores públicos.

Na Argentina existe um dispositivo legal semelhante à nossa Lei de Responsabilidade Fiscal. Lá as províncias tinham inclusive a permissão para emitir moeda e de aumentar aleatoriamente seu endividamento, o que a Lei de Responsabilidade Fiscal brasileira proíbe terminantemente.

Essa mudança de filosofia vem proporcionando modificações no posicionamento da Administração em si e em relação à sua forma de relacionamento com o cidadão. É o chamado Novo Gerenciamento Público (*New Public Management*).

Neste contexto, os administradores públicos passaram a ter mais responsabilidade pois, além de suas funções de gerir os recursos públicos não só com honestidade, mas, principalmente, de forma eficiente e eficaz, está, de forma mais incisiva agora, a de prestar contas de seus atos à sociedade. Este novo

quadro requer que o Estado possua um controle especializado que possa acompanhar e medir a correta atuação dos responsáveis por suas áreas de execução.

Para Rabelo (2004), parcela significativa dos procedimentos de fiscalização implantados no passado tem sido insuficientes. Por exemplo, a construção de uma escola pública pode ser comprovada pela verificação de sua existência. Entretanto, após a inauguração, viu-se que a situação permanecia a mesma, sem o atendimento à comunidade, pois não havia professores para nela atuar.

O exercício regular da auditoria no Setor Público, feito de forma cada vez mais abrangente, com ampliação de escopo de trabalho e área de atuação, tem contribuído para que seja feita a avaliação da correta aplicação dos recursos do povo. Tal prática tem se tornado, cada vez mais, uma realidade, apesar de ainda haver um longo percurso a ser vencido. Mesmo que se tenha avançado muito neste caminho, seus efeitos ainda não são generalizados, proporcionando um desafio cada vez mais representativo para os governantes.

Ao estudar as formas de trabalho e de desempenho das atividades das entidades públicas, verificamos que existem diferenças e peculiaridades em relação às empresas privadas. A administração de recursos públicos, a ascensão aos cargos públicos por via de voto popular, a permanência temporária dos gestores em seus postos, a necessária elaboração de orçamentos e prestações de contas dentre outras, são alguns exemplos desta condição. No tocante à auditoria, pressupõe-se o aprimoramento e a adequação de métodos e procedimentos que serão implementados pelos auditores visando atender a estas características.

Ao trabalhar em ambiente imerso ao Estado de Direito, sabe-se que organizações públicas ou particulares devem respeitar e cumprir os normativos jurídicos existentes, atuando com responsabilidade no gerenciamento dos recursos. Para isso, a administração deve operar com a "coisa pública" seguindo o estrito cumprimento dos dispositivos legais necessários que recaem também sobre os organismos de controle e verificação do ocorrido. A ampliação das atribuições, o escopo dos trabalhos e o âmbito das competências destes órgãos visam responder aos anseios por uma melhor alocação dos recursos da moderna sociedade.

Paralelo à evolução do Estado como ente jurídico e social, a atividade financeira ocupou lugar de grande importância, corroborando de forma decisiva no desenvolvimento das organizações.

Honestidade e cuidado no trato dos recursos sempre foram importantes características com as quais os gestores públicos deviam se revestir. Entretanto, ao longo dos últimos anos o princípio da legalidade vem tendo o seu papel *aumentado nas organizações que atuam conjugando o tradicionalismo desta corrente* com outros indicadores necessários ao processo decisório. Portanto, é imperativa a complementação deste regime legal com controles que atuem sobre os dirigentes, visando avaliar se a gestão econômica dos recursos públicos é operada de forma adequada e se é objeto de controle especializado. Nesse caso, o que se procura saber é se o dinheiro é gerido de forma econômica, eficiente, eficaz, socialmente eqüitativa em benefício das pessoas e do meio ambiente. Nestas circunstâncias, a atuação dos organismos de fiscalização e controle se torna fundamental.

Conforme dito acima, após Inglaterra e Estados Unidos as reformas administrativas que reduziram a estrutura do Estado passaram também a serem implantadas aos poucos na Nova Zelândia, Austrália e em outros países europeus como Portugal e Espanha que, dentre outros motivos, enquadraram e fortaleceram seus controles sobre a administração pública, como condição para se integrar à comunidade europeia.

3.2 Enquadramento da Auditoria no Setor Público

No tocante ao seu enquadramento, de acordo com a International Federation of Accountants (IFAC), “a Auditoria é uma verificação ou um exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objetivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade” (PORTUGAL, 1999, p. 30 apud ALMEIDA; MARQUES, 2004, p. 43).

Para a International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), que agrupa as entidades fiscalizadoras superiores e órgãos de controle externo de vários países, a auditoria está mais ligada aos aspectos relativos às finanças públicas. Segundo a INTOSAI (apud ALMEIDA; MARQUES, 2004, p. 43) “a Auditoria é o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vistas a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas”. Com isso, depreende-se que existem aspectos comuns às duas definições.

Pode-se dizer também, em relação à auditoria pública, que ainda existem grandes diferenças entre o que ali é feito com o trabalho desenvolvido pelos

auditores no âmbito do Setor Privado. Nas empresas, é de suma importância que as demonstrações contábeis, por muitos chamados de demonstrações financeiras, apresentem a situação patrimonial e financeira, os resultados e os fluxos de seus recursos. Por outro lado, visando atender às entidades públicas, deve-se atentar para a gestão dos fundos públicos verificando se vem sendo feita de forma correta atendendo aos preceitos da legalidade, efetividade e economicidade, tradicional mote do controle público.

Nos últimos tempos, a gestão da "coisa pública" vem sofrendo mudanças significativas. No Novo Gerenciamento Público [*New Public Management (NPM)*] - a relevância, a transparência e a tempestividade da informação têm se tornado cada vez mais importantes, o mesmo ocorrendo com o controle. Controlar sempre foi importante, no entanto, ultimamente os cidadãos vêm adquirindo um novo papel na sociedade e se transformando num elemento crucial para a gestão pública na medida em que eles passam a cobrar mais as informações que lhes são dirigidas.

A matriz de prestação de contas vem sendo modificada para, entre outros objetivos, atender aos anseios dos indivíduos que, uma vez tributados, financiam a atividade pública e, portanto, merecem ter acesso às informações da administração pública. Organismos financiadores nacionais e internacionais também exercem grande influência nesta postura, na medida que requerem prestações de contas regulares para a liberação de seus recursos. Nesse momento, o controle externo ou a auditoria externa assume um papel relevante, pois a confiabilidade dos dados e informações pode não ser assegurada caso não

venha em companhia de um relatório de auditoria. Não há como relevar então a importância das auditorias públicas e dos relatórios delas exarados.

A auditoria operacional, interessada na eficiência, eficácia e efetividade, têm seu papel salientado no atual delineamento do Novo Gerenciamento Público, uma vez que insere avanços na eficiência e no controle de **output** e na gestão por objetivos.

A contabilidade pública desempenha importante função no processo de reformas que ultimamente vêm sendo implementadas no Setor Público. Entretanto, existem dificuldades em se colocar em prática, de forma imediata, as mudanças propostas. A morosidade do funcionamento da máquina pública, a resignação e aversão dos servidores a mudanças, a lentidão na elaboração de manuais e regimentos que regulamentem a nova postura entre outros, criam dificuldades e retardam o processo de mudanças. Tais dificuldades costumam ocorrer, dentre outros motivos, pelo fato de que, na maioria das vezes, se busca obter uma prestação de contas discriminada por objetivos de cada programa ou projeto.

A partir disso, é cada vez mais necessário reforçar a prática constante da auditoria pública, possibilitando-lhe atingir novos patamares que lhe permitam acompanhar e medir a adequada aplicação dos recursos públicos visando o controle gestional de suas entidades. Assim deve ser trabalhado para que, no futuro, seja possível avaliar a qualidade dos serviços prestados pelas instituições, seguindo o modelo adotado na Nova Zelândia, onde Torres (2002 ALMEIDA; MARQUES, 2004, p. 44), chama de “país pioneiro em matéria de auditoria pública”.

Ao mesmo tempo em que, para as empresas em geral, a situação econômico-financeira é objeto de maior interesse, nas administrações públicas o que se ressalta é o acompanhamento da boa gestão dos recursos das entidades. Sabe-se que o Estado possui distinções em relação ao setor empresarial, como a falta de um mercado competitivo, a burocracia causando complexidade e lentidão na tomada de decisões, a forte resistência a mudanças e a dificuldade em se avaliar os *outputs*. Nos últimos anos, a disputa por novos mercados de consumo tem empurrado cada vez mais os países para uma situação aonde a concorrência vem representando o mais importante meio de sobrevivência, pois dos superávits comerciais advém grande parte dos recursos com os quais os Estados contam para se manter. Para competir, nossas empresas têm de ter bons preços e estes por sua vez são influenciados pelos custos de fabricação, que têm entre seus componentes, a carga tributária que sustenta a máquina pública dos países. Temos visto ultimamente as atuações do governo brasileiro que, para defender suas exportações, vem ingressando com representações contra nossos concorrentes e importadores junto à Organização Mundial do Comércio (OMC). Concorrência pressupõe eficiência que, para ser atingida, necessário se faz controlar as operações. Assim, mesmo que se tenha, cada vez mais, avançado nessa direção, o processo ainda não se encontra sedimentado constituindo em enorme desafio para os governos das nações.

A partir do final do século XIX, os especialistas em contabilidade e auditoria dos países mais avançados começaram a discutir normas internacionais de auditoria do Setor Público, onde procuraram regulamentar a profissão, bem como harmonizar e homogeneizar as normas, práticas e relatórios contribuindo para

uma maior eficiência da gestão de recursos públicos. Nestas tratativas, o Setor Público esteve sempre presente o que denota a sua importância para a área de atuação dos auditores.

Entre os eventos ocorridos ao longo dos últimos anos, alguns, pela representatividade ou repercussão mundial pelo expressivo número de países participantes que tiveram e que, sobretudo vem tendo, merecem ser ressaltados.

A recente Convenção das Nações Unidas Contra a Corrupção, datada de 29 de setembro de 2003, reuniu inúmeros países que têm estudado e debatido novas idéias e posicionamentos para que possam, em conjunto, serem colocadas em prática a fim de reduzir a corrupção que neles campeia.

Estes países, preocupados com a gravidade dos problemas e as ameaças propiciadas pela corrupção para a estabilidade e segurança das sociedades, ao solapar suas instituições e os valores da democracia, da ética e da justiça e ao comprometer o desenvolvimento sustentável sob a égide da lei, têm observado vínculos entre a corrupção e outras formas de delinquência, em particular o crime organizado, a corrupção econômica e a lavagem de dinheiro. Para os países membros da Convenção das Nações Unidas, os casos de corrupção penetram diversos setores da sociedade e são capazes de comprometer uma proporção representativa dos recursos dos Estados ameaçando sua estabilidade política e seu desenvolvimento.

A malversação do dinheiro público deixou de ser um problema local para converter-se em fenômeno transnacional que afeta a todas as sociedades e economias o que torna necessária à cooperação internacional para preveni-la e lutar contra ela. Deve ser dado um enfoque amplo e multidisciplinar no seu

combate e prevenção, uma vez que a disponibilidade de assistência técnica pode desempenhar um papel importante para que os Estados estejam em melhores condições neste embate.

Nota-se também que o enriquecimento pessoal ilícito é particularmente nocivo às instituições democráticas, às economias nacionais e os princípios legais. Assim, ao assinarem a Convenção das Nações Unidas Contra a Corrupção, os países procuram prevenir, detectar e dissuadir com maior eficácia as transferências internacionais de ativos adquiridos ilicitamente e a fortalecer a cooperação internacional para a recuperação destes ativos.

A prevenção e a erradicação da corrupção representam responsabilidades de todos os Estados que devem cooperar entre si, com o apoio e a participação também de pessoas e grupos não pertencentes ao setor público, como a sociedade civil, as organizações não governamentais, as organizações comunitárias dentre outras para que os esforços nesse sentido sejam eficazes.

Deve-se ter em mente sempre os princípios da boa gestão dos recursos e dos bens públicos com equidade, responsabilidade e igualdade perante a lei, salvaguardando a integridade das instituições e fomentando uma cultura de rechaço à corrupção.

Alguns outros acordos multilaterais de abrangência mundial têm sido celebrados com vistas a oferecer meios que garantam o adequado manuseio dos recursos. Entre eles, citamos a Convenção Interamericana contra a Corrupção, aprovada pela Organização dos Estados Americanos em 29 de março de 1996; o Convênio relativo à luta contra os atos de corrupção, no qual estão envolvidos funcionários das Comunidades Européias e dos Estados Participantes da União

Européia, aprovado pelo Conselho da União Européia, em 26 de maio de 1997; o convênio sobre a luta contra o suborno dos funcionários públicos estrangeiros nas transações comerciais internacionais, aprovados pelo Comitê de Ministros do Conselho Europeu em 27 de janeiro de 1999; o Convênio de direito civil sobre a corrupção, aprovado pelo Comitê de Ministros do Conselho Europeu em 4 de novembro de 1999; a Convenção da União Africana para prevenir e combater a corrupção, aprovada pelos Chefes de Estado e Governo da União Africana em 12 de julho de 2003 etc.

3.3 Organismos Internacionais de Auditoria e de Auditoria em outros países

Além de acordos multilaterais, existem organismos internacionais que emitem normas de contabilidade e auditoria como também organismos normatizadores constituídos em diversos países. Dentre eles citamos:

International Federation of Accountants (IFAC), constituída em 1977 como herdeira e aglutinadora de diferentes organizações internacionais de profissionais de auditoria e contabilidade, vem desenvolvendo normas completas de auditoria que servem de modelo para a profissão em todo o mundo. Às suas normas geralmente são aduzidos comentários sobre sua aplicabilidade à auditoria do Setor Público.

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), representando o agrupamento das entidades fiscalizadoras superiores, ou seja, os

órgãos de controle externo dos Estados membros. Suas normas, aprovadas em outubro de 1991, representam uma referência para a auditoria do Setor Público.

Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), cujas normas são aplicadas a todas as auditorias que se realizem no âmbito do Setor Público estatal espanhol. Suas normas devem ser observadas pelos Órgãos de controle externo das comunidades autônomas como também pelos auditores privados que desempenhem atividades junto ao Setor Público.

Financial Accounting Standards Board (FASB) e o **Governmental Accounting Standards Board (GASB)** são órgãos privados independentes norte americanos, cuja tarefa é desenvolver princípios fundamentais de contabilidade aplicáveis a entidades privadas e públicas respectivamente. O FASB funciona de forma colegiada, composto de sete membros, que atuam em tempo integral, auxiliados por uma equipe de pesquisa e um conselho consultivo. Antes de se pronunciar sobre suas Declarações de Normas de Contabilidade, o FASB divulga versões preliminares desses pronunciamentos, para apreciação do público e em alguns casos realiza audiências públicas.

No Brasil, o **Conselho Federal de Contabilidade (CFC)** trabalha de forma semelhante. Constituiu um grupo de estudo de Normas Brasileiras de Contabilidade, composto por profissionais representantes do próprio CFC, do Banco Central do Brasil (BACEN), da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), do Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS), do Ministério da Educação Cultura e Desporto (MEC), da Secretaria Federal de Controle (SFC), da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), da Secretaria da Receita Federal (SRF) e da Superintendência de

Seguros Privados (SUSEP). Este grupo, coordenado por um membro especialmente designado pela direção do CFC, elabora estudos no sentido de escrever as novas Normas Brasileiras de Contabilidade, assim como suas *Interpretações Técnicas* e seus *Comunicados Técnicos*. Além de elaborar as novas normas, são feitos também trabalhos de atualização às novas realidades das normas já existentes. Através de um relator e ouvidos todos os representantes, que se comunicam muito pela “**grande rede**”, são estudados e propostos as novas normas bem como as modificações nas já existentes. De tempos em tempos, o grupo se reúne em Brasília, onde são concluídos os trabalhos de discussão culminando com a sua aprovação pelo grupo. Dali as propostas seguem para a Câmara Técnica do Conselho e posteriormente para o Plenário do CFC onde ocorrerá a aprovação final da nova Norma Contábil.

De acordo com CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (2003, p. 18), para temas de alta especialização, como por exemplo, Auditoria, Perícia e Área Pública, o relator deixa de ser um dos membros do Grupo de Trabalho. Neste caso, por portaria da Presidência do CFC, é constituído um Grupo de Estudo formado por especialistas no tema a ser desenvolvido. Estes especialistas são incumbidos então de redigir a nova Norma. O tema em questão é discutido e aprovado pelo Grupo de Trabalho com as presenças dos relatores, seguindo posteriormente os trâmites normais até a sua aprovação final pelo plenário do Conselho.

Nos Estados Unidos existem 54 conselhos estaduais de contabilidade, sendo um em cada Estado norte-americano, um no Distrito Federal (District of Columbia) e um em cada território. Os conselhos estaduais geralmente são

constituídos de cinco a sete contadores com certificação pública e pelo menos um membro público, geralmente nomeado pelo governador do Estado, distrito ou território. Geralmente possui um secretário-executivo que trabalha em tempo integral e uma pequena equipe administrativa composta de três a cinco pessoas. Cada conselho administra as leis contábeis de seu Estado, as quais estabelecem as condições para o registro dos profissionais contadores nos Conselhos Públicos Estaduais (CPAs), além do código de ética profissional e as exigências de educação profissional continuada. Os conselhos estaduais têm trabalhado muito no estabelecimento de programas que visam à manutenção da alta qualidade na prática da auditoria. Seu trabalho consiste na emissão e renovação de licenças para atuação como CPA, aplicando eventuais suspensões ou revogando as licenças.

Para Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 50),

Os conselhos estaduais norte americanos pertencem a *National Association of State Boards of Accountancy (NASBA)*, que identifica, pesquisa e analisa questões correntes e emergentes que afetam os conselhos estaduais e mantém comunicação com os membros desses conselhos e com organizações cuja atuação tenha impacto sobre a profissão.

Atuando de modo semelhante à nossa **Comissão de Valores Mobiliários** (CVM), a **Securities and Exchange Commission (SEC)** é uma agência federal criada nos Estados Unidos pela Lei de Negociação de Títulos (Securities Exchange Act) de 1934 para regular a distribuição e negociação, em bolsas de valores (mercado secundário) e no mercado de balcão (primário) de títulos e valores mobiliários oferecidos ao público. Esta lei concede à SEC autoridade para estabelecer os *Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC)* aplicáveis às

companhias sob sua jurisdição. Em raras ocasiões, ao longo de sua trajetória, a SEC tem delegado essa autoridade ao setor privado, e atualmente reconhece que os pronunciamentos do FASB constituem os princípios fundamentais de contabilidade para a elaboração de demonstrações contábeis.

Em determinadas circunstâncias, as exigências de divulgação impostas pela SEC são superiores aos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Com isso, verifica-se que a SEC exerce grande influência sobre a profissão. Seu regulamento contém qualificações para a determinação da independência do contabilista, além de normas para a emissão de pareceres – as mesmas que o AICPA prescreve.

A SEC possui, entre suas atribuições, a de aplicar punições aos contadores que não obedecerem a seus regulamentos, o que tem sido normalmente feito sem qualquer relutância.

Nos Estados Unidos, país com maior desenvoltura capitalista do século XX, cujas empresas operam e controlam grande parte do mercado mundial, exercendo grande influência sobre as normas internacionais de contabilidade e auditoria, existem agências governamentais que regulam a profissão. Entre as agências governamentais de auditoria norte americanas incluem-se o U. S. General Accounting Office, a Defense Contract Audit Agency e agências estaduais de auditoria.

O **General Accounting Office** (GAO) é uma agência de auditoria ligada ao Congresso Norte-Americano, com caráter suprapartidário. Seu dirigente maior é chamado Controller Geral dos Estados Unidos. Tal órgão tem autoridade para emitir normas aplicáveis à auditoria de organizações, programas, atividades e

funções governamentais, publicadas em um livro chamado Normas de Auditoria Pública (*Government Auditing Standards*). Essas normas são aplicadas a auditores e contadores públicos que realizem auditorias em agências federais e outras entidades que recebam ajuda financeira federal, inclusive governos estaduais e municipais, instituições de ensino superior e determinadas organizações sem fins lucrativos.

Ainda nos Estados Unidos, funciona o **Internal Revenue Service** (IRS), que é a divisão do Departamento do Tesouro norte-americano responsável pela administração e aplicação das leis tributárias federais. A Circular 230 do IRS é uma publicação que tem grande influência sobre os contadores que prestam serviço de consultoria tributária. Os contadores que não atenderem às regras estabelecidas sujeitam-se a multas e outras penalidades que o IRS imponha.

Nos chamados tribunais estaduais e federais, as firmas de contabilidade costumam ser acionadas judicialmente por suposta realização de auditorias ou outros serviços de baixa qualidade. Para decidir cada caso, os tribunais costumam *recorrer às normas estabelecidas pela própria profissão*. Em determinadas ocasiões, os tribunais têm decidido que tais normas não são adequadas à proteção do público. Depois de várias decisões judiciais nesse sentido, a profissão procurou emitir novas normas ou esclarecer as normas então existentes.

Representando mais um fórum de estudos e debates relativos à profissão, o **Congresso Norte-americano**¹ tem desempenhado investigações sobre os trabalhos de auditores e contadores. Realizadas por suas comissões, as investigações têm focalizado questões como a independência das firmas de

contabilidade, sua eficácia em auditar companhias abertas, sua responsabilidade pela detecção e relato de fraudes e atos ilegais de clientes e a adequação do sistema de regulamentação da profissão para proteger o público. A cada investigação que se faz, o “fantasma” de maior regulação pública da profissão se torna mais presente.

Tal resultado, entretanto, tem sido evitado porque a profissão vem respondendo prontamente, elevando o padrão de suas normas e fortalecendo seus esforços de auto-regulação.

Como se vê, existem vários organismos que trabalham regulando e definindo padrões de contabilidade e auditoria aplicados pelas sociedades dos Estados às empresas privadas bem como ao Setor Público. Segundo a **Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA 2001, p.101 apud ALMEIDA; MARQUES, 2004, p. 45)**, a Declaração de Lima sobre as linhas básicas da fiscalização, aprovadas no IX Congresso da INTOSAI, definiu ser necessário acompanhar a inter-relação existente entre o controle e a economia financeira pública, convertendo-se num mecanismo regulador da legalidade, racionalidade, rentabilidade e utilidade das operações financeiras para que sejam tomadas medidas corretivas.

Em Portugal, o sistema nacional de controle das finanças é dividido conforme o que se verifica abaixo(QUADRO 1):

¹ Principalmente após algumas falhas de auditoria que tiveram grandes repercussões na mídia.

QUADRO 1

Sistema Nacional de Controle das Finanças Públicas de Portugal

CONTROLE EXTERNO	
ASSEMBLÉIA DA REPÚBLICA	TRIBUNAL DE CONTAS
Controle Político	Controle Financeiro (técnico e jurisdicional)
CONTROLE INTERNO	
TUTELA	3.º Nível (controle estratégico)
	2.º Nível (controle setorial)
	1.º Nível (controle operacional)
	ENTIDADE (autocontrole)
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	

Fonte: ALMEIDA ; MARQUES, 2004, p. 145

O controle externo é efetuado por profissionais de fora da organização, habilitados com elevado nível de qualificação técnica e profissional para o exercício da auditoria, não vinculados a qualquer nível ou setor da Administração Financeira Pública, e com as atribuições de acompanhar e avaliar o controle interno.

O adequado emprego dos recursos públicos representa condição imperativa à boa gestão das finanças públicas. Assim, para que se garanta o alcance dos objetivos propostos é importante que os países possuam entidades de fiscalização superiores capazes e dotadas por lei de total independência, a fim de poder julgar e emitir sua opinião de forma isenta e sem pressões de quem quer que seja.

Conforme determina a Constituição Portuguesa, o Tribunal de Contas (TC) é a entidade máxima do sistema nacional de controle financeiro externo.

Instituição independente, com poderes jurisdicionais sobre todas as entidades públicas, o TC Português acompanha e fiscaliza a legalidade e a regularidade das receitas e das despesas públicas, aprecia a boa gestão financeira e tem autoridade para determinar as responsabilidades.

Em Portugal, a Lei Nº 98 de organização e processo do Tribunal de Contas de 26/08/1997 concede àquele organismo a atribuição de exercer o controle financeiro na ordem jurídica dentro e fora do território nacional. Seus poderes de jurisdição e de controle abrangem o Estado, as Regiões Autônomas, as Autarquias Locais, os Institutos Públicos e as Entidades de Segurança Social.

As entidades de natureza pública ou privada, financiadas via Orçamento do Estado ou onde sejam encontrados capitais públicos estão sujeitas aos poderes de controle financeiro do Tribunal de Contas.

O Controle Interno é um plano de organização da empresa que incorpora um conjunto de métodos e procedimentos que assegurem a proteção dos ativos e registros contabilísticos fiáveis, e que a atividade se desenvolva de forma eficiente e eficaz de acordo com objetivos da administração (ALMEIDA, 1998, p.202)

A partir de 1995 o Estado Português passou a ser palco de um grande trabalho em termos de controle interno, pois até então muito pouco havia sobre este assunto.

Em 1998, através do Decreto-Lei nº 166, foi instituído o sistema de controle interno da administração financeira portuguesa, em que se conferiu a importância dada pelo governo à função de controle, criando uma "cultura de controle" capaz de perpassar todos os níveis da administração financeira do Estado.

Quando foi instituída a Inspeção Geral da Administração Pública (IGAP), ocorrida por meio do Decreto-Lei nº 220/98, que tinha atribuições e competências

de controle estratégico, introduziu-se a idéia de se controlar a gestão de recursos humanos e o avanço das técnicas administrativas, procurou-se monitorar uma parcela representativa do orçamento do Estado, percorrendo significativo caminho em busca do ideal de se controlar adequadamente os atos de administração.

Para que se tenha uma administração moderna, é importante avaliar suas organizações, checando a conduta dos atores envolvidos, assegurando a existência de um sistema que confira os indicadores de performance, identificando e responsabilizando cada um dos intervenientes da Administração Pública. A IGAP contribui neste sentido no tocante à responsabilização dos agentes e da mensuração dos resultados atingidos.

Segundo Almeida e Marques (2004), quando se abordam os aspectos relativos ao alcance e aos efeitos dos controles, deve-se ter em mente que os organismos, instituições ou entidades que o executam não devem apenas se preocupar com o estrito cumprimento da legalidade nas atividades desenvolvidas no âmbito das administrações públicas. Eles devem focar suas ações cada vez mais no controle da gestão onde se avalia o cumprimento de metas e objetivos. Ou seja, ao implementar o controle da gestão de um determinado órgão público, deve-se preocupar com a avaliação da eficiência, eficácia e economicidade de sua atuação. É a conhecida auditoria dos três “E” onde se trabalha objetivando a confirmação do cumprimento dos programas assim como do alcance das metas e objetivos com condições aceitáveis em termos de tempo de execução e custos incorridos.

Este posicionamento tem sido tão importante nos últimos tempos que a sociedade vem se interessando em saber se o volume de recursos públicos

existentes foi utilizado e investido de forma eficiente com vistas à satisfação dos interesses coletivos. Na Espanha, de acordo com o *Manual de Auditoria Del Setor Público* da *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, com o controle, pretende-se obter uma apropriada e eficaz utilização dos fundos públicos, acentuando a procura por uma gestão rigorosa com regularidade na ação administrativa proporcionando informações confiáveis e tempestivas (AECA 2001, p. 36).

Em relação às modalidades de controle, temos que os trabalhos desempenhados pelos Tribunais de Contas podem ser prévios, concomitantes e sucessivos. Quando executado previamente, o controle se preocupa em verificar se os instrumentos geradores de despesas ou relativos a responsabilidades financeiras diretas ou indiretas encontram-se dentro dos parâmetros legais com a devida cobertura orçamentária. Ao ser feito "a posteriori" ou sucessivo ao fato, ele visa à apreciação da execução orçamentária do Estado para avaliar os sistemas de controle interno, proceder a auditorias nas contas e emitir pareceres sobre as mesmas. Quando desenvolvido de forma concomitante ao desempenho das atividades financeiras públicas, conforme a Lei 98/1997 que dispõe sobre a organização e processo do Tribunal de Contas português, representa o trabalho que é desempenhado paralelamente à gestão, modalidade que vem sendo cada vez mais empregada pelo Tribunal. Disso, o que se espera é que o trabalho de fiscalização seja cada vez mais útil e especializado colaborando para a evolução da gestão pública.

3.4 Subdivisão da Auditoria

Por definição, a auditoria é uma técnica aplicada junto ao serviço de controle, não devendo ser considerada como um fim em si mesma. Logo, as técnicas e procedimentos de auditoria não devem ser integralmente aplicados da mesma forma para todos os objetivos de controle. Cada usuário tem um tipo diferente de interesse sobre as informações levantadas nos relatórios, devendo estes ser adaptados aos fins pretendidos. A Auditoria Contábil, Financeira, Auditoria do Cumprimento da Legalidade podem ser classificadas como Auditoria de Regularidade; a Auditoria de Eficácia ou de Programas, Auditoria de Economia e Eficiência, Auditoria de Sistemas e Procedimentos geralmente são classificadas como Auditorias Operacionais.

Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 943), a expressão **auditoria pública** abrange todas as auditorias realizadas por agências governamentais de auditoria e todas as auditorias de organizações governamentais.

As **Auditorias de Organizações Governamentais** norte americanas incluem auditorias de unidades públicas estaduais e municipais realizadas por auditores federais e por contabilistas independentes. Em determinados casos, essas auditorias podem envolver programas, atividades, funções e fundos específicos. As auditorias de organizações governamentais têm como mote o conceito de que executivos e empregados que administram fundos públicos devem prestar contas à sociedade.

Existem dois tipos de auditorias públicas identificadas nas Government Auditing Standards (Normas de Auditoria Pública): as auditorias contábeis e as auditorias de desempenho. As **Auditorias Contábeis** são subdivididas em

Auditorias de Demonstrações Contábeis e Auditorias Contábeis Correlatas. As auditorias de demonstrações contábeis fornecem segurança razoável a respeito das demonstrações contábeis da entidade auditada atestando se elas representam adequadamente a posição patrimonial e financeira, os resultados das operações e os fluxos de caixa, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade ou outras bases de contabilização discutidas em normas de auditoria emitidas pelo AICPA.

As **Auditorias Contábeis Correlatas** envolvem determinação se as informações contábeis estão apresentadas de acordo com critérios previamente existentes ou especificados para os trabalhos, se a entidade tem obedecido a exigências específicas ou se a concepção e a implementação dos controles internos da entidade sobre preparação de demonstrações contábeis e/ou salvaguarda de ativos são adequadas à consecução dos objetivos de controle.

As **Auditorias de Desempenho** compreendem as auditorias de economia e eficiência e auditorias de programas. As de economia e eficiência costumam verificar se a entidade está adquirindo, protegendo e utilizando seus recursos (pessoal, propriedades e espaço) de forma econômica e eficiente. Preocupa-se também sobre as causas de práticas ineficientes ou antieconômicas e se a entidade vem obedecendo às leis e regulamentos referentes a questões de economia e eficiência. Logo, a auditoria de economia e eficiência se preocupa com a forma como a entidade gerencia os recursos humanos e os materiais ou seja, se leva em consideração os parâmetros de economia, o que significa atingir os objetivos com o menor custo possível e de forma eficiente, trabalhando sempre de modo produtivo.

Conhecida também como **Auditoria Operativa** ou **Auditoria da Economia, Eficiência e Eficácia** ela assume um papel relevante na nova gestão pública onde os holofotes têm se virado para a melhoria da eficiência, no controle do *output* e na gestão por objetivos.

Em conjunto com o sistema contabilístico tradicional, que enfatiza o cumprimento da legalidade, foi emergindo um consenso sobre a necessidade de introduzir na informação fornecida pelas administrações públicas um componente operativo que preste conta sobre o cumprimento dos objetivos numa perspectiva de eficácia e eficiência (ALMEIDA; MARQUES, 2004, p. 48).

Norman, afirma ser a Contabilidade Pública “um elemento essencial das reformas do sector público”. Já Pallot, citado pelos mesmos autores, afirma que o problema do aumento da autonomia dos gestores está em incrementar a prestação de contas por resultados e em implementar mais práticas contabilísticas (NORMAN, 1995 apud ALMEIDA; MARQUES, 2004, p. 48).

As **Auditorias de Programas** costumam determinar a extensão de acordo com a qual os resultados ou benefícios desejados, estabelecidos por legislação ou outras fontes, estão sendo atingidos. Atuam também verificando a eficácia das organizações, programas públicos de governo ou privados das instituições se vêm obedecendo às normas e leis a eles aplicáveis. Para Almeida e Marques (2004, p. 47), a **Auditoria de Eficácia** ou de programas tem como objetivo verificar em que medida foram alcançados os resultados e os objetivos predefinidos para a entidade, nomeadamente programas, serviços, atividades e funções a auditar.

Assim, vê-se que as auditorias de demonstrações contábeis de entidades públicas são semelhantes às de entidades privadas. As auditorias contábeis

correlatas envolvem questões semelhantes às que são tratadas em vários serviços de certificação. As Normas de Auditoria Pública (Government Auditing Standards) definem auditoria pública como sendo:

Uma auditoria de desempenho é um exame objetivo e sistemático de evidências que permitam avaliação independente do desempenho de uma organização, programa, atividade ou função pública, para fornecimento de informações que melhorem a responsabilização pública e facilitem a tomada de decisão pelas partes responsáveis pela supervisão ou deflagração de medidas corretivas.

Para Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 944),

Os trabalhos de auditoria pública podem envolver auditorias contábeis ou de desempenho, ou ambas. A eles aplicam-se normas de auditoria pública e normas do AICPA, as quais devem ser observadas pelos auditores – independentemente de serem empregados de agências de auditoria pública ou de firmas de contabilidade.

A **Auditoria Financeira** visa obter uma segurança razoável sobre as contas e checar se as demonstrações contábeis analisadas exprimem, em todos os aspectos relevantes, a real situação do patrimônio, financeira e do resultado da gestão, em conformidade com os princípios fundamentais de contabilidade. No Brasil, a partir dos Balanços publicados relativos ao exercício de 2003, a afirmativa de que as demonstrações contábeis analisadas representam a realidade e de que estão de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade foi, através do CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (2003), substituída pela que diz “estarem as demonstrações contábeis de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil”, com vistas a esclarecer que as mesmas estejam em conformidade não só com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, mas também com as Normas Brasileiras de Contabilidade.

Em Portugal, as auditorias financeiras no âmbito do Setor Público não apresentam diferenças significativas se comparadas ao Setor Privado. À exceção de seus atores o que as difere são o fato de que elas relacionam o controle contábil orçamentário com o conteúdo das informações financeiras e seus usuários.

Em relação à harmonização e padronização internacional de princípios e normas de auditoria e contabilidade, a partir de 1986 com o surgimento do *Public Sector Committee*, comitê permanente do Conselho da IFAC (*International Federation of Accountants*), passou-se a contribuir para a coordenação e harmonização das necessidades relativas à informação financeira, contabilidade e auditoria para todo tipo de entidade pública (ALMEIDA; MARQUES, 2004, p. 47).

São ressaltados o empenho em relação à normalização e a harmonização da auditoria pública constituídos a partir da *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSA).

Uma outra modalidade de auditoria é a que se preocupa com o cumprimento da legalidade. Ela fiscaliza o cumprimento das normas legais no âmbito do Setor Público. Comumente, o desrespeito às normas provoca maiores consequências às organizações públicas do que às privadas. Uma expressão muito conhecida no trato com a “*coisa pública*” diz que, “À Administração Privada tudo é possível, exceto aquilo que a lei proíbe, enquanto que à Administração Pública só é facultado o que a lei permite”. Logo, se entre os objetivos da auditoria está a verificação dos aspectos legais, nos defrontamos com uma modalidade de auditoria que pode ser chamada de auditoria do cumprimento ou de seguimento aos mesmos.

A **Auditoria de Regularidade** representa a maioria das auditorias que normalmente são efetuadas junto às Instituições Públicas, onde normalmente são agregadas, num mesmo trabalho de campo, uma auditoria financeira e uma auditoria do cumprimento da legalidade.

A **Auditoria de Sistemas e de Procedimentos** foi criada visando atender mais ao Setor Público do que ao Privado. Anteriormente ao seu surgimento, os seus objetivos ou não se adequavam na área de atuação da auditoria ou eram incluídos na auditoria de eficácia, economia e eficiência. Adequada a instituições obrigadas a cumprir normas relacionadas ao Direito Administrativo a auditoria de sistemas e de procedimentos *verifica o seu cumprimento e detecta possíveis ineficiências*.

3. 5 Princípios e Normas de Auditoria no Setor Público

Pina e Torres (2001 apud ALMEIDA; MARQUES 2004, p. 48) relatam que

as dificuldades em se estabelecer normas técnicas de auditoria que assegurassem a qualidade do trabalho deram lugar à consideração de uns princípios e procedimentos básicos do trabalho de auditoria, de aceitação geral para toda a profissão, que viriam a ser designadas por normas de auditoria geralmente aceitas”.

Neste ensejo, salienta-se o esforço da INTOSAI na elaboração de Normas de Fiscalização ou Auditoria de aplicação pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores, de caráter orientativo. O que se vê é que tanto as Normas de Auditoria para o Setor Privado como as normas de auditoria para o Setor Público são divididas em aspectos relativos à pessoa do auditor, à execução do trabalho e ao relatório da auditoria.

