

**FACULDADE EDUCACIONAL MACHADO SOBRINHO**

**O CONTROLE INTERNO E A AUDITORIA  
GOVERNAMENTAL COMO INSTRUMENTOS  
DE EFICIÊNCIA DA GESTÃO PÚBLICA**

Robertha Frederico Salles  
JUIZ DE FORA/MG  
2005

**FACULDADE EDUCACIONAL MACHADO SOBRINHO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM  
AUDITORIA E CONTABILIDADE FINANCEIRA E EM  
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

**O CONTROLE INTERNO E A AUDITORIA  
GOVERNAMENTAL COMO INSTRUMENTOS  
DE EFICIÊNCIA DA GESTÃO PÚBLICA**

por

Robertha Frederico Salles

Monografia apresentada à Fundação Educacional Machado Sobrinho como requisito para obtenção do título de Especialista em Auditoria e Contabilidade Financeira e em Administração Pública.

JUIZ DE FORA/MG  
2005

**FACULDADE EDUCACIONAL MACHADO SOBRINHO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM  
AUDITORIA E CONTABILIDADE FINANCEIRA E EM  
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

**O CONTROLE INTERNO E A AUDITORIA  
GOVERNAMENTAL COMO INSTRUMENTOS  
DE EFICIÊNCIA DA GESTÃO PÚBLICA**

por

Robertha Frederico Salles

Professor Orientador: Prof. Patrícia Nassif Cruz

Aos meus pais, com admiração e orgulho.

## AGRADECIMENTOS

À minha família, em especial a meus pais, pelos ensinamentos e valores a mim repassados e que me orientam no meu dia-a-dia.

À Elizabeth Jucá e Mello Jacometti, ex-controladora do Município, pela confiança e contribuição para transformar em prática os conhecimentos de auditoria adquiridos na Pós-Graduação.

Ao Professor e Secretário Sebastião Schmidt Pinto, pela sua seriedade e profissionalismo na condução dos trabalhos à frente da Secretaria de Receita e Controle Interno -SRCI.

Ao ex-Subsecretário do Sistema de Controle Interno, Prof. João Batista Barbosa Jr., pela sua grandeza e riqueza de conhecimentos e de valores.

Aos mestres, pelos conhecimentos e experiências compartilhadas.

Aos colegas do curso de auditoria e de administração pública, pela amizade e pela troca de experiências.

Aos colegas da Subsecretaria do Sistema de Controle Interno da Prefeitura de Juiz de Fora, pelos trabalhos e discussões que vêm sendo desenvolvidos, os quais contribuíram para subsidiar este trabalho.

*"Estado não tem dinheiro. Nenhum dinheiro é do Estado. O dinheiro, antes e depois de entrar nos cofres públicos, é do povo e, como tal, o seu controle paira acima de qualquer outro direito."*

João Feder - Conselheiro do Tribunal de Contas do Estado do Paraná-  
Palestra intitulada O Tribunal de Contas e a Auditoria Operacional

*"... todos os empreendimentos dependem de recursos. Por isso, o tesouro deve merecer a maior atenção. A prosperidade pública, os prêmios pela boa conduta, a captura dos ladrões, a redução do número de servidores públicos, as colheitas abundantes, a prosperidade do comércio, a inexistência de distúrbios e calamidades, a redução das isenções de impostos, as receitas em ouro - estes são fatores que conduzem à prosperidade financeira."*

Trecho escrito pelo autor indiano Kautilya, retirado do livro Arthashastra, no quarto século antes de Cristo, demonstrando a antiga preocupação com o controle governamental . Bugarin, Vieira e Garcia ( 2003, p.11).

## RESUMO

Apesar de toda a modernização tecnológica que estamos vivendo e da cada vez mais intensa abertura das relações culturais, econômicas e políticas que os países da América Latina vêm experimentando, principalmente nos últimos dez anos, continuamos, ainda, a sofrer de males advindos de práticas administrativas patrimonialistas<sup>1</sup>, fisiologistas e nepotistas que continuam a *manchar* a relação do Estado com toda a sociedade.

A sociedade vem se organizando, a exemplo da experiência<sup>2</sup> vivida na pequena cidade de Ribeirão Bonito, no interior de São Paulo, que virou referência nacional no combate à corrupção, no sentido de cobrar dos gestores maior integridade na aplicação dos recursos públicos. O governo federal brasileiro vem procurando criar instrumentos de fortalecimento da ação cidadã em praticamente todas as áreas sujeitas à ação estatal.

O processo de redemocratização brasileiro vem se constituindo em um movimento acelerado, a despeito de ser tardio, que caminha para a construção de um conjunto sólido de instituições formais de controle sobre a gestão dos recursos públicos – uma rede de instituições de controle dos gastos públicos. A sociedade anseia por instituições que funcionem melhor. O gerenciamento correto e eficiente dos recursos públicos é assunto que vem ganhando visibilidade no debate político atual, em especial

---

<sup>1</sup> No patrimonialismo, segundo o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado Brasileiro, o aparelho do Estado funciona como uma extensão do poder do soberano, e os seus auxiliares, servidores, possuem status de nobreza real. Os cargos são considerados prebendas. A *res publica* (coisa pública) não é diferenciada da *res principis* (coisa do príncipe). Em consequência, a corrupção e o nepotismo são inerentes a esse tipo de administração.

<sup>2</sup> Baseado nela, foi criada a organização Amigos Associados de Ribeirão Bonito - AMARRIBO, com o objetivo de apurar os fatos de corrupção na cidade, que culminou, com a participação do Ministério Público, na cassação do prefeito e de um vereador por improbidade administrativa.

em um contexto fiscal, que apresenta um quebra-cabeça de difícil solução : **como fazer mais (e melhor) com menos?**

O papel do controle e da auditoria interna governamental ganha destaque neste cenário, uma vez que busca assegurar que os recursos públicos sejam obtidos e aplicados de acordo, dentre outros, com os critérios da legalidade, moralidade, eficiência, eficácia, efetividade<sup>3</sup> e economicidade.

Neste entendimento, este trabalho tem por objetivo trazer para discussão conceitos importantes voltados ao controle interno e à auditoria, bem como seus principais objetivos, aspectos legais, técnicas utilizadas, forma de atuação, dentre outros considerados relevantes.

Foi destacada, como exemplo prático, a experiência de estruturação do órgão de controle interno no Município de Juiz de Fora e as ações que vêm sendo desenvolvidas visando agregar valor aos resultados apresentados pela Prefeitura.

Buscou-se, ainda, abordar conceitos voltados à auditoria baseada no risco, presente, atualmente, em todos os debates e eventos ligados à auditoria, bem como práticas voltadas ao fortalecimento do controle interno e da auditoria governamental, através da adoção de mecanismos de combates a práticas lesivas ao patrimônio público que, apesar dos avanços alcançados, há muito ainda a ser feito para que o país alcance melhores resultados, principalmente para a sociedade, através da ampliação e melhoria na prestação dos serviços públicos.

---

<sup>3</sup> Os conceitos de eficiência, eficácia e efetividade na maioria das vezes são confundidos. De acordo com artigo do Prof. Valdemir Pires-UNIMEP, Piracicaba publicado pelo Jornal Valor Econômico, de 02 de maio de 2005, estes conceitos podem ser assim definidos:

- a) a **eficiência** garante a melhor relação custo-benefício (por exemplo, construir uma ponte de qualidade e durabilidade aceitáveis ao menor custo possível);
- b) a **eficácia** assegura que o objetivo do gasto seja atingido (por exemplo, uma ponte que liga dois pontos que estavam realmente necessitando desse tipo de ligação e não de outro mais barato);
- c) a **efetividade** diz respeito ao público-alvo beneficiado pelo gasto (por exemplo, uma ponte que melhora as condições de vida e/ou de trabalho de uma determinada comunidade dentre todas a mais necessitada, no momento, da decisão do investimento).



A idéia geral é mostrar como os dois instrumentos: controle interno e a auditoria governamental podem contribuir para que a gestão pública seja desenvolvida com maior transparência, lisura, responsabilidade, moralidade pública e, principalmente, maior eficiência, eficácia e efetividade.