Com referência às características profissionais do auditor, as normas costumam mencionar pontos relacionados à sua formação e capacitação técnica, sua conduta, sua independência, sua responsabilidade profissional etc.

Na Espanha, os *Princípios e Normas de Auditoria do Setor Público* requerem que o auditor tenha as seguintes características: formação técnica, capacidade profissional, independência e diligência profissional. Em Portugal, o Tribunal de Contas inclui a independência, a competência e a diligência nos “Princípios aplicáveis aos auditores” em cujo âmbito se incluem as características exigidas pelas normas espanholas.

Nos Estados Unidos, o U.S. General Accounting Office (GAO) estabelece normas para auditoria de atividades, funções, fundos, organizações e programas públicos cujos recursos utilizados provêm de organismos governamentais e não governamentais. Estas normas compreendem as qualificações profissionais do auditor, a qualidade do esforço de auditoria implementado e as características dos relatórios e pareceres de auditoria. Elas devem ser de seguimento obrigatório por auditores e organizações de auditoria quando determinado por lei, regulamento, acordo, contrato ou política. Pode-se entender por organizações de auditoria as entidades públicas governamentais ou ainda entidades não governamentais como empresas de auditoria e consultoria.

Tais regras são reconhecidas como normas de auditoria pública de aceitação geral e incluem as normas de trabalho de campo e de parecer do American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). No momento da emissão pelo AICPA de uma nova norma de auditoria e de certificação, esta passa

a ser adotada por todos, sendo aduzida às normas gerais de auditoria já existentes, caso o *U.S. General Accounting Office* (GAO) não a exclua em anúncio formal. Quando na execução de auditorias públicas, os auditores independentes que sejam membros do AICPA, devem respeitar as normas de auditoria pública de aceitação geral, pois, se assim não for, estarão transgredindo o Código de Conduta Profissional do Instituto.

Nos Estados Unidos da América as normas de auditoria pública de aceitação geral são divididas nas seguintes categorias:

Normas gerais – As quatro normas em que se subdivide esta categoria estão relacionadas principalmente com as qualificações do auditor e de organizações de auditoria devendo ser aplicadas a todos os tipos de trabalho.

Qualificações - Segundo ela, a equipe designada para desenvolver os trabalhos deve, coletivamente, possuir capacitação técnica adequada à realização das tarefas requeridas.

Independência - Em qualquer questão ligada aos trabalhos, a organização de auditoria bem como seus componentes individuais quer sejam públicos ou privados, não devem manter ligações pessoais ou externas que maculem sua independência.

Cuidado profissional devido - Ao conduzir os trabalhos de auditoria bem como na preparação do parecer deve-se ter o devido cuidado profissional.

Controle de qualidade - A entidade ou organismo que executa os trabalhos de auditoria deve possuir sistema interno de controle de qualidade o qual deve ser submetido à revisão externa.

Estas normas são semelhantes às normas gerais de auditoria. Entretanto, a

norma sobre qualificação agrega as exigências de educação profissional continuada e treinamento para auditores que desempenhem papel significativo em auditorias públicas, dotado de cursos com o mínimo de 24 horas de treinamento a cada período de dois anos, em assuntos diretamente relacionados ao ambiente governamental ou à auditoria pública.

Nos Estados Unidos, a norma de auditoria pública relativa ao controle de qualidade não tem equivalente nas normas de auditoria de aceitação geral. No entanto, o AICPA estabeleceu normas específicas sobre o controle de qualidade e exige que seus membros que estejam trabalhando em auditoria independente associem-se com firmas que participem de programas de revisão de qualidade ou de monitoração da prática.

Normas de trabalho de campo de auditorias contábeis – As normas de trabalho de campo pertencentes às normas gerais de auditoria pública incluem as de trabalho de campo do AICPA, sem alterações. Elas também agregam as declarações de normas de auditoria SAS (Statements on Auditing Standards) que servem de interpretação dessas normas de trabalho de campo. Além disso, as normas gerais de auditoria pública contêm:

Comunicação - Impõe ao auditor a tarefa de comunicar ao auditado, a quem solicitou os serviços de auditoria e ao comitê de auditoria, informações relativas à natureza, a extensão dos testes que são executados e do parecer emitido em um trabalho de acompanhamento e verificação de obediência às leis, normas, dispositivos de regulação e de controles internos sobre a preparação das demonstrações contábeis.

Follow-up - Segundo ela, o auditor deverá proceder ao *follow-up* de descobertas e recomendações relevantes que tenham sido apontadas em visitas por ele feitas anteriormente.

Detecção de distorções - A fim de atendê-la, a auditoria deverá prover segurança razoável de detecção de distorções relevantes relativas à não obediência a cláusulas contratuais ou a acordos de concessão de doações que tenham efeito direto e relevante sobre a determinação de valores pertencentes às demonstrações contábeis. Caso venha tomar conhecimento de informações que constituam evidência de possível não obediência que possam ter efeito relevante indireto sobre as demonstrações, caberá ao auditor a aplicação de procedimentos de auditoria que procurem verificar diretamente se realmente houve desobediência.

Documentação da avaliação de risco de controle para afirmações que dependam significativamente de sistemas de informações computadorizados. Visando respeitá-la, caberá ao auditor documentar nos papéis de trabalho a base para a avaliação de risco de controle no nível máximo, para afirmações relacionadas com saldos de contas, classes de transações e componentes de divulgação relevantes, quando estas afirmações estiverem dependendo de forma significativa de sistemas de informações computadorizados, e a consideração de que os procedimentos de auditoria planejados visam à conquista de objetivos de auditoria e à diminuição de seu risco para um patamar aceitável.

Papéis de trabalho. Esta norma determina que os papéis de trabalho devem conter informações suficientes de forma a permitir que um outro auditor que não tenha ligação anterior com aquele trabalho possa, com sua leitura, avaliar as

evidências que suportaram as conclusões e o julgamento feito pelo auditor responsável pelo serviço.

Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 946), “a norma relativa à comunicação amplia a lista de indivíduos com quem o auditor deve comunicar-se, ao estabelecer entendimento sobre os trabalhos a serem realizados”. As normas gerais de auditoria pública exigem que as pessoas que contratam ou solicitam os serviços de auditoria sejam envolvidas no estabelecimento desse entendimento e que lhes sejam apresentadas informações específicas sobre a natureza e extensão dos testes que são realizados e do parecer que é apresentado em trabalhos de verificação de obediência a leis, regulamentos e controle interno sobre a preparação de demonstrações contábeis, para reduzir o risco de que as necessidades ou expectativas das partes envolvidas sejam mal interpretadas.

A norma relativa ao *follow-up* reflete a conclusão do United States General Accounting Office (GAO) de que os principais benefícios propiciados pela auditoria, de fato não são as descobertas relatadas ou as recomendações apresentadas, mas a solução dos problemas a elas subjacentes, que caberá à administração do auditado. Tal norma determina o estabelecimento de um período do processo para o acompanhamento do *status* da solução de problemas detectados e relatados em visitas anteriores e pretende ajudar os auditores a *assegurar que os benefícios de seu trabalho sejam materializados*.

A norma que aborda a detecção de distorções significativas em relação a atos ilegais leva em conta que organizações governamentais, muitas vezes, trabalham sob a égide de regras e regulamentos mais específicos que os que são aplicados a entidades do setor privado, e que a sua não obediência a eles pode

impactar sensivelmente suas demonstrações contábeis. Tal preocupação é baseada na norma do AICPA que trata a responsabilidade do auditor pela detecção de irregularidades e atos ilegais. Conforme as Normas Gerais de Auditoria Pública, a responsabilidade do auditor pela detecção de distorções relevantes, advindas de outros tipos de não obediência, é igual à responsabilidade pela detecção de atos ilegais.

A norma relativa à documentação da avaliação de risco de controle para afirmações que dependam significativamente de sistemas de informações computadorizados não aumenta a responsabilidade do auditor pela realização de testes de observância. Entretanto, quando afirmações relevantes dependerem de sistemas de informações computadorizados e o auditor decidir avaliar o risco de controle no nível máximo, ele deve seguir determinadas exigências de documentação, registrando a ineficácia da concepção ou operação dos controles ou as razões pelas quais não seria adequado testá-los. Cabe ao auditor documentar a consideração de que os procedimentos de auditoria planejados visam à consecução de objetivos de auditoria específicos à redução do risco de auditoria a um nível aceitável.

Para Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 947), “as normas gerais de auditoria pública não contemplam normas adicionais de controle interno para auditoria de demonstrações contábeis”. Entretanto, elas traçam diretrizes sobre aplicação da norma relativa ao *follow-up* em auditorias públicas, quando no ambiente de controle, os controles relacionados com salvaguarda de ativos, os controles sobre obediência a leis e regulamentos e a avaliação de risco de controle estão sendo considerados.

As Normas Gerais de Auditoria Pública trazem orientações adicionais sobre o estabelecimento de níveis de relevância – especificamente, declaram que:

Em auditoria de organização pública ou de uma entidade que receba recursos governamentais, pode ser adequado estabelecer relevância em nível mais baixo que o que seria fixado em auditorias de outras entidades, em razão do caráter de responsabilização pública a que o auditado está sujeito, das várias exigências legais e regulatórias e da transparência e sensibilidade de programas, atividades e funções públicas (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002, p. 947).

Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 947) ainda mencionam que, nos USA, todas as normas do AICPA [*Statements on Auditing Standards (SASs)*, Declarações de Normas de Auditoria, e *Statements on Standards for Attestation Engagements (SSAEs)* e Declaração de Normas de Serviços de Certificação] que se aplicam a auditorias contábeis correlatas também são incorporadas às normas gerais de auditoria pública, por remissão.

Normas de parecer de auditorias contábeis - As normas do American Institute of Certified Public Accountants - AICPA que foram incorporadas às normas gerais de auditoria pública contém os seguintes aspectos:

Obediência às normas gerais de auditoria pública. Em obediência às normas gerais de auditoria pública o parecer deve declarar que o trabalho foi desenvolvido respeitando os dispositivos que a compõem.

Obediência a leis e regulamentos e a controles internos. O parecer deve descrever a extensão dos testes relacionados com obediência a leis e regulamentos e a controles internos que foram executados e apresentar os respectivos resultados, ou mencionar separadamente os relatórios que contenham

tal informação. Ao apresentar os resultados dos testes, devem ser relatados irregularidades, atos ilegais e outras desobediências relevantes. Em determinadas circunstâncias o auditor deverá relatar fraudes e atos ilegais diretamente às partes externas à entidade auditada.

Informação privilegiada e confidencial. Caso ocorra proibição de divulgação de determinadas informações, o parecer deve mencionar a natureza das informações omitidas e a exigência que torna necessária a omissão.

Divulgação do parecer. O parecer, formalmente elaborado pelos auditores, deve ser entregue aos responsáveis pela organização auditada, bem como àqueles que exigiram ou contrataram os serviços de auditoria, incluindo entre estes, organizações externas provedoras dos fundos de financiamento da organização auditada, a menos que haja impedimento legal para isto. Outras cópias do relatório ainda devem ser encaminhadas aos que detenham autoridade legal de supervisão, que possam ser responsáveis pela deflagração de medidas relacionadas com as descobertas e recomendações da auditoria, ou que tenham autorização para recebê-las. Tudo isso só não ocorrerá caso leis e regulamentos impeçam que cópias para inspeção pública sejam disponibilizadas.

Logo, para Almeida e Marques (2004, p. 48), o trabalho a desenvolver, de acordo com as normas, deve ter um planejamento adequado e respectiva supervisão; permitir a análise do sistema de controle interno da entidade; e determinar o alcance dos procedimentos de auditoria a aplicar, com o objetivo de obter elementos destinados à elaboração de juízo válido e suficiente, como suporte das opiniões e conclusões a serem exaradas nos relatórios.

Assim, no documento a elaborar, fundamental se torna a observação de determinados princípios na realização do trabalho de auditoria, desenvolvidos em consonância com as respectivas normas.

3.6 Princípios da Administração Pública no Brasil

O art. 37 da Constituição Federal de 1988 reza que a Administração Pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, Estados, Distrito Federal e dos Municípios deverá obedecer aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

De acordo com o **Princípio da Legalidade** constata-se que, diferentemente da vida privada, onde tudo é permitido, exceto o que for proibido, no segmento público nada é permitido exceto o que estiver regulamentado por lei. Assim, ao assumir um cargo público, a pergunta correta que o administrador deve fazer não é onde está escrito que eu não possa agir dessa ou daquela forma, mas sim como saber se o ato que vou praticar está definido em norma clara ou amparado legalmente. A legalidade significa que o administrador público brasileiro está sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não pode afastar-se ou desviar-se, sob pena de cometer uma ilicitude onde é cobrada sua responsabilidade disciplinar, civil ou criminal, conforme o caso.

O **Princípio da Impessoalidade** tem como característica mais marcante o fato de que o ente em nome do qual o administrador age é o Estado. Logo esta é a figura principal e não a pessoa de seu administrador. Assim, este princípio veda a autopromoção, e a Constituição de 1988 incorporou no § 1.º do art. 37, proibição

de que constem nomes, símbolos ou imagens que caracterizem a promoção pessoal em publicidade de atos, serviços ou campanhas feitas com o dinheiro público. O que está caracterizado neste princípio é que as realizações não são da autoridade pública, mas sim da entidade pública.

De acordo com o **Princípio da Moralidade**, entende-se que em matéria administrativa, sempre que se constatar que o comportamento da Administração, ainda que em consonância com a Lei, ofender a moral, os bons costumes, as regras de boa administração, os princípios de justiça e equidade, a idéia comum de honestidade, estará sendo ofendido o princípio da moralidade administrativa. Este princípio refere-se então à disciplina interna da administração, enquanto o da legalidade alcança a moral institucional, no âmbito do Poder Judiciário. O § 4º do art. 37 de nossa Constituição define que os atos de improbidade administrativa imporão a suspensão dos direitos políticos, a perda da função pública, a indisponibilidade dos bens e o ressarcimento ao erário público, de acordo com a lei, sem prejuízo da ação penal cabível. O princípio da moralidade trouxe como consequência a possibilidade de aumento do controle sobre a atividade administrativa, principal enfoque desta dissertação.

O **Princípio da Publicidade** tem a ver com a divulgação oficial dos atos administrativos, exceto nos casos de sigilo previstos na Constituição. A publicidade sempre foi tida como um princípio administrativo, uma vez que se entende que o Poder Público, por ser público, deve agir com a maior transparência possível, para que os administrados tenham, a toda hora, conhecimento do que os administradores estão fazendo com o dinheiro público. No entanto, a publicidade não é um requisito de forma do ato administrativo nem é elemento formativo do

ato. Publicidade é requisito de eficácia e moralidade. Fundamentalmente, todo ato administrativo deve ser objeto de publicação uma vez que pública é a *Administração que o pratica*. O princípio da publicidade dos atos e contratos administrativos além de garantir seus efeitos externos, tem o intuito de propiciar conhecimento e controle pelos interessados diretos e pelo povo em geral.

O **Princípio da Eficiência** dispõe que o administrador público é obrigado a agir tendo como parâmetro o melhor resultado possível. De acordo com este princípio deve-se buscar a qualidade da ação administrativa que maximiza os recursos na obtenção dos resultados previstos. Logo, o princípio da eficiência pode ser equiparado ao princípio tradicional da boa administração. Na Administração Pública, esse princípio veio reforçar a tese de que não basta ao administrador atuar apenas de forma legal e neutra, é fundamental que atue com alto rendimento, maximizando a relação custo X benefício. Aquisições de material hospitalar para muitos anos com conseqüente perda do prazo de validade dos produtos, construções de obras faraônicas ou contratações excessivas de pessoal são provas vivas de que o princípio é útil e que poderá ser invocado em diversas situações para responsabilizar autoridades que lesaram a coisa pública.

Além destes princípios, todos os gestores públicos devem seguir os **Princípios Orçamentários**, os quais foram se consolidando ao longo do tempo, e que podem ser definidos como:

O **Princípio da Anualidade** impõe que a estimativa de receita e a fixação de despesa limitem-se a período definido de tempo, chamado exercício financeiro. Conforme o art. 34 da Lei 4.320/64, (BRASIL, 1964) o exercício financeiro coincide com o ano civil, de 1º de janeiro a 31 de dezembro. Assim, pertencem ao

exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas, o que resultou em regime misto de contabilização:

- regime de caixa para a receita, onde as receitas do exercício são aquelas nele recebidas; as lançadas e não arrecadadas pertencem ao exercício seguinte se forem recebidas e, caso não se concretizem, passam a figurar no ativo da entidade como dívida ativa (um direito realizável a longo prazo);
- regime de competência para a despesa, em que as despesas do exercício são as liquidadas no exercício, independentemente de seu pagamento, pois o sentido é o reconhecimento da obrigação quando os serviços tenham sido prestados ou os bens / mercadorias entregues. Caso não sejam pagos até o final do exercício, são inscritos em restos a pagar processados. A lei facultou, ainda, considerar como despesas do exercício os empenhos legalmente emitidos, mesmo que os serviços não tenham sido prestados ou os bens recebidos, caso em que essas "obrigações" são denominadas "Restos a Pagar- Não Processados".

Princípio da Exclusividade disposto pelo art.165 da Constituição Federal de 1988 define que a proposta de lei deva conter apenas matéria orçamentária, (exceto quando de autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de créditos) e não cuidar de assuntos estranhos a ela. Esta regra foi importante para evitar que a lei orçamentária contivesse dispositivos estranhos ao orçamento, que permitiria grande pressão e confusão para a sua aprovação e disciplinamento. Tal proibição acabou contribuindo para o aparecimento da chamada "Medida Provisória" que tem servido como instrumento legislador do Poder Executivo muito utilizado pelos nossos últimos governos.

O **Princípio da Especificação** determina que as receitas e as despesas devem aparecer no Orçamento de maneira discriminada, de tal forma que se possa saber em detalhes a origem dos recursos e sua aplicação, conforme art. 5º da Lei nº 4.320/64, sendo que a discriminação da despesa far-se-á, no mínimo, por elementos. Isso significa que a lei orçamentária não consignará dotações globais destinadas a atender, indiferentemente, a despesas de pessoal, material, serviços de terceiros, transferências ou quaisquer outras, o que popularmente chamamos de recursos que já vêm carimbados.

De acordo com o **Princípio da Unidade** deve haver somente um orçamento anual, vedando-se quaisquer orçamentos paralelos. A Constituição de 1988 definiu a composição do Orçamento Anual em Orçamento Fiscal, Orçamento de Investimento das Empresas Estatais e Orçamento das Entidades de Seguridade Social. Já para o **Princípio da Publicidade** a lei orçamentária deve ser divulgada por meio dos mecanismos oficiais de comunicação / divulgação para conhecimento público e para a eficácia de sua validade, como qualquer outra lei.

Pelo **Princípio da Universalidade** o Orçamento deve conter todas as receitas e todas as despesas referentes aos Poderes da União, seus fundos, Órgãos e entidades da administração direta e indireta, para o exercício financeiro conforme art. 165, § 5º, CF / 1988.

O **Princípio do Equilíbrio** dispõe que em cada exercício financeiro, o montante da despesa não pode ultrapassar a receita prevista para o período, em obediência ao compromisso de equilíbrio fiscal. Tal regra foi por muitos anos ignorada representando causa do desequilíbrio financeiro e do déficit público que trouxe como consequência o enorme endividamento do Estado Brasileiro que a

duras penas vem sendo administrado nesses últimos anos. O pagamento de parte de nosso endividamento assim como a rolagem e o alongamento do perfil de nossas dívidas contribui para a redução do risco país e do custo do capital favorecendo o conseqüente aumento do fluxo de recursos de que nosso país precisa para financiar seu desenvolvimento. Parece então que sem equilíbrio não há solução.

O **Princípio da Não-Afetação das Receitas** (vinculação) define que nenhuma parte da receita geral poderá ser reservada ou comprometida para *atender a determinados gastos que não os definidos em lei específica*. Esse dispositivo confere flexibilidade à execução orçamentária, a fim de que o governo possa dispor de recursos para atender às despesas conforme as necessidades detectadas. Quando os recursos estão demasiadamente vinculados ocorrem dificuldades, pois podem ocorrer sobras de recursos em programas de menor importância e falta dos mesmos em programas de maior prioridade. A obediência a este princípio provocou a aprovação de vários dispositivos legais com vinculação de receitas a determinados objetivos, a começar pela própria Constituição Federal que vincula parte dos recursos provenientes de impostos à área da saúde e educação.

3.7 Normas Fundamentais do Sistema de Controle Interno do Poder

Executivo Federal no Brasil

No Brasil, a Instrução Normativa N.º 01, de 06 de abril de 2001 definiu diretrizes, princípios, conceitos e aprovou normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI).

O caput desta Instrução Normativa dispõe:

O SECRETÁRIO FEDERAL DE CONTROLE INTERNO, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto no artigo 24, da Lei n.º 10.180, de 06 de fevereiro de 2001, no artigo 11 do Decreto n.º 3.782 de 05 de abril de 2001 e no Decreto n.º 3.591 de 06 de setembro de 2000; e

Considerando as inovações introduzidas na estrutura organizacional e operacional do órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, com vistas a adequar sua missão institucional às finalidades dispostas na Constituição federal;

Considerando a necessidade de atualizar os aspectos conceituais e práticos da ação de controle no setor público federal, no que diz respeito à atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, ante as crescentes inovações introduzidas no cenário nacional, especificamente a reforma do aparelho do Estado e os seus impactos relevantes; e

Considerando, ainda, a necessidade de atualizar normativos técnicos que norteiam as ações de controle a cargo dos órgãos integrantes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal;

RESOLVE:

Art. 1º Definir diretrizes, princípios, conceitos e aprovar as normas técnicas relativas à ação de controle aplicáveis ao Serviço Público Federal, a fim de disciplinar e padronizar a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Art. 2º Aprovar o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, consubstanciado no disposto no artigo 1º, constituído do Anexo a esta Instrução Normativa, bem como dos atos complementares supervenientes.

Art. 3º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 4º Ficam revogadas as Instruções Normativas MEFP/DTN/COAUD n.º 16, de 20 de dezembro de 1991, SFC/MF n.º 03, de 15 de agosto de 1996 e SFC/MF n.º 01 de 05 de março de 1999 (BRASIL, 2001a).

3.7.1 Finalidades das Normas

Segundo esta Instrução Normativa, as Normas Fundamentais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal visam orientar os seus servidores no desempenho de suas funções e responsabilidades; padronizar e esclarecer a terminologia utilizada pelo SCI nas suas várias áreas de atuação, modalidades e enfoques técnicos; possibilitar que sejam levados ao conhecimento da

administração pública federal o papel, as responsabilidades, a capacitação dos servidores do SCI, a forma de atuação, o âmbito dos trabalhos envolvidos, as atribuições e as contribuições para o aprimoramento da gestão pública federal. Deverá também servir de instrumento para ampliar e melhorar o relacionamento técnico-profissional entre os servidores do SCI nas diferentes esferas de governo e destes com os auditores internos e independentes. Servirá de ponto de partida para as adaptações que, diante de circunstâncias legais, tiverem de ser efetuadas no exercício da ação de controle, tendo em vista as diferentes modalidades jurídicas existentes na administração direta, indireta e descentralizada do Poder Executivo Federal, além de atuar como instrumento de apoio ao aperfeiçoamento profissional dos servidores do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

3.7.2 Subdivisão das Normas

As Normas Fundamentais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal estão subdivididas em:

- a) Normas Relativas aos servidores do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal;
- b) Normas Relativas à execução do trabalho no Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal;
- c) Normas Relativas à opinião do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal;
- d) Normas Relativas à forma de comunicação;
- e) Normas Relativas à audiência do auditado;

- f) Normas Relativas às auditorias de recursos externos; e.
- g) Normas relativas ao controle interno administrativo.

Servidores do Sistema

As Normas Relativas aos Servidores do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal determinam que a sua conduta deva pautar-se pela Instrução Normativa N º 01 de 06 de abril de 2001 e pelo Código Profissional do Servidor Público do Poder Executivo Federal. De acordo com esta IN, cabe ao servidor adotar um comportamento ético, com cautela e zelo profissional, no desempenho de suas atividades. Deve manter uma atitude de independência que lhe assegure a imparcialidade de seu julgamento, nas fases de planejamento, execução e emissão de sua opinião, bem como nos demais aspectos atinentes à sua atividade profissional. O servidor do SCI deve ter um comportamento técnico-profissional e estratégico, permitindo sua capacitação permanente, utilização de tecnologia atualizada e compromisso com a Missão Institucional. A atividade de controle tem caráter multidisciplinar sendo realizada em equipe com espírito de cooperação entre auditores e chefias onde tal espírito se sobreporá a posicionamentos meramente pessoais.

O servidor do SCI pertence a um órgão ou unidade de controle composto de diferentes profissionais onde cada um tem o dever de cooperar com seu talento e senso profissional, visando agregar o máximo de valor ao trabalho realizado pela organização.

Com referência a seu comportamento ético, o servidor do SCI deve saber que, enquanto servidor público, cumpre-lhe proteger os interesses da sociedade e

respeitar as normas de conduta que regem os servidores públicos, não podendo valer-se da função em benefício próprio ou de terceiros, ficando obrigado a manter a confidencialidade das informações obtidas, não devendo revelá-las a terceiros, sem autorização específica, salvo se houver obrigação legal ou profissional de assim proceder.

A cautela e zelo profissional impelem o auditor a agir com *prudência*, habilidade e atenção visando reduzir ao mínimo a ocorrência de erros, devendo acatar as normas de ética profissional, o bom senso em seus atos e recomendações, o cumprimento das normas gerais de controle interno e o correto emprego dos procedimentos de aplicação geral ou específica.

No que concerne à independência, caberá ao servidor manter-se autônomo em relação ao agente controlado, para garantir a imparcialidade no seu trabalho, assim como nos demais pontos relativos a sua atividade profissional. O agente deve ser soberano, possuindo o domínio do julgamento profissional, pautando-se no planejamento dos exames, conforme o definido pela ordem de serviço, na seleção e aplicação de procedimentos técnicos e testes necessários, devendo o mesmo ocorrer também na elaboração de seus relatórios.

No tocante à imparcialidade cabe ao servidor abster-se de intervir em casos onde haja conflito de interesses que possam macular a imparcialidade do seu julgamento devendo, no caso, comunicar o teor do fato a seus superiores. Também deverá ser sempre objetivo, procurando apoiar-se em documentos e evidências que lhe dêem convicção da realidade ou a veracidade dos fatos ou situações examinadas.

O servidor deve reunir conhecimento técnico e capacidade profissional uma vez que sua atuação é multidisciplinar. Logo, ele deve reunir um conjunto de conhecimentos técnicos, experiência e capacidade para as tarefas que desempenha, conhecimentos contábeis, econômicos, financeiros e de outras disciplinas para o adequado cumprimento dos objetivos do trabalho. Deverá ainda permanecer atualizado em relação aos conhecimentos técnicos, acompanhando a evolução das normas, procedimentos, e técnicas aplicáveis ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Em relação à utilização de informações de terceiros, o servidor deve valer-se de informações já produzidas pelos demais profissionais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, não necessitando reconfirmá-las ou retestá-las, haja vista a utilização das mesmas técnicas e observação das mesmas normas no âmbito do Sistema. Caberá ainda ao auditor ter habilidades no trato verbal e escrito com pessoas e organizações, respeitando superiores, subordinados e pares, bem como aqueles com os quais se relaciona profissionalmente.

Execução do Trabalho

As Normas relacionadas à Execução do Trabalho no Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal determinam que os servidores a ele ligados deverão ter livre acesso a todas as dependências do órgão ou entidade examinado, bem como a documentos, livros e valores considerados indispensáveis ao cumprimento de suas atribuições, não lhe podendo ser ocultado, sob qualquer argumentação, nenhum processo, documento ou

informação, devendo o servidor manter sob sigilo as informações caso elas estejam sendo protegidas por aspectos legais. Em havendo limitação da ação de seus servidores, o fato deverá ser imediatamente comunicado formalmente ao dirigente do órgão ou entidade ora examinado, quando serão solicitadas as providências adequadas.

O trabalho realizado pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal deve ser corretamente planejado onde, no Exame Preliminar, para angariar os elementos necessários ao planejamento dos trabalhos, o servidor do SCI deve examinar as informações constantes da ordem de serviço e dos planos estratégico e operacional a que se vincula o objeto do controle. Para isso, precisa levar em conta a legislação atinente, normas, portarias e instruções vigentes, bem como os resultados dos últimos trabalhos desenvolvidos e as diligências por ventura pendentes de atendimento.

O programa de trabalho se encontra na ordem de serviço preparada pela área de controle que elabora o plano estratégico e operacional. Um programa de trabalho bem concebido requer a determinação precisa dos objetivos do exame; a identificação sobre o que se deseja obter com a auditoria e a fiscalização; a identificação e definição do universo a ser examinado; a escolha e o alcance dos procedimentos a serem empregados; a localização do objeto ou unidade examinada; o estabelecimento das técnicas apropriadas; a quantificação dos recursos humanos (horas X homens) adequados à execução dos trabalhos; e a definição do uso de material e/ou documentos de exames prévios ou outras instruções específicas.

Quando na ordem de serviço estiver constando a necessidade de avaliação dos controles internos administrativos o auditor deve proceder a um acurado exame para verificar a capacidade e a efetividade do sistema de controle interno administrativo, contábil, financeiro, de pessoal, patrimonial, de suprimento de bens e serviços e operacional das unidades da administração direta, indireta, programas e projetos sob sua inspeção. No tocante à capacidade do sistema de controle interno administrativo, cabe ao auditor proceder à avaliação dos procedimentos, políticas e registros que compõem os controles, visando constatar se eles conferem segurança de que as atividades e operações realizadas permitem atingir as metas previstas em condições satisfatórias de economia, eficiência e eficácia.

Em relação à efetividade, cabe ao auditor examinar as operações processadas nos sistemas de controle interno administrativo, para verificar se as ações, políticas, mecanismos, registros, e outros dados representativos, estão funcionando conforme o previsto e se os objetivos de controle estão sendo atendidos ininterruptamente sem desvios.

Quanto ao exame dos objetivos de controle é importante saber que segundo a IN 01/2001 da Secretaria Federal de Controle Interno.

As unidades e entidades adotam sistemas de controle interno administrativo que compreendem um plano de organização e de todos os métodos e procedimentos, de forma ordenada para: proteger seus recursos; obter informações oportunas e confiáveis; promover a eficiência operacional; assegurar a observância das leis, normas e políticas vigentes com o intuito de alcançar o cumprimento das metas e objetivos estabelecidos (BRASIL 2001a).

Para se conseguir tal resultado, caberá aos auditores certificar a existência e propriedade dos atos, procedimentos e mecanismos de salvaguarda dos recursos, assim como do devido uso e funcionamento dos mesmos. Eles deverão verificar se os sistemas de registro englobam todas as operações realizadas e se os métodos e procedimentos empregados permitem acreditar que as informações financeiras e operacionais oriundas dos controles refletem adequadamente a boa e regular utilização dos recursos humanos, materiais e financeiros, bem como o cumprimento das metas e dos objetivos dos programas.

Deve também verificar a existência e a idoneidade dos critérios, visando identificar, classificar e mensurar dados relevantes das operações, certificando se estão sendo adotados parâmetros adequados para avaliação da efetividade, eficiência, eficácia e economicidade das operações. É necessário comprovar também se os procedimentos estabelecidos garantem o cumprimento das diretrizes governamentais, das leis, regulamentos, normas e outras disposições de observância obrigatória.

Com referência à prevenção de impropriedades e irregularidades, pode-se dizer que os sistemas de controle interno administrativo, instituídos em uma unidade, organização ou entidade, devem conter procedimentos, mecanismos e diretrizes que prevejam ou minimizem o percentual de impropriedades ou irregularidades. Um bom sistema de controle interno administrativo reduz a probabilidade de ocorrer tais impropriedades ou irregularidades, ainda que não possa evitá-las totalmente.

Um outro ponto importante da IN 01/2001 da SFC é o que aborda a supervisão das atividades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo

Federal. Segundo ele, toda atividade do Sistema deve ser supervisionada pela chefia ou por servidor a quem a função estiver formalmente delegada. Dessa forma, o titular da unidade do sistema de controle interno deve supervisionar todas as atividades que envolvem a execução do trabalho, podendo delegar parte das tarefas a supervisores, devendo para isso, estabelecer mecanismos e procedimentos adequados para avaliar a atuação destes supervisores, assegurando-se de que esses possuam conhecimentos técnicos e capacidade profissional suficiente ao adequado cumprimento das atribuições que lhes são conferidas.

Com relação à supervisão das equipes de trabalho, ao servidor do SCl com maior experiência, conhecimentos técnicos e capacidade profissional caberá instruir, dirigir e supervisionar adequadamente seus subordinados, no que se refere à execução dos trabalhos e ao cumprimento das ordens de serviço, devendo também, contribuir para o desenvolvimento dos seus conhecimentos e capacidade profissional. A intensidade desta supervisão exercida sobre a equipe está diretamente relacionada ao conhecimento e capacidade profissional de seus membros, o grau de dificuldade previsto para os trabalhos e o alcance de possíveis irregularidades ou impropriedades a serem detectadas no órgão ou entidade examinada. As evidências da supervisão exercida devem ficar devidamente assinaladas nos papéis de trabalho.

A supervisão deve abranger a verificação do correto planejamento dos trabalhos de acordo com o que fora solicitado na ordem de serviço, bem como da aplicação de procedimentos e técnicas visando atingir as metas e objetivos previstos nos programas. Ela também acompanhará a adequada formulação dos

papéis de trabalho, a necessária consistência das observações e conclusões, a real observância dos objetivos pré-estabelecidos pela ordem de serviço e o cumprimento das normas e dos procedimentos de aplicação geral.

No tocante à obtenção de provas, com vistas a atender aos objetivos da atividade, o servidor do SCI deve efetuar os testes na extensão indicada na ordem de serviço de forma adequada às circunstâncias, visando obter evidências qualitativamente aceitáveis para a fundamentação de seu trabalho. A finalidade da prova auditorial ou evidência de auditoria se refere à obtenção de elementos de convicção que sustentem a emissão de sua opinião com razoável conhecimento da realidade dos fatos e situações observadas, da confiabilidade da documentação examinada, da consistência da contabilização dos fatos e fidedignidade das informações e registros gerenciais para suportar seu trabalho. A validade do trabalho do auditor depende diretamente da qualidade das provas e evidências que serão satisfatórias quando forem suficientes, adequadas e pertinentes.

A suficiência da prova ou evidência ocorre quando, mediante a aplicação de testes que possibilitem a obtenção de uma ou várias provas, o servidor do SCI é levado a um grau razoável de convencimento a respeito da realidade ou veracidade dos fatos examinados. Ocorre a adequação da evidência quando os testes ou exames realizados são apropriados à natureza e características dos fatos examinados. Já a pertinência ocorre quando há coerência com as observações, conclusões e recomendações eventualmente formuladas.

Ao procurar obter a evidência, o servidor do SCI deve guiar-se pelos critérios de importância relativa e de níveis de riscos prováveis. A importância

relativa refere-se ao significado da evidência no conjunto de informações enquanto que os níveis de riscos prováveis estão relacionados às possibilidades de erro na obtenção e comprovação da evidência.

Em relação às **impropriedades e irregularidades**, deve ser dito que o servidor do SCl, ao desempenhar suas tarefas, tem o dever de atentar para as transações ou situações que denotem indícios de irregularidades ou impropriedades e, quando detectadas, deverá ser destinado o adequado tratamento, com vistas a permitir que os dirigentes possam adotar as providências corretivas adequadas, sempre que possível. As **impropriedades** consistem em falhas de natureza formal das quais não resultem em prejuízos à “*Coisa Pública*”, mas com a adoção de atitudes em desacordo com os princípios da legalidade, legitimidade, eficiência, eficácia e economicidade. Já as **irregularidades** ocorrem quando da não observância desses princípios, constatando a existência de desfalque, manipulação indevida, desvio de bens ou outra irregularidade que se traduza em perda quantificável ao “*Erário*” ou “*Coisa Pública*”.

Apesar de não representar o objetivo maior das atividades do SCl, na procura por impropriedades e irregularidades o auditor deve ter em mente a possibilidade de, no decurso dos exames, defrontar-se com tais intercorrências. Assim, deve-o atentar para as transações ou situações que apresentem indícios de irregularidades e, quando comprovadas, relatar o fato aos dirigentes para que sejam adotadas as providências adequadas à sua correção. O emprego dos procedimentos definidos pela ordem de serviço não assegura por si só, que toda impropriedade ou irregularidade seja detectada. Entretanto, a identificação posterior de situação imprópria ou irregular, ocorrida no período submetido a

exame não significa que o trabalho tenha sido inadequado. O que provavelmente ocorreu foi um erro de amostragem que pode acontecer normalmente quando se escolhe para teste menos de 100% do universo a ser auditado. A auditoria integral executa levantamentos de todos os fatos e transações, mas por ser extremamente demorada e dispendiosa, geralmente é substituída pela amostragem, menos demorada e custosa, mas com probabilidade calculada de erros.

A apuração de impropriedades e irregularidades requer do servidor do SCI extrema habilidade, profissionalismo e prudência. Na detecção de irregularidades, o servidor deve transmitir formalmente as informações ao dirigente da unidade ou entidade examinada, solicitando os esclarecimentos e justificativas cabíveis, quando isso não implicar risco pessoal. Caso implique risco pessoal deverá informar a ocorrência a seu dirigente que o orientará como agir e adotará as providências adequadas.

Opinião sobre o Sistema

Conforme as Normas Relativas à Opinião Sobre o Sistema, a proeminência dos relatórios de auditoria do Setor Público difere dos relatórios de auditoria do Setor Privado uma vez que o universo dos usuários das informações do Setor Público é bem mais amplo. Além disso, as administrações públicas devem prestar contas a todos os cidadãos que atuam como contribuintes do erário direta ou indiretamente através dos impostos que periodicamente recolhem.

As informações pretendidas pelos usuários externos costumam ser diferentes, apesar de se reconhecer que existam aspectos comuns como o conhecimento da boa gestão dos recursos públicos que é o que se espera que os

administradores públicos venham a fazer no presente e no futuro. Da mesma forma, os usuários também requerem que a informação financeira seja relevante e confiável, o que normalmente é obtido por intermédio de auditorias às demonstrações contábeis, realizadas por profissionais independentes e qualificados.

Os cidadãos, reais contribuintes, devem ter livre acesso à informação sobre a atuação dos responsáveis políticos que elegeram, para formar seu juízo e atuar da maneira como melhor lhes prover caso seja necessário.

Assim, somente com a correta divulgação das informações contábeis e financeiras públicas, que estejam à disposição de todos os interessados, sendo ou não objeto de auditoria, é que se conseguirá uma maior transparência da gestão do Setor Público. Este objetivo representa uma nova filosofia de prestação de contas à sociedade, a *"Accountability"*, da qual faz parte o relatório de auditoria.

Normas Relativas à Forma de Comunicação

Uma vez decorrido o trabalho de auditoria, o passo seguinte será a elaboração do relatório correspondente conforme se prevê nas diversas normas de auditoria em todos os continentes.

Como exemplo disso, tem-se a definição da INTOSAI (1991, apud ALMEIDA; MARQUES, 2004, p. 49):

No final de cada fiscalização, o auditor deve preparar por escrito a sua opinião ou informação, evidenciando de forma adequada os fatos descobertos; o seu conteúdo deve ser fácil de entender, estar isento de expressões vagas ou ambigüidades, incluir apenas a informação devidamente documentada e, além disso, deve ser independente, objetivo, imparcial e construtivo.

Na Espanha, de acordo com os Órgãos de Controle Externo do Estado, podem ser estabelecidas normas sobre relatórios de auditoria assim definidas (QUADRO 2):

QUADRO 2

Esquema sobre normas relativas ao relatório de auditoria

Normas sobre relatórios	Apresentação em forma adequada	Forma escrita	
		Clareza e uniformidade na linguagem	
		Concisão	
		Objetividade	
		Ponderação	
	Entrega aos destinatários	Adequação, fundamento ou suporte.	
		Oportunidade	
		Destinatários	
		Adequada preparação	Conformidade com as normas de auditoria
			Adaptação à realidade do Setor Público
	Alegações do ente auditado		
	Identificação dos destinatários		
	Razões, objetivos e alcance da auditoria.		
	Conteúdo mínimo do relatório	Normas de auditoria aplicadas	
		Comentário sobre questões e incidências relevantes	
Opinião ou conclusão			
Recomendações			
Data do relatório			
Publicidade	Assinatura		

Fonte: ALMEIDA, MARQUES, 2004, p 50

Em relação aos diferentes tipos de auditoria, podem ser incluídos nos relatórios auditoriais de uma entidade pública os seguintes aspectos:

Na auditoria de regularidade contábil e legalística a estrutura do relatório de regularidade conterá objetivo do trabalho, seu alcance e limitações, sua opinião, as demonstrações contábeis auditadas, as conclusões e recomendações e os anexos. No tocante a Economia, Eficiência e Eficácia, a despeito das limitações

existentes em trabalhos desta natureza, os relatórios de uma auditoria operacional incluem informações relevantes sobre tais aspectos na gestão dos recursos públicos.

A estrutura do relatório de programas normalmente traz a descrição do programa, o objetivo, alcance e limitações dos exames, as conclusões e recomendações gerais, a análise de detalhes ou avaliação do Programa e os Anexos.

Geralmente os tipos ou modalidades de opinião exaradas nos relatórios das entidades públicas costumam coincidir com a denominação e com a definição dos utilizados no Setor Privado, podendo ser *Opinião sem ressalvas*, *Opinião com ressalvas*, *Opinião adversa* e *Abstenção ou Negativa de Opinião*.

Em relação às características e os conteúdos dos relatórios de auditoria do Setor Público, tem-se verificado a existência de relatórios bastante extensos e pouco perceptíveis em alguns países e de relatórios sintéticos e extremamente condensados noutros. Devemos observar que a qualidade da informação deve ser ressaltada se comparada com a quantidade da mesma. Muitas vezes, um relatório contendo em uma de suas partes informações desnecessárias ou que já tenham sido de conhecimento da administração, acaba sendo desvalorizado e desacreditado por seus usuários. Tal descrédito contribuirá para que as providências cabíveis para sanar as imperfeições deixem de ser tomadas, desaparecendo, com isso, a maior finalidade da auditoria qual seja a de promover o acerto das falhas e pendências apontadas.

Caso os relatórios de auditoria do Setor Público fossem rigorosamente iguais aos do Setor Privado, haveria ganhos para os usuários de suas

informações, pois a familiarização com o modelo contribuiria para um melhor entendimento do que fosse averiguado. Entretanto, as características especiais que revestem a atividade financeira pública e o distanciamento dos cidadãos da administração pública, se comparados como os acionistas de uma empresa, faz com que se espere mais do relatório do auditor. Na área pública, são estudados aspectos como a avaliação da gestão, a confiabilidade da informação contábil e financeira pública e, se nas empresas privadas o mote é o lucro, nos entes públicos o que se busca é a obtenção de um leque maior de informação.

Nos Estados Unidos, o auditor costuma emitir um relatório curto e anexá-lo às demonstrações contábeis auditadas, contendo aproximadamente umas 15 laudas. Tal relatório sintético não o exime de emitir um outro analítico tanto da auditoria contábil e financeira, como da auditoria da legalidade e performance, bem como de outros pontos que o auditor considere adequados e oportunos. A argumentação em defesa de um relatório simples das demonstrações contábeis reside no fato de se entender que ele auxilia o usuário a formular seu juízo sobre a confiabilidade das demonstrações contábeis auditadas. Futuramente, caso haja necessidade de aprofundar alguns aspectos, ele poderá fazer uso do relatório complementar.

A inexistência de normalização nos relatórios de auditoria tem feito com que relatórios de auditoria de natureza semelhantes, produzidos por entidades de controle distintas ou por diferentes equipes e empresas de auditoria, demonstrem estruturas dessemelhantes provocando, em alguns casos, divergências até mesmo em seu teor.

Existem pontos essenciais a serem incluídos nos relatórios de auditoria. Entretanto, cabe ao órgão de controle externo ampliar, caso entenda adequado, a quantidade de informação a ser neles agregada com vistas ao aumento do seu entendimento. Normalmente os elementos constantes nos relatórios são: título, destinatários, as contas (rubricas) e a informação auditada, o objetivo do trabalho, as responsabilidades pela elaboração das informações e levantamento das mesmas, por parte da auditoria, a descrição do alcance e processo da auditoria bem como as normas de auditoria aplicadas, a menção às normas contábeis e legais que afetam a informação apresentada, os comentários e recomendações pertinentes, a opinião sobre o controle interno existente na instituição, os anexos que dão suporte legal e normativo às sugestões ali contidas, a data de conclusão do trabalho no campo e os dados relativos ao auditor.

É importante mencionar se a auditoria abrangeu todas as demonstrações contábeis ou apenas parte delas. Por isso devem ser citadas cada uma das demonstrações auditadas. O auditor deve emitir sua opinião sobre a confiabilidade da informação, a legalidade das operações realizadas e, caso seja uma auditoria operacional, deve informar seus resultados.

Segundo Almeida e Marques (2004, p. 52), “Ao nível dos **comentários, sugestões e recomendações**, aqueles aspectos que se entenda de mencionar, por exemplo, sobre o controle interno da entidade, estes devem sê-lo de forma breve, remetendo o detalhe para o relatório complementar”.

Tal postura é explicada pela preocupação que se tem sobre a necessidade de o usuário das informações, aqui no caso o gestor, ter de se cientificar do que esteja relatado, a fim de tomar as providências que venham contribuir para o

saneamento das falhas encontradas e nele aludidas, seguindo as sugestões também ali contidas.

As Normas Relativas à Opinião do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal Brasileiro determinam que a maneira adequada de se expressar a opinião do Órgão ou Unidade de Controle Interno do Poder Executivo Federal ocorre por meio de Relatórios Formais, Pareceres, Certificados e Notas de Auditoria.

Certificado de Auditoria

O Certificado de Auditoria deve ser emitido quando da verificação das contas dos responsáveis pela aplicação, utilização ou guarda de bens e valores públicos, e de todos os que motivarem perda, subtração ou dano em bens, valores e materiais de propriedade ou responsabilidade da União.

São três os tipos de Certificados existentes na Administração Pública Federal: Certificado de Regularidade, Certificado de Regularidade com Ressalvas e Certificado de Irregularidade.

O Certificado de Regularidade deve ser exarado quando o Órgão ou Unidade de Controle Interno for de opinião que, na gestão dos recursos públicos, foram adequadamente observados os princípios da legalidade, legitimidade e economicidade.

O Certificado de Regularidade com Ressalvas, deve ser emitido quando o Órgão ou Unidade de Controle Interno constatar falhas, omissões ou impropriedades de natureza formal no cumprimento das normas e diretrizes governamentais, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade e que, pela

sua irrelevância ou imaterialidade, não constituam irregularidade de atuação dos agentes responsáveis.

O Certificado de Irregularidade deve ser apresentado quando o Órgão ou Unidade de Controle Interno checar a não observância da aplicação dos princípios de legalidade, legitimidade e economicidade, constatando a ocorrência de desfalques, manipulações indevidas, desvios de bens ou outra irregularidade que dê causa a prejuízo quantificável para a Fazenda Nacional e/ou comprometam de forma representativa as demonstrações contábeis e a respectiva gestão dos agentes responsáveis, no período ou exercício examinado.

De acordo com a IN 01/2001 da Secretaria Federal de Controle Interno:

O Órgão ou Unidade de Controle Interno do Poder Executivo Federal deve emitir o Certificado de Auditoria levando em consideração a jurisprudência do Tribunal de Contas da União, suas súmulas e decisões julgadas em casos semelhantes, de modo a garantir adequada uniformidade de entendimento (BRASIL, 2001a).

Para que seja completo e, com isso, possa atender às necessidades dos usuários, o Certificado de Auditoria ou Parecer precisa indicar o número do processo, o exercício examinado, a unidade gestora e a entidade objeto do exame. Além disso, deve mencionar no parágrafo inicial: o escopo e a profundidade do trabalho de acordo com o tipo de auditoria realizada; tem que registrar no parágrafo intermediário, as impropriedades ou irregularidades que estiverem caracterizando a inobservância de leis, normas e dispositivos regulamentares que afetem a gestão ou situação examinada, ou que comprometam a economicidade, legalidade e legitimidade da gestão ou situação examinada; e que dêem causa ou não a prejuízo à Fazenda Nacional.

Uma vez observado o conteúdo do parágrafo intermediário o auditor deve escrever o parágrafo final emitindo sua opinião quanto à regularidade ou não da gestão examinada. O Certificado deve conter a data correspondente a do dia de sua emissão trazendo a assinatura do Coordenador Geral ou Gerente Regional de Controle Interno, ou ainda, autoridades hierárquicas equivalentes nos órgãos e unidades setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Caso a auditoria seja contábil, conterà também o nome e o número de registro no Conselho Regional de Contabilidade do servidor do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal que examinou as demonstrações contábeis.

Quando o Órgão ou Unidade de Controle Interno do Poder Executivo Federal não obtiver elementos comprobatórios que suportem a sua formação de opinião quanto à regularidade da gestão, o parecer relativo aos exames ficará sobrestado, por prazo previamente fixado a fim de que o órgão ou ente examinado dê cumprimento à diligência, quando então, mediante novos testes, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, estando tudo de acordo, emitirá o competente Certificado. No caso de haver sobrestação dos exames, caberá ao órgão do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal dar ciência do ocorrido ao Tribunal de Contas da União.

Segundo a IN 01/2001 da Secretaria Federal de Controle Interno, "Na ocorrência de eventos ou transações subseqüentes ao período examinado que, pela sua relevância, possam influir substancialmente na posição financeira e patrimonial da unidade ou entidade examinada, é indispensável que esses fatos sejam considerados em seu Certificado (Brasil, 2001a)".

Como se vê, é de extrema responsabilidade a emissão de qualquer Certificado ou Parecer de auditoria. Logo, o Órgão do SCI deve procurar manter completa acuidade e prudência no momento da definição do tipo de Certificado que for emitir como resultado dos trabalhos realizados. É importante que se leve em consideração que algumas constatações relativas a falhas, omissões e impropriedades encontradas, podem representar situações simplesmente impróprias onde é adequada a emissão de Certificado de Regularidade ou de Regularidade com Ressalvas, ou até mesmo de Irregularidade. Em outras circunstâncias caberá a emissão de Certificado de Regularidade com Ressalvas ou de Irregularidade. Tudo isso derivará de um meticoloso exame de todos os aspectos envolvidos na situação ora apreciada pelos auditores, quando o Órgão ou Unidade de Controle Interno do Poder Executivo Federal terá que avaliar, em conjunto, fatores tais como: frequência da incidência no exercício, reincidência de constatação de fatos semelhantes em exercícios anteriores, não cumprimento de recomendações formuladas por ocasião das visitas anteriormente feitas pelos auditores do SCI, constatação prática de atos em não conformidade com as normas existentes, ocorrência de dano, dolo ou prejuízo ao erário público, jurisprudências anteriores relativas a decisões do Tribunal de Contas da União na apreciação de casos semelhantes, além de outros fatores que possam contribuir para a correta escolha do tipo de certificado a ser exarado.

Audiência do Auditado

As Normas relativas à audiência do auditado determinam que os auditores designados para a realização dos trabalhos devem, imperativamente, durante o

tempo de execução dos trabalhos de campo, comunicar aos responsáveis pelas áreas inspecionadas as ocorrências identificadas, solicitando destes os devidos esclarecimentos e manifestações formais sobre as constatações preliminares, considerando a necessidade dos gestores públicos de terem assegurado, em tempo hábil, a oportunidade de efetuar e apresentar suas avaliações a respeito dos trabalhos realizados pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, bem como aduzir esclarecimentos e justificativas relacionadas a atos e fatos administrativos sob sua responsabilidade, no pleno exercício do contraditório direito de defesa.

Uma vez concluídos os trabalhos de campo, após obter os esclarecimentos pela auditoria solicitados e pela administração apresentados, o titular do órgão ou unidade do SCI, responsável pela realização da auditoria encaminhará formalmente o Relatório prévio ao dirigente máximo da instituição, unidade ou entidade auditada, concedendo prazo de cinco dias úteis para que este se manifeste. A determinação deste prazo se dá para que sejam atendidas as determinações do Tribunal de Contas da União.

Os relatórios de auditoria que serão elaborados na etapa posterior aos trabalhos de campo evidenciarão as manifestações ou justificativas apresentadas pelos gestores e dirigentes, coletadas anteriormente, visando contribuir para a gestão e a avaliação dos procedimentos de execução orçamentária, financeira e patrimonial. Quando a instituição, órgão ou entidade auditada não responder, dentro dos prazos previstos, ao relatório preliminar do SCI, o responsável pela realização da auditoria mencionará no relatório, certificado de auditoria e parecer do dirigente, que o órgão ou entidade auditada não se manifestou exercendo o

seu legítimo direito de defesa e resposta. No caso de os prazos determinados para o encaminhamento do arrazoado em defesa do órgão ou entidade inspecionada colidirem com demais prazos impostos em normas hierárquicas superiores, extraordinariamente, o processo deverá ser enviado ao ministro supervisor e ao Tribunal de Contas da União, dentro dos prazos legais, sem prejuízo da análise da manifestação do auditado que será encaminhada posteriormente.

Caso as justificativas apresentadas pelo ente auditado sejam suficientes para a alteração das conclusões emitidas no certificado ou parecer, o órgão ou unidade do SCI modificará sua opinião emitindo um novo certificado ou parecer e o submeterá à apreciação do ministro supervisor para encaminhamento ao Tribunal de Contas da União.

No caso de tomadas ou prestações de contas, uma vez emitidos o relatório, o certificado de auditoria e o parecer do dirigente do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, contendo sua opinião final, a unidade de controle interno os encaminhará, via Assessor Especial de Controle Interno, ao ministro supervisor a fim de que este possa se pronunciar sobre o processo.

Em se constatando atos irregulares na gestão, relativos à alçada de seus ex-dirigentes, relacionados no Rol de Responsáveis, o órgão/unidade de controle interno responsável pela realização da auditoria deverá enviar, a esses dirigentes, comunicados oficiais dando conhecimento do trabalho de auditoria produzido, com uma sinopse dos relatórios onde constarão as referidas irregularidades ocorridas quando de seus períodos de gestão, para que os dirigentes se cientifiquem das constatações e conclusões da auditoria e, com isso, possam encaminhar

elucidações cabíveis, exercendo plenamente o seu direito de defesa. Os esclarecimentos, elucidações ou justificativas devem ser apresentados pelos ex-dirigentes, e deverão ser analisados pela unidade de controle interno que, posteriormente, encaminhará sua opinião a respeito ao Tribunal de Contas da União para suportar o processo de julgamento das contas, respondendo também aos ex-dirigentes. Nas auditorias que se seguirem os funcionários do SCI checarão se os atuais gestores públicos adotaram as providências e recomendações adequadas constantes nos relatórios de auditoria e, quando não atendidas, tem o dever de obter dos responsáveis pelos entes auditados justificativa formal contendo as causas de sua não adoção.

As Normas Relativas à Forma de Comunicação definem que, para cada atividade realizada, o Órgão ou Unidade de Controle Interno do Poder Executivo Federal deve elaborar relatório, parecer, certificado ou nota de auditoria, geralmente conhecida como meios de comunicação. Tais documentos devem apresentar os resultados dos exames efetuados de acordo com a forma ou tipo de atividade.

Características dos Relatórios

Para ter efetiva utilidade, as informações constantes do relatório relacionadas aos atos de gestão, fatos ou situações objeto da auditoria, deverão ter as seguintes características:

- a) *apresentação* – os temas abordados devem ser apresentados numa sequência estruturada, livre de erros ou rasuras que maculem o correto entendimento, de acordo com os objetivos do trabalho, em forma

adequada, com uma linguagem escoreita que preencha os atributos de qualidade;

- b) *concisão* – devendo utilizar linguagem sucinta e resumida, propagando de forma ótima e breve as informações. Sua linguagem deve ser precisa e exata.
- c) *objetividade* – os relatórios devem ser elaborados com linguagem prática e positiva comprovando efetivamente a existência da informação.
- d) *convicção* – deve apresentar a convicção da informação que a comunicação deve conter para persuadir de forma positiva qualquer pessoa para as mesmas conclusões, com a não utilização de terminologias que dêem causas a dúvidas.
- e) *clareza* – precisam ser expressas em linguagem inteligível e transparente objetivando assegurar que a estrutura da comunicação bem como os termos utilizados permitam aos usuários a compreensão das informações.
- f) *coerência* – a linguagem adotada deve ser harmônica e concordante para que a comunicação seja lógica e entendível em função dos objetivos preestabelecidos.
- g) *integridade* – devem ser registradas todas as informações necessárias de maneira exata e imparcial incluindo na comunicação todos os fatos importantes observados, sem nenhuma omissão, propiciando uma visão integral das impropriedades e irregularidades apontadas, sugestões de melhoria e conclusão.

- h) *oportunidade* – as comunicações devem ser feitas tempestiva e simultaneamente de modo que os assuntos abordados tenham como ser objeto de providências oportunas para que sejam sanados em tempo hábil.
- l) *conclusivo* – os relatórios devem permitir a formação de opinião acerca das atividades desempenhadas. Em determinadas situações, previamente identificadas na ordem de serviço, pode ser registrado que não é adequada uma manifestação conclusiva, principalmente caso os exames sejam de caráter intermediário.

Da mesma forma como ocorre em relação às outras auditorias de entidades privadas, de modo geral, as comunicações devem seguir padrões que, no caso em tela, são usualmente adotados pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Entretanto, admite-se, em certas ocasiões, adaptações essenciais à melhor interpretação e avaliação dos resultados dos trabalhos.

Ao ser emitido relatório de auditoria referente a processo de Tomada e Prestação de Contas, é imperativo que se identifique o número do processo, período e unidade ou entidade examinados, indicando as normas instituidoras do processo de Tomada ou Prestação de Contas, identificando o local em que foi executado o trabalho, definindo o objetivo da auditoria e mencionando as demonstrações contábeis examinadas. Também deve ser declarado no relatório que o exame foi efetuado por amostragem, na extensão julgada necessária e de acordo com as normas de auditoria aplicáveis ao Serviço Público Federal, onde será feito um comentário sobre os controles internos administrativos evidenciando eventuais deficiências, ineficácias e restrições ao trabalho. Por meio deste

instrumento, o auditor deve relatar o cumprimento ou não das diretrizes governamentais e normas legais vigentes, opinando sobre a legalidade, legitimidade e economicidade na realização das despesas, apresentando, se necessário, recomendações para a correção das falhas apuradas no exame, mais fortemente naquelas situações em que forem identificadas impropriedades e irregularidades. Devem ser evitadas recomendações imprecisas ou genéricas que impeçam adequada avaliação de sua implementação, ao mesmo tempo em que é importante que se faça um comentário sobre a implementação das recomendações de relatórios de auditoria e fiscalização anteriores e de diligências do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e do Tribunal de Contas da União.

Normas Relativas a Auditorias de Recursos Externos

Segundo Rabelo (2004), Na América Latina, o Banco Mundial só aceita o Brasil e o México como países em que seus próprios órgãos de controle interno façam auditorias nos programas financiados por ele. Nos demais países é necessário que um outro organismo internacional seja o responsável pelo trabalho de auditoria dos recursos internacionais emprestados a governos e instituições nacionais. Isso representa credibilidade.

As Normas Relativas a Auditorias de Recursos Externos determinam que quando o trabalho se referir a exame de aplicação de meios cuja origem sejam organismos internacionais de crédito como: Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), Banco Internacional para Reconstrução e o Desenvolvimento (BIRD)/Banco Mundial, etc., devem ser verificados se os demonstrativos e documentos complementares, exigidos pelos Agentes Financiadores e Organismos de Cooperação Internacional, foram encaminhados à

Secretaria Federal de Controle Interno pelos Executores Nacionais dos Projetos e Programas.

Para Projetos e Programas patrocinados pelo BIRD/ Banco Mundial, cuja auditoria seja feita pela Secretaria Federal de Controle Interno nos termos do Protocolo de Entendimentos firmado com o Governo Federal, os demonstrativos financeiros e contábeis, básicos e complementares, acompanhados das devidas notas explicativas, nos modelos estabelecidos pelas diretrizes do Banco, deverão ser encaminhados até o dia 28 de fevereiro de cada ano referindo-se à movimentação financeira do exercício imediatamente anterior.

Quando os recursos vierem de Projetos e Programas arcados pelo BID, cuja auditoria esteja sob a responsabilidade da Secretaria Federal de Controle Interno, nos termos do Protocolo de Entendimentos firmado entre o Governo Federal e aquele Organismo Internacional, os demonstrativos financeiros e contábeis, básicos e complementares, acompanhados das devidas notas explicativas, nos modelos definidos nas diretrizes do Agente Financiador, deverão ser encaminhados até 31 de janeiro de cada ano referindo-se à movimentação dos recursos do exercício imediatamente anterior.

Já para Projetos e Programas arcados diretamente ou com custos compartilhados entre os executores nacionais e Organismos Internacionais de Cooperação Técnica, cuja auditoria esteja sob responsabilidade da Secretaria Federal de Controle Interno, conforme Termos de Referência firmados entre as partes envolvidas, as prestações de contas determinadas pelos escritórios centrais desses organismos, deverão ser encaminhadas até cada 31 de janeiro do exercício subsequente ao da utilização dos recursos.

Os relatórios de auditoria relativos a projetos financiados pelo BIRD / Banco Mundial devem trazer em seu bojo a opinião sobre as contas do projeto (parecer), opinião sobre o cumprimento de cláusulas contratuais, leis e regulamentos, opinião sobre os "Statements of Expenditures (SOE)" (demonstrativos dos certificados de despesas) ou outros demonstrativos que os substituam, Carta Gerencial à direção executiva do projeto ou entidade contendo o levantamento e avaliação dos controles internos bem como observações e comentários sobre seus aspectos financeiros específicos.

Esses comentários versam sobre a compatibilidade entre os desembolsos previstos ou orçados, do Banco co-financiador e da Contrapartida Nacional, com recursos realizados até o período auditado, compatibilidade entre os desembolsos efetuados no período examinado, em confronto com os extratos fornecidos pelo Banco co-financiador e compatibilidade entre os recursos utilizados, do Banco co-financiador e da Contrapartida Nacional, com os montantes apresentados nos relatórios de progresso encaminhados periodicamente à instituição financeira, comentários sobre a implementação das recomendações de auditorias anteriores e recomendações como resultado dos exames de auditoria e fiscalização efetuados.

O relatório de auditoria em projetos co-financiados pelo BIRD / Banco Mundial traz ainda um Parecer sobre a Conta Especial administrada pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, mencionando também os Procedimentos de Auditoria Aplicados.

Já o relatório de auditoria sobre projetos co-financiados pelo BID terá em seu corpo a opinião sobre as contas do projeto, sobre as informações financeiras

complementares, leis e disposições oficiais, opinião sobre o cumprimento de cláusulas contratuais além da Carta Gerencial à direção executiva do projeto ou entidade com levantamento e avaliação dos controles internos, comentários dos aspectos financeiros, compatibilidade dos desembolsos com o que foi orçado, efetuado e informado juntamente com as recomendações adequadas em cada caso.

O relatório de auditoria em Projetos de Cooperação Técnica em execução nacional deve fazer um resumo executivo nos moldes do Termo de Referência.

Para os demais tipos e formas de auditoria, o relatório deve ser elaborado em função dos objetivos e características de cada trabalho realizado, de acordo com o que foi definido na ordem de serviço.

Caso o Órgão ou Unidade de Controle Interno do Poder Executivo Federal não tenha condições de opinar conclusivamente, sobre o estado das contas, pelo fato de o órgão ou unidade examinada não ter apresentado ou não possuir registros e demonstrações contábeis compatíveis, ou motivado pela ocorrência de outros fatores determinantes, será exarado relatório, abordando circunstanciada e objetivamente as causas da negativa de opinião.

Cabe ao responsável pelo Órgão ou Unidade de Controle Interno do Poder Executivo Federal a atribuição de implementar e preservar um programa de supervisão e revisão de trabalhos de auditoria com o fito de aperfeiçoar e assegurar a qualidade dos relatórios, além de certificar-se de que foram adotados os procedimentos neles sugeridos.

Conforme foi visto, a função do controle sobre a aplicação dos recursos públicos não deve ser apenas uma atividade meramente administrativa ou

burocrática, mas como algo de grandiosa importância para a sustentabilidade das instituições democráticas. Assim como procura se legitimar arrecadando impostos, cumpre ao governo exercer efetivo controle sobre os recursos por ele geridos. No Estado Democrático, o governo deve estruturar-se com princípios claros, éticos e políticos criando entidades e instituições que, em seu nome, venham a agir adequadamente não só nas atividades de execução, mas também nas de controle.

Neste ponto se insere a Controladoria Geral da União que cumpre o papel de acompanhar e fiscalizar a gestão dos recursos públicos federais em benefício da sociedade.

4 A CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO

Conforme fora dito em sua introdução, o presente trabalho tem o objetivo de estudar a atuação da Controladoria Geral da União como Instrumento de Controle Horizontal da administração pública.

Segundo Castro¹, existem três tipos de controles externos que são:

- a) o controle entre os poderes em que um poder tende a controlar o outro;
- b) o controle social que a sociedade faz sobre o Estado através do voto onde ela elege ou não aqueles que se candidatam ao exercício de cargos públicos e,
- c) o controle de contas que é exercido pelos Tribunais de Contas.

Também para Castro (2004) os Controles Internos estão subdivididos e controles administrativos e controles contábeis. Esta segregação atualmente não

¹ Domingos Poubel de Castro, Secretário Federal de Controle no governo Fernando Henrique Cardoso, em palestra sobre Controle Público realizada na UFMG em outubro de 2004.

está definida de maneira clara uma vez que, antigamente, todo o trabalho contábil e os lançamentos eram efetuados dentro dos setores contábeis das entidades, enquanto que hoje em dia as operações são registradas na contabilidade via SIAFI, diretamente por aqueles que, administrativamente, a executam.

Castro (2004) também apregoa que os controles administrativos e contábeis podem ser chamados de **Controles Positivos**. Os controles positivos são aqueles que existem para fazer com que as coisas aconteçam. Já os **Controles Negativos** são a razão da existência da aversão que muitos têm ao Controle.

Normalmente as pessoas não gostam do controle negativo porque com ele normalmente sua liberdade costuma ser tolhida. Ele é o controle sobre o indivíduo e não sobre as atividades por ele desempenhadas, sua produção, seus resultados ou produtos.

Os controles contábeis representam tudo aquilo que sustenta uma informação enquanto que os controles administrativos se constituem em tudo aquilo que sustenta um produto ou um resultado. Entretanto, se o local de incidência deste controle for uma Instituição de Ensino, isso gera dúvidas uma vez que o produto desta entidade é a Informação e conseqüentemente várias áreas estarão gerando produtos que sustentam contabilmente informações.

Os controles contábeis sustentam as informações relativas ao patrimônio das entidades. Eles normalmente se preocupam com os números enquanto que os controles administrativos se preocupam com os resultados alcançados pela entidade. Com isso, na visão de Castro (2004), tudo aquilo que é feito para

sustentar um número é controle contábil e tudo aquilo que é feito para sustentar um resultado é administrativo.

4.1 Histórico de criação

Uma outra discussão muito grande que tem lugar na administração pública relativa aos controles reside justamente em relação ao seu foco. O controle no Brasil já passou por várias mudanças de enfoque ao longo do tempo.

Segundo Castro (2004),

A origem do controle em nosso país começou em 1914, quando em uma de suas incursões internacionais com vistas à obtenção de empréstimos, o Brasil solicitou à Inglaterra recursos tendo, para tanto, dele sido requerido o Balanço de suas contas governamentais. Foi nessa época que se descobriu que nós não tínhamos contabilidade. Apenas controlávamos o Caixa.

Dadas as nossas necessidades de recursos, notadamente no tocante a fontes externas, foi necessária então a implementação dos controles e já nos idos de 1921 e 1922, foi criada a Contadoria Geral da República e o Código de Contabilidade Pública, sendo instituído o controle contábil público no Brasil.

Um outro marco fundamental do controle governamental brasileiro foi a promulgação da Lei 4.320/64, que passou a regular a nossa contabilidade pública. Entretanto, se faz necessário entender os motivos que nos levaram à adoção desta lei.

No início da década de 60, um dos maiores problemas de nosso país se chamava "corrupção". Naquela época, até o mote de campanha do então candidato à presidência da república Jânio da Silva Quadros era uma vassourinha

com a qual prometia varrer de nosso país a corrupção. Jânio teve uma passagem tão rápida quanto tumultuada pela Presidência de nosso país.

Para Carvalho (2003, p. 134 -135).

O governo Jânio Quadros foi curto. Ele tomou posse em janeiro de 1961 e renunciou em agosto desse mesmo ano, alegando impossibilidade de governar. Nunca esclareceu satisfatoriamente as razões da renúncia. A explicação mais provável é que ela teria sido um estratagema para conseguir poderes especiais do Congresso para governar discricionariamente.

Com a renúncia de Jânio Quadros, o então vice-presidente João Goulart assume em um ambiente submerso a crises, descontentamentos e desconfianças por parte de vários segmentos sociais, sobretudo o dos militares que se dividiram em os contra e os a favor de sua permanência, o que acabou se configurando. Seu mandato foi marcado pela existência da figura do Primeiro Ministro e também de uma enorme disputa política entre setores de direita e esquerda. Goulart governou o país até 1964 quando, através de um golpe, os militares tomaram o poder.

Quando os militares assumiram o poder, passou-se a acreditar que, com a sua presença no governo, acabaria a corrupção. Naquela época, o que estava em vigor era o controle negativo, onde todos os atos eram aprovados previamente pelos tribunais de contas, conhecidos como sendo as instâncias mais seguras daquele período. Estava em vigor o controle prévio feito pelos tribunais.

A Lei 4.320/64 acabou com o controle prévio dos tribunais e deu a eles a atribuição e o poder de julgar as contas criando o que chamamos de controle a posteriori. Nesse período tudo passou a ser controlado por lei, o que acarretava a

existência de um enorme aparato burocrático com conseqüente lentidão dos procedimentos administrativos.

Posteriormente a esta lei, foi baixado o Decreto - Lei 200/67, em vigor até os nossos dias que, dispondo sobre a organização da Administração Federal, estabeleceu diretrizes para a Reforma Administrativa do Estado, introduzindo a figura da descentralização, da delegação de competência, do contrato, do convênio etc. Sua adoção foi uma mudança monumental para aquela época porque, ao fazer uma nova reforma administrativa, partiu-se do pressuposto de se buscar o controle positivo.

Quando foi retirado do Tribunal de Contas o Controle Prévio, criou-se o Controle Interno para conferir ao Tribunal o suporte técnico e aí nasceram as chamadas Inspetorias Gerais de Finanças (IGF). As Inspetorias nasceram então como um Controle Interno subordinado tecnicamente ao Controle Externo para resgatar aquela perda do poder que fora retirado do Tribunal de Contas. Logo, quando nasceu, o Controle Interno veio como suporte para o Controle Externo através das Inspetorias Gerais de Finanças. Com o fim do regime militar, a partir de 1986 foi feita a reforma do controle interno. Ali se mudou do regime militar para regime democrático, alterando o foco do controle para sair do controle burocrático e entrar num controle mais gerencial. Castro (2004) argumenta também que, de 1985 em diante, a grande dificuldade se deu em relação aos controles financeiros.

Naquela época, o que mais se ressentia era a falta de informação motivada pela inexistência de uma contabilidade e de um orçamento bem organizados. O orçamento não era único nem universal. O país se acostumou com figuras como a da *"despesa extra orçamentária"* e *"empréstimos a fundo perdido"* que, para

Poubel, sequer deveriam ter existido, uma vez que despesa é orçamento e se é a fundo perdido não haveria necessidade de se emprestar. Em 1985, foi extinta a "conta movimento" que representava os recursos do país movimentados diariamente no Banco do Brasil. Todos os valores que entravam e saíam desta conta eram levados para o Tesouro. Normalmente tinham mais saídas que entradas, porque se gastava sem ter os recursos e também pelo fato de se ter várias despesas fora do orçamento. Com o fim da "conta movimento", impediu-se que operações pudessem acontecer sem que estivessem sido lançadas no orçamento.

Nascia então o controle mais voltado para a democracia, com a criação das CISETs que evoluíram posteriormente para a Secretaria Federal de Controle do Ministério da Fazenda. A ampliação da Secretaria do Tesouro Nacional e implantação do SIAFI trouxeram maior sustentáculo à informação servindo de base para a contabilidade.

Segundo Castro e Garcia (2004, p. 369).

O Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal processa e controla a execução orçamentária e financeira dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal no universo dos orçamentos fiscal e da seguridade social, além de representar o sistema oficial de contabilidade do Governo Federal.

Com a nova Constituição de 1988, unificou-se o orçamento com a introdução da Conta Única proporcionando maior segurança ao tesouro e maior rapidez à contabilidade. Criou-se as carreiras de Analistas de Finanças e Controle, porque não há sistema sem estrutura e nem estrutura sem pessoas capacitadas a exercer com qualidade suas atribuições.

No início da década de 90, começaram a aparecer as chamadas Comissões Parlamentares de Inquérito (CPIs). Tivemos a CPI do Plano Color, a CPI do orçamento dentre outras quando se começou a discutir a organização da gestão pública não apenas junto às finanças. Neste momento o Controle passou a olhar também a parte da auditoria.

4.2 Secretaria Federal de Controle Interno

Tendo como pano de fundo a luta por uma administração pública mais eficiente com um melhor aproveitamento dos recursos públicos, a Secretaria Federal de Controle Interno (SFCI) foi criada em 1994, na estrutura do Ministério da Fazenda, e teve por objetivo dar cumprimento ao Artigo 74 da Constituição Federal de 1988, que instituiu sistemas de controle interno, na esfera de cada Poder, com atribuições, dentre outras, de apoiar o controle externo exercido pelo Tribunal de Contas da União.