## LISTA DE TABELAS

### TABELAS

|  |    |
|--|----|
| Tabela 1-Dimensões de controle entre Estado e sociedade.....           | 08 |
| Tabela 2-Registros históricos relacionados à origem da auditoria ..... | 46 |
| Tabela 3- Diferenças entre auditor interno e externo.....              | 52 |

## SUMÁRIO

|  |           |
|--|-----------|
| <b>CAPÍTULO 1 - DEFINIÇÃO DO TRABALHO .....</b>                                      | <b>01</b> |
| 1.1- INTRODUÇÃO.....   | 01        |
| 1.2- OBJETIVO E ABORDAGEM METODOLÓGICA .....   | 04        |
| <br>   |           |
| <b>CAPÍTULO 2 - A FUNÇÃO CONTROLE .....</b>  | <b>05</b> |
| 2.1- INTRODUÇÃO.....   | 05        |
| 2.2- ORIGEM, CONCEITO E FINALIDADE DO CONTROLE.....                                  | 06        |
| 2.3- DIMENSÕES DO CONTROLE ENTRE ESTADO E SOCIEDADE.....                             | 07        |
| 2.4- FASES DO CONTROLE.....  | 08        |
| 2.5- TIPOS DE CONTROLE .....   | 09        |
| 2.6- TIPOS DE CONTROLE SEGUNDO O OBJETIVO .....                                      | 11        |
| 2.7- ASPECTOS POLÊMICOS DA IMPLANTAÇÃO DO CONTROLE INTERNO.....                      | 12        |
| <br>   |           |
| <b>CAPÍTULO 3 - CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....</b>                           | <b>13</b> |
| 3.1- ORIGEM .....  | 13        |
| 3.2- CONCEITO.....   | 16        |
| 3.3- TIPOS E FORMA DE ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO.....                               | 19        |
| 3.4- CARACTERÍSTICAS CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA..                     | 20        |
| 3.5- O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO GOVERNAMENTAL.....                                | 21        |
| 3.5.1 - Origem do conceito.....  | 21        |
| 3.5.2 - Conceito.....  | 23        |
| 3.5.3 - Integrantes do sistema.....  | 24        |
| 3.5.4 - A responsabilidade no sistema .....  | 25        |
| 3.5.5 - Finalidades do sistema .....   | 27        |
| 3.5.6 - Vinculação do sistema .....  | 28        |
| 3.6- O CONTROLE GOVERNAMENTAL COMO INSTRUMENTO DE FOMENTO<br>AO CONTROLE SOCIAL..... | 30        |
| 3.6.1 - Introdução.....  | 30        |

|  |           |
|--|-----------|
| 3.6.2 - Controle Social -Conceito.....                                   | 30        |
| 3.6.3 - Instrumentos de controle social.....                             | 31        |
| 3.6.4 - Controle social e a transparência da gestão pública.....         | 33        |
| <b>CAPÍTULO 4 - O CONTROLE INTERNO NO MUNICÍPIO DE JUIZ DE FORA.....</b> | <b>36</b> |
| 4.1- BREVE HISTÓRICO.....  | 36        |
| 4.2 - O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAL.....                       | 36        |
| 4.2.1- Objetivo .....  | 38        |
| 4.2.2 - Finalidade.....  | 39        |
| 4.2.3 - Organização e estrutura.....                                     | 39        |
| 4.2.4 - Competências.....  | 40        |
| 4.2.5 - Cenário Futuro do Controle Interno Municipal.....                | 44        |
| <b>CAPÍTULO 5- DA AUDITORIA .....</b>                                    | <b>45</b> |
| 5.1- INTRODUÇÃO.....   | 45        |
| 5.2- CONCEITO DE AUDITORIA.....  | 48        |
| 5.3- OBJETIVOS DA AUDITORIA.....   | 49        |
| 5.4- TIPOLOGIA GERAL DA AUDITORIA.....                                   | 50        |
| 5.4.1- Quanto ao campo de atuação .....                                  | 50        |
| 5.4.2- Quanto a forma de realização .....                                | 50        |
| 5.4.3- Quanto aos tipos de trabalho.....                                 | 52        |
| 5.5- PRINCÍPIOS GERAIS DE AUDITORIA.....                                 | 52        |
| 5.6- DAS NORMAS DE AUDITORIA.....  | 54        |
| 5.7- DAS TÉCNICAS DE AUDITORIA.....                                      | 55        |
| 5.8- INSTRUMENTOS DE TRABALHO DA AUDITORIA .....                         | 57        |
| 5.8.1- Papéis de trabalho.....   | 57        |
| 5.8.2- Pedido de informações e de documentos.....                        | 59        |
| 5.8.3- Consultas a sistemas informatizados.....                          | 59        |
| 5.9- RELATÓRIOS DE AUDITORIA.....  | 59        |
| 5.10- PARECER DOS AUDITORES .....  | 61        |

|   |            |
|---|------------|
| <b>CAPÍTULO 6- DA AUDITORIA PÚBLICA OU GOVERNAMENTAL.....</b>       | <b>64</b>  |
| 6.1- SETOR PUBLICO X PRIVADO- diferenças relevantes.....            | 64         |
| 6.2- CONCEITO, OBJETIVO E FINALIDADE.....                           | 66         |
| 6.3- POSICIONAMENO/ATUAÇÃO DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL.....          | 68         |
| 6.4- TIPOS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL.....                          | 70         |
| 6.5- FORMAS DE EXECUÇÃO DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL.....             | 73         |
| 6.6- DENOMINAÇÃO OU GRADE DAS ATIVIDADES DE AUDITORIA.....          | 73         |
| 6.7- PLANEJAMENTO DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL.....                   | 74         |
| 6.8- PRODUTOS BÁSICOS DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL .....              | 75         |
| 6.9- COMENTÁRIOS FINAIS.....  | 78         |
| <br>  |            |
| <b>CAPÍTULO 7- A AUDITORIA BASEADA NO RISCO .....</b>               | <b>80</b>  |
| 7.1- INTRODUÇÃO .....   | 80         |
| 7.2- AVALIAÇÃO DE RISCO .....                                       | 82         |
| 7.3- FATORES DE RISCO E PONTUAÇÃO .....                             | 83         |
| 7.4- ITENS INTEGRANTES DOS FATORES DE RISCO.....                    | 84         |
| 7.5- AVALIAÇÃO DO RISCO NA GESTÃO PÚBLICA - EXEMPLO PRÁTICO.....    | 84         |
| 7.5.1- Desenvolvimento do sistema de avaliação de risco.....        | 85         |
| <br>  |            |
| <b>CAPÍTULO 8- MEDIDAS DE FORTALECIMENTO DA GESTÃO PÚBLICA.....</b> | <b>89</b>  |
| 8.1- INTRODUÇÃO .....   | 89         |
| 8.2- MEDIDAS DE FORTALECIMENTO DA GESTÃO PÚBLICA.....               | 91         |
| 8.3- CONCLUSÃO.....   | 96         |
| <br>  |            |
| <b>CAPÍTULO 9- CONCLUSÕES.....</b>                                  | <b>98</b>  |
| <br>  |            |
| <b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>                              | <b>102</b> |

# **CONTROLE INTERNO E A AUDITORIA GOVERNAMENTAL COMO INSTRUMENTOS DE EFICIÊNCIA DA GESTÃO PÚBLICA**

## **CAPÍTULO 1 – DEFINIÇÃO DO TRABALHO**

### **1.1- INTRODUÇÃO**

A criação de controles internos para evitar o abuso de poder, o erro, a fraude e, principalmente, a ineficiência é fundamental para que a administração pública resguarde os seus ativos, assegure a fidelidade e integridade dos seus registros, demonstrações, informações e relatórios contábeis e conheça efetivamente a realidade da administração, estabelecendo e conhecendo quais os seus compromissos com a gestão.

Nesse entendimento, é necessário, também, que os órgãos públicos criem regras claras para a fiscalização, avaliação e observância daquilo que foi traçado pelas normas legais e também pela estratégia política do administrador municipal.