Com a criação da SFCI, as unidades seccionais passaram a fazer parte, na época, da estrutura do Ministério da Fazenda, enquanto que às unidades regionais coube desempenhar outras atividades de controle, particularmente de auditoria e fiscalização. Surge então, pela primeira vez, um planejamento estratégico para a atuação dos órgãos de controle interno, iniciando-se, assim, a implantação de um “sistema” integrado, em contraposição a unidades independentes, atuando autonomamente, de modo descoordenado.

A estrutura da Secretaria Federal de Controle Interno foi composta por seis diretorias: a de Gestão do sistema de controle interno; a de Auditoria de Programas da Área Econômica; a de Auditoria de Programas da Área Social; a de

Auditoria de Programas da Área de Infra-Estrutura; a de Auditoria de Contas; e a de Auditoria de Pessoal e de Tomada de Contas Especiais.

Segundo Castro (2004), com a criação da SFC, houve um desmembramento da STN. O Tesouro ficou com as finanças e dívida pública, enquanto que a SFC ficou encarregada da auditoria e contabilidade. Da separação da STN até a promulgação da nova Lei nº 10.180/01, que regulamentaria a SFC, transcorreram-se 88 meses. Tamanha demora se deu pela dificuldade em se separar a contabilidade do tesouro.

Para Castro e Garcia (2004, p. 377),

Lei nº 10.180/01: 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. Trata do ciclo de gestão envolvendo os sistemas de Planejamento e Orçamento, Administração Financeira, Contabilidade e Controle Interno (Auditoria).

Posteriormente, a Secretaria Federal de Controle foi absorvida pela Presidência da República, com a criação da Controladoria Geral da União.

Já quase no final do Governo Fernando Henrique Cardoso, a Controladoria se fundiu com a Corregedoria Geral da União, dela herdando o nome Corregedoria.

4.3 Corregedoria Geral da União

Conforme informe veiculado pela Assessoria de Imprensa da Controladoria Geral da União em 28 de março de 2002, o Governo Federal decidiu reestruturar todo o sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, previsto no art. 74 da Constituição de 1988, para ampliá-lo e reforçá-lo.

O Decreto 4.113/02 transferiu da estrutura do Ministério da Fazenda para a Casa Civil da Presidência da República a Secretaria Federal de Controle Interno e a Comissão de Coordenação de Controle Interno. Já o Decreto 4.177/02, assinado pelo Presidente da República Fernando Henrique Cardoso em 28/03/2002, transferiu para a Corregedoria Geral da União as competências e as unidades administrativas relacionadas ao Controle trazendo para o âmbito da Corregedoria Geral da União toda a estrutura da Secretaria Federal de Controle Interno, criando o embrião da futura Controladoria Geral da União.

A inserção da Secretaria Federal de Controle Interno na estrutura da Corregedoria Geral da União não implicou aumento de despesas nem criação ou extinção de órgãos públicos, razão pela qual tal absorção se deu via Decreto Presidencial, com fundamento no art. 84, VI, a, da Constituição Federal.

A Corregedoria Geral da União, por sua vez, foi criada pela Medida Provisória n.º 2.143-31, de 02 de abril de 2001, no âmbito da Presidência da República, com o objetivo de dar o devido andamento às representações ou denúncias fundamentadas que receber, relativas a lesão ou ameaça de lesão ao patrimônio público.

Conforme dispõe:

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 62 da Constituição, adota a seguinte Medida Provisória, com força de lei:

Art. 1.º A Presidência da República é constituída, essencialmente, pela Casa Civil, pela Secretaria-Geral, pela Secretaria de Comunicação de Governo e pelo Gabinete de Segurança Institucional.

§ 3.º Integram ainda a Presidência da República:

- I- **a Corregedoria geral da União; e**
- II- a Secretaria Especial de Desenvolvimento Urbano.

"Art. 6º – A. À Corregedoria Geral da União compete assistir direta e imediatamente ao Presidente da República no desempenho de suas

atribuições, quanto aos assuntos e providências que, no âmbito do Poder executivo, sejam atinentes à defesa do patrimônio público”.

Parágrafo único. A Corregedoria Geral da União tem, em sua estrutura básica, o Gabinete, a Assessoria Jurídica e a Subcorregedoria-Geral.

Art. 13...

Parágrafo único. São Ministros de Estado os titulares dos Ministérios, o Chefe da Casa Civil, o Chefe do Gabinete de Segurança Institucional, o Chefe da Secretaria-Geral e o Chefe da Secretaria de Comunicação de Governo da Presidência da República, o Advogado-Geral da União e o Corregedor-Geral da União. (BRASIL, 2001b, grifo nosso).

Sempre que for constatada a omissão da autoridade competente, a Corregedoria Geral da União deve requisitar a instauração de sindicância, procedimentos e processos administrativos outros, e avocar aqueles já em curso em órgão ou entidade da Administração Pública Federal, para corrigir-lhes o andamento, inclusive promovendo a aplicação das penalidades administrativas cabíveis. *Além disso, também caberá a instalação de sindicância ou processo administrativo ou ainda representar ao Presidente da República para apurar a omissão das autoridades responsáveis.*

Nos casos em que se configure improbidade administrativa ou atos que recomendem a indisponibilidade de bens, o ressarcimento ao erário e outras providências, a CGU acionará a Advocacia-Geral da União, podendo provocar também a atuação do Tribunal de Contas da União, da Secretaria da Receita Federal, dos órgãos do Sistema Federal de Controle Interno e, quando houver indícios de responsabilidade penal, do Departamento de Polícia Federal e do Ministério Público, inclusive quanto a representações ou denúncias manifestamente caluniosas.

Foi então criado um único organismo que aparentemente não deu certo e que, no início do governo Luiz Inácio Lula da Silva, se transformou novamente no que é hoje, a Controladoria Geral da União.

A transição via Corregedoria, marcada por uma série de discussões e controvérsias em relação ao real papel das figuras do auditor, do controlador e do corregedor, foi efêmera. Castro (2004) argumenta que os auditores nunca devem ser subordinados aos corregedores, pois no dia em que isso acontecer, o auditor deixará sua função para exercer a de corregedor, se abstendo do **Controle Positivo** sobre os atos para efetuar o **Controle Negativo** sobre as pessoas. O antigo Secretário defende a existência das duas instâncias, Controladoria e Corregedoria trabalhando de forma integrada, mas nunca uma sendo subordinada à outra. A Controladoria deve permanecer fazendo o controle antes e durante a execução dos atos pelos administradores públicos, enquanto que a Corregedoria deve exercer seu controle *a posteriori*, avaliando e relatando os atos praticados pelos administradores públicos com vistas a subsidiar com informações o julgamento a ser feito pelo Tribunal de Contas da União. Castro (2004) defende ainda que o controle deva ser dividido em Orçamento, Contabilidade e Auditoria.

A função básica do orçamento deve ser a de permitir a estruturação da informação e limitar os gastos públicos. À contabilidade cabe controlar e informar os fatos, rubricas e valores envolvidos. Por sua vez à auditoria deve se encarregar da avaliação e validação dos atos e valores envolvidos.

4.4 Controladoria Geral da União

No ano de 2002, o Governo Federal transferiu as atribuições de controle interno federal no âmbito do Ministério da Fazenda para a Presidência da República. Passando a ter status ministerial, a CGU, por meio de representações em todos os estados brasileiros, veio desempenhar sua missão de zelar pela boa e regular aplicação dos recursos públicos federais. Segundo Poubel, algumas pessoas propuseram acabar com as unidades da CGU em cada estado, o que ele se posicionou contrariamente, uma vez que os programas de governo de fato acontecem nos estados e nas prefeituras.

Conforme mencionado, ao completar quase um ano de criação, a Corregedoria-Geral da União, voltou a ser chamada de Controladoria Geral da União, passando a ter maiores atribuições, com a incorporação da Secretaria Federal de Controle Interno. Foram também transferidas para a CGU, a Comissão de Coordenação de Controle Interno, assim como as atribuições de ouvidoria-geral, antes a cargo do Ministério da Justiça, além das competências relacionadas ao controle interno e auditoria, que estiveram atribuídas à Casa Civil da Presidência da República.

Os Decretos 4.304/02, 4.428/02 e 4.440/02, assinados pelo Presidente Fernando Henrique Cardoso, promoveram modificações transformando a Controladoria Geral da União em Órgão Central do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal. A partir de então, este novo Órgão passou a ser responsável pela elaboração da prestação de contas anual da Presidência da República, que fica disponível para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade, durante todo o exercício.

A partir de então, para fortalecimento do Sistema de Controle, a CGU assumiu a orientação normativa e a supervisão técnica de todos os seus órgãos, incluídos os setoriais e as unidades de Auditoria Interna das entidades da Administração Pública Indireta. Nas autarquias e fundações federais, a nomeação, designação, exoneração ou dispensa do titular de unidade de Auditoria Interna passou a ficar dependente da aprovação da CGU. Além disso, a contratação de Empresa Privada de Auditoria por órgãos ou entidades da administração indireta somente ficou admitida quando comprovada, junto ao Ministro supervisor e à CGU, a impossibilidade de execução dos trabalhos de auditoria diretamente pelo Órgão Central ou órgãos setoriais do Sistema.

Estes dispositivos disciplinaram também a atuação da Comissão de Coordenação de Controle Interno, como órgão colegiado representativo de todos os diferentes setores do Sistema, com função consultiva. Era presidido pelo Chefe da CGU e composto pelo Subcorregedor-Geral, pelos três corregedores da CGU, pelo Secretário Federal de Controle Interno, pelos três secretários de órgãos setoriais de Controle Interno do Poder Executivo, por um assessor especial de Controle Interno de Ministério e por dois titulares de unidades de auditoria das autarquias e fundações.

Conforme estes Decretos Presidenciais, a Secretaria Federal de Controle Interno se encarregou de auxiliar o Órgão Central na supervisão das unidades integrantes do sistema, no desempenho e conduta funcional dos servidores da carreira de Finanças e Controle, na verificação da consistência dos dados contidos no Relatório de Gestão Fiscal e de apurar irregularidades praticadas por agentes públicos e privados, na utilização de recursos públicos federais.

À Comissão de Coordenação de Controle Interno coube efetuar estudos e propor medidas para integrar operacionalmente o Sistema, sugerir procedimentos para a integração com outros sistemas da Administração Pública Federal e promover metodologia para avaliação e aperfeiçoamento das atividades.

4.4.1 Organograma

De acordo com o Parágrafo Único do Art. 17 da Medida Provisória N° 103 de 1° de janeiro de 2003, a Controladoria Geral da União tem em sua estrutura básica, o Gabinete, a Assessoria Jurídica, a Comissão de Coordenação de Controle Interno, a Subcontroladoria-Geral, a Ouvidoria-Geral da República, a Secretaria Federal de Controle Interno e até três Subcontroladorias, dentre outros setores, de acordo com a seguinte disposição (FIG.4):

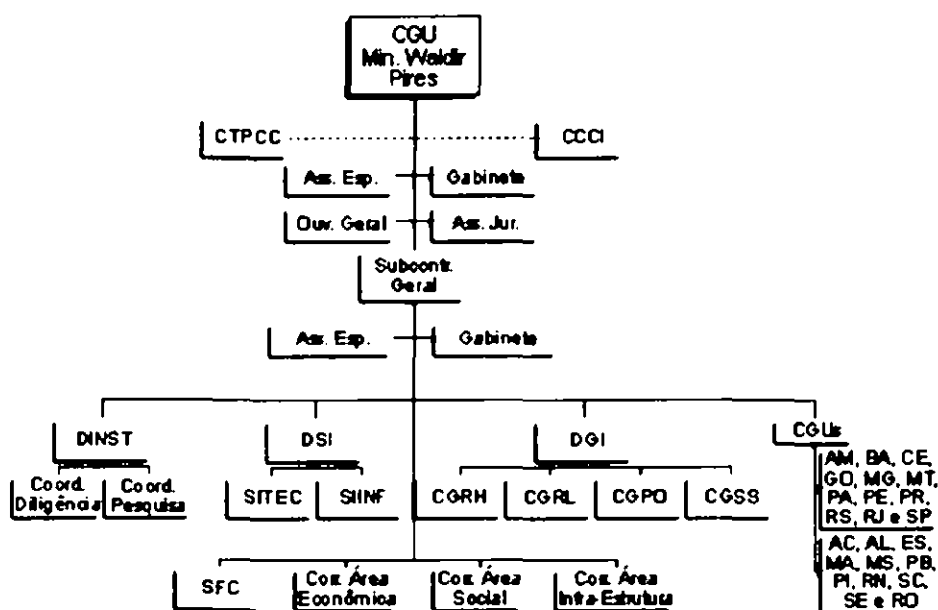


FIGURA 4 – Organograma atual da Controladoria Geral da União.
Fonte: BRASIL, [2003].

4.4.2 Atuação da Controladoria Geral da União

A Controladoria Geral da União executa seus trabalhos de auditoria a partir de um cronograma estabelecido por ela própria, com locais, entidades, organizações e tipo de trabalho a ser implementado previamente definidos em seu Planejamento Anual, atendendo também denúncias de irregularidades e solicitações de entes que desejem ser auditados.

No entanto, a escolha pelos organismos de controle daqueles que seriam visitados, *no passado, foi vista como um possível meio de perseguição política dos governantes em atuação*, que poderiam fazer uso da autoridade conferida para levantar falhas e punir desafetos que tivessem ocupado cargos públicos anteriormente, ou mesmo aos que, ainda em exercício, pertencessem a outras facções políticas.

Com vistas a mitigar e até eliminar esta argumentação dos "perseguidos", foi criada pelo Brasil uma nova metodologia de escolha, por amostragem aleatória, dos entes a serem auditados via sorteio, feito nos mesmos moldes dos desenvolvidos para as Loterias administradas pela Caixa Econômica Federal.

Sorteio de Municípios

A partir de abril de 2003, sem abrir mão de sua ação corretiva, que consiste na apuração de denúncias ou indícios de práticas lesivas ao interesse público, a Controladoria Geral da União passou a contar com um novo instrumento de fiscalização, nunca antes utilizado em nosso país, com vistas à dissuasão da corrupção entre gestores de todas as esferas da administração pública. Mais do que um instrumento de amostragem auditorial, a definição via sorteio dos locais,

no caso os municípios, objeto de inspeção por parte dos auditores da CGU, representou um avanço em termos de imparcialidade.

Anteriormente, sempre que um órgão, setor ou local era escolhido para receber a visita dos auditores, não faltavam aqueles que, descontentes com a escolha, alegavam que o trabalho estava sendo ali desempenhado não com vistas a uma contribuição para a melhoria da gestão dos recursos, mas principalmente, com objetivos que não eram outros senão políticos. Argumentava-se que estavam ocorrendo perseguições políticas com vistas a denegrir a imagem de dirigentes ou ex. dirigentes públicos que atuavam em organismos governamentais nas três esferas de governo, empresas públicas, órgãos e instituições da administração direta, indireta autárquica e fundacional, com participação em qualquer dos poderes constituídos.

Conforme esta nova metodologia, a escolha dos locais a serem auditados passou a ser definida através de sorteios públicos. O atual Secretário Federal de Controle Interno, Valdir Agapito considerou uma "inovação brilhante" o Programa de Fiscalização a partir de Sorteios Públicos, aduzindo que este novo instrumento, é algo que aproxima o governo do povo e que deve contribuir para a criação de uma mentalidade nova, em que os cidadãos compreendam e exerçam na plenitude seus direitos. Segundo Agapito, "o grande desafio é compatibilizar essas novas idéias às práticas já consagradas pelo uso no Controle, de modo a produzir os resultados que a sociedade espera de nós" (BRASIL, 2003j).

O primeiro sorteio teve o universo de 4.036 municípios, montante que representa todos os municípios de nosso país com população igual ou inferior a 20 mil habitantes. Dos cinco municípios sorteados, o de maior população foi Rio

Preto da Eva, no Estado do Amazonas, com 19.910 habitantes, e o menos populoso foi Ribeirão Corrente, em São Paulo, com 4.018 moradores.

O segundo sorteio, realizado em maio de 2003, escolheu 26 municípios, sendo um em cada Estado brasileiro. Em junho, após os ajustes necessários, apontados na fase inicial, o programa passou a sortear mensalmente 50 municípios para serem fiscalizados. A proposta inicial é que também deveria crescer gradativamente o universo participante dos sorteios com a inclusão de municípios de contingentes populacionais maiores.

De abril a outubro de 2003 foram realizados os primeiros seis sorteios de municípios a receberem as visitas dos auditores assim distribuídos (TAB. 1):

TABELA 1

Primeiros sorteios de municípios a serem visitados e auditados pela Controladoria Geral da União

Nº Sorteio	Mês	Número de municípios a serem visitados
1	Abril/2003	5
2	Maio/2003	26
3	Junho/2003	50
4	Julho/2003	50
5	Agosto/2003	50
6	Setembro/2003	50

Fonte: BRASIL 2003g

Aparentemente, uma das iniciativas mais bem sucedidas da CGU, no atual governo, foi o Programa de Fiscalização a partir de Sorteios Públicos. Inédito no Brasil e possivelmente no mundo esta amostragem aleatória fez com que só nos primeiros cinco meses de funcionamento, mais de 180 unidades municipais tivessem sido sorteadas, visitadas e fiscalizadas.

O encaminhamento é feito da seguinte forma: por meio de sorteios, realizados pela Caixa Econômica Federal, que são abertos ao público em geral, utilizando-se os equipamentos dos sorteios de suas loterias, são definidas as cidades onde serão desenvolvidas as fiscalizações especiais. Nas localidades sorteadas, as equipes de fiscais e auditores, compostas em média de dez pessoas cada, não se limitam a examinar contas e documentos. Elas comparecem ao local para comprovar o efetivo emprego dos recursos e atendimento às necessidades da população, uma vez que é do conhecimento de todos que uma verdadeira indústria de notas frias e de documentos forjados tem proliferado no País, nos últimos anos, visando “fabricar” prestações de contas e desviar o dinheiro público para outros fins que não sejam o benefício à sociedade.

As contas e os papéis são analisados, mas a prioridade é a inspeção pessoal e física feita nas obras e serviços, além do contato direto com a população, seja por meio dos conselhos comunitários ou de outras entidades organizadas. Dessa forma, ao se fiscalizar, estimula-se a sociedade a participar do controle na aplicação dos recursos, que, afinal, se originam dos impostos e taxas que lhes são cobrados e que em seu benefício devem ser empregados.

Normalmente, os resultados das inspeções são encaminhados aos Ministérios ordenadores das despesas, em conjunto com as recomendações e

sugestões cabíveis em cada caso. Também recebem os relatórios o Tribunal de Contas da União para as devidas providências e o Ministério Público Federal, quando o caso for passível de providências no campo das ações penais.

Segundo a Assessoria de Imprensa da Controladoria Geral da União,

O sucesso do programa é evidente. Pode ser medido pela enorme receptividade com que as equipes de fiscais são recebidas pela população dos municípios sorteados. E também pelo crescimento geométrico das denúncias encaminhadas à Controladoria-Geral da União: em média, cerca de cem a cada mês, muito mais do que a CGU pode atender de imediato (BRASIL, 2003g).

Conforme falado acima, o programa não fiscaliza exclusivamente as Prefeituras. Seu objetivo é focado na aplicação de recursos federais na área geográfica dos municípios sorteados, seja pelo gestor municipal, estadual ou federal. A importância deste Programa não se constitui apenas em um objetivo normal de divulgação de uma ação de governo. Ele transcende a isso na medida em que se vincula à idéia de inibição e dissuasão da corrupção e da má aplicação dos recursos destinados ao público que, para Rabelo (2004), “talvez seja até pior do que a própria corrupção”, atuando também na formação de uma cultura de participação da sociedade no controle dos gastos públicos, o chamado controle social.

O trabalho da CGU começou cedo a ser visto pela comunidade internacional. O sorteio de municípios a serem fiscalizados ocorrido em setembro de 2003 foi acompanhado pelo conselheiro político da Embaixada dos Estados Unidos no Brasil, Lawrence Cohen, que, após elogiar a iniciativa do governo

brasileiro, assegurou que ela pode servir de modelo para muitos países de outras partes do mundo.

Segundo Cohen:

Não conheço nenhuma experiência melhor nem mais justa do que esta, para um sistema de controle e transparência, e olhe que eu já morei em seis países de cinco continentes. A experiência brasileira pode servir de modelo para muitos lugares do mundo, a exemplo de toda a América Latina e do Leste Europeu. (BRASIL, 2003h).

Para Cohen,

É louvável o esforço do governo brasileiro em levar o controle a toda e qualquer esquina, num país tão grande, com milhares de unidades municipais, algumas delas localizadas em áreas muito distantes e de difícil acesso. Nos Estados Unidos, um trabalho dessa natureza seria fácil de fazer, pois o acesso é fácil e rápido a qualquer canto do país (BRASIL, 2003h)

O conselheiro norte americano destacou o efeito educativo do programa, lembrando que mesmo os gestores não sorteados tendem a aperfeiçoar seus métodos de gerenciamento, já que qualquer um pode ser o próximo sorteado. Depois de considerar ainda, “avançada e aberta” Lawrence Cohen disse que a experiência da CGU que já vem consolidando no Brasil dá força e confiança ao País.

Uma outra evidência de que o mundo acompanha o esforço brasileiro no combate a corrupção é o fato de nosso País ter sido convidado a sediar, em 2005, o IV Fórum Global de Combate à Corrupção, evento que trará ao Brasil ministros de mais de 100 países de todos os continentes para discutir o aprimoramento dos métodos de combate à corrupção e a cooperação nessa área.

Em maio de 2004, a CGU aumentou para 60 o número de municípios do país a serem sorteados todos os meses com vistas a serem visitadas por seus auditores. O novo quantitativo passou a ser computado quando da realização do décimo sorteio de municípios. O ministro controlador afirmou que esta ampliação gradativa está ocorrendo com vistas a se atingir 100 unidades territoriais em cada sorteio mensal.

Com a ampliação para 60 municípios, 7 estados brasileiros tiveram alterado o número de unidades municipais selecionadas em cada sorteio. Minas Gerais, por ter o maior número de municípios, passou de 6 para 8 sorteados, sendo o *mais atingido pelo sorteio entre as unidades da federação*. O Estado de São Paulo passou de quatro para seis municípios, Bahia e Rio Grande do Sul passaram de quatro para cinco, Paraná de dois para quatro, Santa Catarina de dois para três e Tocantins de um para dois. O Ceará foi o único a ter reduzido o número de municípios a serem auditados, passando de três para duas unidades. Essa nova distribuição ocorreu com vistas a permitir uma maior proporcionalidade matemática em relação ao número de municípios existentes em cada estado da federação.

Até maio de 2004, com um pouco mais de um ano de existência, o programa de auditorias selecionadas por sorteio de municípios fiscalizou mais de 380 municípios. As ações de controle geraram milhares de relatórios que foram enviados aos diferentes órgãos públicos responsáveis pelas ações corretivas e pelo acompanhamento das investigações, como os Ministérios Gestores, Polícia Federal, Ministério Público Federal, Tribunal de Contas da União, dentre outros.

Conforme Assessoria de Imprensa da CGU (BRASIL, 2004g), as irregularidades mais encontradas no primeiro ano de funcionamento foram as existências de obras inacabadas ou paralisadas já pagas; uso de notas fiscais frias; indícios de simulação de licitações ou outras irregularidades nos processos licitatórios, incluindo a participação de empresas fantasmas; superfaturamento de preços; pagamento de benefícios sociais a pessoas que não se enquadram nas regras dos programas; falta de efetividade no funcionamento dos conselhos municipais de controle social; falta de acompanhamento, assistência e fiscalização e empreendimentos privados financiados pelo governo e destinados à geração de empregos e o desenvolvimento regional com altos índices de inadimplência e desvio de finalidade etc.

No mês de outubro de 2003, em 49 dos 50 municípios fiscalizados foi constatado que os conselhos e as comissões municipais não possuíam atuação efetiva. Em algumas unidades municipais os conselhos e as comissões foram constituídos apenas formalmente, mas não desempenhavam suas atribuições, deixando de realizar reuniões e de fiscalizar a aplicação dos recursos federais nos programas executados pelos municípios. Entre as irregularidades constatadas, a composição inadequada dos conselhos era comum na maioria dos municípios. Muitas das direções dos conselhos foram escolhidas pelos próprios prefeitos, que indicavam parentes e pessoas do seu círculo de relacionamento ou de seus secretários municipais. Os membros do conselho são muitas vezes, funcionários da Prefeitura, o que pode comprometer a imparcialidade das decisões.

Em outubro de 2003, no município de Pau D'arco, em Tocantins, a presidente do Conselho Municipal de Assistência Social era a Secretária Municipal de Assistência Social, além de esposa do prefeito. Este conselho estava com o mandato de seus membros vencido há quatro meses e sua última reunião havia ocorrido há quase quatro anos.

Neste mesmo mês, foi constatado que o município de Curral Velho, na Paraíba, não criou o Conselho Municipal de Controle Social e quem atuava no acompanhamento do Programa Bolsa Escola era o Conselho Municipal de Assistência Social cuja composição estava incorreta. De seus 16 membros, 10 eram funcionários da Prefeitura. No ano de 2002, o Conselho não se reuniu e a aprovação do cadastro das famílias beneficiadas pelo Programa Bolsa Escola era feita exclusivamente pela Secretaria Municipal de Educação. Parece que a CGU já estava antevendo problemas semelhantes aos que, de forma recorrente, foram demonstrados pela imprensa brasileira em relação ao Cartão do Programa Bolsa Família no ano de 2004.

Até outubro de 2003 os municípios de Viçosa (RN) e Juazeirinho (PB) não haviam criado a Comissão Municipal de Emprego, nem estavam subordinados às comissões de municípios vizinhos, conforme previa a lei. Em Iepê (SP), os representantes dos trabalhadores rurais e do comércio na Comissão Municipal de Emprego sequer sabiam que estavam fazendo parte da Comissão.

Diante desta situação, em outubro de 2003, o Sub-controlador Geral da União, Jorge Hage, propôs que a CGU passasse a agir em duas frentes. A primeira seria a sugestão de medidas legislativas que pudessem alterar a composição e os critérios de nomeação dos membros desses conselhos e que

reduzissem a excessiva pulverização decorrente da multiplicidade de conselhos que existem em número exagerado, notadamente em municípios pequenos, onde não deveria existir um conselho para cada programa federal.

Para Hage, “não existe, nesses municípios, gente qualificada para integrar todos os conselhos. A idéia nesses casos é propor um conselho municipal único, que seja realmente representativo da sociedade civil” (BRASIL, 2003i).

Uma outra frente de atuação da CGU tem a ver com o estímulo ao envolvimento efetivo da sociedade local no controle da administração pública. Segundo ele, através de instrumentos como o Portal da Transparência no qual a CGU está investindo esforços, e da articulação com o Banco do Brasil, Caixa Econômica Federal, Correios e outros órgãos de grande capilaridade, serão levadas informações sobre os recursos transferidos aos municípios para colocá-los ao alcance de qualquer cidadão, suas associações e sindicatos. Com essas e outras medidas, a CGU pretende estimular a consciência da cidadania para o controle social, o que também é requisito básico para que os conselhos locais passem a funcionar efetivamente. Hage acredita que “os representantes da sociedade no conselho têm que se sentir cobrados pela população, permanentemente, sem o que eles acabam caindo na acomodação e na cooptação pelo poder local” (BRASIL, 2003i).

Em 17/11/2004, a CGU efetuou o último sorteio de municípios do ano de 2004 onde foram selecionadas mais 60 localidades. Com este procedimento, chega a 681 o número de municípios sorteados pela Controladoria desde abril de 2003 representando aproximadamente 10% do total de municípios brasileiros.

Parcerias na execução dos trabalhos

Em agosto de 2003, foi definido que a CGU e a Polícia Federal passariam a atuar conjuntamente para aprimorar a fiscalização dissuadindo a corrupção entre gestores de todas as esferas da administração pública. Convênio nesse sentido foi acertado entre o Subcontrolador-Geral da União, Jorge Hage e o Diretor-Geral do Departamento de Polícia Federal, Paulo Lacerda. O Termo possibilita maior efetividade às ações de fiscalização da CGU, inibindo ameaças aos fiscais ou ações de gestores públicos para dificultar deliberadamente o trabalho de fiscalização. Segundo Hage,

Situações dessa natureza foram vividas recentemente pelas equipes da Controladoria-Geral que atuaram nos municípios de Taperoá na Bahia, e Abel Figueiredo, no Pará. Já em Satuba no Estado de Alagoas, ocorreram, até mesmo, assassinatos de pessoas que denunciaram a prática de desvio de recursos públicos. (BRASIL, 2003e)

O convênio estabeleceu que a Polícia Federal fosse comunicada sobre as áreas onde deverão ocorrer as fiscalizações especiais, escolhidas por sorteio ou em consequência de denúncias, deixando de sobreaviso suas unidades próximas a esses locais e destacando agentes para acompanhar os fiscais da CGU sempre que o trabalho de fiscalização apresente algum grau de risco para a integridade física dos servidores.

Outros convênios passaram a ser articulados com o Conselho Nacional de Procuradores de Justiça e com cada Procuradoria de Justiça Estadual, com vistas à integração dos promotores e procuradores com o trabalho de fiscalização desenvolvido pela CGU.

Para Hage,

Acompanhando as ações, seja nos municípios sorteados, seja na apuração de denúncias, os promotores e procuradores poderão *tomar mais rapidamente as providências no âmbito de suas atribuições*, a exemplo do pedido de afastamento de gestores comprovadamente envolvidos com desvios (BRASIL, 2003f).

A articulação passou a ocorrer também junto ao Tribunal de Contas da União e ao Ministério Público Federal, bem como às suas unidades nos Estados. As unidades regionais do Ministério Público Federal participaram das ações de fiscalização em Porto Seguro, Satuba e Eldorado dos Carajás, cujos relatórios de auditoria e fiscalização foram enviados pela CGU ao Ministério Público Federal e ao Tribunal de Contas da União.

Em agosto de 2004, sessenta auditores de todas as unidades estaduais da CGU participaram, em Brasília, de um curso de formação de multiplicadores para um programa com o qual a CGU vai capacitar gestores municipais e integrantes de conselhos encarregados da fiscalização de programas federais desenvolvidos em Estados e municípios de todo o País.

Aparentemente, as ações de fiscalização decorrentes dos Programas de Sorteios têm mostrado que muitos dos problemas encontrados não decorrem de má fé nem configuram desvio deliberado de recursos.

Para Hage “Constatam-se muitas falhas formais decorrentes de despreparo ou desinformação de gestores e da ineficiência dos conselhos, que deveriam acompanhar e fiscalizar a execução dos programas” (BRASIL, 2004b).

Dessa forma, a CGU trabalhou visando capacitar gestores e conselheiros municipais e, após três cursos-piloto, realizados no primeiro semestre de 2004 em

Barbacena (MG), Anápolis (GO) e Ipiaú (BA), começou a preparar multiplicadores para expandir a capacitação de todos os Estados brasileiros.

Os indícios da existência de uma máfia manipulando de forma irregular o cadastro de entidades convenientes com o Governo Federal no SIAFI e seus subsistemas já tinham sido detectados pela CGU, que discute com a Secretaria do Tesouro Nacional a melhor solução para aprimorar os controles sobre a operacionalização desses cadastros. Com isso, busca-se evitar fraudes como as denunciadas pela Operação Pororoca, realizada pela Polícia Federal e CGU nos estados do Amapá, Pará e Minas Gerais conforme informou o subcontrolador Jorge Hage (BRASIL, 2004a).

Nesta atividade conjunta, conforme informações do mesmo site, a CGU forneceu à Polícia Federal, em junho de 2004, os nomes dos funcionários do Ministério da Educação responsáveis pela retirada irregular da inadimplência da Prefeitura de Santana (AP), do cadastro do SIAFI, credenciando-a para o recebimento de recursos federais. Desde meados de 2004 a CGU vem trabalhando junto à Polícia Federal no levantamento das irregularidades em processos licitatórios realizados pela prefeitura de Santana.

Com vistas à redução das fragilidades na operação dos cadastros do SIAFI a CGU e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) pretendem reduzir ao mínimo indispensável a intervenção humana no registro de informações do sistema, no tocante às declarações de existência ou inexistência de débitos perante o INSS, o FGTS e a Receita Federal. Segundo Hage "Para o fluxo dessas informações, seriam estabelecidos links entre esses sistemas específicos e o SIAFI, de modo que as informações sejam transmitidas automaticamente, sem a intervenção de

qualquer servidor” (BRASIL, 2004a). Hage acredita também que o mesmo possa ser feito em relação ao atendimento dos dispositivos da Lei de Responsabilidade Fiscal, através da Caixa Econômica Federal, encarregada de receber as informações das prefeituras.

Para solucionar este tipo de problema, a CGU e STN estudam concentrar em determinados gestores a responsabilidade pela revisão e aprovação de qualquer alteração introduzida no sistema pelos servidores portadores de senhas, uma vez que não é recomendável reduzir drasticamente o número de servidores autorizados, tendo em vista o enorme volume de operações que precisam ser feitas diariamente.

Para Hage, “Isso acabaria por engessar a atividade dos órgãos, impedindo a transferência de recursos para municípios e entidades que, legitimamente, estão em condições de recebê-los” (BRASIL, 2004a).

Publicização dos trabalhos e resultados

Em outubro de 2004 o Superior Tribunal de Justiça (STJ) reconheceu a competência constitucional da CGU para divulgar os relatórios resultantes de suas fiscalizações mensais nos municípios de todo o País. Para o relator, ministro José Delgado, “a Administração Pública deve se orientar pela estrita observância da publicidade e transparência de seus atos” (BRASIL, 2004e), que devem ser informados à população.

Visando impedir que os relatórios fossem publicados no site da CGU, mandatos de segurança preventivos foram interpostos pela União das Prefeituras Municipais da Bahia e pelo município de Pindobaçu /BA contra atos do ministro

de Estado do Controle e da Transparência. Com base nesta decisão, a divulgação dos relatórios passa a ser feita após transcorridos cinco dias para a apresentação de esclarecimentos.

De acordo com os autos deste processo, a CGU escolheu por sorteio o município baiano de Pindobaçu para ser auditado. A União dos Municípios da Bahia e a municipalidade alegaram que o ato era ilegal e abusivo, uma vez que antecipava juízo de valor que somente deveria ser alcançado quando do julgamento dos fatos pelas instâncias competentes.

Para o ministro José Delgado, a pretensão da União dos Municípios da Bahia não foi acolhida, pois não está caracterizada a existência do direito reivindicando, tampouco a sua liquidez e certeza. Alegou ainda este julgador que

O exercício de qualquer cargo ou função pública, notadamente o de chefe do Poder Executivo municipal, demanda a necessária submissão aos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência dentre outros requisitos (Brasil, 2004e).

Para este ministro, é evidente que as informações veiculadas pelo órgão controlador da União, a bem da verdade, visam atender a um comando expresso da Constituição Federal, na medida em que noticia a milhares de contribuintes o destino efetivo da receita fiscal por eles proporcionada, não se cogitando de infração aos princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal, possuindo fiel observância do mandamento de publicidade declarado pela Constituição Federal.

Em decisão unânime (sete votos a zero), o Superior Tribunal de Justiça reconheceu, no dia 24/11/2004, a competência legal da Controladoria-Geral da

União para divulgar os relatórios das fiscalizações que vem realizando mensalmente em áreas municipais de todo o País, quanto à aplicação de recursos federais. A decisão decorreu de julgamento, pela 1ª Sessão do STJ, de um mandado de segurança impetrado pela Federação dos Municípios do Estado do Maranhão, que pretendia impedir a divulgação dos relatórios. Esta é a segunda decisão do STJ sobre a matéria. Na primeira, ocorrida em outubro de 2004, o Tribunal rejeitou, por oito votos contra um, mandado de segurança impetrado pela União das Prefeituras da Bahia, com pretensão idêntica à dos prefeitos maranhenses (BRASIL, 2004f).

Entretanto, não só as denúncias têm sido objeto de publicação por parte da CGU. A elaboração de uma cartilha ensinando a população a identificar e denunciar a prática de desvio de recursos em qualquer esfera da administração pública também passou a ser objetivo da Controladoria. A cartilha, segundo o Ministro Controlador Geral da União, Waldir Pires, deverá, quando pronta, explicar à população as funções e limites da CGU acrescentando que as medidas punitivas dependem dos Promotores, Procuradores, da Advocacia-Geral da União, do TCU, dos Tribunais Regionais Federais e dos ministérios gestores dos recursos.

Apuração de denúncias

O Programa de Fiscalização cujos critérios de amostragem das localidades a serem visitadas pelas equipes de auditoria se dão por Sorteios Públicos não estancou as demais atividades da Controladoria Geral da União. Dessa forma, a CGU permanece atendendo ao grande volume de denúncias, que forem devidamente consistentes e fundamentadas. Com isso, foram desempenhadas

inspeções em várias localidades. Só no período de maio a julho de 2003, foram auditados os municípios de Maragogipe/BA (maio de 2003), Porto Seguro/BA (maio de 2003), Guamaré/RN (maio de 2003), Cansanção/BA (junho de 2003), Eldorado dos Carajás/PA (junho de 2003), Mucuri/BA (julho de 2003), Barra do Corda/MA (julho de 2003) e Satuba/AL (julho de 2003).

A título de exemplo da importância e representatividade deste trabalho em termos de economia de recursos, somente em Porto Seguro o montante de recursos federais envolvido em irregularidades praticadas pela administração municipal, segundo relatório da “força-tarefa”, alcançou R\$ 48.500.000,00 (BRASIL, 2003a).

Com base na gravidade do que foi apurado, a CGU encaminhou o relatório, entre outros, ao Ministério Público Federal, sugerindo o pedido de quebra de sigilo bancário dos destinatários de cheques e ordens de pagamento emitidos pela Prefeitura de Porto Seguro bem como dos beneficiários dos respectivos depósitos. Pouco tempo depois, suportado pelo relatório exarado pela “força-tarefa” da CGU, o Ministério Público solicitou à Justiça Federal o afastamento do prefeito de Porto Seguro, bem como a indisponibilidade de seus bens e a quebra de seu sigilo bancário.

Outro ponto a ser mencionado é o fato de que a Justiça concedeu à Controladoria Geral da União a quebra do sigilo bancário das pessoas envolvidas com remessa irregular de dinheiro para o exterior através das chamadas contas CC-5 abertas na cidade paranaense de Foz do Iguaçu. O acesso às informações destas contas bancárias possibilita ao órgão a identificação de agentes públicos que tenham enviado dinheiro para o exterior de forma irregular. A abertura à CGU

do sigilo bancário das pessoas envolvidas neste caso foi concedida pelo juiz Sérgio Fernando Moro, da 2ª Vara Federal Criminal de Curitiba, onde o inquérito tramita. (BRASIL, 2003d).

As investigações sobre o assunto envolveram, além da CGU, os Ministérios da Justiça e da Fazenda, a Advocacia-Geral da União e o Ministério Público Federal, sendo inclusive objeto de uma Comissão Parlamentar de Inquérito no Congresso Nacional.

Auditorias de Gestão e Fiscalização de Irregularidades em Órgãos Federais

A Controladoria Geral da União vem atuando também nas chamadas auditorias de gestão, que são realizadas de maneira regular e sistemática nos grandes órgãos e programas da administração federal. A partir de uma iniciativa do governo atual, a CGU passou a fazer parte do Conselho de Controle das Atividades Financeiras (COAF). Tal participação é encarada como sendo essencial para o bom desempenho das responsabilidades da Controladoria no que concerne ao combate à corrupção como um dos crimes antecedentes aos ilícitos de "lavagem de dinheiro".

A presença da CGU no Conselho de Controle das Atividades Financeiras é considerada, pelo ministro interino da Controladoria, Jorge Hage, como "um passo importante no combate à corrupção e aos crimes de lavagem de dinheiro uma vez que o primeiro antecede o último"(BRASIL, 2003c).

Atendendo solicitação da Secretaria do Patrimônio da União, a CGU retomou, com nova orientação e metodologia, o trabalho de apuração das

irregularidades referentes a fraudes e grilagem de terras da União no Distrito Federal.

Seguindo esta mesma linha de ação, as auditorias da CGU detectaram irregularidades em licitações do Departamento Nacional de Obras Contra a Seca (DNOCS), recomendando a anulação de quatro licitações para obras de infraestrutura em projetos de irrigação, avaliados em R\$ 478.000.000,00. Na folha de pagamento de pessoal do Poder Executivo Federal, a CGU encontrou irregularidades motivadas por decisões judiciais já caducas, e que continuavam gerando pagamentos, em valores superiores a R\$ 500.000.000,00 anuais. Segundo esta mesma fonte, na Previdência Social, aproximadamente 143 mil benefícios indevidos, irregularidades ou inconsistências foram identificados pela CGU e poderão ser cancelados resultando em uma economia anual da ordem de R\$ 270.000.000,00 (BRASIL, 2003b).

Em 17 de novembro de 2004 os Estados de Santa Catarina, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Amazonas e Rio Grande do Norte, um de cada região geográfica do País, foram sorteados pela CGU para serem fiscalizados quanto à implementação de programas e ações de distribuição de medicamentos à população com recursos repassados, total ou parcialmente pelo Governo Federal. As ações deverão ocorrer sobre os Programas – Farmácia Básica, Medicamentos Excepcionais (ou de alto custo), Hemoderivados e AIDS e Outras Doenças Sexualmente Transmissíveis, envolvendo repasses federais no montante de R\$ 2 bilhões/ano.

A extensão do programa de sorteio dos municípios para os Estados é indispensável, segundo Waldir Pires, para que se tenha conhecimento mais amplo

do destino que os recursos públicos vêm tendo e para que se possa estimular a participação da sociedade no controle sobre a aplicação desses recursos. Uma vez levantados os repasses feitos pela União aos cinco Estados sorteados, para a implementação das ações selecionadas, os analistas da CGU irão a campo examinar o desenvolvimento das ações e proceder à análise dos processos de aquisição, recebimento, armazenamento e distribuição de cada grupo específico de medicamentos (BRASIL, 2004c).

Atuação e relacionamento da Controladoria Geral da União em Minas Gerais

A Controladoria Geral da União e os Ministérios Públicos Estaduais passaram a atuar conjuntamente em ações de fiscalização desenvolvidas em vários Estados brasileiros. Um convênio que trata sobre esta parceria foi assinado em setembro de 2003 pelo Ministro Controlador Waldir Pires e pelo Presidente do Conselho Nacional de Procuradores-Gerais de Justiça do Brasil, Nedens Ulisses Freire Vieira. Com base neste acordo, o Ministério Público passou a participar, dentro de suas atribuições institucionais, das ações de fiscalização executadas pela CGU nos Municípios.

Assim, pôde-se agilizar as providências, no âmbito dos Ministérios Públicos Estaduais, decorrentes das ações de fiscalização e controle, a exemplo da proposição de ações penais, cíveis e administrativas, bem como acompanhar sua instrução, desenvolvendo todas as medidas processuais necessárias. Conforme disse Waldir Pires no ato de assinatura do convênio: “ Nossos passos serão tão mais firmes e consistentes quanto mais conjuntamente atuarmos na defesa do

patrimônio público e pelo fortalecimento da democracia brasileira” (BRASIL, 2004d).

Para Nedens Vieira, que é também Procurador-Geral de Justiça do Estado de Minas Gerais.

A integração dos esforços das duas instituições facilita as ações na busca de acabar com a cultura da corrupção, do desrespeito ao patrimônio público. Os dados sobre desvio de dinheiro público no Brasil machucam (BRASIL, 2004d).

Neste mesmo evento o Ministério Público de Minas Gerais também assinou convênio com a Controladoria Geral da União visando a integração de esforços para atuação conjunta entre as duas instituições. A idéia, segundo o Subcontrolador-Geral da União, Jorge Hage, é, a partir do convênio “guarda-chuva” com o Conselho Nacional de Procuradores-Gerais de Justiça, celebrar convênios específicos com os Ministérios Públicos Estaduais, a exemplo do Ministério Público de Minas Gerais, primeiro a manifestar esse interesse, para institucionalizar a integração das ações dos dois órgãos em todo o País, o que se traduzirá em ganhos de eficiência, economia de esforços e potencialização de resultados.

Um dos problemas levantados pela CGU em Minas Gerais ocorreu no Município de Lontra, onde a Construtora Quadrante Ltda. negou ter participado de uma licitação para a construção de módulos sanitários, apesar de a prefeitura apresentar aos fiscais a documentação do processo licitatório. A abertura e o julgamento do certame ocorreu em 19/06/2002, e o prefeito homologou a licitação e adjudicou a empresa Radier Construções Consultoria Ind. E Comércio Ltda. como vencedora em 24/06/2002. A Radier também foi contratada pela prefeitura

por R\$ 70.000,00 para a construção de um sistema de esgotamento sanitário, mas não finalizou os serviços.

A representação da CGU no Estado de Minas Gerais atua sob três vertentes:

- a) Auditoria / fiscalização: gestão dos órgãos e entidades federais, fazendo o acompanhamento da execução dos programas federais pelo Estado de Minas Gerais e seus municípios; acompanhamento da legalidade dos atos de admissão, desligamento, aposentadoria e pensão de servidores federais em Minas Gerais;
- b) Corregedoria: apuração de denúncias, mediante demanda do órgão central da CGU; e.
- c) Ouvidoria: sub-unidade da Ouvidoria Geral da República, que se encontrava ainda em fase de implantação em 2004.

Visando conhecer mais sobre o trabalho da CGU foram desenvolvidos questionários para serem aplicados aos analistas de finanças e controle e àqueles que por eles são auditados colhendo os resultados que a seguir passarão a ser relatados no capítulo 5:

5 A ATUAÇÃO DA CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO: PERCEPÇÃO DE AUDITORES E AUDITADOS

Dando prosseguimento a este trabalho, foram desenvolvidas duas pesquisas de opinião, sendo a primeira delas (ANEXO A) efetuada junto a analistas/auditores que trabalham na Controladoria Geral da União (CGU) em

Minas Gerais e, a segunda (ANEXO B), junto a dirigentes e funcionários que desempenham suas atividades profissionais nas organizações que por ela são auditadas.

Tanto o trabalho investigativo de pesquisa e coleta de opiniões junto aos analistas, quanto aquele endereçado ao público que recebe suas ações de fiscalização, contaram com o apoio da Chefia da CGU em Minas Gerais que, além de nos ter respondido as perguntas formuladas, intercedeu junto aos seus comandados para que também o fizessem e forneceu a lista dos dirigentes responsáveis pelas entidades que costumam ser auditadas no Estado de Minas Gerais.

5.1 A percepção de Auditores / Analistas da Controladoria Geral da União

Do total de auditores que trabalham na CGU em Minas Gerais, foram escolhidos, para serem entrevistados, aqueles que trabalham há mais de dois anos no Órgão pelo fato de sua permanência por maior tempo lhes permitir acumular o conhecimento e a experiência necessários às respostas aos questionamentos a que foram submetidos.

Quando estudamos determinado tema ou organização, procuramos associar os conhecimentos teóricos, obtidos via revisão da literatura atinente, com a observação do funcionamento desta organização em seu dia a dia e com entrevistas com aqueles que nela militam. Os questionamentos existentes em relação à operacionalização do trabalho atualmente desempenhado pelo pessoal da CGU e suas atuais condições foram dissipados e são transcritos a seguir.

A forma de criação da CGU é do conhecimento de todos auditores pesquisados que responderam em geral que a CGU foi criada como consequência de um conjunto de modificações na área do controle interno do Poder Executivo Federal desde as antigas Inspetorias Gerais de Finanças IGF (1967), Secretaria de Controle Interno SECIN, Controle Interno Setoriais CISET (1979), Secretaria do Tesouro Nacional STN (1985) e Secretaria Federal de Controle SFC (1994). Em 2001 a CGU foi transferida do Ministério da Fazenda para a Presidência, em seguida foi integrada à Corregedoria da União. Em 2003 a Corregedoria se transformou em Controladoria, mantendo a mesma sigla CGU. Foi dito pelos entrevistados também que ela foi criada no governo Fernando Henrique para dar uma resposta à sociedade quanto aos escândalos do caso Eduardo Jorge.

Um dos auditores ouvidos relatou que o Controle Interno Federal iniciou em 1994, com a criação da SFC/MF que depois foi renomeada Secretaria Federal de Controle Interno para cumprir os artigos 70 e 74 da Constituição Federal que definiram pela implementação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Em 2001 o TCU, com base nos trabalhos da SFCl, sugeriu a transferência desta Secretaria para a Presidência da República. Inicialmente ela foi alocada na estrutura da Casa Civil e depois transferida para a Corregedoria Geral da União. Com a posse do Presidente Luiz Inácio Lula da Silva em 2002, a Corregedoria passou a ser denominada Controladoria-Geral da União, elevando-a à categoria de Ministério Extraordinário e seu chefe recebendo a denominação de Ministro do Controle e da Transparência, sendo subdividida em Auditoria, Corregedoria e Ouvidoria.

Quando perguntados sobre a existência de manuais, projetos, informações e relatórios que abordem as formas de atuação e desempenho das tarefas por parte dos servidores da CGU, 88% dos pesquisados alegaram que sim, o que demonstra que o *know-how* que vem sendo desenvolvido até aqui está devidamente registrado e difundido entre seus membros.

Quando do início deste trabalho dissertativo, mais especificamente na época da elaboração do projeto em setembro de 2003, foi colhida junto à chefia da CGU em Minas Gerais a informação sobre a existência de um relatório contendo informações relativas à pesquisa feita no final da década passada junto aos usuários das auditorias. Entretanto o relato dos resultados desta pesquisa parece não ser do conhecimento da maioria dos auditores, pois somente 12% dos entrevistados que nos responderam alegaram conhecer sua existência.

No tocante à instrumentação legal que regula o trabalho desempenhado pela CGU foram relacionados os seguintes dispositivos: Constituição Federal, Decretos 3.591/00, 4.113/02, 4.177/02, 4.304/02, 4.440/02, 4.785/03, 4.923/03, IN CGU 01/03, IN SFC 1/02, Lei 8.443/92, Lei 10.180/01, 10.539/02, 10.683/03, Medida Provisória - MP 2.143-31/01, MP 37/02, Norma de Execução SFC 1/03, IN 01/1997/STN, Lei 8.666/1993, Lei 8.112/1990, Lei 4320/64, Decreto 93.872/1986, IN/Sedap 205/88, decisões do TCU, Decreto 3.591/2000, IN 01/2001, PPA, LDO, LOA, CLT, Lei 8.212 e 8.213, IN/TCU 12/96, 47/2004, 62/2004, IN/SFC 02/2000, IN/TCU 44/2002.

Com relação à existência de artigos, textos, "papers" ou outros materiais publicados que abordam assuntos ligados às atividades da CGU e que sirvam de referencial de pesquisa para a consecução dos trabalhos, foi respondido, por 50%

dos auditores ouvidos, que eles costumam se valer de instrumentos como o Manual de Auditoria que aborda Técnicas de Auditoria para Obras Rodoviárias, de trabalhos monográficos ou de pesquisas junto ao site www.planalto.gov.br , CGU e SFC.

Em torno de 75% dos analistas/auditores entrevistados disseram que existem livros e periódicos utilizados por eles para consulta e informação, o que demonstra uma preocupação destes profissionais em se manterem atualizados em termos das técnicas de execução de trabalhos de auditoria e fiscalização junto à administração pública. Para eles, o aprimoramento do conhecimento é iniciativa do auditor.

Foram relatados, como referencial de consulta, entre outros: Flavio Cruz - Auditoria Governamental e Controle Interno nos Municípios, Helio Mileski - O controle da Gestão Pública, Peter - Manual de Auditoria Governamental, Lino Silva - Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo, Comentários a Lei de Licitações e Contratos Administrativos (Marçal Justen Filho). Revista Informador das Construções. Sites da Internet dos ministérios envolvidos nos programas auditados, Leituras Técnicas, Manual de Auditoria da SFC, Auditoria do Attie etc.

Quando perguntados se a hierarquia da CGU está estruturada satisfatoriamente, atendendo aos anseios das camadas que a compõem, para 63% dos auditores ouvidos isto não se configura. Apenas 25% deles concordam com a forma de distribuição da estrutura e 12% não responderam.

A composição do quadro de funcionários com quantitativos por gênero, área de atuação e nível de formação da CGU em Minas Gerais nos foi informada que se encontra na seguinte condição (TAB. 2):

TABELA 2

Distribuição por área de atuação e gênero dos auditores da Controladoria Geral da União de Minas Gerais

	Masculino	Feminino
Área Meio	4	1
Área Fim	44	22
Ações de Controle	40	18
Áreas de Apoio	5	-0-
Chefia	6	1

Fonte: Pesquisa efetuada pelo autor junto a Analistas de Finanças e Controle da Controladoria Geral da União

Para 75% dos analistas não existem tarefas a serem executadas que determinem a escolha do gênero masculino ou feminino para a sua execução. Os 25% restantes alegam que para as fiscalizações em municípios devem priorizar homens devido aos deslocamentos no interior.

No tocante à forma de contratação de pessoal, todos os auditores responderam que é feita via concursos públicos. Entretanto, também foi respondido que costuma ocorrer indicação política para os Chefes das regionais da CGU.

Todos os auditores ouvidos responderam afirmativamente quando perguntados sobre a existência de algum plano de carreira para a categoria. Entretanto, somente 50% alegaram estar satisfeitos ou plenamente satisfeitos com a forma em que está disposto. Aproximadamente 25% estão parcialmente insatisfeitos e os restantes 25% não souberam responder à indagação.

As principais aspirações e necessidades dos auditores são (GRAF. 1):

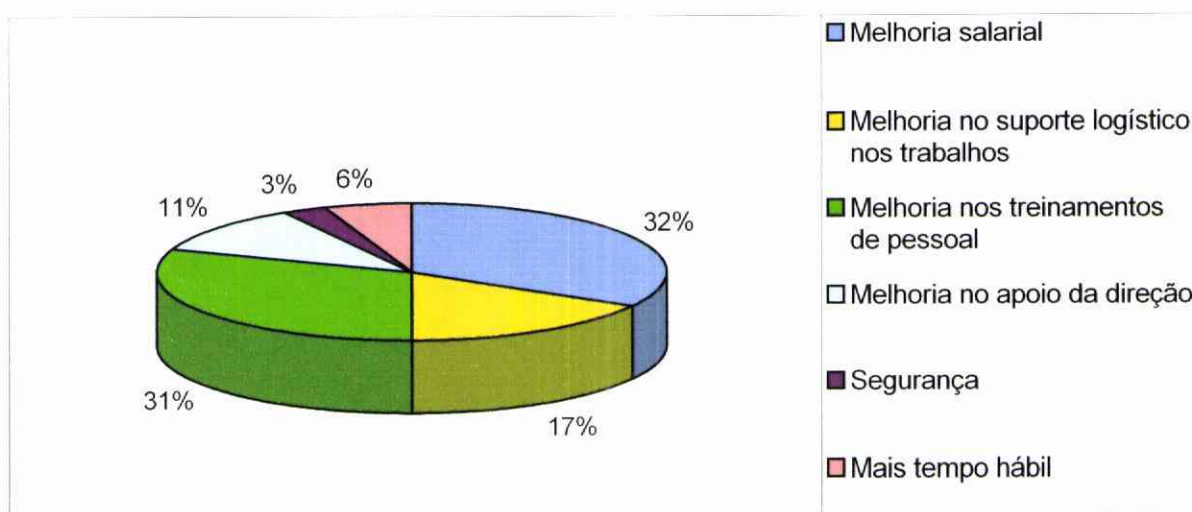


GRÁFICO 1 – Principais aspirações e necessidades dos analistas/auditores

Fonte: Pesquisa desenvolvida pelo autor junto aos Analistas de Finanças e Controle da CGU

Ainda em relação à Estrutura Funcional do Órgão, as críticas e sugestões mais relacionadas pelos analistas foram:

- a) dificuldade de comunicação entre o órgão central e os servidores dos Estados;
- b) falta de prática dos funcionários do órgão central gerando ordens de serviço às vezes inexecutáveis para o tempo disponível nas regionais;
- c) sistema de informática (ATIVA) para envio de informações ao órgão central representa um dificultador para a realização das atividades de auditoria e fiscalização;
- d) necessidade de definição clara das atribuições entre os Analistas de Finanças e Controle e os Técnicos em Finanças e Controle, pois estes, apesar de terem menor remuneração e serem "nível médio", executam ações lado a lado com os Analistas de Finanças e Controle;
- e) distorções na quantidade e qualidade dos cargos de direção de Brasília em relação aos Estados, principalmente em relação à metade das

Unidades da Federação. Além disso, há uma excessiva centralização das decisões em Brasília o que emperra, em alguns casos, o desenvolvimento das atividades.

Com relação à existência de dificuldades encontradas pelos fiscais no desempenho normal das atividades de auditoria, 63% dos respondentes alegaram que sim. Entre as dificuldades relacionadas temos:

- a) o tempo disponível para o trabalho é insuficiente (é quase impossível fazer um bom trabalho de auditoria em uma semana, que é o prazo médio de campo);
- b) afastamentos freqüentes de suas residências, viagens longas e em estradas precárias, relação homens-hora reduzida provocando sobrecarga de trabalho aos auditores, poucos recursos para capacitação dos servidores;
- c) entendimento das ordens de serviço que, às vezes, são incompletas ou confusas, tempo disponível e desnivelamento de conhecimento entre servidores.

No tocante à existência de rotinas de trabalho pré-definidas, tivemos 75% dos entrevistados respondendo afirmativamente. Segundo eles, o sistema ATIVA, apesar das falhas, indica os procedimentos a serem aplicados no caso de auditoria, e nas Ordens de Serviço constam os roteiros a serem seguidos, embora superficialmente, no caso de fiscalizações. Existem também Instruções Normativas, Notas Técnicas, Comunicações Internas e Expedientes em geral.

A definição destas rotinas normalmente se dá pelo Órgão Central em Brasília, por Instruções Normativas, Expedientes etc. ou ainda pela própria regional da CGU no

âmbito da sua atuação por Notas Técnicas, Comunicações Internas e treinamentos.

Quando inquiridos sobre a existência de modelos pré-elaborados para implementação dos trabalhos de auditoria, 63% dos ouvidos responderam afirmativamente, 25% disseram que não e 12% não responderam. Para os que responderam afirmativamente, os modelos são indicados nas ordens de serviço para cada área (financeira, patrimonial, compras, pessoal); advém de Solicitações de Auditoria, relatórios, procedimentos do sistema de informática; Sistema Ativa, modelos de impressos; Ordens de Serviço e Modelos de Relatórios. Para 63% dos auditores entrevistados estes modelos são utilizados no todo ou em parte. Isso ocorre porque existem restrições e dificuldades operacionais que os limitam.

Quando perguntados sobre a existência de sistemas informatizados que permitam a execução mais rápida dos trabalhos de campo, verificamos que 75% dos auditores responderam afirmativamente. Os sistemas mais utilizados são SIAFI, SICAFI, SIAFI GERENCIAL, SPIUNET (consultas) e ATIVA (relatórios). Para alguns dos entrevistados, no entanto, o que existe, ao invés de agilizar, prejudica o andamento célere do processo. Os sistemas informatizados, apesar de muito úteis, demandam um certo domínio por parte dos usuários a fim de poderem ser explorados em sua plenitude. Não só no governo, mas também na iniciativa privada, é comum nos depararmos com empresas em que boa parte de seus funcionários desconhece a capacidade plena das máquinas e sistemas que operam e que, por isso, não conseguem extrair deles todo o seu potencial, se acostumando em ver neles mais defeitos do que qualidades.

Para 63% dos entrevistados, os sistemas hoje existentes são efetivos, entretanto apenas 38% acreditam que eles são utilizados em sua plenitude. Segundo eles, estes sistemas foram desenvolvidos dentro do próprio governo federal através dos seguintes Órgãos: Diretoria de Planejamento - DGPLA da SFC, Ativa criado pela CGU, SIAFI pela STN, SIAPE pelo Ministério do Planejamento etc. Segundo Castro (2004), "participei da elaboração do SIAFI nos oito anos que estive na STN e no ATIVA nos oito anos que fiquei a frente da SFC. Em todos os casos optei por desenvolver os sistemas com os servidores da casa".

Do total de analistas ouvidos, 75% confirmam a existência de modelos de questionários pré-elaborados, utilizados por eles. Os questionários variam de formato conforme a ordem de serviço e normalmente são aplicados nos trabalhos de fiscalização, visando coletar dados junto aos beneficiários dos programas governamentais. Algumas críticas que foram elencadas pelos auditores mencionam que os questionários nem sempre se adequam à realidade encontrada. O Ativa tem sido especialmente criticado pela dificuldade de registro de dados e limitação na extração desses. Outros alegam que são elaborados por pessoas que não têm experiência de campo e seu aperfeiçoamento é demorado. Além disso, alguns são muito superficiais, e como os auditores não têm acesso a sua elaboração, em certos casos, não conhecem adequadamente a finalidade da informação.

Para os analistas, os outros meios utilizados com vistas ao levantamento de informações são: consulta SIAFI, SIAPE, decisões do TCU, circularização, check-list, consultas à Internet, solicitações a outros órgãos federais, estaduais ou

empresas em geral, consulta a colegas mais experientes e arquivos de trabalhos anteriores.

No que concerne à forma de relacionamento dos profissionais da CGU com os funcionários das entidades por eles visitadas verifica-se que para mais de 70% dos entrevistados o trabalho vem sendo desenvolvido de forma profissional sem comprometer o relacionamento entre auditores e auditados o que contribui sobremaneira para o sucesso das atividades (GRAF. 2).

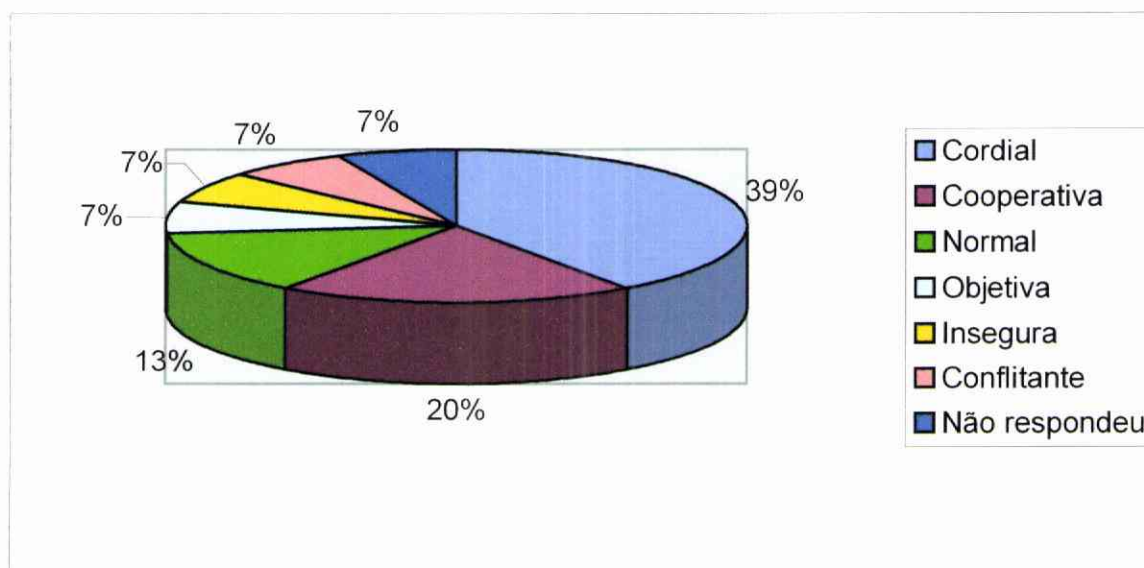


GRÁFICO 2 – Relacionamento com os auditados

Fonte: Pesquisa desenvolvida pelo autor junto aos Analistas de Finanças e Controle da CGU.

Uma outra consequência deste bom relacionamento e da confiança existente entre as partes pode ser sentida quando se constata que 63% dos entrevistados responderam positivamente à indagação se a CGU executa auditorias a pedido dos próprios auditados. A confiança depositada pelo ente auditado no trabalho desempenhado pelo órgão de auditoria corrobora para a melhor consecução das atividades, na medida em que aqueles que recebem os auditores tenderão sempre a atuar em consonância com as necessidades

levantadas, procurando sempre atender às solicitações de maneira rápida e prestativa, contribuindo para a conclusão dos trabalhos de forma segura e em tempo hábil.

Com referência à forma de a CGU se certificar sobre o resultado dos trabalhos, verificando se as pendências estão sendo sanadas, constatamos que 75% dos entrevistados alegaram que a CGU volta para confirmar se as mudanças foram implementadas. Para 63% dos analistas, é comum que sejam enviadas cópias da documentação comprobatória das alterações. Isso também pode ser constatado através do plano de providências onde o auditado demonstra o que pretende fazer em relação aos apontamentos da CGU, o encaminhando a ela posteriormente.

Com relação à existência de relatórios quantitativos sobre a relação que se estabelece entre as falhas apontadas e os acertos promovidos, verificamos que apenas 13% dos analistas alegaram que é fato real. Isso demonstra que o processo auditorial ainda está sendo aprimorado e que atitudes como a de informar a todos sobre os tipos de falhas mais comumente cometidas poderiam auxiliar os entes auditados a ter mais atenção no desempenho de suas atividades no intuito de inibir sua recorrência. Dos auditores / analistas ouvidos, nenhum disse que existem relatórios que demonstrem a redução na recorrência de falhas nas instituições e órgãos após a primeira visita da fiscalização. Esta talvez fosse também uma forma de atuação mais didática que os fiscais poderiam adotar com vistas à supressão da ocorrência de falhas numa organização, que por ventura já tenha acontecido noutra.

Ao serem perguntados se quem recebe os relatórios dos auditores dentro das entidades auditadas costuma responder os pontos abordados contra argumentando o seu conteúdo, todos os ouvidos disseram que sim, e 75% dos auditores alegaram que as respostas costumam ser dadas dentro do prazo concedido. Isto demonstra não só o respeito dos auditados pelo trabalho desenvolvido pela CGU e pelas conseqüências dele advindas, mas também uma preocupação em atuar de forma adequada, inclusive atendendo bem e de forma profissional aos auditores.

Para os pesquisados, o fato de os auditados responderem os questionamentos representa procedimentos previstos na Constituição, tendo em vista o direito do contraditório e da ampla defesa. Além do mais, traz a possibilidade de sanar injustiças (erro do auditor) e de esclarecer pontos que, às vezes, não ficaram definidos no trabalho de campo, uma vez que as respostas são fundamentais ao planejamento de outras ações. Ocorrendo demora nas respostas, superficialidade ou falta de clareza, causa grande dificuldade ao trabalho dos auditores.

Um outro aspecto que poderia ser aprimorado é a inexistência de estatísticas de falhas encontradas, ponto que não foi confirmado por nenhum dos entrevistados. As estatísticas sobre falhas mais recorrentes, caso sejam informadas àqueles que comumente são auditados, contribuem para mitigar a recorrência de erros a serem inadvertidamente cometidos.

Foi perguntado também se os analistas comunicam imediatamente aos auditados as impropriedades, incorreções, irregularidades ou outros tipos de erros que por ventura forem aparecendo durante a visita, sendo respondido

afirmativamente por 88% deles. A alegação dos que negaram esta postura foi de que costuma variar de acordo com o tipo de trabalho, o perfil do auditor e a gravidade da situação. Pelo visto, este tipo de atitude pró-ativa do auditor que visa colaborar sempre para uma melhor gestão, tem reflexos positivos na confiança e no relacionamento existente entre ele e seus auditados.

Na pesquisa, procuramos saber dos auditores quais são as falhas mais recorrentes nas entidades por eles visitadas e obtivemos como respostas: falhas pela deficiência de controles internos e descumprimento de aspectos e rotinas estabelecidas em lei; cadastro de pessoal no SIAPE, falta de conformidade no SIAFI, diárias, passagens e restos a pagar; pagamento de vantagens indevidas, falhas em processos licitatórios, contratações sem amparo legal etc.

Foi perguntado também que tipo de tratamento é dado às falhas que mais acontecem, sendo respondido, entre outras opções, que as falhas são registradas em relatório, como todas as falhas encontradas, com a recomendação visando à correção. Ouvimos também que, quando se deparam com falhas mais simples e de menor impacto (impropriedades), são imediatamente comunicadas e tratadas com o gestor. As irregularidades e falhas mais graves são mais bem analisadas e apresentadas ao final dos trabalhos com indicação de providências e comunicação ao Tribunal de Contas dos Estados ou, ao Tribunal de Contas da União.

Outro ponto abordado diz respeito à existência de encontros periódicos entre o pessoal da CGU e os responsáveis pelos órgãos de auditoria ou controle das entidades auditadas. A pergunta foi feita alegando que, no passado, havia encontros anuais do pessoal do Controle Interno com o das auditorias internas das Instituições Federais de Ensino (IFEs) no âmbito do FONAI, sendo perguntado se

hoje estes encontros ainda estão ocorrendo. Dos que responderam o questionário, 38% alegaram que sim, mesmo percentual dos que responderam negativamente e o restante não soube responder. A alegação por não saber responder é de que não dispõem de informação, pois os encontros costumam ser realizados pelo Órgão Central em Brasília, sem a participação das regionais. Talvez esteja aí um ponto a ser mais bem explorado com vistas a estreitar o relacionamento entre a CGU e àqueles por ela inspecionados.

Na pesquisa, procuramos saber quais as principais reivindicações e críticas das auditorias internas e dos organismos administrativos e de finanças das entidades auditadas, tendo sido respondido entre outras: carência de recursos humanos para executar as atividades dos respectivos setores; inexistência de uma carreira de auditor interno; falta de canal de comunicação formalizado com a CGU, falta de concurso público para o cargo de auditor interno para compor os quadros das organizações que recebem auditoria; falta de treinamento e limitações técnicas e estruturais ao funcionamento adequado dessas áreas etc.

Perguntamos também como são tratadas estas reivindicações no âmbito da CGU, dadas as suas próprias limitações, obtendo como respostas que: sempre que possível, a CGU procura orientar os gestores quanto à observância dos normativos e/ou apresenta sugestões que visam o aperfeiçoamento da gestão pública, uma vez que o poder público estabeleceu lei federal impondo a criação de núcleos de auditoria nas entidades da Administração Indireta. A Regional da CGU vem relatando nas auditorias estas deficiências e vem estudando a viabilidade da realização de encontros periódicos.

Outro ponto esclarecido diz respeito à forma de conduta dos dirigentes na ótica dos auditores. Procuramos saber se os dirigentes auditados estão colaborando efetivamente para o bom andamento dos trabalhos de auditoria, tendo tido resposta positiva de 88% dos auditores pesquisados. Em seguida, verificamos em que medida tal colaboração poderia melhorar na visão dos analistas, tendo sido respondido que os gestores devem buscar o aperfeiçoamento das auditorias internas, estabelecer indicadores de desempenho de sua gestão, procurar atender tempestivamente as recomendações constantes nos relatórios, incrementar esforços técnico – políticos para a criação de carreiras específicas (*administração e auditoria*), *criar estruturas de efetivo funcionamento* e melhorar a organização da documentação e o cumprimento das normas legais. Foi proposto ainda pelos auditores uma maior capacitação de servidores, e um maior intercâmbio com a CGU.

Ao fazer uma avaliação do ferramental disponível para o desempenho dos trabalhos, procuramos verificar se os sistemas hoje existentes, como SIAFI, SIAPE, SICAF etc. são de fato instrumentos de grande valia para os auditores, resposta que foi confirmada por 87,5 % dos entrevistados. Segundo eles, SIAPE e SIAFI são imprescindíveis, pois permitem que os analistas levanten a situação da entidade a ser auditada antes de adentrá-la. Talvez a melhor característica dos sistemas para os auditores é o fato de ser praticamente impossível realizar uma despesa sem o registro no sistema. Eles permitem que se faça uma varredura nas operações e cruzamento de dados, levantando informações analíticas e procedendo ao estudo estatístico. Como principais dificuldades alegadas pelos auditores temos: níveis de acesso são pouco amigáveis à consulta e de difícil

extração de dados, dificuldade de emitir relatórios gerenciais. Para os entrevistados, entretanto, as deficiências destes sistemas são supridas pelos sistemas Gerenciais e Extratores que são úteis às auditorias.

Outro aspecto verificado em relação à opinião dos analistas é se o pessoal auditado domina adequadamente os sistemas informatizados disponíveis, pergunta que foi respondida positivamente por 38% dos pesquisados e negativamente por outros 38%. Longe da unanimidade isso demonstra as diferentes condições existentes entre as diversas organizações comumente fiscalizadas pela CGU.

Foi solicitado aos analistas da CGU que fizessem um comentário sobre o que existe de positivo e negativo em cada um dos sistemas utilizados pela administração pública federal falando o que a CGU sugere para melhor qualificá-los. Os auditores responderam que, de modo geral, possuem riquíssimas bases de dados. Contudo, para eles, é preciso facilitar a consulta e adequar os treinamentos às diferentes clientelas, como por exemplo, os auditores; no SIAFI as informações deveriam ser mais atualizadas sobre prefeituras (convênios). Talvez o acesso direto pelas prefeituras facilitaria tal questão. Os auditores da CGU alegaram ainda que as unidades auditadas costumam se queixar por não terem acesso ao SIAFI Gerencial, entendendo que seria uma boa ferramenta para o auditado.

Com relação à qualidade do trabalho desempenhado pelos organismos que recebem as visitas da CGU perguntamos se, para os entrevistados, a documentação relativa às operações dos órgãos e setores auditados vem sendo tratada de forma adequada. Do total ouvido, 50% disseram que sim, 38%

disseram que não e o restante não soube responder. Como se vê, não houve unanimidade neste aspecto e, muito provavelmente, a visão dos auditores varia em função das diferenças de situação por eles encontradas nos diversos os tipos de organizações que tem sido vistoriadas, sendo umas compostas de profissionais mais ou menos bem qualificados, com melhores ou piores condições para o desempenho de atividades do que outras.

As principais falhas que os analistas costumam encontrar neste sentido são: desorganização no arquivamento e falhas na formalização dos processos, rotinas administrativas defasadas ou inexistentes, falta de segregação de funções, falhas na formalização de processos administrativos (compras, licitações, etc.) e de pastas funcionais dentre outras.

Para incorrer nestas falhas, os auditados costumam alegar, entre outros motivos, que lhes falta treinamento, instruções formais, conhecimento, experiência. Estes quatro aspectos representam sozinhos aproximadamente 60% dos argumentos para o cometimento das falhas. A falta de tempo hábil também é muito representativa pois responde sozinha por 20% das alegações demonstrando que a não reposição de grande parte dos quadros administrativos das entidades públicas nestes últimos anos tem trazido consequências perniciosas para suas administrações (GRAF.3).