Historicamente, o conceito da palavra controle sempre foi cercado de polêmicas e incompreensões, na medida em que, por diversas vezes, os administradores públicos entendem por relacionar, única e exclusivamente, como um ato de interferência de profissionais a bem do serviço público na sua missão constitucional de verificar falhas e irregularidades e de corrigi-las em sua administração.

Por essa razão, o “controle” é visto, segundo Domingos Poubel de Castro, ex-Secretário Federal de Controle Interno, com frieza e é freqüentemente rejeitado, pois o indivíduo reage ao controle como o filho e o motorista de trânsito resistem às regras de

comportamento. Puro engano, embora o ato de fiscalizar também esteja presente nos órgãos de controle, seja ele externo ou interno.

Os **controles internos** servem muito mais para auxiliar o administrador na busca de sua missão - colocar serviços públicos à disposição da comunidade, tendo em vista a necessidade de conhecimento daquilo que ocorre na administração pública, não com conhecimento empírico (baseado somente na experiência e sem nenhum conhecimento científico), mas sim voltado para técnicas modernas de administração (planejamento e gestão).

No caso dos gastos governamentais<sup>1</sup>, se existe um consenso quanto à importância do controle, ainda resta muito por discutir sobre os agentes de controle, pois a sociedade espera, muitas das vezes, que as ações e o controle dos gastos do poder público sejam de responsabilidade exclusiva deste, como se ela não fizesse parte do problema e, principalmente, da solução.

Neste sentido, não é difícil concluir que um dos principais desafios para o aprimoramento das políticas sociais é o maior envolvimento dos segmentos organizados de nossa sociedade na difícil tarefa de controlar as ações do governo, para evitar que a punição ou premiação pelas ações desenvolvidas tenha que ser corrigida apenas no momento do voto, já em última instância.

A **auditoria interna**, especificamente a governamental, objeto de estudo deste trabalho, por sua vez, tem intrinsecamente uma clara missão social.

---

<sup>1</sup> De acordo com OSBORNE e GAEBLER, autores americanos, a maioria dos governos não tem a menor idéia de quanto custam os serviços que oferecem. Mesmo se forem capazes de apresentar cifras orçamentárias destinadas a cada serviço, sempre se esquecem dos custos indiretos. Um estudo realizado em 68 cidades revelou que os custos reais de seus serviços eram cerca de 30% mais altos que suas estimativas orçamentárias. De acordo com estudo realizado por AYRES, apenas 4% dos governos locais conhecem os custos diretos de cada serviço prestado; apenas 2% conhecem seus custos totais; e 90% não são sequer capazes de dizer que serviços são esses!

O agente público exercendo atividades de auditoria deve cada vez mais se conscientizar do seu imprescindível papel na consecução do bem-comum. Quando o profissional se desloca para o campo para fazer seu trabalho nas unidades da administração pública deve ter o intuito de ajudá-las a melhor desempenhar suas atribuições públicas – melhorando os desempenhos operacionais.

Ao avaliar os resultados das políticas públicas, ao prevenir situações buscando garantir os resultados sociais das ações de governo e quando projeta situações sociais, o auditor da gestão pública está assegurando ao cidadão o direito de uma **boa gestão dos recursos públicos**<sup>2</sup>.

O agente público, na função de auditor, deve estar a serviço da sociedade e, particularmente, a serviço da cidadania. Os dados utilizados pelos agentes públicos investidos da função auditorial devem se transformar em informações úteis à sociedade – em benefícios sociais e impactos positivos nas ações e políticas públicas.

O controle e a auditoria interna governamental constituem, portanto, instrumentos poderosos de auxílio ao gestor público na busca dos objetivos estabelecidos, observando para tanto, os princípios que regem a administração pública.

A correta obtenção e aplicação dos recursos públicos e as ações adotadas no intuito de inibir práticas abusivas e contrárias a este objetivo constituem em verdadeiros mecanismos adotados por gestores públicos cada vez mais conscientes e que buscam um país mais justo, sério e melhor gerenciado.

---

<sup>2</sup> Este conceito encontra-se amparado pelo art. 73 da Constituição do Estado de MG, que dispõe: “A sociedade tem direito a governo honesto, obediente à lei e eficaz”.



## **1.2- OBJETIVO E ABORDAGEM METODOLÓGICA**

Esta monografia tem por objetivo trazer para discussão os principais aspectos voltados ao controle interno e à auditoria governamental e a sua importância para a administração pública.

O conteúdo deste trabalho reúne a organização pesquisada acerca da matéria, envolvendo os principais dispositivos legais vigentes, pesquisas realizadas na internet, contribuições de autores ligados ao tema, bem como minhas críticas e reflexões pessoais, principalmente em função de minha experiência atual à frente do Departamento de Auditoria Interna da Prefeitura de Juiz de Fora.

Cabe destacar que o material disponível atualmente sobre o assunto, principalmente em relação à auditoria governamental, ainda é muito escasso o que reflete, ainda, a necessidade de investimento por parte das autoridades públicas visando um maior avanço dos benefícios que o controle e a auditoria podem trazer para o país, para os estados e, principalmente, para os municípios.

## CAPÍTULO 2 – A FUNÇÃO CONTROLE

### 2.1 - INTRODUÇÃO

Desde que se pensou na organização como um meio científico ou técnico de dirigir, a função controle aparece como uma exigência lógica.

A pequena organização, dirigida pessoalmente por seu proprietário, tem seu sistema normativo de procedimento estabelecido por seu empresário, o qual se empenha em verificar se suas determinações são seguidas, se o que ele estabelece é cumprido, e se os seus valores estão convenientemente protegidos. A sua confiança fica limitada ao que ele pode observar e verificar. Uma decisão sua poderá ser modificada à última hora, pois ele observa e verifica sua pouca adequação; o íntimo contato com os problemas de sua organização lhe dá a informação instantaneamente.

Quando a organização evolui e atinge determinado porte, por mais que o empresário tente controlar os procedimentos por ele estabelecidos, a eficácia de sua empresa estará comprometida.

À medida que a organização se expande, as possibilidades de perda de valores ou de baixa produtividade aumentam, as operações da empresa diversificam-se, os seus campos de atuação com administrações próprias vão se deslocando para outros locais, enfim, não há mais possibilidade de um homem só ou, até mesmo, um pequeno grupo de pessoas deter o controle de um complexo organizacional, garantindo total proteção contra os desvios das diretrizes estabelecidas e de perdas patrimoniais.

No momento em que o administrador sente que não tem condições de manter estreitos contatos com todos os negócios e conhecer detalhes de todas as operações de sua empresa, surge a necessidade de **definição de controles** que possam garantir

que, mesmo sem a presença do dono da empresa, possa ser verificado que a organização se realiza de acordo com sua política e planejamento.

## 2.2- ORIGEM, CONCEITO E FINALIDADE DO CONTROLE

A palavra “controle”, do latim fiscal medieval (*contra-rolum*), indicava uma espécie de catálogo contendo a relação dos contribuintes dos tributos, que servia de base para a operação do exator.

Posteriormente, com a tradução do termo para o francês – *contre –rôle*, o uso passou a ter significados diversos conforme o idioma. Na língua inglesa, “controle” tem sentido de dominação. Em alemão: fiscalização, vistoria, revisão e inspeção. Em português, trata-se de um neologismo que sofreu influência de diversas origens e, por isso, possui diversos significados, sendo os mais usuais: verificação, fiscalização, dominação, regulação e restrição.

De acordo com Chiavenato (1999a, p. 457), a palavra controle assume um dos três seguintes significados em administração:

**a) controle restritivo ou coercitivo:** o controle é utilizado para coibir ou limitar os comportamentos não-aceitos e os desvios de conduta que são indesejáveis;

**b) controle como um sistema de regulação automática:** neste caso, os mecanismos de controle detectam os possíveis desvios ou irregularidades e automaticamente proporcionam o ajuste necessário para retornar à normalidade;

**c) controle administrativo:** é o controle como etapa do processo administrativo e função posterior às funções de planejar, organizar e dirigir.

O processo administrativo de acordo com a abordagem neoclássica, pode ser basicamente definido como o processo de planejar, organizar, dirigir e controlar as atividades da organização. O controle fornece a realimentação do processo, informando se as etapas estão acontecendo adequadamente.

Segundo ainda, Chiavenato (*op.cit*, p. 459), a **finalidade** do controle é assegurar que os resultados daquilo que foi planejado, organizado e dividido se ajustam tanto quanto possível aos objetivos previamente estabelecidos. A essência do controle, de acordo com o autor, reside na verificação se a atividade controlada está ou não alcançando os objetivos ou resultados desejados.

### **2.3 - DIMENSÕES DO CONTROLE ENTRE ESTADO E SOCIEDADE**

Diversas instituições são criadas para regular e por que não dizer controlar a vida em sociedade, objetivando tanto fazer com que as coisas ocorram como se deseja ou se planeja, como fazer com que pessoas sigam as regras estabelecidas e ainda impedir que outras situações não ocorram. Estas instituições – formais e informais – são desenhadas ou mesmo culturalmente desenvolvidas para disciplinar em diversos aspectos a vida social. Bugarin, Vieira e Garcia (2003, p.26) citam Speck (2000) que propõe um mapeamento útil para visualizar os vários aspectos do controle no sistema sociopolítico, destacando quatro dimensões na relação sociedade-Estado, conforme disposto no quadro a seguir:

**Tabela 1- Dimensões de controle entre Estado e sociedade**

|            | Controlador |        |
|------------|-------------|--------|
| Controlado | Sociedade   | Estado |
| Sociedade  | A           | C      |
| Estado     | B           | D      |

**Fonte: Speck (2000)**

A primeira dimensão (A) refere-se a formas de controle que a sociedade exerce sobre si mesma, tais como costumes, normas e hábitos sociais, afirmados por meio de mecanismos de sanção social e perpetuados culturalmente por meio de processos de “socialização”.

A segunda dimensão (B) refere-se, segundo Speck , ao controle que a sociedade exerce sobre o sistema político, por meio de uma gama de mecanismos institucionais e extra-institucionais, entre os quais estão envolvidos os sistemas eleitorais, partidos políticos e papel dos grupos de interesse.

A terceira dimensão C diz respeito ao controle que o Estado exerce sobre a sociedade, especialmente por meio do uso legítimo (ou não) da força, forma muito comum de controle, especialmente considerando, por exemplo, a experiência brasileira com o período ditatorial.

E, por último, a quarta dimensão (D) refere-se ao controle que o sistema político exerce sobre si mesmo (intra-estatal, controle interno), que será tema de maiores comentários neste trabalho.

## **2.4 - FASES DO CONTROLE**

O processo de controle apresentado por Chiavenato (*op.cit*, p. 460) é composto de quatro fases, quais sejam:

**a) estabelecimento de padrões:** as organizações devem estabelecer padrões de desempenho desejados na execução de suas atividades. Os padrões são o objetivo que os controles formais deverão manter;

**b) observação do desempenho:** a maioria das atividades está sujeita a algum tipo de desvio ou erro. É muito importante que se conheça o processo para uma correta observação do desempenho. O controle atua de acordo com as informações que recebe;

**c) comparação do desempenho com o padrão estabelecido:** após as etapas de medição do desempenho organizacional, elas devem ser comparadas aos padrões inicialmente definidos. O controle deve se preocupar com os desvios e erros que sejam relevantes. A comparação do desempenho com o resultado esperado deve se preocupar também em identificar tendências que poderão ocasionar problemas futuros;

**d) ação para corrigir os desvios:** a ação corretiva pode ser definida como a mudança que o administrador faz no modo de funcionamento da organização para garantir que os objetivos sejam alcançados de forma mais efetiva e eficiente, de acordo com os padrões estabelecidos. A ação corretiva deve ser tomada a partir dos dados gerados nas três etapas anteriores.

## **2.5 - TIPOS DE CONTROLE**

Os controles se classificam em:

**a) AUTO-CONTROLE:** ou controle administrativo deve, sem dúvida, iniciar pela consciência individual sobre a necessidade dos controles, que deve ser inerente a todo trabalhador, seja ele ocupante de função pública ou não. É uma atitude moral, ética e de honestidade para com a organização a que serve. TIPOS DE AUTO-CONTROLE:

→ **HIERÁRQUICO**: é o que resulta automaticamente do escalonamento dos órgãos e setores. Pressupõe as faculdades de supervisão, coordenação, orientação e fiscalização das atividades controladas. De acordo com os autores Alexandrino e Vicente Paulo (2004, p.537), sempre que houver escalonamento dos órgãos e/ou setores, haverá controle hierárquico do superior sobre os atos praticados pelos subalternos;

→ **FINALÍSTICO**: é realizado pelos órgãos e/ou setores sobre as entidades a eles vinculadas (e não subordinadas, como no controle hierárquico). De acordo com Alexandrino e Vicente Paulo (op. cit, pág. 538), o controle finalístico depende de norma que o estabeleça, determine os meios de controle, os aspectos a serem controlados e as ocasiões de realização do controle;

**b) CONTROLE EXTERNO**: é aquele exercido pelos órgãos fiscalizadores do Poder Público, tais como: Poder Legislativo, Tribunais de Contas, Ministério Público, Poder Judiciário, dentre outros. Existem, ainda, outros tipos de controle externo como o exercido pela opinião pública e a imprensa, compreendidos como controle social, ou seja, o controle que a sociedade exerce sobre as ações desenvolvidas pelo Poder Público. TIPOS DE CONTROLE EXTERNO:

→ **LEGISLATIVO**: controle político exercido pela Câmara Federal e Senado da República, no plano governamental federal; pelas Assembléias Legislativas, no âmbito estadual e pelas Câmaras Municipais, conforme disposto no artigo 70 da Constituição Federal de 1988;

→MINISTÉRIO PÚBLICO: promoção da ação penal pública e da ação civil pública, controle sobre a defesa do patrimônio público e social, do meio ambiente e de outros interesses difusos<sup>3</sup> e coletivos<sup>4</sup>, conforme artigo 129 da Constituição Federal;

→TRIBUNAL DE CONTAS: controle técnico da atividade pública, em auxílio ao Poder Legislativo, conforme artigo 70 e 71 da Constituição Federal. Órgão especial de destaque constitucional que goza de autonomia administrativa e funcional, com competências constitucionais exclusivas, sendo que o vínculo com o Poder Legislativo é somente operacional, ou seja, de apoio à fiscalização;

→JUDICIAL: controle, *a posteriori*, da legalidade e da legitimidade, exercido pelo Poder Judiciário, conforme inciso XXXV do artigo 5º da Constituição Federal;

→SOCIEDADE: controle posto à disposição do cidadão, entendido como controle social, conforme disposto no artigo 1º, no inciso LIXXIII do artigo 5º, no § 3º do artigo 37, e § 2º do artigo 74 da Constituição Federal.

## 2.6- TIPOS DE CONTROLE SEGUNDO O OBJETIVO

a) **CONTROLE FORMAL:** o principal objetivo deste tipo de controle é constatar se os atos administrativos mantêm consonância com a legislação que os embasou. Nele é verificado se os gastos estão de acordo com as leis, regulamentos e políticas;

---

<sup>3</sup> Interesses afetos a uma coletividade indeterminada de pessoas, sobre os recursos genéticos destacam-se e são determinantes os interesses de natureza socioambiental, que apontam para a necessidade de sua conservação em face da relevância para a manutenção da qualidade de vida humana e demais formas de vida.

<sup>4</sup> Entendido como aqueles referentes a toda uma categoria de pessoas. Em se podendo identificar (qualificar e quantificar) os interessados, já podemos falar em apropriação de um bem por uma dada coletividade, como por exemplo: uma comunidade local ou indígena que detém a posse ou propriedade coletiva de um território e, portanto, dos recursos naturais que o integram e compõem.