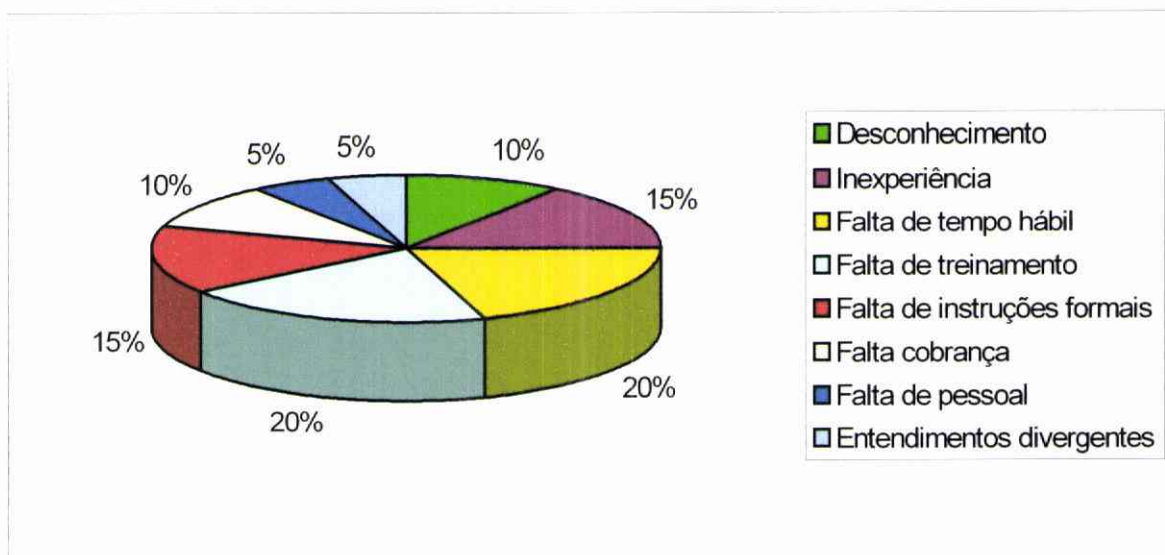


GRÁFICO 3 – Causas para o cometimento das falhas

Fonte: Pesquisa desenvolvida pelo autor junto aos Analistas de Finanças e Controle da CGU.

Foi perguntado aos analistas se os auditados têm razão ao alegarem estes aspectos como argumentos para as deficiências. Todos os que responderam a esta pergunta disseram que sim, fato que demonstra uma concordância de ambos os lados em relação às causas para as falhas comumente encontradas.

Foram colhidas junto aos analistas sua impressão sobre o cumprimento pelas entidades inspecionadas das atividades relativas aos programas de governo. Mais especificamente, lhes foi perguntado se eles costumam ser bem implementados. 50% dos entrevistados responderam negativamente a esta questão. Dos outros 50%, metade disse que sim e a outra metade não opinou. Talvez o não cumprimento de forma adequada dos programas de governo tenha entre suas causas o fato de eles serem constantemente modificados. Essa constatação pode ser inferida na medida em que foi perguntado, aos auditores, se os programas costumam ser modificados ao longo do tempo, e se na sua ótica

isso prejudica as ações de fiscalização. A resposta fornecida por 75% dos ouvidos foi positiva. Como as constantes mudanças são prejudiciais às auditorias, é natural perceber que também o sejam àqueles por elas auditados.

Perguntamos aos analistas a sua percepção sobre a forma como os auditados vêem essas mudanças que vão ocorrendo com os programas, muitas vezes antes de aparecerem os primeiros resultados. Eles responderam que os auditados apresentam preocupação em operacionalizar o programa com novas regras, alegam que as constantes alterações dificultam os trabalhos, pois nem se acostumam a determinado procedimento, ele é alterado o que cria stress, desconfiança e muita reclamação.

No tocante ao tempo médio de duração dos trabalhos de auditoria em cada entidade auditada, verificamos que não há um prazo ideal para todas. Depende do tipo, porte e condições de funcionamento do organismo que estiver sendo inspecionado. Segundo os auditores o tempo médio varia de uma a quatro semanas, sendo que 37% alegam despendar em média 3 semanas e 24% disseram gastar apenas uma semana (GRAF.4).

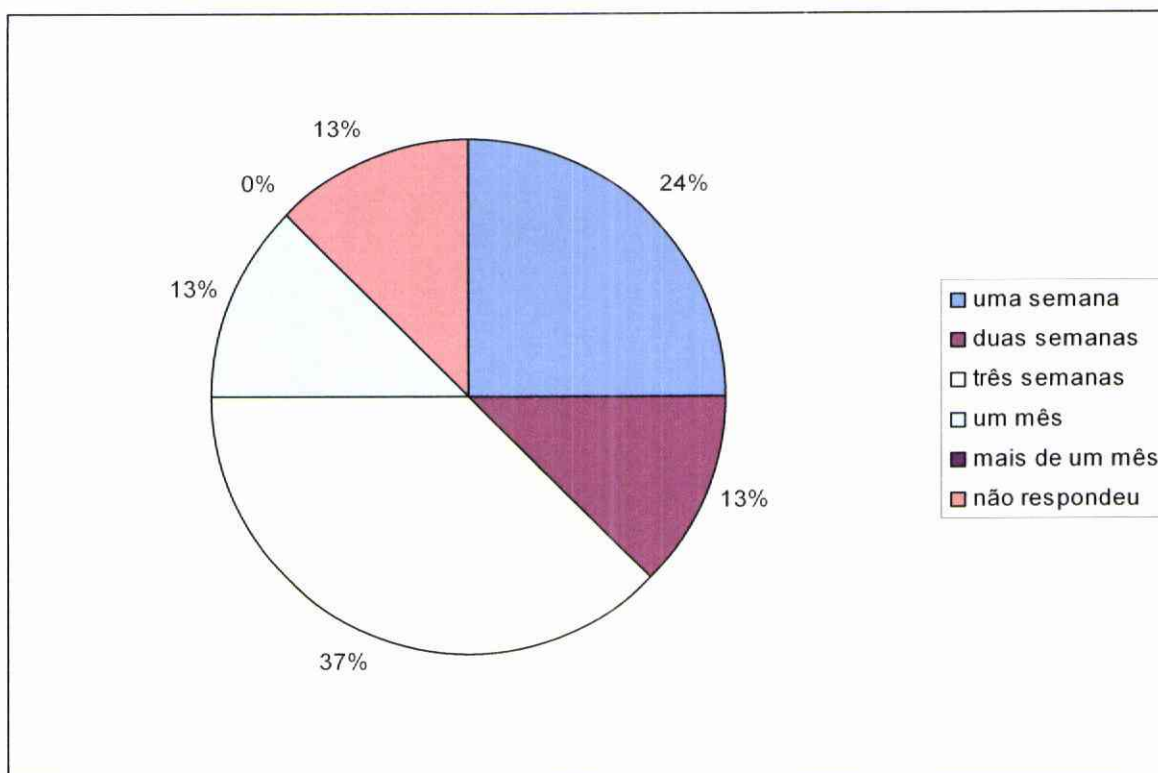


GRÁFICO 4 – Tempo médio de duração das auditorias

Fonte: Pesquisa desenvolvida pelo autor junto aos Analistas de Finanças e Controle da CGU.

Os motivos que costumam provocar mais atrasos nos trabalhos são: localização geográfica dos entes auditados; trâmite burocrático; capacidade técnica dos auditados; deficiências nos sistemas e sobreposição de trabalhos. Às vezes a equipe está fazendo um trabalho e começa a planejar o próximo ou responder e analisar pendências de anteriores.

Procuramos saber também a visão dos analistas da CGU a respeito da metodologia de escolha via sorteio de municípios para a realização das auditorias. Para 38% esta modalidade de escolha é prejudicial ao andamento dos trabalhos. 25% confiam no processo e acha essencial esta forma de escolha do público alvo enquanto que outros 25% acreditam que ajuda pouco. Aparentemente não há unanimidade nisso o que, em se tratando de novas mudanças no serviço público,

é até certo ponto comum de ocorrer dadas às resistências conjunturais a toda e qualquer mudança proposta. Para os auditores, o fato de a maioria dos servidores ter que participar das equipes de sorteio sobrecarrega as equipes de auditoria. Os que defendem este novo mecanismo alegam que o que se está fazendo é à busca do controle social, com efeito coercitivo, demonstrando a importância da ação do controle interno. Os que condenam o processo dizem que cria sobrecarga de trabalho no acompanhamento dos sorteios e aumento de pressão para desenvolvimento dos trabalhos em tempo recorde.

Indagamos junto ao pessoal da CGU como são organizadas as visitas aos municípios sorteados. Segundo eles: sorteados os municípios, as ordens de serviços são geradas pelo órgão central e encaminhadas às regionais nos Estados, as quais procedem à divisão das equipes de acordo com a sua respectiva capacidade operacional; Nomeia-se um coordenador, monta-se a equipe em função do tamanho do município e dos recursos envolvidos, faz-se contato com as prefeituras antecipadamente comunicando a visita e solicitando a separação dos principais documentos a serem analisados; Os prefeitos e respectivos secretários recebem FAX com requisição de documentação a ser separada para auxiliar no período em campo. A partir disso, o trabalho propriamente dito passa a ser desempenhado.

Perguntamos aos profissionais da CGU quantos fiscais geralmente são envolvidos nas missões de auditoria, obtendo de 75% deles a informação de que, para cada trabalho, são designados cinco ou mais auditores. O montante de 13% dos entrevistados alegaram que normalmente os trabalhos envolvem apenas dois auditores. Para eles, alguns fatores definem o quantitativo de pessoal a ser

alocado em cada trabalho, podendo ser: o volume de trabalho a ser auditado, volume de recursos envolvidos nas atividades a serem auditadas, o tamanho da entidade a ser auditada, quantitativo de analistas disponível, capacidade de produção dos auditores e o histórico de indicativos de problemas na localidade.

Quisemos saber também se existe um roteiro prévio que é estabelecido e implementado para a execução de trabalhos em mais de uma cidade ou localidade que fica na mesma região de formas a otimizar os custos de transporte e locomoção das equipes de fiscalização. Deles, 63% dos auditores ouvidos disseram que sim e 25% responderam não. Aparentemente, existe uma preocupação com os custos dos trabalhos, que ocorre quando da escolha das entidades que receberão as visitas, com o fito de garantir a cobertura auditorial mais ampla possível sem perder de vista os custos de deslocamento de pessoal para os trabalhos, dada a enorme extensão territorial de nosso país com os diversos problemas que dela advêm.

Segundo os entrevistados, as características mais marcantes deste planejamento são: serem feitos para curto prazo e procuram conciliar o cumprimento das ordens de serviço demandadas pelo órgão central à realidade da regional, em termos de capacidade operacional e qualidade técnica de seus servidores. Segundo eles, para cada etapa do trabalho existe um planejamento a ser feito, levando-se em conta denúncias, convênios e repasses ou transferências de recursos nos anos mais recentes. Administrativamente, o planejamento é feito em três níveis:

- a) estratégico: CGU - Brasília e colegiado de assistentes da CGU-MG (chefe mais 6 assistentes);

b) tático: Assistentes com equipes de auditores;

c) operacional: Membros da Equipe de Auditoria.

Ao procurarmos saber quem é o responsável pelo planejamento dos trabalhos a serem executados, recebemos como respostas: O planejamento é feito e decidido de forma colegiada por supervisores da CGU; é feito pelo auditor encarregado da execução; o planejamento é feito pelo supervisor do trabalho de campo junto a sua equipe; o planejamento é decidido pelas demandas especiais da área de planejamento da CGU em Brasília.

No que concerne às garantias de manutenção da integridade física, procuramos saber se os auditores, a exemplo dos fiscais do Ministério do Trabalho, costumam temer por sua própria segurança no desempenho normal das atividades. 50% dos ouvidos disseram temer por sua própria segurança, enquanto que 38% deles responderam negativamente a esta pergunta. Perguntamos também em quais trabalhos ou locais este problema é mais acentuado e recebemos como respostas: Na capital, na região metropolitana e cidades grandes onde os beneficiários de programas sociais do governo federal se localizam em favelas; nos trabalhos de campo, onde são desempenhados exames nas áreas municipais no norte de Minas.

Perguntamos então, nesse caso, que providências costumam ser tomadas pela CGU, sendo-nos respondido que, embora não tenham ocorrido casos dessa natureza em relação aos servidores da CGU/MG, existe previsão de auxílio de outras instituições, a exemplo da Polícia Federal. Os auditores costumam ir sempre acompanhados de pessoas conhecidas na comunidade, procuram manter delegados regionais de polícia cientes do deslocamento da equipe ao município,

para que qualquer chamado seja prontamente atendido. Buscam ainda fazer suas viagens em comboio, pernoitar fora da localidade auditada, evitar exposições desnecessárias e acionar a retaguarda da Polícia Federal e Polícia Rodoviária Federal para situações de emergência. Contudo, em Minas Gerais apenas 13% dos entrevistados disseram já ter ouvido relatos de problemas desta natureza.

No que concerne ao trabalho desenvolvido pelo Tribunal de Contas da União, perguntamos aos analistas a sua visão e os comentários que podem ser emitidos, percebendo que o nível de informação sobre o escopo dos trabalhos realizados pelo TCU é mínimo, as estruturas regionais das Secretarias de Controle Externo são pequenas em relação ao volume de trabalho passível de realização, muita demora em julgar os processos de prestação de contas e que as modificações de decisões ao longo do tempo dificultam os trabalhos da CGU.

Procuramos saber dos auditores da CGU como eles vêem o seu relacionamento profissional com o Tribunal de Contas da União, verificando a seguinte situação (GRAF.5):

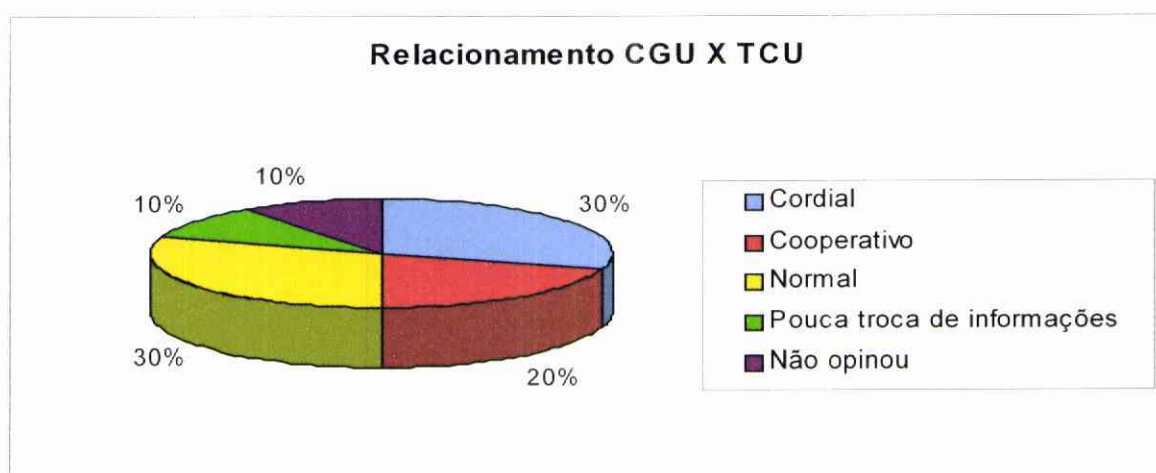


GRÁFICO 5 – Relacionamento CGU X TCU na visão dos auditores

Fonte: Pesquisa desenvolvida pelo autor junto aos Analistas de Finanças e Controle da CGU.

Dos pesquisados, 50% acreditam num profícuo relacionamento profissional classificando-o como cordial ou cooperativo. Outros 30% o vêem com normalidade, demonstrando que em torno de 80% deles encaram esta situação de forma profissional, cada um atuando no âmbito de suas responsabilidades com vistas ao bom gerenciamento da coisa pública. 10% dos auditores ouvidos, acham que há pouca troca de informações entre as entidades o que, se sanado, contribuiria para a evolução do relacionamento com reflexos positivos para todos.

Perguntamos então quais as principais necessidades e dificuldades deste relacionamento e obtivemos como respostas as seguintes opiniões: falta de comunicação por parte do TCU de trabalhos já realizados nas entidades gerando sobreposição de atividades; Pelo fato de haver julgamento de contas a partir de relatórios confeccionados pela CGU, o prazo deste último deveria ser maior. Isto é, mais comparável ao utilizado pelo próprio TCU (mês, frente a uma semana na CGU). Este prazo exíguo ocasiona, normalmente, atropelos quando do período em campo, para verificação, por exemplo, de todas as decisões e recomendações emanadas pelo Tribunal; Cada um está assoberbado com seus próprios problemas, metas e planos de trabalho. As Regionais, tanto do TCU como da CGU, são também negativamente impactadas pelo centralismo em suas estruturas (Decisões em Brasília).

Ao perguntarmos se a CGU vem tendo o apoio do TCU em relação às considerações exaradas em seus relatórios, obtivemos a resposta positiva de 88% dos auditores entrevistados, o que nos leva a concluir que talvez seja este um dos fortes, senão o maior motivo, para o bom relacionamento existente entre os dois organismos, conforme demonstrado no gráfico acima. Para os auditores, quando o

trabalho chega ao TCU, a maioria das constatações é endossada e são feitos os julgamentos de contas regulares ou com ressalvas.

Procuramos saber dos analistas em que nível os aspectos políticos vêm interferindo no bom andamento das atividades. Verificamos que 63% dos entrevistados acreditam que os aspectos políticos têm pouca ingerência nas atividades, 13% acham que não há interferência enquanto que outros 13% admitem muita interferência. Talvez as diferenças existentes entre as organizações auditadas, sua diversidade de características, finalidade, porte, forma de gerenciamento e localização geográfica sejam alguns dos fatores que induzem à participação política até mesmo quando e onde esta for indesejável ao bom cumprimento da função pública.

Para 38% dos entrevistados, em caso de necessidade de punição aos culpados, o TCU vem tendo uma atuação adequada. Isto é negado por outros 38% deles, o que demonstra não haver uma unicidade de pensamento em torno da confiança na atuação do TCU. Acham eles que deveria haver mais explicitação de entendimentos e agilização dos processos, celeridade de atuação, menor grau de interferência política e envio imediato ao Ministério Público Federal para deflagração de Ação Civil contra os gestores irregulares.

No que concerne à cobertura dos fatos e informação dos mesmos à sociedade, procuramos colher dos auditores sua opinião sobre se o trabalho da imprensa vem sendo adequado no sentido de fortalecer o controle das operações da administração pública. De nossa amostra, 50% disseram que sim enquanto que apenas 13% responderam negativamente. Para os analistas, a imprensa atua positivamente nos casos dos resultados dos trabalhos dos sorteios, por meio de

denúncias e esclarecimentos dos fatos. Acreditam também na necessidade de uma melhor atuação da assessoria de imprensa e no preparo de dirigentes e técnicos para o trato com a mídia. Entre os que responderam negativamente a esta pergunta, ouvimos que a imprensa só se interessa em manchete que dê audiência. Não apura e revela fatos com evidências fortes, deturpando situações para criar furos de reportagens e obter maior audiência. Falta ética ao trabalho jornalístico como um todo, com honrosas exceções.

Constatamos com esta pesquisa a diversidade de opiniões entre os auditores denotando diferenças existentes nos trabalhos por eles efetuados, nas suas áreas de formação, nos seus níveis de informação e de desempenho de atividades em organizações e entidades diferentes, o que até certo ponto é normal num órgão deste porte.

5.2 A percepção dos Dirigentes e demais auditados pela Controladoria Geral da União

Concomitante à pesquisa junto aos analistas sobre suas condições de atuação e com vistas a subsidiar uma melhor formação de nossa própria opinião, procuramos obter também a visão do trabalho desenvolvido pela CGU na ótica daqueles que por ela são auditados.

Para tanto, foi enviado questionário (ANEXO A) contendo perguntas aos gestores de 120 entidades¹ comumente auditadas pela CGU/MG, cuja listagem de seus

¹ Tais entidades englobam órgãos da Administração Pública Federal com atuação direta em Minas Gerais. Dentre as que responderam ao questionário incluem-se: Universidades Federais, Comissão Nacional de Energia Nuclear (CNEN), Delegacia Regional do Trabalho de Minas Gerais (DRT/MG), Caixa Econômica Federal (CEF), Fundação Nacional de Saúde (FUNASA), Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), Delegacia da Receita Federal (DRF), Escolas Agrotécnicas Federais (EAF's), Companhia Nacional de Abastecimento (CONAB), Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN/MG), Centros Federais de Educação Tecnológica (CEFET's), Companhia de Pesquisa de Recursos Minerais (CPRM), Departamento Nacional de Produção Mineral (DNPM).

representantes foi gentilmente fornecida pela Controladoria de Minas Gerais (ANEXO C). Destes 120 questionários obtivemos respostas com as opiniões de 29 perfazendo uma amostragem de 24,17%.

A primeira indagação feita é se eles vêm recebendo visitas do pessoal da CGU para fins de auditoria nos últimos anos, cuja resposta foi afirmativa por 100% dos pesquisados.

O tempo médio decorrente desde quando foram auditados pela primeira vez varia de 2 a 4 anos para aproximadamente 50% dos pesquisados. Sendo distribuído da seguinte forma (TAB.3):

TABELA 3

Períodos em que os auditados vem recebendo visitas da CGU ou dos órgãos que a antecederam

Número de anos em que vem sendo auditado	Percentual
1 ano	6%
2 anos	16%
3 anos	8%
4 anos	24%
5 anos	4%
7 anos	2%
8 anos	4%
9 anos	2%
10 anos	8%
12 anos	4%
15 anos	8%
Não respondeu	14%

Fonte: Pesquisa desenvolvida pelo autor junto a representantes de entidades auditadas pela CGU.

No tocante à existência de regularidade nas visitas, verificamos que 83% dos entrevistados alegaram que sim, enquanto 14% negaram sua regularidade e 3% não se manifestaram. Para 58% dos pesquisados, a periodicidade das visitas é anual, 28% alegam receber os auditores duas vezes por ano e apenas 14% disseram receber esporadicamente os auditores da CGU. Verifica-se com isso, a recorrência das visitas dos analistas, fator de enorme importância para inibir erros e desvios de conduta dos auditados, sabedores de que seu trabalho é constantemente conferido.

O tempo médio de duração de cada trabalho nas instituições também foi levantado, verificando que 56% dos auditados costumam receber os auditores *para trabalhar em suas entidades por período de uma semana*. Para 28% dos auditados, os trabalhos duram em média duas semanas, 7% alegam durar 3 semanas e 6% disseram durar um mês ou mais.

Com referência ao elemento surpresa de cada trabalho, perguntamos se as visitas são previamente agendadas pelos auditores, permitindo que os auditados preparem a entidade para recebê-los, obtendo como resposta que 93% dos auditados são comunicados previamente a respeito das atividades a serem realizadas em suas organizações. 55% dos auditados são informados via carta ou ofício, 27% alegam receber a confirmação por telefone, 11% por e-mail e 5% via FAX. Uma vez comunicado a intenção de se proceder à auditoria, 59% dos pesquisados afirmaram que a CGU lhes concede tempo de preparação para receber os auditores, fato negado por 38% dos ouvidos. Chegaram a dizer inclusive que não há tempo hábil para atender à primeira Solicitação de Auditoria ,

que normalmente vem por FAX. O tempo concedido é suficiente apenas para preparar a sala, computadores etc.

Indagamos quem na entidade é o responsável pelo atendimento inicial aos auditores e obtivemos a seguinte resposta (GRAF.6):

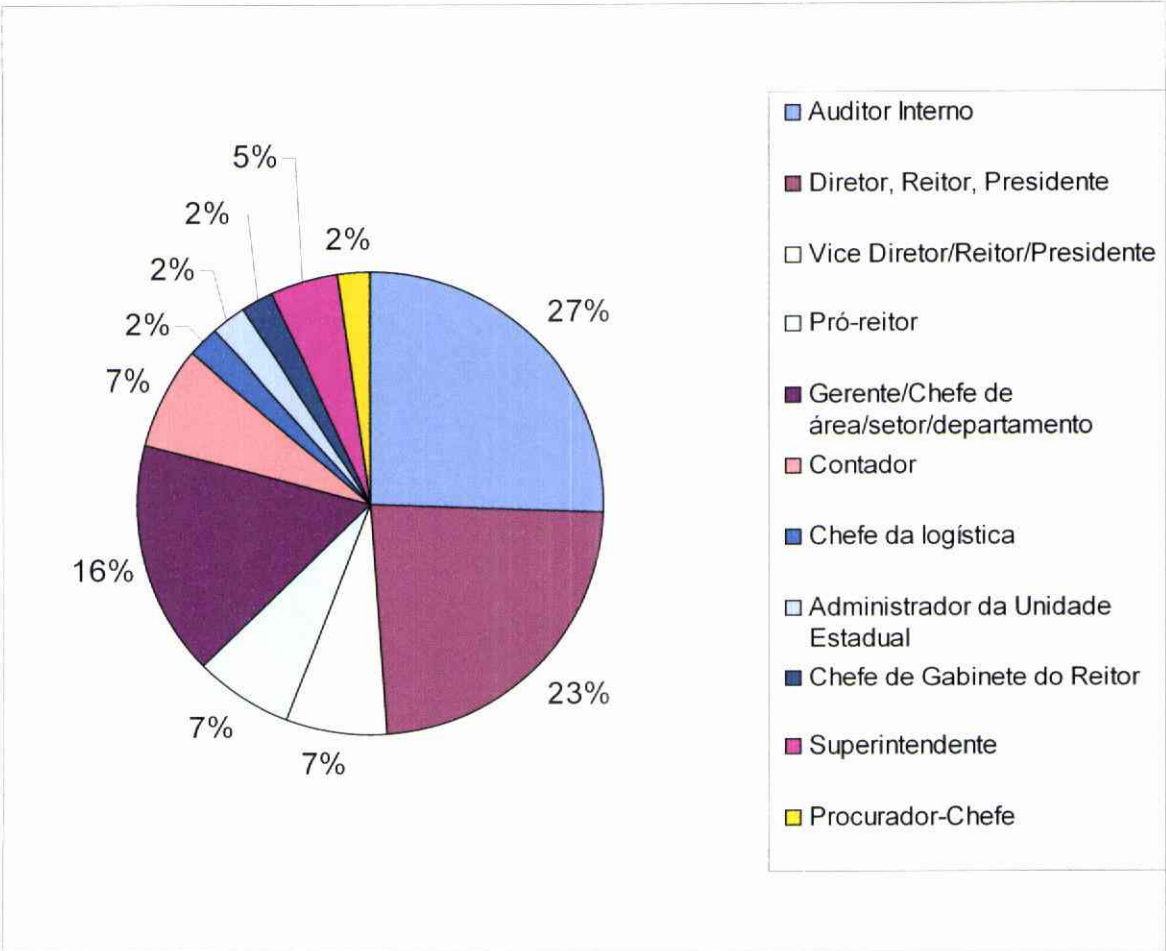


GRÁFICO 6 – Responsável da entidade pelo atendimento aos analistas / auditores da CGU
Fonte: Pesquisa desenvolvida pelo autor junto aos representantes de organizações auditadas pela CGU.

Em 50% dos locais auditados, o pessoal da CGU é recebido geralmente pelos Auditores Internos, Diretor, Reitor ou Presidente. Noutros 30% é recebido geralmente por Gerentes, Chefes de Área, Setor ou Departamento ou Pró-reitor. Isso demonstra pelo menos três aspectos:

- a) nível de integração existente entre a CGU e as entidades inspecionadas;

- b) interesse no desempenho adequado das funções relativas ao administrador público que deve prestar contas de seus atos;
- c) grau de preocupação com possíveis desdobramentos que possam advir dos trabalhos ali executados.

Para 43% dos auditados ouvidos, o relacionamento com o pessoal da CGU pode ser considerado cordial, 33% o classificam como cooperativo, 16% alegam ser normal enquanto que 8% disseram ser objetivo.

No que concerne ao enfoque dos trabalhos de auditoria, perguntamos aos auditados que tipo de áreas ou programas de sua instituição/entidade costumam ser mais visadas nas auditorias da CGU (GRAF.7).

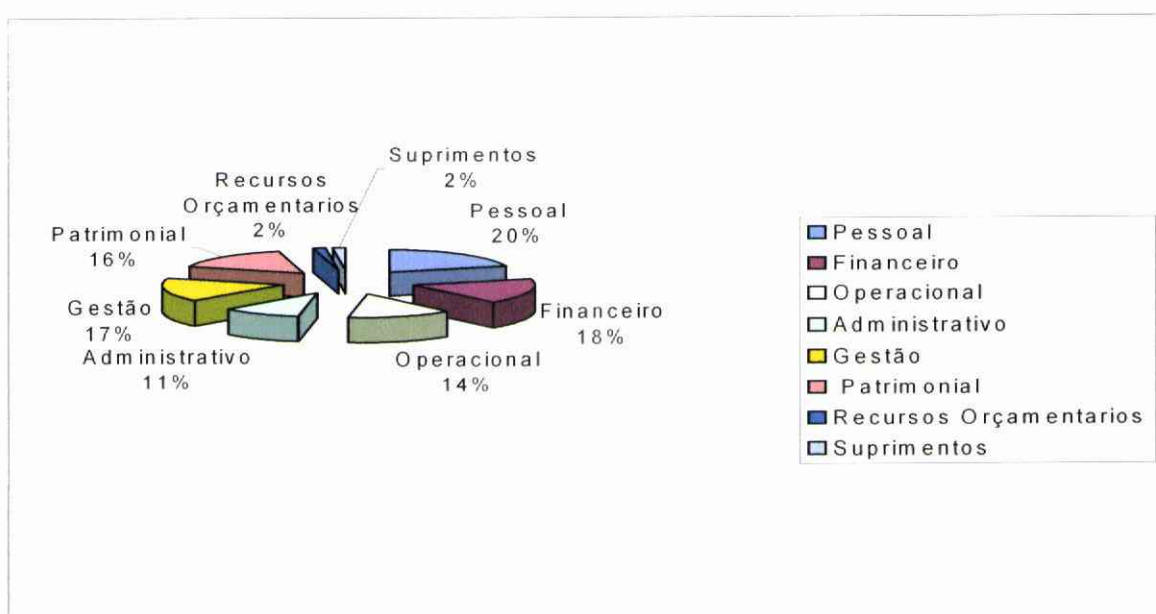


GRÁFICO 7 – Áreas mais abordadas pelos analistas / auditores da CGU

Fonte: Pesquisa desenvolvida pelo autor junto aos representantes de organizações auditadas pela CGU.

Como se vê, a área objeto de maior preocupação por parte dos auditores na visão dos auditados é a de pessoal, com 20% dos que responderam, talvez motivados por ser a que costuma envolver mais recursos ou historicamente ter se mostrado

repleta de problemas. Seguem ainda os setores Financeiro com 18%, Gestão com 17%, Patrimonial com 16%, Operacional com 14% e Administrativo com 11%.

Perguntamos aos auditados quais são as principais dúvidas e questionamentos que os auditores costumam ter e obtivemos como respostas que os questionamentos são dirigidos, quase que totalmente, por meio de Solicitações de Auditoria e se referem às diversas áreas da gestão: financeira, patrimonial, de pessoas etc. Dentre estas, os pontos mais enfocados referem-se às despesas inseridas na folha de pessoal, aos contratos e convênios vigentes, em especial quando o contratado/ conveniente for a Fundação de Apoio, sendo também relevantes os questionamentos relativos ao patrimônio da entidade, tanto móvel quanto imóvel. Na área de pessoal, questionam sobre a legalidade e fundamentação de pagamentos na folha, na área de contratos e convênios, solicitam a documentação e dados para formarem opinião. Ocorrem questionamentos em relação à gestão do crédito tributário, seus sistemas de controle e funcionamento, processo administrativo fiscal. Preocupam-se com a extrapolação de prazos legais e fiscalização dos contratos e convênios, serviços de terceiros contratados, cumprimento do disposto na Lei Federal de Licitações Públicas 8.666/93 para suprimento de bens e serviços e cumprimento das metas estipuladas no PPA. Procuram conhecer sobre a Arrecadação de Receitas Próprias com vendas de livros, concursos públicos, aluguéis, vendas de imóveis, postos de combustíveis, sobre as especificidades da legislação mineraria, atuação do órgão em relação e ela etc.

Quisemos saber dos entrevistados se, uma vez levantado o ponto, é concedido tempo suficiente e condições para a resposta da organização ou ente

auditado. Para 79% dos ouvidos, a CGU concede tempo suficiente para que as entidades possam se pronunciar garantindo o direito ao contraditório. Os restantes 21% alegam não haver tempo suficiente para isso.

Solicitamos então que os entrevistados emitissem críticas e sugestões a este respeito verificando, entre outros aspectos que, para os dirigentes, tem sido extremamente difícil conciliar a rotina diária de uma administração de grande porte e complexidade com o atendimento às Solicitações de Auditoria. Segundo eles, ao longo do tempo, foram aprendendo a trabalhar juntos, de um lado a Organização, assimilando a forma da SFC/CGU questionar e, do outro a própria equipe de auditoria descobrindo e, de certa forma, experimentando o dia a dia de uma administração universitária. Para eles, hoje existe mais respeito do auditor para com o auditado e do auditado para com o auditor, pois se alcançou um ponto de equilíbrio nessa relação. Alguns entrevistados entendem que o enfoque deveria ser voltado para a qualidade da aplicação dos recursos públicos, sem desprezar, entretanto, o aspecto da Legalidade. Disseram ainda que a CGU não considera que a Entidade tem que continuar cumprindo suas rotinas ao mesmo tempo em que atende suas Solicitações de Auditoria. Foi respondido também que, em muitas situações auditadas, não são observados os resultados alcançados, mas quase tão somente o cumprimento da legislação. Alegaram ainda que, para manter a Organização funcionando, muitas vezes o cumprimento absoluto e irrestrito da legislação atrapalha, tendo em vista a falta de autonomia e a dinâmica da vida acadêmica.

Para desenvolver Ciência, Tecnologia e Ensino Superior de qualidade é preciso avaliar os resultados e não apenas o cumprimento retilíneo da legislação,

que é confusa e contraditória. Sugeriram também que deva haver maior discussão durante a apresentação das respostas para que os auditados possam solucionar possíveis erros durante o andamento dos trabalhos.

Perguntamos como o auditado vê o perfil dos profissionais da CGU em relação à capacidade técnica e profissional e recebemos como resposta (GRAF. 8):

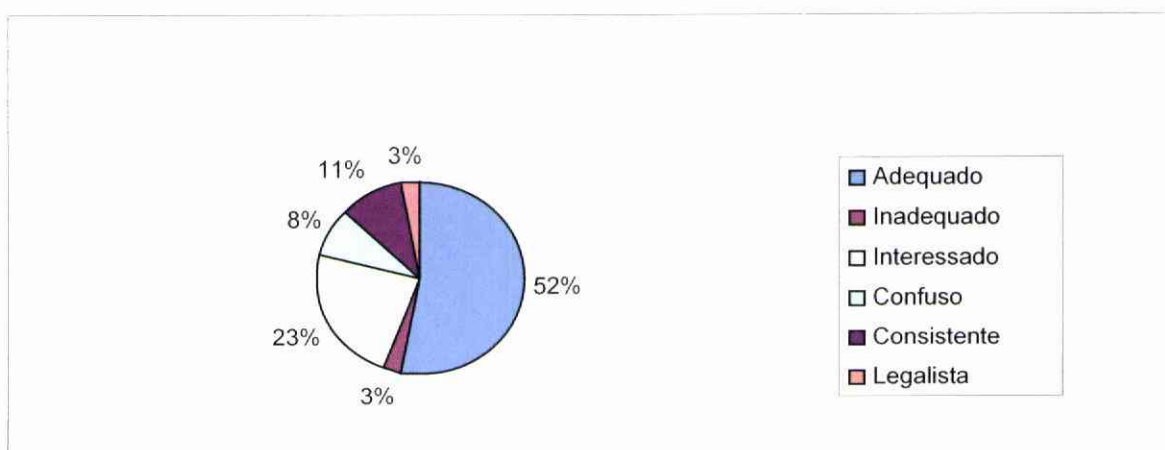


GRÁFICO 8 – Perfil profissional dos auditores da CGU na visão dos auditados

Fonte: Pesquisa desenvolvida pelo autor junto aos representantes de organizações auditadas pela CGU.

Para mais de 50% dos entrevistados, o perfil profissional dos auditores está adequado ao desempenho normal de suas atividades. Aduzindo àqueles que vêem os auditores como pessoas interessadas e com comportamento consistente, constata-se que 86% dos auditados ouvidos têm uma impressão favorável dos profissionais da CGU. Para 61% dos entrevistados, os auditores atuam mais como colaboradores das organizações que inspecionam enquanto que os outros 39% os vêem mais como inquiridores nos trabalhos.

Levantamos junto aos auditados sua impressão sobre a forma como são distribuídos e implementados os trabalhos pelas equipes de auditoria da CGU e

verificamos que 75% dos respondentes acreditam que a forma de distribuição dos trabalhos está adequada. Já 18% deles discordam deste posicionamento, alegando que os trabalhos são distribuídos e implementados de forma inadequada. Perguntamos então que críticas poderiam ser feitas em relação a esta forma de distribuição e implementação e ouvimos alegações de insuficiência de tempo para as auditorias, necessidade de conduta mais homogênea dos auditores e de melhor aproveitamento das visitas.

Perguntamos se existem parcerias entre analistas da CGU e pessoal das auditorias internas das organizações vistoriadas nos trabalhos, obtendo resposta negativa de 66% dos entrevistados e positiva de 31% deles. Isto demonstra uma carência dos auditados que precisam de um maior apoio dos analistas para executar suas atividades, sempre dentro do que legislação preconiza, para o bem da coisa pública. Para aqueles que responderam positivamente, os relatórios produzidos pela AUDIN são enfatizados em suas recomendações, portanto sendo reafirmados. Esperam colaboração mútua para o trabalho de Auditoria. Segundo eles, a CGU está mais aberta ultimamente ao diálogo, sendo possível estabelecer entendimentos que melhoram o trabalho da entidade auditada. Há muito a fazer para aperfeiçoar as organizações. Há muita desconfiança que prejudica a parceria em prol da melhoria do funcionamento dos órgãos que é o objetivo de todos. Alegaram ainda que, a partir do exercício de 2003, a entidade solicitou previamente as linhas de trabalho para serem distribuídas antecipadamente às áreas envolvidas objetivando melhor atender o Programa de Trabalho proposto.

Uma outra visão desta parceria foi experimentada quando o departamento de auditoria interna do organismo auditado procura conduzir os trabalhos

preferencialmente nas áreas onde a controladoria não atuou. Em contrapartida, a CGU verifica os relatórios de auditoria interna para auxiliar em seus trabalhos, reforçando, se necessário, a implementação das recomendações. Desta forma, se consegue ampliar o campo de atuação e diminuir o nível de exposição dos gestores. Constatou-se, por fim, o atendimento específico da legislação vigente, onde a entidade passa os relatórios de auditoria interna para os analistas da CGU, bem como as constatações das soluções implementadas pela Administração.

Perguntamos aos auditados quem deveria ser a pessoa ou cargo mais indicado, ao qual deveria ser centralizado o relacionamento de sua instituição com os auditores e obtivemos como resposta (GRAF. 9):

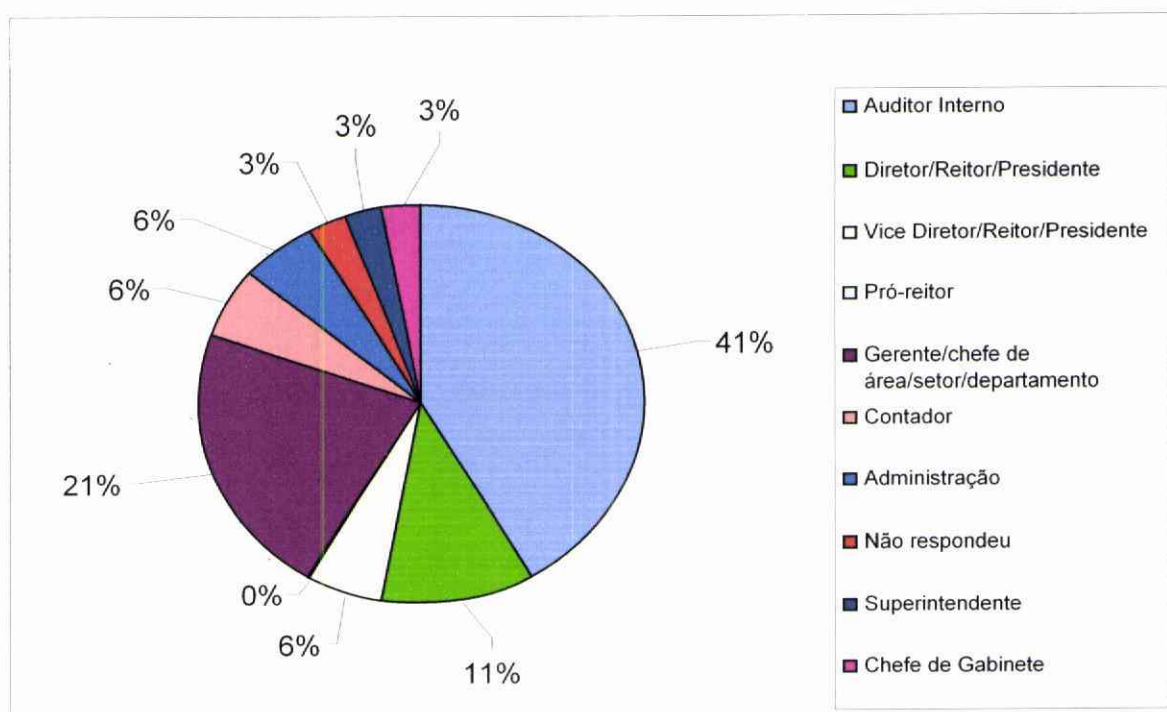


GRÁFICO 9 – Devem se responsabilizar nas organizações auditadas pelo contato com os analistas da CGU.
Fonte: Pesquisa desenvolvida pelo autor junto aos representantes de organizações auditadas pela CGU.

A maioria dos que responderam acredita que o contato deva ser feito com os auditores internos 41%, gerentes ou chefes de setor, departamento ou área com 21%. Diretor, Reitor ou Presidente com 11%. Isto demonstra o grau de comprometimento e preocupação dos auditados em relação ao trabalho desenvolvido pela CGU bem como de seus desdobramentos.

Perguntamos aos entrevistados como eles têm visto as mudanças na forma de execução das auditorias. Para 13% deles, ela mudou para pior, 17% acham que não alterou enquanto que os 70% restantes acreditam que mudou para melhor.

Para os auditados, percebe-se um leve avanço quanto à auditoria voltada para os resultados alcançados pela instituição, porém ainda há uma predominância dos trabalhos relacionados à legalidade dos atos. Acreditam ainda que melhorou no controle e não na execução. A área de controle cresceu muito no Brasil nos últimos anos, com reforço de pessoal desproporcional ao crescimento do pessoal da execução. Ou seja, o controle tem funcionários bem qualificados, bem treinados, bem remunerados e em número suficiente para o exercício de suas atividades. Enquanto isso, a área que executa tem perdido funcionários sistematicamente sem reposição, em todo o poder executivo. Com isto, costuma ocorrer recomendações dos auditores que os auditados sequer têm pessoal para executar. Uma outra visão garante que, hoje, há maior rigor na verificação do cumprimento da legislação. Alegam também que as auditorias no sistema público são importantes, mas uma auditoria de papel em nada melhora uma Organização. Se considerasse as especificidades das Entidades e os resultados dos atos administrativos, as auditorias da CGU seriam mais proveitosas para o país.

As auditorias da CGU melhoraram o cumprimento das leis pela organização, o que quase nunca significa melhoria da entidade no desenvolvimento de suas atividades-fins. Ouvimos ainda que a mudança no processo de execução é negativa quando tende a inviabilizar a administração da unidade.

Existem aqueles que alegam também que o pior aspecto é a quantidade enorme de Órgãos determinando tarefas que os colocam em conflito com seus dirigentes máximos e não aceitam as auditorias setoriais como parte integrante do sistema federal de controle, com remuneração e apoio técnico. Verificamos que, na visão de alguns entrevistados, os auditores fazem um diagnóstico da organização no momento da auditoria, que comparado com diagnósticos feitos em auditorias anteriores, mostra avanços ou retrocessos em relação aos temas abordados.

Procuramos saber em que medida os auditados acham que o trabalho executado pelos analistas da CGU tem colaborado para o melhor desempenho de seu órgão. Para 52% dos entrevistados a CGU colabora, 17% acreditam que ajuda muito, 10% pensam ser essencial, mesmo percentual dos que responderam que a CGU pouco colabora.

Perguntamos então se eles acham válido o trabalho atualmente desempenhado pela CGU obtendo o seguinte resultado (GRAF. 10):

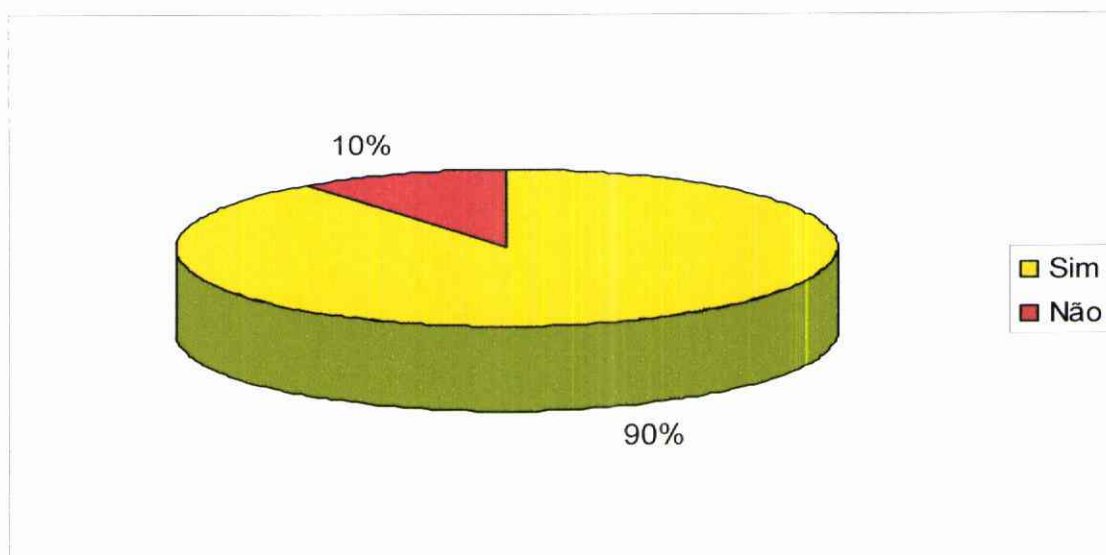


GRÁFICO 10 – Validade / Utilidade do trabalho desempenhado pelos auditores da CGU.

Fonte: Pesquisa desenvolvida pelo autor junto aos representantes de organizações auditadas pela CGU.

Para 53% dos entrevistados, o trabalho desenvolvido hoje pela CGU tem colaborado para a melhoria das condições gerais das áreas e entidades que auditam. 39% deles acreditam que suas atividades não influem, enquanto que apenas 8% pensam ser elas prejudiciais ao funcionamento dos setores objeto de inspeção. Esta resposta está em consonância à da questão anterior onde 90% dos entrevistados acham válidos os trabalhos dos auditores e apenas 10% pensam que não.

Perguntamos então aos auditados se eles costumam se reunir com a CGU em eventos que promovam a melhoria da qualidade dos serviços. 41% deles responderam afirmativamente a esta questão, que foi negada pelos restantes 59%. Parece estar aí um dos pontos que merecem ser mais bem explorados no relacionamento entre auditores e auditados. Para ter uma melhor acolhida nos trabalhos de auditoria devem-se atuar sempre como parceiros daqueles que trabalham nas frentes de execução. Reuniões freqüentes, contendo temas ligados

às necessidades das entidades, costumam ser de grande importância na medida em que promovem a disseminação de conhecimentos, atingindo com amplo espectro várias entidades comumente auditadas. Desta forma obtém-se a confiança do pessoal envolvido o que permite a tramitação mais célere e profícua das atividades auditoriais.

Para os auditados, nas reuniões já ocorridas, costumam representar as instituições os auditores internos, diretor, reitor, presidente, superintendente, pró-reitor, gerente, chefe de área, setor ou departamento, contador e procurador nas seguintes proporções (GRAF. 11):



GRÁFICO 11 – Representam a organização nas reuniões com o pessoal da CGU.

Fonte: Pesquisa desenvolvida pelo autor junto aos representantes de organizações auditadas pela CGU.

Para 92% dos entrevistados, os representantes das entidades que comparecem aos encontros com o pessoal da CGU dominam os assuntos abordados a fim de repassá-los aos colegas que não participaram dos eventos, o que nos leva a crer na real importância destes eventos. Segundo eles, em termos percentuais, os assuntos mais abordados nos encontros como sendo motivo das principais preocupações dos auditores estão relacionados às seguintes áreas, setores ou departamentos (TAB. 4):

TABELA 4

Locais mais abordados pelos analistas / auditores

Área / Setor / Departamento mais abordados	%
Gestão	21
Financeiro	19
Pessoal	17
Operacional	13
Administrativo	13
Patrimonial	13
Outros	2
Orçamentário	2

Fonte: Pesquisa desenvolvida pelo autor junto a representantes de entidades auditadas pela CGU.

Procuramos saber dos representantes das entidades auditadas como se encontra a legislação atinente à execução dos trabalhos de sua organização (TAB 5), obtendo como resposta que 52% dos entrevistados acreditam que possa ser melhorada. Outros 40% vêem de forma satisfatória as regras atuais a que se submetem.

TABELA 5

Situação da legislação que regulamenta as organizações auditadas

Situação da Legislação Atinente	%
Retrógrada	4
Carecendo atualizações	48
Adequada	36
Avançada	4
Muito diversificada	8

Fonte: Pesquisa desenvolvida pelo autor junto a representantes de entidades auditadas pela CGU.

Dos entrevistados, 57% se consideram qualificados e atualizados em relação às mudanças que vêm ocorrendo, 39% apenas parcialmente e 4% sentem-se desatualizados, carecendo de maior apoio da CGU. Para 25% dos auditados pesquisados, o pessoal da CGU colabora com eles na disseminação de

novos conhecimentos relacionados às suas áreas de atuação. 29% alega que tal colaboração ocorre apenas parcialmente enquanto que os restantes 46% não percebem tal apoio.

Solicitamos então que fossem feitas críticas sobre o trabalho da CGU verificando a seguinte situação (GRAF. 12):

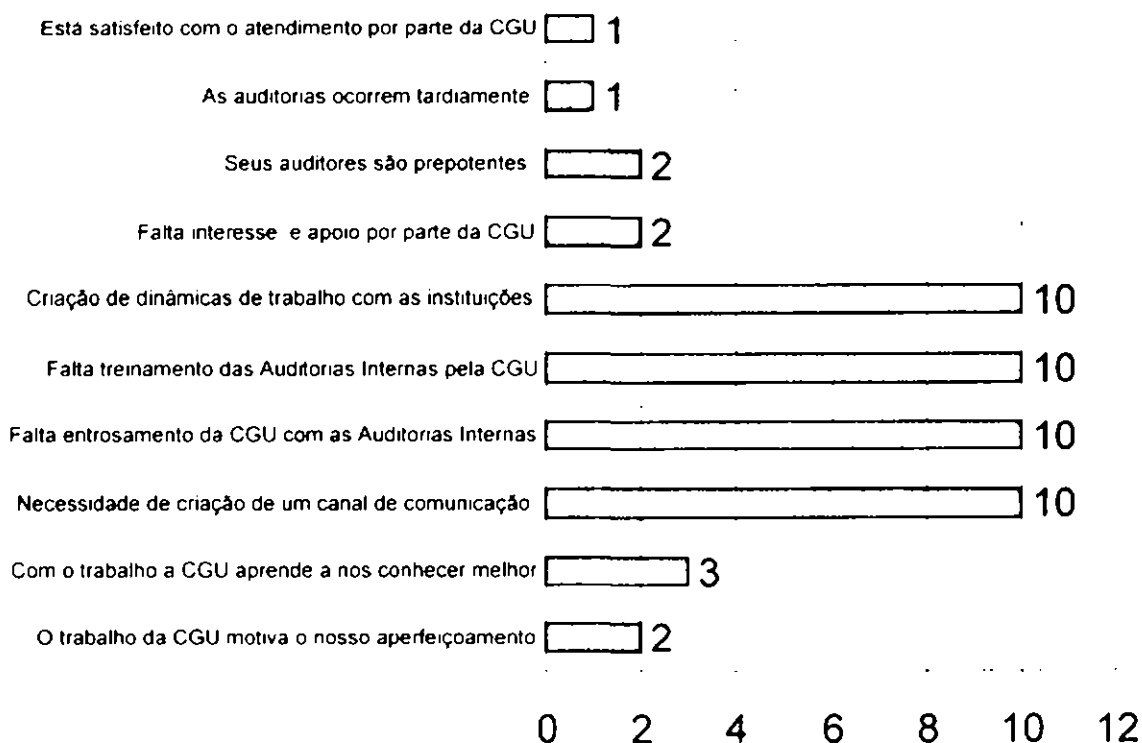


GRÁFICO 12 – Críticas ao trabalho e relacionamento com a CGU

Fonte: Pesquisa desenvolvida pelo autor junto aos representantes de organizações auditadas pela CGU.

Perguntamos então se os auditados acreditam na validade do trabalho da forma como vem sendo executado atualmente pela CGU, recebendo resposta afirmativa de 41% dos entrevistados. Para 56% deles o trabalho está parcialmente

válido e apenas 3% não convalidam os métodos atualmente implementados por ela.

Quando comparado com a forma de relacionamento mantido anteriormente com a Secretaria Federal de Controle, 67% dos entrevistados constataram que houve evolução, 19% acreditam que permaneceu igual e 14% viram declínios no relacionamento. Segundo algumas respostas, tão logo começaram a ser auditados pela SFC, houve um choque de realidades, de cultura. A Entidade desconhecia a forma de trabalhar da SFC e a SFC ignorava de certa forma a grandeza e a complexidade de uma administração universitária. Houve crescimento profissional de ambas as partes. Alguns acreditam que atualmente os analistas desempenham o papel de colaboradores e atuam de forma corretiva, preventiva e orientadora. Outros pensam que, no passado, o Secretário Federal disse que seria feita auditoria analisando a função finalística da Instituição. Porém, isto nunca ocorreu. Hoje parece que piorou, pois, os auditores se apegam a detalhes sem relevância deixando de analisar a essência do procedimento.

As restrições não pararam por aí. Há casos onde o auditado disse que o foco mudou muito. A SFC tinha o caráter normativo, preventivo e orientativo. A CGU tem o caráter estritamente legalista. Por isso, a quantidade de entidades com certificados irregulares aumentou substancialmente. É raro ver um certificado regular.

Para 93% dos entrevistados, a CGU apresenta constantemente o resultado de seus trabalhos em suas instituições. Os outros 7% alega que tal apresentação se dá apenas parcialmente. A comunicação dos resultados se dá através (TAB. 6):

TABELA 6

Meios pelos quais as informações da CGU são repassadas às entidades auditadas

Forma de comunicação	% de entrevistados
Relatório Formal	60
Reunião com Gestores	36
Seminários e eventos	2
Informalmente	2

Fonte: Pesquisa desenvolvida pelo autor junto a representantes de entidades auditadas pela CGU.

Perguntamos então se é feito um estudo comparativo deste exercício com o de exercícios anteriores para se ver possíveis avanços (GRAF. 13).

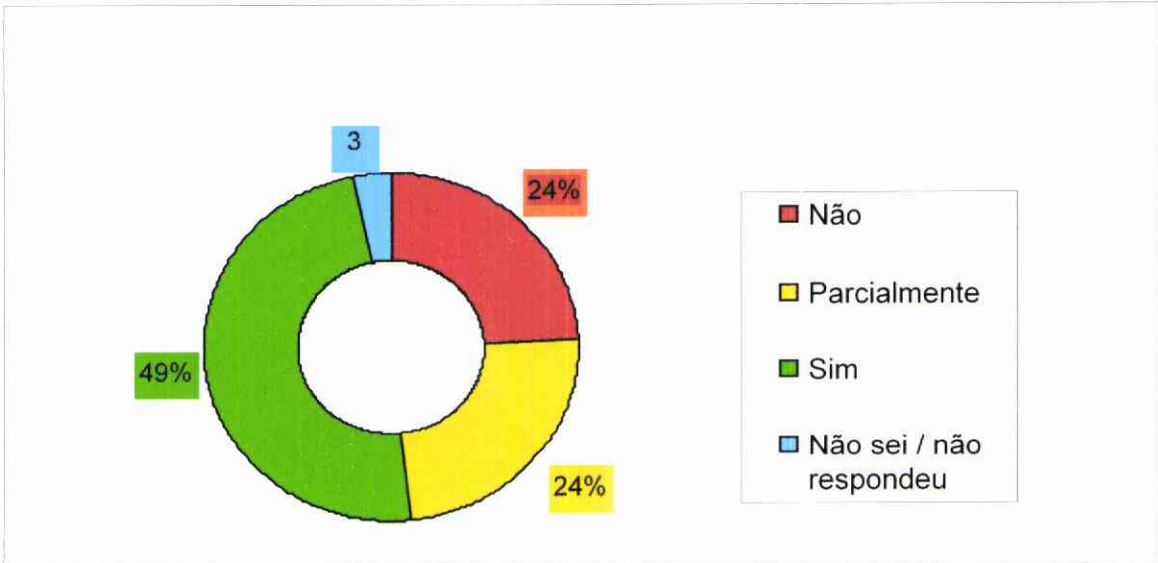


GRÁFICO 13 – Existência de comparação do exercício com os anteriores para verificar avanços
Fonte: Pesquisa desenvolvida pelo autor junto aos representantes de organizações auditadas pela CGU.

Para 20% dos auditados, a área de pessoal é a que tem experimentado maior evolução nos controles. 16% pensam ser a área operacional, seguida por 14% que citaram a área financeira e de 11% que indicaram as áreas de gestão e patrimonial.

Perguntamos então se os auditados acham que a partir do trabalho da CGU as entidades vêm sendo mais bem administradas. Recebemos resposta negativa

de 17% dos ouvidos. 31% deles concordam com a melhoria nas administrações das entidades após a passagem dos auditores, enquanto que outros 41% acreditam que as entidades estejam sendo parcialmente mais bem administradas.

Para alguns dos entrevistados, a evolução se deu através da implementação das melhorias sugeridas nos sistemas administrativos, com a difusão, pelos auditores, de novas idéias e práticas de gestão. Acreditam que os setores ou unidades começam a ver a Administração de uma forma mais profissional e que os administradores estão mais conscientes das implicações de seus atos.

Existem também aqueles que acham que, do ponto de vista das formalidades legais, melhorou. Do ponto de vista de eficiência administrativa, não mudou, porque a contribuição que a CGU dá ainda é muito fortemente vinculada à legalidade dos atos, ajudando quase nada na busca de soluções criativas para vencer os desafios da gestão pública. Alegaram também que os gestores passaram a ter maiores informações sobre a melhor forma de atuar dentro da legalidade, transparência, eficiência e eficácia em suas gestões.

Procuramos saber, dos auditados, quais são suas principais dúvidas em relação ao trabalho hoje desempenhado pela CGU, obtendo como respostas dúvidas sobre o Formato do Relatório de Auditoria e os procedimentos utilizados. Segundo eles, esses instrumentos são confusos. Para outros, quanto ao trabalho, consideram que estão avançando. Quando de sua visita, a CGU deixa dúvidas se a equipe foi com a determinação de colaborar com a AUDIN. Isto porque houve equipe que se dispôs, mas também houve que não se dispôs a trocar experiências.

Ocorreram dúvidas também sobre o porquê de a CGU não adotar os resultados obtidos nas operações realizadas como parâmetro de avaliação da gestão.

Como comentários, ouvimos que alguns entrevistados não conseguem precisar de maneira clara se a CGU é somente um órgão de fiscalização ou se o trabalho da mesma visa fornecer informações para a tomada de decisões no que se refere à eficiência dos órgãos da Administração.

Solicitamos aos auditados críticas para aquilatar o trabalho dos auditores da CGU e obtivemos como respostas dentre outras:

- para que os trabalhos de auditoria sejam direcionados mais para a avaliação dos resultados alcançados pela instituição, ano a ano, procurando se desvincular de questões voltadas unicamente para a avaliação da legalidade dos atos;
- é um aliado para implantação de mecanismos de controle, falta apenas um canal de comunicação para consultoria;
- fazer reuniões periódicas para: 1- discutir o que foi apurado em outras organizações a fim de contribuir para a gestão; 2- Desenvolver treinamentos para os Auditores Internos; 3- Auxiliar o TCU quando detectadas irregularidades em respeito ao artigo 70 da Constituição Federal; 4- Planejar os trabalhos de visitas periódicas com a Auditoria Interna visando o acompanhamento da Gestão;
- aprimoramento do Planejamento dos trabalhos de auditoria em ações prévias e conjuntas com os órgãos auditados e dilatação de tempo para atendimento das demandas;

- a CGU deveria buscar a boa orientação dos Órgãos, bem como primar suas auditorias de critérios de materialidade e não apenas buscando meros detalhes;
- que seja concedida vinculação e equiparação dos auditores das entidades ao órgão de controle interno a fim de que eles tenham maior autonomia e segurança no desempenho de suas atividades;
- realizar visitas semestrais nas unidades e agir de forma mais orientadora e preventiva, auxiliando os auditados na melhoria dos processos durante a realização dos trabalhos;

Indagamos junto aos auditados se eles gostariam de adotar em suas instituições um sistema semelhante ao de auditoria da CGU, recebendo de 48% deles a resposta positiva. 26% dos entrevistados gostariam de adotar em parte estes procedimentos. Já os restantes 26% não são desejosos de implantar, em suas entidades, sistemas semelhantes ao da CGU.

6 CONCLUSÕES

Neste trabalho, estudamos a atuação da Controladoria Geral da União como instrumento de controle horizontal do Poder Executivo Federal.

Verificamos a importância dos instrumentos de controle sobre o dinheiro público, que deve ser permanentemente empregado em benefício da sociedade, procurando sempre acessar sua maior parcela possível sem desvios e desperdícios.

Constatamos a existência de organismos de controle em vários países desenvolvidos verificando que, para atingir este estágio de desenvolvimento, muito se teve que evoluir em relação à boa gestão de seus recursos, implantando normas e procedimentos administrativos que permitissem uma gestão esmerada do dinheiro público.

Observamos também a existência de organismos internacionais de controle que, aliados às agências de fomento e investimento mundiais, muito têm contribuído para a disseminação e implementação em vários países, sobretudo os que são carentes de numerário para sustentar seu desenvolvimento, de meios de controle que fiscalizem a eficiência na realização de seus gastos e investimentos.

Atualmente, para ingressar no grupo de tomadores de recursos, é necessário manter uma conduta direcionada à economia e melhor aplicação do dinheiro, com acompanhamento constante de suas prestações de contas chamadas de "Accountability". Países então que necessitam de créditos tem que se adequar e gerir melhor seus recursos com vistas à obtenção de novos.

Discutimos o que é auditoria e controle e acompanhamos a evolução do controle público brasileiro estudando suas normas, procedimentos, histórico de criação, processo evolutivo e atuação até nossos dias.

Verificamos a introdução do novo sistema de escolha aleatória por sorteios, nos moldes das loterias da Caixa Econômica Federal, de municípios e localidades a receberem visitas dos analistas/auditores da CGU, acompanhando alguns de seus primeiros resultados, que apuraram erros, desvios e má utilização de expressivas somas de dinheiro público. Constatamos a importância desta metodologia de escolha que impede o uso político na definição dos que receberão os trabalhos de fiscalização da CGU.

Efetuamos entrevistas com o responsável pela Controladoria Geral da União em Minas Gerais, com o Ex. Secretário Federal de Controle Interno, que atuou por oito anos chefiando as áreas de controle interno e mais oito anos no tesouro nacional, colhendo suas visões sobre o trabalho de fiscalização desempenhado.

Pesquisamos junto a auditores, que atuam há mais de dois anos na CGU, suas opiniões sobre as atuais condições de trabalho e também junto a gestores, funcionários e auditores internos, que os recebem em suas organizações, para o acompanhamento do emprego de recursos públicos, procurando saber como é a forma de funcionamento do processo auditorial, suas características, problemas, falhas e benefícios perpetrados.

Checamos a existência de vários instrumentos legais que autorizam e disciplinam a execução dos trabalhos de auditoria. Entretanto, nas entrevistas pudemos verificar que os mesmos carecem de mais atualizações com vistas a

melhor adequação às constantes mudanças por que passam as administrações públicas.

Constatamos a necessidade de um crescente entrosamento dos analistas/auditores do Órgão Central em Brasília com aqueles que desempenham suas atividades nas diferentes Unidades da Federação, a fim de que sejam concedidas melhores condições para o desempenho das atividades auditoriais.

Verificamos o aumento recente, via concurso público, no preenchimento dos quadros de funcionários da Controladoria Geral da União concluindo que os novos funcionários, talvez pelo pouco tempo de casa e restrita experiência adquirida, *ainda não conhecem muito bem o histórico da entidade, bem como dominam completamente os instrumentos e as formas de melhor conduzirem suas atividades*, uma vez que anseiam por melhorias nos treinamentos e suporte logístico. Apesar disso constatamos a existência de modelos de questionários e sistemas auditoriais que, apesar das críticas feitas por alguns auditores, se bem implementados, podem corroborar para a melhor efetivação das auditorias.

Constatamos, tanto na opinião maioria dos auditores como na dos auditados a existência de um bom relacionamento entre as partes com respeito mútuo, visando a melhor consecução da administração dos recursos públicos. Na opinião de ambos, com o passar do tempo, auditores e auditados vão se conhecendo mais, passando com isso a entender melhor as características e limitações existentes em cada um no desempenho de suas tarefas.

Acompanhamos o crescente aumento da preocupação dos auditados em relação aos resultados advindos dos trabalhos e relatórios de auditoria da CGU,

no tocante às impropriedades e irregularidades por ventura levantadas, por causa do envio dos relatórios para julgamento pelo Tribunal de Contas da União.

Verificamos que, muito embora vários dos entrevistados aleguem a importância dos trabalhos de auditoria, alguns, talvez até pela sua não formação nas áreas de administração, auditoria e controle, atuais ocupantes por via eletiva de cargos de direção de grandes organizações, questionam o trabalho legalista desempenhado pela Controladoria Geral da União, alegando que talvez fosse melhor que ela se preocupasse mais com os resultados alcançados pela entidade do que propriamente com a forma utilizada para se chegar até eles.

Verificamos a concessão do direito de defesa e do contraditório existente em todos os trabalhos onde os auditados podem se manifestar, alegando as razões de seus procedimentos. Entretanto, um aspecto negativo que nos parece latente é a quase inexistência de trabalhos de divulgação pela CGU, junto às demais entidades auditadas, das falhas mais recorrentes encontradas em suas auditorias. Tal procedimento, em muito contribuiria para uma maior integração dos auditores com os auditados, criando uma atmosfera de confiança mútua, bastante salutar para o desempenho das atividades auditoriais, reduzindo ainda a possibilidade de ocorrência dos mesmos erros em outras organizações, já sabedoras da melhor maneira de conduzir suas operações.

Tivemos a oportunidade de sentir as carências dos auditados que clamam por um aumento do relacionamento com a CGU que, em seu pensamento, deveria contribuir mais com as organizações inspecionadas, fornecendo cursos e treinamentos que abordassem a melhor forma de conduta dos administradores públicos.

Constatamos, por fim, a sua real importância para as administrações públicas, contribuindo em prol de uma gestão mais eficiente dos recursos que, apesar de volumosos, sempre representam uma pequena parcela das necessidades de nosso povo.

Verificamos através de nossos estudos e das opiniões colhidas nas entrevistas que, apesar dos problemas e falhas que ainda ocorrem, possivelmente até por estar em fase de desenvolvimento em nosso país, a atuação dos organismos de controle de recursos é de extrema importância para o atingimento do objetivo maior do Estado que é atender de forma ampla e honesta os anseios da sociedade.

Como sugestões para novas pesquisas acredito na importância de trabalhos que pudessem ouvir também as opiniões daqueles que estão efetivamente recebendo o auxílio proveniente dos recursos públicos empregados em benefício da sociedade. Poderiam também serem feitas pesquisas com o pessoal do Tribunal de Contas da União para verificar suas impressões sobre os trabalhos da CGU.

Talvez uma outra linha de pesquisa nesta área de controle dos recursos públicos pudesse ser desenvolvida juntamente aos organismos de fiscalização estaduais e municipais alcançando também os Tribunais de Contas Estaduais, com vistas ao acompanhamento da utilização dos recursos públicos em benefício da população.

Penso ainda que, um estudo mais apurado sobre o funcionamento dos organismos internos de auditoria e controle das diversas organizações públicas existentes em nosso país, verificando melhor suas carências e condições de

trabalho, poderia contribuir sobremaneira para o seu crescimento e fortalecimento, colaborando para uma melhor administração de suas organizações que trabalham com recursos providos pela sociedade.

7 REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando Luiz. *O impacto do modelo gerencial na administração pública: um breve estudo sobre a experiência internacional recente*. Brasília: ENAP, 1997. (Cadernos ENAP, n. 10).

ADES, A.; DI TELLA, R. The causes and consequences of corruption: a review of recent empirical contributions. In: Harriss - White, B. & White, G. (Ed.) *Liberalization and the New Corruption*. Brighton Institute of Development Studies/University of Sussex, 1996.

ALMEIDA, José Joaquim Marques de. Auditoria: uma abordagem actual. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, Lisboa, v.31, n. 392, p.125-128, maio 1998; v.31, n.393, p. 146-148, jun. 1998; v.31, n.394, p.172-176, jul.1998; v.31, n.395/396, p.202-205, ago./set. 1998.

ALMEIDA, José Joaquim Marques de; MATOS CARVALHO, J. M. O controle interno numa grande empresa – verificação das condições básicas. *Revista de Contabilidade e Comércio*, v. 53, n. 210, 1996.

ALMEIDA, José Joaquim Marques de; MARQUES, Maria da Conceição da Costa. Intensificar o papel da auditoria no Setor Público: uma oportunidade para reforço da eficiência nas organizações. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, n. 145, p. 39-53, jan./fev. 2004.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria: um curso completo e moderno*. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

AMSBURG, Joachim Von; LANJOUW, Peter; KIMBERLY, Nead. A focalização do gasto social sobre a pobreza no Brasil. In: HENRIQUES, Ricardo (Org.). *Desigualdade e pobreza no Brasil*. Rio de Janeiro: IPEA, 2000.

ANASTASIA, Maria de Fátima Junho; MELO, Carlos Ranulfo F. *Accountability: representação e estabilidade política*. Belo Horizonte: DCP-UFMG, 2002. Não publicado.

ANDRADE, Armando. *Eficácia, eficiência e economicidade: como atingi-las através de adequados sistemas de controles internos*. São Paulo: A. Andrade, 1999.

ANDRADE, Guy Almeida. Contabilidade aplicada: controles internos contábeis. In: CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO. *Curso de contabilidade aplicada-7*. São Paulo: Atlas, 1994.

ATTIE, William. *Auditoria conceitos e aplicações*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

ATTIE, William. Auditoria interna. São Paulo: Atlas, 1986.

BARROS, Ricardo Paes de; FOGUEL, Miguel Nathan. Focalização dos gastos públicos sociais e erradicação da pobreza no Brasil. In: HENRIQUES, Ricardo (Org.). *Desigualdade e pobreza no Brasil*. Rio de Janeiro: IPEA, 2000.

BEZERRA, M. O. *Corrupção: um estudo sobre o poder público e as relações pessoais no Brasil*. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 1995.

BORGES, Humberto Bonavides. *Auditoria de tributos: IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Atlas, 2000.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. *Auditoria*. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil, 1988*. Brasília: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Controladoria Geral da União. Apuração de denúncias. *Imprensa: notícias*, 7 out. 2003. Disponível em: < http://www.cgu.gov.br/cgu/frame_imp_sorteio.htm >. Acesso em: 15 maio 2005.

BRASIL. Controladoria Geral da União. Auditorias de Gestão e Irregularidades em Órgãos Federais. *Imprensa: notícias*, 17 set. 2003b. Disponível em: < http://www.cgu.gov.br/cgu/frame_imp_sorteio.htm >. Acesso em: 15 maio 2005.

BRASIL. Controladoria Geral da União. CGU agora faz parte do Coaf. *Imprensa: notícias*, 29 maio 2003c. Disponível em: < http://www.cgu.gov.br/cgu/frame_imp_sorteio.htm >. Acesso em: 25 jun. 2004.

BRASIL. Controladoria Geral da União. CGU e Tesouro fecham o cerco contra fraudadores do Siafi. *Imprensa: notícias*, 5 nov. 2004a. Disponível em: < http://www.cgu.gov.br/cgu/frame_imp_sorteio.htm >. Acesso em: 15 jun. 2004.

BRASIL. Controladoria Geral da União. CGU investe na capacitação de gestores municipais. *Imprensa: notícias*, 9 ago. 2004b. Disponível em: < http://www.cgu.gov.br/cgu/frame_imp_sorteio.htm >. Acesso em: 10 jun. 2004.

BRASIL. Controladoria Geral da União. CGU quebra sigilo das contas CC-5. *Imprensa: notícias*, 20 ago. 2003d. Disponível em: < http://www.cgu.gov.br/cgu/frame_imp_sorteio.htm >. Acesso em: 15 maio 2004.

BRASIL. Controladoria Geral da União. CGU terá apoio da Polícia Federal nas fiscalizações. *Imprensa: notícias*, 1 ago. 2003e. Disponível em: < http://www.cgu.gov.br/cgu/frame_imp_sorteio.htm >. Acesso em: 15 jun. 2004.

BRASIL. Controladoria Geral da União. CGU vai fiscalizar programas de medicamentos em cinco Estados. *Imprensa: notícias*, 17 nov. 2004c. Disponível em: < http://www.cgu.gov.br/cgu/frame_imp_sorteio.htm >. Acesso em: 15 out. 2004.