**b) CONTROLE SUBSTANTIVO** : o principal objetivo deste tipo de controle é a avaliação, em termos *quantitativos e qualitativos*, da eficiência e eficácia com que foram ou estão sendo aplicados os recursos públicos, bem como assegurar que eles se encontram protegidos contra o desperdício, a perda e o uso indevido.

O controle substantivo é de fácil assimilação pela opinião pública, na medida em que se examina o mérito da despesa, sendo, entretanto, de difícil execução, em razão do alto grau de subjetividade de que muitas vezes se reveste.

Enquanto no controle formal existe a referência jurídico-administrativa que lhe dá sustentação, no controle substantivo as medições podem não ser tão claras ou imediatas, principalmente pelo fato da Administração Pública ainda não possuir, na maioria dos casos, indicadores, processos e sistemas bem definidos e formatados que possibilitem medir os aspectos relativos à qualidade na aplicação dos recursos públicos.

## **2.7 - ASPECTOS POLÊMICOS DA IMPLANTAÇÃO E ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO**

Entre alguns motivos que dificultam a implantação, bem como a atuação satisfatória do controle interno, podemos destacar alguns relevantes, tais como:

- a) o desconhecimento dos benefícios do controle interno para a empresa, tanto por parte dos administradores, quanto por parte dos funcionários;
- b) a questão cultural (ninguém gosta de ser controlado);
- c) criação do órgão apenas para cumprir a lei ou atender ao Tribunal de Contas;
- d) negligência e não conscientização dos funcionários na execução das tarefas diárias;
- e) baixo índice de treinamento e aperfeiçoamento dos agentes de controle, bem como dos funcionários.

## CAPÍTULO 3 - O CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

*“A atualidade tem revelado que o cidadão não está preocupado com a formalidade jurídica, a soma exata das faturas, ou a classificação correta das despesas, segundo a lei orçamentária. O que ele espera é uma correta evidenciação dos fatos econômicos e financeiros, de modo que seja possível avaliar a execução dos projetos e atividades e o grau de cumprimento das metas estabelecidas, pois só assim estará controlando o desempenho da administração.”*

*Lino Martins da Silva<sup>5</sup>*

### 3.1- ORIGEM

Para lidar com as dificuldades associadas ao controle das contas públicas, diversas instituições foram sendo desenhadas ao longo do tempo.

Bugarin, Vieira e Garcia (2003, p.12) citam que, segundo Araújo (1993), a França de Luis IX contava com a *Chambre de Comptes*, datada de 1256; a Inglaterra dos reis normandos possuía o *Exchequer*, uma espécie de Tribunal de Finanças judicante; a Prússia, em 1824, um Tribunal similar que, em 1876, ganhou o título de Tribunal de Contas do Império da Alemanha e a Itália, desde 1807, a *Régia Corte di Conti*.

Contudo, mesmo tendo o Parlamento a atribuição de fiscalizar a boa aplicação dos recursos públicos pelos poderes constituídos, a complexidade de tal exame e a necessidade do seu tratamento especializado vieram a exigir a criação de órgãos técnicos de delegação legislativa que lhe permitissem o conhecimento efetivo das finanças públicas, possibilitando um julgamento seguro dos gestores governamentais.

---

<sup>5</sup> Controlador Geral da Controladoria do Município do Rio de Janeiro. Retirado da apresentação: *A AUDITORIA COMO INSTRUMENTO DE EFICIÊNCIA DA GESTÃO PÚBLICA* de Inaldo da Paixão Santos Araújo, membro do Tribunal de Contas do Estado da Bahia.

Com este intuito, surgiram os tribunais de contas, as controladorias e as figuras dos auditores gerais, conforme a estrutura adotada em cada país. Assim, os Parlamentos e os órgãos oficiais de controle de contas passaram a representar a participação da sociedade na fiscalização dos atos de gestão dos seus governantes.

O controle das contas públicas no Brasil, segundo Bugarin, Vieira e Garcia (*op.cit*, p.57) remonta ao Brasil-Colônia, com as primeiras ações disciplinares relativas ao tombamento de bens públicos, à arrecadação de dízimos, ao registro de receita e despesa, além de exigências de prestação de contas anuais por parte dos provedores das Capitanias Hereditárias e aplicação de penalidades em casos de falta.

De acordo com os referidos autores, no Brasil-Império, por sua vez, com a Proclamação da Independência, foi instituído o Tesouro Nacional com características de Tribunal.

No Brasil-República, ocorreram importantes transformações no controle das contas públicas em virtude do fortalecimento institucional das atividades legislativas. Em 1890, foi criado o Tribunal de Contas com competências relacionadas ao exame, revisão e julgamento de todas as operações que envolviam receita e a despesa da União.

Na Era Vargas, em 1930, com o fechamento do Congresso, o registro prévio foi eliminado e o Executivo não prestou contas ao Parlamento por três anos. Na Constituição de 1934, o registro prévio e as prestações de contas anuais do Presidente da República foram restabelecidos.

A publicação da Lei 4320/64<sup>6</sup>, por sua vez, que apresentou o embrião da técnica orçamentária denominada “orçamento-programa”, separou os controles da execução orçamentária em externo, a cargo do Tribunal de Contas, e interno, a cargo de órgãos específicos dentro de cada Poder.

Adicionalmente, o Decreto-Lei 200/67 dispôs sobre o controle financeiro sob uma perspectiva mais administrativa que contemplava controle pela chefia competente sobre a execução dos programas e observância de normas, controle da aplicação do dinheiro público e guarda dos bens da União e racionalização dos trabalhos por meio da simplificação dos processos. Este Decreto, entretanto, ao instituir o sistema de controle interno, não definiu explicitamente o sentido da função controle, tendo reduzido seus alcances ao associar a palavra controle ao termo financeiro.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, o controle interno ganhou destaque com a introdução dos enfoques voltados à legalidade<sup>7</sup>, legitimidade<sup>8</sup> e economicidade<sup>9</sup> na aplicação do erário, surgindo, em função disto, a necessidade de uma nova dinâmica no desenvolvimento das atividades de controle na administração pública.

Com a publicação da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal, buscou-se garantir o ajuste fiscal do País através da adoção de políticas mais responsáveis e conscientes de gestão fiscal.

---

<sup>6</sup> Gestada no contexto de exceção política, fase momento de ditadura vivido pelo país.

<sup>7</sup> Diz respeito à situação de aderência às determinações estabelecidas nos normativos, sejam eles dispositivos legais ou regimentais.

<sup>8</sup> A legitimidade pressupõe a legalidade. Diz-se que uma gestão é legítima quando seus atos de gestão são legais e eticamente defensáveis.

<sup>9</sup> Uma operação econômica é aquela em que os recursos são adquiridos em qualidade e quantidade apropriada, ao menor custo possível.

Na medida que impõe à administração pública uma série de mecanismos direcionados a garantir o equilíbrio entre a receita e a despesa, esta Lei resgata, na área pública, os dois principais instrumentos de gestão: *o planejamento e o controle*.

Especificamente no tocante ao controle, o seu artigo 59 define que:

“O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar”.

A Lei de Responsabilidade Fiscal simplesmente procura pôr em prática o que está preconizado no artigo 31 da Constituição Federal, que assim define:

“a fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de **controle interno** do Poder Executivo Municipal, na forma da lei” **(grifei)**.

### **3.2 – CONCEITO**

Na leitura dos vários conceitos dados por diversos autores que se ocuparam do assunto, nota-se que não existe uma unidade de pensamento sobre o que se deve entender por CONTROLE INTERNO.

A expressão CONTROLE INTERNO passou a ser utilizada como um meio de distinguir os controles originados dentro ou pela organização, daqueles de origem externa, como é o caso dos controles impostos pela legislação.

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, já prescrevia em relação ao controle na administração pública: *“a sociedade tem o direito de pedir conta a todo agente público de sua administração”*.

O dever de prestar contas é inerente à atividade pública e, sendo assim, é de extrema importância os meios postos à disposição, ou a serviço da sociedade para o exercício do controle do poder.

A Constituição Federal, no Parágrafo Único de seu artigo 70, estabelece:

“prestará contas qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária”.

Ainda, neste sentido, *accountability*<sup>10</sup> (EUA) refere-se à obrigação legal e ética que tem um governante de informar ao governado sobre como tem utilizado os recursos dados pelo povo para empregá-los em benefício da coletividade e não em proveito do governante.

A Lei nº 4320/64, conforme mencionado, que estatui normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, ainda é o instrumento legal básico que disciplina as atividades de planejamento e orçamento, contabilização, controle e prestação de contas do setor público no Brasil.

Seu substitutivo, o Projeto de Lei 135/96, de autoria da Comissão Mista de Planos, Orçamento Público e Fiscalização, em seu artigo 159, com base no conceito universal de controle interno, estabelece:

“O controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados pela administração governamental para salvaguardar seus ativos, desenvolver a eficiência nas

---

<sup>10</sup> Idéia central de responsabilização, princípio cardeal do regime republicano. Bugarin, Vieira e Garcia (2003, p. 36) citam Power (1997) que afirma que *accountability* é uma relação principal-agente na qual existe a condição essencial de uma parte (agente) prestar contas de suas ações a outra parte (principal), sendo tal relação complexa devido ao fato de os principais estarem distantes das ações dos agentes. De acordo com os autores, a busca da *accountability plena* passa também pela reforma da sociedade, pois é requisito que ela deva se interessar pela gestão pública. Além disto, é citado pelos autores que as relações entre o Estado e a sociedade devem ser estreitas, de modo a possibilitar maior acesso à informação governamental (transparência).

operações, estimular o cumprimento das políticas administrativas prescritas e verificar a exatidão e a fidelidade dos dados contábeis e a exatidão no cumprimento da lei.

§ 1º - O controle interno deverá ser exercido em todos os níveis e em todos os órgãos e entidades, compreendendo, particularmente:

I - controle, pela chefia competente, da execução dos programas e da observância das normas que orientam a atividade específica do órgão controlado;

II - o controle, pelos órgãos de cada sistema, da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares;

III - o controle das aplicações dos dinheiros públicos e da guarda dos bens pertencentes à administração pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria;

IV - a fiscalização da execução contratual de serviços públicos concedidos, permitidos ou autorizados.

§ 2º - O trabalho administrativo será racionalizado mediante simplificação de processos e supressão de controles que se revelarem puramente formais ou cujo custo seja comprovadamente superior ao risco”.

Como se depreende deste conceito, o controle interno é exercido pela conjugação da estrutura organizacional com os mecanismos de controle estabelecidos pela administração, incluindo as normas internas que definem responsabilidades pelas tarefas, rotinas de trabalho e procedimentos para revisão, aprovação e registro das operações, envolvendo aspectos contábeis e administrativos. Neste contexto, o plano de organização deve prever uma **segregação apropriada** das responsabilidades funcionais.

Além de salvaguardar os bens e recursos públicos, o controle interno na administração pública deve avaliar e promover a eficiência operacional, ou seja, garantir que os recursos sejam empregados eficientemente nas operações cotidianas, bem como buscar, de forma sistemática, que a Administração Pública obedeça aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade dispostos no art. 37 da Constituição.

Como se pode observar, o conceito de controle interno é bastante abrangente. O que se percebe, de imediato, é que o controle interno governamental refere-se não apenas aos aspectos diretamente relacionados às funções de contabilidade e finanças, mas sim a todos os aspectos operacionais desenvolvidos pela Administração Pública.

### 3.3- TIPOS E FORMA DE ATUAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

Podemos classificar os principais tipos (grupos) de controles internos:

- Controles Internos *Contábeis*
- Controles Internos *Financeiros*
- Controles Internos *Orçamentários*
- Controles Internos *Administrativos*
- Controles Internos *Operacionais*

A Lei 4320/64, em seus artigos 75 e 76, dispõe que o sistema de controle interno realizar-se-á em três momentos, quais sejam:

a) controle **prévio (a priori, preventivo ou antecedente)**: entendido aquele exercido através da promulgação de leis, elaboração de contratos, instruções, regulamentos, manuais que disciplinem as atividades. Permite que determinados atos possam ser vetados antes de serem efetivados;

b) controle **concomitante (pari passu ou sucessivo)**: exercido através do monitoramento contínuo sobre as atividades executadas, conforme elas se processam, etapa por etapa. As informações são obtidas ao longo da execução da política pública;

c) controle **subseqüente (a posteriori ou corretivo)**: utilizado e desenvolvido através da emissão de relatórios contábeis, administrativos ou operacionais,



posteriormente à execução das atividades. É a fase em que se verifica também a avaliação e a apuração dos resultados da gestão.

A partir da Reforma Gerencial Brasileira de 1995<sup>11</sup>, busca-se implementar uma visão de controle voltada para os resultados efetivamente obtidos, através da adoção de controles “*a posteriori*” mediante avaliação da execução dos programas de governo, do orçamento e da gestão dos administradores públicos.

O processo de controle interno deve, preferencialmente, ter caráter preventivo, ser exercido permanentemente e estar voltado para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos, como instrumento auxiliar de gestão.

### **3.4- CARACTERÍSTICAS DO CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

Assim como mencionado no início nesta monografia, por muito tempo o conceito de controle, principalmente na administração pública, sempre foi cercado de incompreensões e polêmicas pelo fato de os gestores o relacionarem exclusivamente como uma função de fiscalização e vigilância, objetivando apenas a procura de falhas e irregularidades por parte dos profissionais envolvidos.

Em função do amadurecimento político, esta visão encontra-se desatualizada, pois os controles internos atuais têm por principal característica **auxiliar o gestor público** na consecução do objetivo institucional maior que é a colocação de serviços públicos de qualidade à disposição da sociedade.

---

<sup>11</sup> Segundo BRESSER PEREIRA (2001, p.32-33), a Reforma Gerencial do Estado procurou criar novas instituições legais e organizacionais que permitissem a uma burocracia profissional e moderna ter condições de gerir o Estado brasileiro. Partiu do pressuposto de que, no final do século XX, quando as técnicas de controle gerencial e democrático já estariam amplamente desenvolvidas, a melhor forma de combater o clientelismo é ser gerencial; é dar autonomia ao administrador público, valorizando-o por sua capacidade de tomar decisões, inclusive de caráter político, ao invés de submetê-lo a um controle burocrático vexatório.

Assim sendo, mais do que apenas fiscalizar, ainda que existam situações onde isto seja imprescindível, é de fundamental importância que sejam, também, estimulados mecanismos de desenvolvimento da autonomia, e da co-responsabilidade, âncoras mais sólidas e duradouras de uma **gestão estável e auto-sustentada**.

Um controle interno adequado é aquele estruturado pela administração e que possa propiciar uma razoável margem de garantia de que os objetivos e metas serão atingidos de maneira eficaz, eficiente e com a necessária economicidade.

Razoável margem de garantia pode ser entendida como medidas de efetividade e a custos razoáveis, estabelecidas para evitar desvios ou restringi-los a um nível tolerável. Isso significa que erros e procedimentos ilegais ou fraudulentos serão evitados e, caso ocorram, serão detectados e corrigidos dentro de curto prazo, pelos servidores, como parte de suas funções habituais.

### **3.5- O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO GOVERNAMENTAL**

#### **3.5.1- Origem do conceito**

O sistema de controle interno governamental no Brasil foi consolidado entre 1964 e 1967 e, a partir de 1979, passou por várias mudanças em termos de estrutura e funcionamento, demonstrando certa instabilidade institucional.

A expressão sistema de controle interno entra como matéria constitucional no país através da Constituição de 1967, a exemplo de países como a França, Itália, Espanha e Alemanha, como se constata no artigo:

"Art. 70-A fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional mediante controle externo e pelos **sistemas de controle interno** do Poder Executivo, instituídos por lei." (grifei)

Com a Constituição Federal de 1988, o sistema de controle interno tornou-se universal, abrangendo todos os atos da Administração, seja despesa ou receita, além de recair sobre cada agente da Administração responsável por bens e valores públicos.