BRASIL. Controladoria Geral da União. *Organograma*. [2003]. Disponível em: < http://www.cgu.gov.br/cgu/frame_inst_organograma.htm >. Acesso em: 15 maio 2004.

BRASIL. Controladoria Geral da União. Procuradores. *Imprensa: notícias*, 1 ago. 2003f. Disponível em: < http://www.cgu.gov.br/cgu/frame_imp_sorteio.htm >. Acesso em: 20 jun. 2004.

BRASIL. Controladoria Geral da União. Programa de fiscalização a partir de sorteios públicos. *Imprensa, notícias*, 7 out. 2003g. Disponível em: < http://www.cgu.gov.br/cgu/frame_imp_sorteio.htm >. Acesso em: 15 maio 2004.

BRASIL. Controladoria Geral da União. Programa de sorteio impressiona conselheiro americano. *Imprensa: notícias*, 3 set. 2003h. Disponível em: < http://www.cgu.gov.br/cgu/frame_imp_sorteio.htm >. Acesso em: 15 maio 2004.

BRASIL. Controladoria Geral da União. Proposta de mudança. *Imprensa: notícias*, 17 out. 2003i. Disponível em: < http://www.cgu.gov.br/cgu/frame_imp_sorteio.htm >. Acesso em: 15 abr. 2004.

BRASIL. Controladoria Geral da União. Ministérios Públicos Estaduais se integram às fiscalizações da CGU. *Imprensa: notícias*, 4 set. 2004d. Disponível em: < http://www.cgu.gov.br/cgu/frame_imp_sorteio.htm >. Acesso em: 20 jun. 2004.

BRASIL. Controladoria Geral da União. Publicidade e transparência. *Imprensa: notícias*, 27 out. 2004e. Disponível em: < http://www.cgu.gov.br/cgu/frame_imp_sorteio.htm >. Acesso em: 15 jun. 2004.

BRASIL. Controladoria Geral da União. STJ aprova, por unanimidade, divulgação dos relatórios da CGU. *Imprensa: notícias*, 25 nov. 2004f. Disponível em: < http://www.cgu.gov.br/cgu/frame_imp_sorteio.htm >. Acesso em: 15 jun. 2004.

BRASIL. Controladoria Geral da União. Waldir Pires empossa novo Secretário Federal de Controle. *Imprensa: notícias*, 27 jun. 2003j. Disponível em: < http://www.cgu.gov.br/cgu/frame_imp_sorteio.htm >. Acesso: 15 maio 2004.

BRASIL. Controladoria Geral da União. Waldir e Olivio sorteiam 60 municípios para fiscalização da CGU. *Imprensa: notícias*, 27 out. 2004g. Disponível em: < http://www.cgu.gov.br/cgu/frame_imp_sorteio.htm >. Acesso em: 15 maio 2004.

BRASIL. Decreto-lei nº 200, de 25 fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília: 1967. Disponível em: < <https://www.planalto.gov.br> >. Acesso em: 12 abr. 2004.

BRASIL. Decreto nº 4113, de 5 de fevereiro de 2002. Transfere da estrutura do Ministério da Fazenda para a da Casa Civil da Presidência da República a Secretaria Federal de Controle Interno e a Comissão de Coordenação de Controle Interno, e dá outras providências. Brasília: 2002. Disponível em: < <https://www.planalto.gov.br> >. Acesso em: 12 abr. 2004.

BRASIL. Decreto nº 4177 de 28 de março de 2002. Transfere para a Corregedoria-Geral da União as competências e as unidades administrativas da Casa Civil da Presidência da República e do Ministério da Justiça que especifica e dá outras providências. Brasília: 2002. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 abr. 2004.

BRASIL. Decreto nº 4304 de 16 de julho de 2002. Altera dispositivos do Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Brasília: 2002. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 abr. 2004.

BRASIL. Decreto nº 4428 de 17 de outubro de 2002. Acresce inciso ao art. 9º do Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília: 2002. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 abr. 2004.

BRASIL. Decreto nº 4440 de 25 de outubro de 2002. Altera dispositivos do Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília: 2002. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 12 abr. 2004.

BRASIL. Instrução Normativa nº 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]: 2001. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sfc.html>>. Acesso em: 12 abr. 2004.

BRASIL. Instrução Normativa nº 16 de 20 de dezembro de 2001. Revoga a IN/STN nº 010 de 07 de julho de 1989 e institui o Comitê de Auditoria do Sistema de Controle Interno. [Brasília]: [2001].

BRASIL. Lei n. 4320 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: 1964. Disponível em: <<http://www.mre.gov.br/portugues/ministerio/legislacao/orcamento/lei4320.html>>. Acesso em: 10 maio 2004.

BRASIL. Lei n. 6404 de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por ações. Brasília: 1976. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 10 maio 2004.

BRASIL. Lei nº 8666 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. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 jun. 2004.

BRASIL. Medida provisória nº 2.143-31 de 2 de abril de 2001. Altera dispositivos da Lei nº 9.649, de 27 de maio de 1998, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Brasília: 2001b. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/cgu/frame_inst_criacao.htm>. Acesso em: 20 maio 2004.

BRASIL, Resolução 3081. Dispõe sobre a prestação de serviços de auditoria independente para as instituições financeiras. Banco Central do Brasil, 2003j.

CABRAL, Luiz Novaes; BLEINAT, Sérgio Aparecido. Controle interno. In: CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Curso básico de auditoria-: normas e procedimentos*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1992.

CARVALHO, José Murilo de. *Cidadania no Brasil: o longo caminho*. 4.ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2003.

CASTRO, Domingos Poubel de. *Controle público*, out. 2004. Palestra ministrada para o Curso de Especialização em Auditoria Externa da UFMG. 1 fita cassete .

CASTRO, Domingos Poubel de; GARCIA Leice Maria. *Contabilidade pública no Governo Federal: guia para reformulação do ensino e implantação da lógica do SIAFI nos governos municipais e estaduais com utilização do Excel*. São Paulo: Atlas, 2004.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade de auditoria e perícia*. Brasília:2003.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Auditoria por meios eletrônicos*. São Paulo: Atlas, 1999.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Curso básico de auditoria: normas e procedimentos*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

COOK, J. A.; STANFORTH, D.; STEWART, J. (Ed.) *The learning organization in the public services*. New York: Gower, 1997.

COOK, John William; WINKLE, Gary M. *Auditoria: filosofia e técnica*. São Paulo: Saraiva, 1983.

CRUZ, Flavio da. *Auditoria governamental*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CVM – Comissão de Valores Mobiliários. Normas de Registro e Atuação dos Auditores Independentes. Disponível em: < www.cvm.gov.br >. Acesso em: 20 maio 2004.

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Auditoria contábil: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DAL MAS, José Ademir. *Auditoria independente*. São Paulo: Atlas, 2000.

DINIZ, Eli. *Crise, reforma do Estado e governabilidade: Brasil, 1985-95*. Rio de Janeiro: Editora Da Fundação Getúlio Vargas, 1997.

DINIZ, Eli. Globalização, ajuste e reforma do Estado: um balanço da literatura recente. *Revista Brasileira de Informação Bibliográfica em Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, n. 45, p. 3-24, 1998.

FAORO, R. *Os donos do poder: formação do patronato político brasileiro*. São Paulo: Globo, 1984.

FERNANDES, Maria Alice da Cunha (Coord.). *Dimensionamento e acompanhamento do gasto social federal*. Rio de Janeiro: IPEA, 1998a. (Texto para discussão, n. 547).

FERNANDES, Maria Alice da Cunha (Coord.). *Gasto social consolidado*, IPEA, 1998b. Mimeo.

FERNANDES, Maria Alice da Cunha (Coord.). *Gasto social do governo federal 1994/1997*. IPEA, 1998c. (Nota Técnica, 001/98).

FITZSIMONS, James A.; FITZSIMONS, Mona J. *Administração de serviços: operações, estratégia e tecnologia da informação*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2000.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. *Auditoria contábil*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GALLORO, Lídia R. R. Sacco; GALLORO, Victor Domingos. Controle interno e contabilidade como elemento de controle. In: SILVA JÚNIOR, José Barbosa da (Coord.) *Controles internos contábeis e alguns aspectos de auditoria*. São Paulo: Atlas, 2000. (Seminários CRC-SP/IBRACON).

GAUTHIER, David P. *Morals by agreement*. Oxford: Clarendon Press, c1986.

GIL, Antônio de Loureiro. *Auditoria da qualidade*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Antônio de Loureiro. *Auditoria de computadores*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GIL, Antônio de Loureiro. *Auditoria operacional e de gestão*. 5. ed. – São Paulo: Atlas, 2000.

GIL, Antônio de Loureir. *Como evitar fraudes, pirataria e conivência*. 2. ed. São Paulo: Atlas: 1999.

HARRIS-WHITE, B. "Liberalization and Corruption: Resolving the Paradox" em Harriss-White, B & White, G. (orgs.). *Liberalization and the New Corruption*. IDS Working Papers, N.º 27, abril de 1996.

HOLMES, M; SHAND, D. Management reform: some practitioner perspectives on the past ten years. *Governance*, v.8, n.4. apud ABRUCIO, Fernando Luiz. *O impacto do modelo gerencial na administração pública: um breve estudo sobre a experiência internacional recente*. Brasília: ENAP, 1997. (Cadernos ENAP, n. 10).

HOOD, Christopher. *The art of the state: culture, rhetoric, and public management*. Oxford: Clarendon Press, 1998.

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. Disponível em www.lbracon.com.br

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*: 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

KAUFMANN, Daniel; KRAAY, AART; ZOIDO-LOBATÓN, Pablo. *Aggregating governance indicators*. World Bank, 1999. (Policy Research Working Paper, n. 2.195). Disponível em: http://www.worldbank.org/wbi/governance/pdf/agg_ind.pdf >. Acesso em: 5 maio 2004.

KLIKSBERG Bernard. *Falácias e mitos do desenvolvimento social – Capítulo 3 Como Reformar o Estado* São Paulo: Cortez, 2001.

KLITGAARD, R. *Controlling corruption*. Berkeley: University of California Press, 1991.

KRUEGER, Anne O.; International Center for Economic Growth. *Economia política de las Intervenciones de precios agrícolas en América Latina*. Santiago, Chile: Centro Internacional para el Desarrollo Económico, 1990.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. *Fundamentos da auditoria governamental e empresarial*. São Paulo: Atlas. 2003.

MANUAL de auditoria del sector público. Barcelona: Faura-Casas , 2001. 2v.

MAUTZ, Robert Kuhn. *Princípios de auditoria*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1985.

MELO, Marcus André. *Governance e reforma do Estado: o paradigma agente X principal*. *Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 47, n. 1, p. 67-79, jan./ abr. 1996.

MOTTA, João Mauricio. *Auditoria: princípios e técnicas*. São Paulo: Atlas, 1988.

MOTTA, João Mauricio. *Auditoria: princípios e técnicas*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1992.

PAULA, Maria Goreth M. Almeida. *Auditoria interna: embasamento conceitual e suporte tecnológico*. São Paulo: Atlas, 1999.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. *Da administração pública burocrática à gerencial*. *Revista do Serviço Público*, Brasília, v. 47, n. 1, p. 7-29, jan./abr. 1996.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser; SPINK, Peter. K. (Org.) *Reforma do Estado e administração pública gerencial*. 2ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. *Auditoria de demonstrações contábeis: procedimentos*. São Paulo: Atlas, 1995.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinicius Veras. *Manual de auditoria governamental*. São Paulo: Atlas, 2003.

PINA, V.; TORRES, L. Controle y auditoría e el sector público. Disponível em: <http://www.ciberconta.unizar.es/LECCION/contpub014/INICIO.HTML>. apud ALMEIDA, José Joaquim Marques de; MARQUES, Maria da Conceição da Costa. Intensificar o papel da auditoria no Setor Público: uma oportunidade para reforço da eficiência nas organizações. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, n. 145, p. 39-53, jan./fev. 2004.

PORTUGAL. Tribunal de Contas. *Manual de auditoria e de procedimentos*. Lisboa :Edição Tribunal de Contas, 1999 apud ALMEIDA, José Joaquim Marques de; MARQUES, Maria da Conceição da Costa. Intensificar o papel da auditoria no Setor Público: uma oportunidade para reforço da eficiência nas organizações. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, n. 145, p. 39-53, jan./fev. 2004.

PRZEWORSKI, A. *On the design of the State: a principal-agent perspective*. 1996. (New York University Discussion Paper).

RABELO Rogério José. *A atuação da GU/MG*, maio 2004. Palestra ministrada para o Curso de Especialização em Auditoria Externa da UFMG. 1 fita cassete, slide.

REVISTA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE PERNAMBUCO, Recife, v.2, n. 15, p.2, nov. 2000)

RODIL, Ricardo Júlio. A contabilidade como ferramenta de controle interno na pequena e na média empresa (PME). In: SILVA JÚNIOR, José Barbosa da (Coord.). *Controles internos contábeis e alguns aspectos de auditoria*. São Paulo: Atlas, 2000. (Coleção seminários CRC/SP – IBRACON).

SÁ, Antônio Lopes de. *Curso de auditoria*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SANTI, Paulo Adolpho. *Introdução à auditoria*. São Paulo: Atlas, 1988.

SILVA, Marcos Fernandes Gonçalves da. *A economia política da corrupção: o escândalo do orçamento*. São Paulo: EAESP/FGV/NPP, 1995. Relatório de pesquisa 03.

SILVA JÚNIOR, José Barbosa da (Coord.) *Controles internos contábeis e alguns aspectos de auditoria*. São Paulo: Atlas, 2000. (Seminários CRC-SP/IBRACON).

TORRES, Lourdes. La auditoria operativa un instrumento para la mejora de la nueva gestión pública. *Revista AECA*, n. 61, set./dez. 2002.

ANEXOS

Anexo A

INFORMAÇÕES SOBRE A CGU

Caros auditores

Estamos fazendo uma pesquisa sobre o trabalho desempenhado pela CGU que consubstanciará uma Dissertação de Mestrado em Administração Pública da Fundação João Pinheiro.

Sua participação é de extrema importância pois permitirá que se faça um levantamento da situação presenciada por quem tem atuado no órgão no seu dia-a-dia.

Gostaria portanto de merecer-lhes um pouco de seu tempo respondendo as perguntas que se seguem. Para as respostas em que houver mais de uma alternativa poderão ser utilizadas duas ou mais opções.

1. Você sabe como se deu a criação da CGU?

1) () Não 2) () Sim Como?

2. O início se deu através das antigas CISETs?

1) () Não 2) () Sim

3. Como ocorreu a origem das antigas CISETs?

4. Existem projetos de constituição e alterações posteriores?

1) () Não 2) () Sim

5. Existem manuais, projetos, informações e relatórios que abordem as formas de atuação e desempenho das tarefas por parte dos servidores da CGU?

1) () Não 2) () Sim

6. Você possui relatório ou informações relativas à pesquisa feita a aproximadamente 5 anos junto aos usuários das auditorias?

1) () Não 2) () Sim

7. Com base nela, você acha que o seu trabalho:

- 1) () Atrapalha 2) () Não ajuda nada 3) () Não ajuda nem atrapalha
 4) () Pouco colabora 5) () Colabora 6) () Ajuda muito 7) () É essencial

8. Relacione os principais instrumentos legais com que se baseia a CGU no exercício de suas atividades de auditoria.

9. Que referências bibliográficas embasam as atividades da CGU?

10. Existem artigos, textos e "Papers" publicados abordam assuntos ligados às atividades da CGU?

- 1) () Não 2) () Sim Quais? _____

11. Existem livros e periódicos utilizados por seus auditores para consulta e informação?

- 1) () Não 2) () Sim Quais? _____

12. Para você a hierarquia da CGU está estruturada satisfatoriamente?

- 1) () Não 2) () Sim

13. Como está composto o quadro de funcionários com quantitativos por gênero, área de atuação e nível de formação?

Área	Masculino	Feminino

14. Existem tarefas a serem executadas que determinem a escolha do gênero masculino ou feminino para a sua execução?

- 1) () Não 2) () Sim Quais? _____

15. Como são feitas as contratações de pessoal?

- 1) () Concurso público 2) () Designação 3) () Indicação Política
 4) () Outros. Quais? _____

16. Existe de Plano de Carreira?

- 1) () Não 2) () Sim

17. Qual o grau de satisfação dos funcionários com o Plano?

- 1) () Totalmente insatisfeito 2) () Parcialmente insatisfeito 3) () Sem opinião
4) () Satisfeito 5) () Plenamente satisfeito

18. Quais as principais aspirações e necessidades dos funcionários?

- 1) () Melhoria salarial 2) () Melhoria no suporte logístico nos trabalhos
3) () Melhoria nos treinamentos de pessoal 4) () Melhoria no apoio da direção
5) () Outros. Quais? .. _____

19. Que críticas e sugestões podem ser feitas em relação à estrutura funcional?

20. Existem muitas dificuldades encontradas pelos auditores no desempenho normal das atividades de auditoria?

- 1) () Não 2) () Sim Quais? _____

21. Existem rotinas de trabalho pré definidas?

- 1) () Não 2) () Sim Quais? _____

22. Como são definidas?

23. Existem modelos pré-elaborados para implementação dos trabalhos de auditoria?

- 1) () Não 2) () Sim Quais? _____

24. Eles de fato são implementados?

- 1) () Não 2) () Sim

25. Existem sistemas informatizados que permitam a execução mais rápida dos trabalhos de campo?

1) () Não 2) () Sim Quais? _____

26. Quem os elaborou?

27. Os sistemas, caso existam, são efetivos?

1) () Não 2) () Sim

28. Estão sendo utilizados em sua plenitude?

1) () Não 2) () Sim

29. Existem modelos de questionários pré-elaborados, utilizados pelos auditores?

1) () Não 2) () Sim Quais? _____

30. Que críticas podem ser feitas a esses modelos?

31. Quais outros meios são utilizados para o levantamento de informações?

32. Quais as impressões dos auditores sobre a forma de relacionamento com a qual vem sendo recebidos pelos auditados?

1) () Cordial 2) () Cooperativa 3) () Normal 4) () Objetiva 5) () Seca
6) () Insegura 7) () Conflitante 8) () Outras. Como? _____

33. A CGU executa auditorias a pedido dos próprios auditados?

1) () Não 2) () Sim

34. Em caso positivo, em qual proporção?

	% dos trabalhos efetuados
--	---------------------------

35. Sobre o resultado dos trabalhos. Como a CGU se certifica de que as pendências estejam sendo sanadas?

1) () o ente auditado encaminha relatório 2) () a CGU volta para checar as mudanças

3) () são enviados cópias da documentação comprobatória das alterações

4) () outros. Como? _____

36. Há relatórios quantitativos sobre a relação que se estabelece entre as falhas apontadas e os acertos promovidos?

1) () Não 2) () Sim

37. Existem relatórios que demonstrem a redução na recorrência de falhas nas instituições e órgãos após a primeira visita dos auditores?

1) () Não 2) () Sim

38. Em caso positivo em qual proporção?

	% dos trabalhos efetuados
--	---------------------------

39. Quem recebe os relatórios dos auditores dentro das instituições auditadas costuma responder os pontos abordados contra-argumentando o seu conteúdo?

1) () Não 2) () Sim

40. As respostas costumam ocorrer dentro do prazo concedido?

1) () Não 2) () Sim

41. Como os auditores encaram este tipo de procedimento?

42. Existe estatística de falhas encontradas?

1) () Não 2) () Sim

43. Em caso positivo, em qual proporção elas são imediatamente sanadas?

	% dos trabalhos efetuados
--	---------------------------

44. Os auditores comunicam imediatamente aos auditados as impropriedades, incorreções, irregularidades ou outros tipos de erros que por ventura forem aparecendo durante a visita?

1) () Não 2) () Sim

45. Quais são as falhas mais recorrentes?

46. Que tipo de tratamento é dado às falhas que mais acontecem?

47. No passado haviam encontros anuais do pessoal do Controle Interno com o das auditorias internas das IFE's no âmbito do FONAI. Hoje estes encontros ainda estão ocorrendo?

1) () Não 2) () Sim Com que frequência? _____

48. E com relação a outros tipos de entidades existem encontros regulares?

1) () Não 2) () Sim Com que frequência? _____

49. Quais as principais áreas cujas informações vêm sendo mais abordadas pela CGU nestes encontros?

- 1) () Pessoal 2) () Financeiro 3) () Operacional 4) () Administrativo
5) () Gestão 6) () Patrimonial 7) () Outros. Qual? _____

50. Que relatórios são apresentados?

51. Quais as principais reivindicações e críticas das auditorias internas e dos organismos administrativos e de finanças das instituições auditadas?

52. Como são tratadas estas reivindicações no âmbito da CGU dadas as suas próprias limitações?

53. Os dirigentes auditados estão colaborando efetivamente para o bom andamento dos trabalhos de auditoria?

- 1) () Não colaboram 2) () Colaboram pouco 3) () Colaboram 4) () Colaboram muito

Em que medida tal colaboração poderia melhorar na visão dos auditores?

54. O SIAFI , SIAPE, SICAF etc são de fato instrumentos de grande valia para os auditores?

- 1) () Não 2) () Sim

55. Faça um comentário sobre isso apontando suas melhores características e maiores deficiências.

56. O pessoal auditado domina adequadamente os sistemas?

1) () Não 2) () Sim Com que frequência? _____

57. Comente o que tem de positivo e negativo em cada um dos sistemas utilizados pela administração pública e o que a CGU tem visto que poderia ser adotado para melhor qualificá-los.

58. A documentação relativa às operações dos órgãos e setores auditados vem sendo tratada de forma adequada?

1) () Não 2) () Sim Com que frequência? _____

59. Nesse sentido, que principais falhas costumam acontecer?

60. O que os auditados alegam por cometê-las?

1) () Desconhecimento 2) () Inexperiência 3) () Falta de tempo hábil

4) () Falta de treinamento 5) () Falta de instruções formais 6) () Falta cobrança

7) () Outros Quais? _____

61. Eles têm razão?

1) () Não 2) () Sim Com que frequência? _____

62. É sobre as condições relativas aos programas de governo. Eles costumam ser bem implementados?

1) () Não 2) () Sim Com que frequência? _____

63. Os programas costumam ser modificados ao longo do tempo. Isso prejudica as ações de auditoria?

1) () Não 2) () Sim Com que frequência? _____

64. Como os auditados vêem essas mudanças que vão ocorrendo com os programas muitas vezes antes de aparecerem os primeiros resultados?

65. Qual o tempo médio de execução das auditorias?

1) () uma semana 2) () duas semanas 3) () três semanas 4) () um mês 5) () + de um mês

66. O que costuma provocar maiores atrasos nos trabalhos?

1) () Trâmite burocrático 2) () Capacidade técnica dos auditados
3) () Localização geográfica dos entes auditados 4) () Deficiências nos sistemas
5) () Outros. Quais? _____

67. A proposta de sorteios de municípios para a realização das auditorias.

1) () Atrapalha 2) () Não ajuda nada 3) () Não ajuda nem atrapalha
4) () Pouco colabora 5) () Colabora 6) () Ajuda muito 7) () É essencial

Em que sentido: _____

68. Como são organizadas as visitas a estes municípios?

69. Quantos auditores geralmente são envolvidos nos trabalhos?

- 1) () um 2) () dois 3) () três 4) () quatro 5) () cinco ou mais

70. O que define o quantitativo de pessoal a ser alocado em cada trabalho?

- 1) () volume de trabalho a ser auditado 2) () tamanho da entidade a ser auditada
3) () quantitativo de auditores disponível 4) () capacidade de produção dos auditores 5) () volume de recursos envolvidos nas atividades a serem auditadas
6) () outros. Quais? _____

71. Existe um roteiro prévio que é estabelecido e implementado para a execução de mais de uma cidade ou localidade que fica na mesma região de formas a otimizar os custos de transporte e locomoção das equipes de auditores?

- 1) () Não 2) () Sim Com que frequência? _____

72. Quem planeja os trabalhos a serem executados?

- 1) () o planejamento é feito pelo auditor encarregado da execução.
2) () o planejamento é feito pelo supervisor do trabalho de campo junto a sua equipe.
3) () o planejamento é feito e decidido de forma colegiada por supervisores da CGU.
4) () outros. Quem? _____

73. Quais as características deste planejamento?

74. Os auditores, a exemplo dos fiscais do Ministério do Trabalho costumam temer por sua própria segurança no desempenho normal das atividades?

- 1) () Não 2) () Sim Com que frequência? _____
Onde isso é mais comum? _____

75. Nesse caso que providências costumam serem tomadas pela CGU?

76. Já houve casos relatados de problemas desta natureza?

1) () Não 2) () Sim

77. O que foi feito de concreto em relação a isso?

78. E sobre o TCU que comentários podem ser feitos em relação aos trabalhos que vem sendo desempenhados?

79. Como é o relacionamento entre o pessoal da CGU e do TCU?

1) () Cordial 2) () Cooperativo 3) () Normal 4) () Objetivo 5) () Seco
6) () Inseguro 7) () Outros. Como? _____

80. Quais as principais necessidades e dificuldades deste relacionamento?

81. A CGU vem tendo o apoio do TCU em relação às considerações exaradas em seus relatórios?

1) () Não 2) () Sim Com que frequência? _____
Onde isso é mais comum? _____

82. Em que nível os aspectos políticos vêm interferindo no bom andamento das atividades?

1) () não interfere 2) () interfere pouco 3) () interfere 4) () interfere muito

83. Em caso de necessidade de punição aos culpados o TCU vem, na opinião da CGU, tendo uma atuação adequada?

1) () Não 2) () Sim Com que frequência? _____

Onde isso é mais comum? _____

Em caso negativo, onde poderia ser melhorado? _____

84. O trabalho da imprensa vem sendo adequado no sentido de fortalecer o controle das operações da administração pública?

1) () Não 2) () Sim Com que frequência? _____

Onde isso é mais comum? _____

Em caso negativo, como poderia ser melhorado? _____

Anexo B

INFORMAÇÕES SOBRE ÓRGÃOS E ENTIDADES AUDITADAS PELA CGU

Obrigado por responder estes questionamentos. Suas respostas serão de enorme valia para a pesquisa que estamos desenvolvendo sobre o trabalho desempenhado pela CGU.

Caso ache inconveniente não mencione seus dados pessoais e institucionais pois não será necessário a divulgação de nomes e entidades entrevistadas.

Nome do Entrevistado(facultativo): _____

Cargo (facultativo): _____

Entidade (facultativo): _____

1- Vocês vêm recebendo visitas do pessoal da CGU para fins de auditoria nos últimos anos?

1) () Não 2) () Sim

2- Mais precisamente a quantos anos?

3- Essas visitas são regulares?

1) () Não 2) () Sim

4- Qual a periodicidade delas?

5- Quanto tempo dura cada trabalho em sua instituição?

1) () uma semana 2) () duas semanas 3) () três semanas 4) () um mês 5) () + de um mês

6- As visitas são previamente agendadas?

1) () Não 2) () Sim

7- Como vocês são informados a respeito da nova auditoria?

1) () Carta/Ofício 2) () Telefonema 3) () e-mail 4) () Programa prévio 5) () outros qual?

8- Existe tempo de preparação para receber os auditores?

1) () Não 2) () Sim

9- Quem é o responsável pelo atendimento inicial aos auditores?

1) () Auditor Interno 2) () Diretor, Reitor, Presidente 3) () Vice

Diretor/Reitor/Presidente

4) () Pró-reitor 5) () Gerente/Chefe de área/setor/departamento 6) () Contador

7) () Outros. Quem? _____

10- Como é o relacionamento com os auditores?

1) () Cordial 2) () Cooperativo 3) () Normal 4) () Objetivo 5) () Seco

6) () Inseguro 7) () Outros. Como? _____

11- Que tipo de áreas ou programas desta instituição/entidade costumam ser mais visadas nas auditorias da CGU?

1) () Pessoal 2) () Financeiro 3) () Operacional 4) () Administrativo

5) () Gestão 6) () Patrimonial 7) () Outros. Qual? _____

12- Quais são as principais dúvidas e questionamentos que os auditores costumam ter?

13- Uma vez levantado o ponto, é concedido tempo suficiente e condições para a resposta da instituição auditada? 1) () Não 2) () Sim

14- Quais são as críticas que você tem em relação a isso?

15 - Como você vê o perfil dos profissionais da CGU em relação à capacidade técnica e profissional?

1) () Adequado 2) () Inadequado 3) () Interessado 4) () Desinteressado

5) () Confuso 6) () Consistente 7) () Outros. Quais? _____

16 - Os auditores atuam mais como inquiridores ou como colaboradores para o bom andamento dos trabalhos da instituição auditada?

1) () Inquiridores 2) () Colaboradores

17 - seu ver, como são distribuídos e implementados os trabalhos pelas equipes de auditoria da CGU?

1) () Inadequada 2) () Adequada

18 - Que críticas você faz a essa forma de distribuição e implementação?

19 - Existem parcerias nos trabalhos atualmente?

1) () Não 2) () Sim

20 - Em caso positivo, como funcionam?

21 - Quem você acha que deveria ser a pessoa ou cargo mais indicado, ao qual deveria ser centralizado o relacionamento de sua instituição com os auditores?

1) () Auditor Interno 2) () Diretor/Reitor/Presidente 3) () Vice

Diretor/Reitor/Presidente

4) () Pró-reitor 5) () Gerente/chefe de área/setor/departamento 6) () Contador

7) () Outros. Quem? _____

22 - Em que medida você acha que o trabalho executado pelos auditores da CGU tem colaborado para o melhor desempenho de sua instituição?

- 1) () Atrapalha 2) () Não ajuda nada 3) () Não ajuda nem atassalha
4) () Pouco colabora 5) () Colabora 6) () Ajuda muito 7) () É essencial

23 - Você acha válido o trabalho atualmente desempenhado por eles?

- 1) () Não 2) () Sim

24 - Com o passar do tempo a forma de execução das auditorias vem sendo modificada. Como você vê essas mudanças?

- 1) () Mudaram para pior 2) () Não alterou 3) () Mudaram para melhor

25 - Em que sentido?

26 - Elas tem melhorado ou piorado suas condições de trabalho?

- 1) () Piorado muito 2) () Piorado pouco 3) () Não influenciou 4) () Ajudado pouco
5) () Ajudado 6) () Ajudado muito

27 - Vocês costumam se reunir com a CGU em eventos que promovam a melhoria da qualidade dos serviços?

- 1) () Não 2) () Sim

28 - Em caso afirmativo quem representa sua instituição nessas reuniões?

- 1) () Auditor Interno 2) () Diretor/Reitor/Presidente 3) () Vice

Diretor/Reitor/Presidente

- 4) () Pró-reitor 5) () Gerente/chefe de área/setor/departamento 6) () Contador

- 7) () Outros. Quem? _____

29 - Essa pessoa, a seu ver domina o assunto afim de repassá-lo aos colegas que não participaram dos eventos?

- 1) () Não 2) () Parcialmente 3) () Sim

30 - Quais os principais assuntos abordados nesses eventos?

- 1) () Pessoal 2) () Financeiro 3) () Operacional 4) () Administrativo 5) () Gestão
6) () Patrimonial 7) () Outros. Quais? _____

31 - Como anda a legislação atinente à execução dos trabalhos de sua instituição?

- 1) () Retrógrada 2) () Carecendo atualizações 3) () Inexpressiva
4) () Adequada 5) () Avançada 6) () Sem opinião

32 - Você se sente qualificado e atualizado em relação às mudanças que vêm ocorrendo?

- 1) () Não 2) () Parcialmente 3) () Sim

33 - O pessoal da CGU lhes auxilia na disseminação dos novos conhecimentos?

- 1) () Não 2) () Parcialmente 3) () Sim

34 - Que críticas você teria a fazer sobre isso?

35 - Você acha válido o trabalho da forma como vem sendo executado atualmente pela CGU?

- 1) () Não 2) () Parcialmente 3) () Sim

36 - Em relação ao passado com a SFC o que você acha que melhorou ou piorou?

37 - Você acha que a partir do trabalho da CGU as entidades vêm sendo mais bem administradas? 1) () Não 2) () Parcialmente 3) () Sim- Em caso positivo, em que sentido?

38 - A CGU apresenta a vocês o resultado de seus trabalhos na sua instituição?

- 1) () Não 2) () Parcialmente 3) () Sim

39 - Como é feita esta apresentação?

- 1) () Relatório Formal 2) () Reunião com Gestores 3) Seminários e eventos
4) () Informalmente 5) () Outros. Quais? ____

40 - E o resultado das demais instituições é apresentado?

- 1) () Não 2) () Parcialmente 3) () Sim

41 - É feito um estudo comparativo deste exercício com o de exercícios anteriores para se ver possíveis avanços?

- 1) () Não 2) () Parcialmente 3) () Sim

42 - Em caso positivo, onde se tem avançado mais e onde esse possível avanço é menos sentido?

- 1) () Pessoal 2) () Financeiro 3) () Operacional 4) () Administrativo
5) () Gestão 6) () Patrimonial 7) () Outros. Quais? _____

43 - Você gostaria de adotar na sua instituição um sistema semelhante ao de auditoria da CGU?

- 1) () Não 2) () Parcialmente 3) () Sim

44- Quais são suas principais dúvidas em relação ao trabalho desempenhado pela CGU?

45 - Que críticas você poderia fazer para aquilatar o trabalho dos auditores da CGU?

46- Você gostaria de trabalhar na CGU? 1) () Não 2) () Sim

Anexo C

RELAÇÃO DAS ENTIDADES INSPECIONADAS PELA CGU/MG, CUJOS ENDEREÇOS DE SEUS DIRIGENTES NOS FORAM POR ELA GENTILMENTE FORNECIDOS PARA A ELABORAÇÃO DA PESQUISA DE OPINIÃO DOS AUDITADOS

EAF – Escola Agrotécnica Federal – Salinas
 DNIT – Departamento Nacional de Infra-estrutura e Transportes em MG
 Polícia Rodoviária Federal em MG
 UFMG - Universidade Federal de Minas Gerais
 Ministério da Saúde
 MAPA-DECAF-MG
 UFLA – Universidade Federal de Lavras
 UFU – Fundação Universidade Federal de Uberlândia
 DRT-MG – Delegacia Regional do Trabalho – MG
 EAF – Escola Agrotécnica Federal – Uberlândia
 FUNASA - Fundação Nacional de Saúde em MG
 CASEMG – Companhia de Armazéns e Silos do Estado de Minas Gerais
 EAF – Escola Agrotécnica Federal – Inconfidentes
 INFRAERO – Confinis
 Procuradoria da Fazenda Nacional em MG
 Banco do Brasil em MG
 Caixa Econômica Federal
 UFOP – Universidade Federal de Ouro Preto – MG
 CEASA – MG
 TCU-MG Tribunal de Contas da União – MG
 SERPRO/MG Serviço Federal de Processamento de Dados
 DNPM – Departamento Nacional de Produção Mineral em MG
 Ministério da Fazenda em MG
 CEFET – Uberaba – MG
 UFV – Universidade Federal de Viçosa – MG
 IPHAN – Instituto do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional – 13.º SR-MG
 CONAB – MG Companhia Nacional de Abastecimento
 CEFET – MG Centro Federal de Educação Tecnológica
 EAF – Escola Agrotécnica Federal – Barbacena – MG
 CPRM – Companhia de Pesquisa de Recursos Minerais
 UFSJ – Universidade Federal de São João Del Rei – MG
 DRF-BHE – Delegacia da Receita Federal em Belo Horizonte – MG
 CEFET – Bambuí – Centro Federal de Educação Tecnológica – MG
 CORREIOS – Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – MG
 Ministério da Agricultura em MG
 Procuradoria da República em MG
 UNIFEI – Universidade Federal de Itajubá – MG
 BCB - Banco Central do Brasil – MG
 ABIN – Agência Brasileira de Inteligência – MG
 EAF – Escola Agrotécnica Federal – São João Evangelista – MG
 SRRF06 - Superintendência Regional da Receita Federal 6.ª Região Fiscal
 SEBRAE – MG Serviço de Apoio ao Empreendedor
 INSS – MG Instituto Nacional do Seguro Social
 EFOA – Escola de Farmácia e Odontologia de Alfenas – MG
 INCRA – Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – MG
 CEFET – Rio Pomba – Centro Federal de Educação Tecnológica – MG
 IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – MG

CEFET – Ouro Preto – Centro Federal de Educação Tecnológica – MG
UFJF – Universidade Federal de Juiz de Fora – MG
INFRAERO / Pampulha
FUNDACENTRO em MG
Ministério da Defesa – EB
FAFEOD – Faculdades Federais Integradas de Diamantina – MG
SESC / MG – Serviço Social do Comércio
CENTRESAF – Centro Regional de Treinamento da Escola de Administração Fazendária em Minas Gerais
Procuradoria da União em MG
SESI / SENAI em MG
EAF – Escola Agrotécnica Federal – Januária – MG
EAF – Escola Agrotécnica Federal – Machado – MG
IBAMA – Ibama Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis
CGU/MG – Controladoria Geral da União – MG
GRPU-MG Gerência Regional do Patrimônio da União em MG
EAF – Escola Agrotécnica Federal – Muzambinho – MG
CDTN – Centro de Desenvolvimento da Tecnologia Nuclear
Ministério da Cultura em MG
Polícia Federal em MG
PETROBRAS
DATAPREV – MG