Bugarin, Vieira e Garcia (2003, p.67), comentam, citando Ribeiro (1996), que são notórios os avanços do controle na Carta Magna, especialmente no tocante à ampliação da abrangência do controle, inclusão do controle social e avaliação do cumprimento das metas do governo, apesar de ainda não haver registros de grandes avanços de qualidade nestes aspectos.

Assim, novas atribuições foram delegadas aos órgãos de controle, ampliando suas competências para além dos aspectos formalísticos<sup>12</sup> até então dominantes.

De acordo com o artigo 70, esta fiscalização foi estendida passando também a atuar nas questões contábeis, operacionais e patrimoniais da administração pública:

**Art. 70-** "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". (grifei)

Adicionalmente, o art. 74 dispõe:

**“Art 74-** Os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, **sistema de controle interno** com a finalidade de.....” (grifei).

---

<sup>12</sup> De acordo com registros anteriores, o **controle formal** é bem menos abrangente uma vez que tem como principal preocupação verificar se os atos administrativos mantêm conformidade com a legislação que os embasou. Aspectos **qualitativos** e **quantitativos** não são objeto de análise por parte desse tipo de controle.

A comparação entre a redação constitucional anterior e a atual demonstra a amplitude dos controles a serem exercidos pelo Sistema de Controle Interno, trazidos a partir da Constituição Federal de 1988.

### **3.5.2- Conceito**

Assim como visto anteriormente, controle interno constitui um conjunto de recursos, métodos e processos, adotados pelos próprios setores, com vistas a garantir uma maior eficiência da gestão pública.

Pode-se definir o **sistema de controle interno** como o conjunto de setores em atuação, que no decorrer de seus trabalhos normais, interagem-se uns com os outros. Essa interação deve ser orientada a partir de um órgão central de controle que coordena todo o sistema.

O sistema de controle Interno, na medida que permeia todas estas atividades, agrega todos estes sistemas, que passam a ser “subsistemas do controle interno”. Assim, o controle interno é exercido pela conjugação da estrutura organizacional com os mecanismos de controle estabelecidos pela administração, incluindo as normas internas que definem responsabilidades pelas tarefas, rotinas de trabalho e procedimentos para revisão, aprovação e registro das operações, envolvendo aspectos contábeis, administrativos e operacionais.

A partir deste entendimento, o **sistema de controle interno governamental** pode ser definido como o conjunto de unidades, articuladas a partir de um órgão central de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno estabelecidas pela Constituição e normatizadas em cada nível de governo.

### 3.5.3- Integrantes do sistema

A caracterização de sistema de controle interno envolve, portanto, certos pontos importantes, como:

- a) **Órgão Central do Sistema de Controle Interno:** responsável pela coordenação e avaliação de todo o controle interno;
- b) **Subsistemas de Controle Interno:** responsáveis por exercer o controle nas suas respectivas áreas. Por exemplo, cabe ao órgão designado na estrutura organizacional para responder por recursos humanos o controle sobre a observância das normas legais que regulam a administração de pessoal. Aos funcionários compete controlar a execução dos programas afetos à sua área de responsabilidade e zelar pela observância das normas legais e regulamentares que orientam as respectivas atividades;
- c) **Segregação de Funções:** para que se possa imputar a responsabilidade por determinado órgão, é necessário que a estrutura e a distribuição das funções estejam claramente definidas e aprovadas, ficando claras as atribuições e os procedimentos de cada unidade.

Nos Municípios, devido ao porte, não existe a estrutura da Secretaria Federal de Controle Interno<sup>13</sup>, porém, levando-se em consideração o conceito do sistema de controle interno anteriormente discutido, pode-se afirmar que todas as atividades relacionadas ao controle, distribuídas ao longo da estrutura organizacional, integram o

---

<sup>13</sup> Em nível federal, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo é definido pelo Decreto nº 3.591, de 06 de setembro de 2000, congregando todas as unidades de controle interno, que devem agir sob a orientação e a supervisão técnica de um órgão central do sistema, no caso, a Secretaria Federal de Controle Interno.

sistema de controle do Município e estarão sujeitas à avaliação de uma Unidade Central de Coordenação.

Esta Unidade Central, conforme destacado, não agrega funções executoras, pois tem como principal atribuição a orientação normativa, a supervisão técnica e a coordenação dos serviços que integram o sistema.

O órgão central necessita de **completa autonomia** para exercer suas atividades e cobrar melhores práticas e mesmo controlar qualquer setor, sem que haja nenhum tipo de comprometimento entre o setor controlado e o controle.

#### **3.5.4- A Responsabilidade no sistema**

A simples existência do órgão central de controle não exime da responsabilidade nenhum gestor ou servidor enquanto atuante em funções de controle.

A responsabilidade pela instituição e manutenção dos controles é do gestor do órgão/entidade, em articulação com o controle central; contudo, uma vez existindo os controles, a responsabilidade pela qualidade destes e pelas operações de que tem conhecimento o servidor (em razão de sua atividade profissional), bem como a responsabilidade nos casos de irregularidades ou ilegalidades (cometidas no âmbito de atuação dos integrantes do controle) estende-se a seus servidores, nos termos da art. 74, § 1º da Constituição Federal, que dispõe:

“os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária”.

A exigência acima foi estendida aos Municípios, quando tal comunicação deve ser efetuada aos Tribunais de Contas Estaduais (TCEs) respectivos.

Portanto, a responsabilidade pela gestão é do gestor público; contudo, nos diversos órgãos e setores da Administração Pública poderão ocorrer irregularidades praticadas por servidores que frustram a sua confiança, encontram-se desatentos ou que desconhecem os dispositivos legais que regem suas ações.

Tomando ciência de situações dessa ordem, o gestor público deverá promover a imediata apuração dos fatos, sob pena de ser responsabilizado pela não adoção das providências cabíveis e, com isto, sujeitar-se a questionamentos e penalidades pelos órgãos externos de controle.

A simples existência na organização da função de coordenação do controle interno ou de auditoria interna, conforme o caso, **contribui decisivamente** para a redução de situações desta natureza e, uma vez ocorrida, compete a esta unidade recomendar aos gestores as ações voltadas à apuração da respectiva irregularidade.

Cabe lembrar que o responsável pela coordenação do controle interno deverá, no exercício de sua missão, certificar-se de que os controles existentes garantam, também:

- a salvaguarda do patrimônio;
- a confiabilidade dos sistemas contábeis, financeiros e operacionais;
- a otimização no uso dos recursos;
- a eficiência operacional;
- a adesão às políticas e normas internas, à legislação e às demais orientações dos órgãos de controle governamental.

### 3.5.5- Finalidades do sistema

Conforme estabelece o artigo 74 da Constituição Federal, 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.

Internacionalmente, de acordo com Bugarin, Vieira e Garcia (2003, p.112), citando Diamonds (2002), observa-se que os órgãos de controle interno têm-se pautado pelos seguintes objetivos na sua atuação :

a) **atividade de controle e de consultoria desenvolvida**, de forma objetiva e independente, pelas próprias organizações, orientada para a adição de valor por meio de aprimoramento do processo administrativo ; e

b) **auxílio prestado a uma organização** para que melhor atenda aos seus objetivos, envolvendo uma abordagem disciplinada voltada para a avaliação e aprimoramento da efetividade dos sistemas de administração de riscos, de controle e de governança corporativa<sup>14</sup>.

---

<sup>14</sup> O tema possui importância crescente por ser bem difundida a hipótese de que a estrutura de governança afeta o valor da empresa. A questão é descobrir se existe uma estrutura de governança corporativa "melhor" ou "ideal". O conceito de **governança** se diferencia de outro



### 3.5.6- Vinculação do sistema

A maioria dos órgãos de controle municipal e estadual encontra-se vinculada a órgãos fazendários ou a departamentos de contabilidade. Esta vinculação tem sua base no modelo burocrático de administração pública, que surgiu como forma de combater a corrupção e o patrimonialismo. Assim, os controles visavam a este fim, sendo realizados “*a priori*” e rígidos em relação aos processos, como por exemplo, na admissão de pessoal e nas compras.

A partir de 1994, o Governo brasileiro sinalizou a intenção de redefinir o papel do Estado no sentido de uma administração pública gerencial<sup>15</sup>, voltada de forma descentralizada para o controle dos resultados.

A diferença fundamental entre o modelo burocrático e o gerencial está, conforme já discutido anteriormente, na forma de controle, que deixa de se basear nos processos para se concentrar nos resultados.

A estratégica volta-se para a definição precisa dos objetivos do administrador, a fim de garantir a autonomia na gestão dos recursos humanos, materiais e financeiros que lhe forem colocados à disposição, e também controlar e cobrar, *a posteriori*, os resultados.

A definição clara das metas é a primeira etapa para a avaliação do resultado junto com os recursos enumerados, e estes aspectos estão a cargo do administrador de cada órgão ou setor. O controle tem um papel fundamental neste processo, pois sua

---

conceito com o qual é muito confundido: o de **governabilidade**. Segundo Marcos André B.C. de Melo (1995, p.30), “... enquanto a *governabilidade* se refere às condições do exercício da autoridade política, descrevendo as condições sistêmicas de exercício desta autoridade, *governança* qualifica o modo de usar dessa autoridade”. A ideia de governança, em síntese, liga-se a de capacidade governamental, no sentido de superação de resistências políticas para levar a cabo reformas consideradas indispensáveis para um determinado grupo social. Governança traduz, resumidamente, a ideia de mudar para melhor.

<sup>15</sup> Este modelo de administração pública **ênfatiza o resultado**. Trata-se do modelo inspirado nos avanços realizados pela administração de empresas. A **administração gerencial** caracteriza-se, principalmente, pela descentralização política e administrativa, organizações com poucos níveis hierárquicos, controle por resultados e administração voltada para o atendimento ao cidadão.

atuação vai apoiar as decisões do administrador num sentido único: o atendimento do interesse público<sup>16</sup> e dos objetivos traçados em favor deste interesse.

Agir, através do controle *a posteriori*, não significa deixar o administrador sozinho nas suas ações. Pelo contrário, o controle deve agir com orientação sistemática e, no momento de avaliar seus resultados, identificará se suas ações foram no sentido de alcançá-las de fato.

Toda esta mudança preconizada pela Reforma do Estado Brasileiro, juntamente com a valorização do CONTROLE INTERNO, após a Constituição e, principalmente, após a Lei de Responsabilidade Fiscal, fomentou a discussão acerca da dinâmica do Controle Interno, inclusive sobre sua vinculação, se ligado diretamente ao Chefe do Poder Executivo ou a Órgãos Fazendários.

Exemplo recente mais nítido desta discussão foi a alteração<sup>17</sup>, em 2002, do modelo de controle interno do Poder Executivo da União, transferindo a Secretaria Federal de Controle, então ligada ao Ministério da Fazenda à condição de subordinação direta à Presidência da República, de modo a prestigiar o aumento no grau de independência funcional da entidade, face necessidade de se buscar uma maior eficiência no desempenho das competências definidas no art. 74 da Constituição Federal.

Por fim, é importante que se mantenha a autonomia do sistema do controle interno, evitando que o Controle Interno se torne um instrumento de manipulação política ou administrativa, e exerça sua principal função dentro da organização, que é

---

<sup>16</sup> Segundo os autores Alexandrino e Vicente Paulo (2004, p.138), o Estado atua em benefício da coletividade, devendo toda sua atuação estar voltada ao interesse público, sob pena de restar maculada pelo vício do desvio de finalidade. Segundo os autores, não é o indivíduo em si o destinatário da atividade da Administração Pública, mas sim a coletividade, o grupo social como um todo.

<sup>17</sup> A partir da Decisão nº 507/2001 do Tribunal de Contas da União, através do Decreto nº 4177, de 28 de março de 2002, da Presidência da República.

**auxiliar os gestores públicos**, em especial o Chefe do Poder Executivo, no caso dos Municípios, na tomada de decisões, dando suporte ao bom andamento de todos os órgãos e setores afetos à organização possibilitando, desta forma, a governança.

## **3.6- CONTROLE GOVERNAMENTAL COMO INSTRUMENTO DE FOMENTO AO CONTROLE SOCIAL**

### **3.6.1- Introdução**

Em face da relevância do controle exercido pela sociedade, inclusive em função da sua relação com o controle interno governamental, destaco a seguir informações sobre o assunto no intuito de trazer para discussão pontos que ainda precisam ser trabalhados, tanto por parte do poder público, quanto por parte da própria sociedade, no intuito de que a mesma possa exercer efetivamente o controle social disposto na Constituição Federal de 1988 e outros instrumentos legais vigentes.

### **3.6.2- Controle Social -conceito**

O controle social deve pressupor uma forma de governar perante a qual os cidadãos possam atuar como sujeitos políticos capazes de orientar e fiscalizar a ação do Estado, conferindo à democracia caráter mais participativo.

Até o fim da ditadura não se falava em controle social pelo simples fato de que autoritarismo e participação popular constituem-se termos antagônicos. Somente com o início do processo de redemocratização do país, a partir do fim do governo militar, na década de 80, é que a expressão “controle social” passou a ser aclamada.

Nos países onde a democracia e a cidadania são efetivamente exercidas é exigida uma grande noção de responsabilidade dos governantes perante a sociedade.

Nesses países, a população possui uma grande preocupação em se organizar para poderem cobrar dos legisladores e dos servidores públicos as suas obrigações perante a sociedade.

É necessário, então, que os vários setores sociais se articulem e se organizem a fim de reivindicar seus direitos perante o governo. Os gestores públicos não podem abandonar as formas de controle existentes e só podem ser pressionados a promover a *accountability*, conforme discutido anteriormente, por uma sociedade organizada que tenha incorporado à sua cultura o conceito de controle social da Administração Pública.

Em todas as partes do Brasil é possível ver comunidades se organizando na defesa de seus interesses e trabalhando para diminuir e mesmo corrigir inúmeras desigualdades através do acesso a bens e serviços que assegurem os seus direitos humanos fundamentais.

Um exemplo positivo de controle social e que vem sendo ampliado a cada ano é o que envolve o Orçamento Participativo<sup>18</sup>. A participação popular na elaboração do Orçamento Municipal de inúmeras cidades vem demonstrando ser esta uma forma mais democrática de decidir sobre a aplicabilidade dos recursos públicos em benefício da maioria.

### **3.6.3- Instrumentos de Controle Social**

São vários os instrumentos de participação popular consolidados na Constituição Federal de 1988, como por exemplo: o direito à informação (5º, inciso XXXIII); o direito de petição (art. 5º, XXXIV); o mandado de segurança coletivo (art. 5º, inciso LXX); o mandado de

---

<sup>18</sup> O Orçamento Participativo foi implantado pela primeira vez na cidade de Porto Alegre (RS) em 1989. De acordo com reflexões de Brian Wampler (2003, p.61), o Orçamento Participativo é uma das construções institucionais mais inovadoras do Brasil, pois oferece aos cidadãos a oportunidade de se envolverem diretamente nas questões públicas, a esperança de justiça redistributiva e a possibilidade de reforma do processo de tomada de decisão nos municípios e nos estados brasileiros.

injunção (art.5º, inciso LXXI); a ação popular de projeto de lei (art. 5º, inciso LXXIII); a ação civil pública no âmbito da Defensoria Pública (art. 129, inciso III); o Código de Defesa do Consumidor; dentre outros.

Adicionalmente, o § 3º do artigo 31 da Constituição Federal obriga os Municípios a manterem suas contas durante sessenta dias, anualmente, à disposição de qualquer contribuinte, para exame e apreciação, o qual poderá questionar-lhes a legitimidade, nos termos da lei. Esta fiscalização não deve ser individual, como sugere a norma constitucional, mas organizada no âmbito dos movimentos populares.

Outro dispositivo de controle social de grande relevância é a atuação dos conselhos, que constituem uma das formas de participação, visando interferir na gestão pública e na elaboração de políticas, objetivando sua democratização e transparência, funcionando como canal de relação entre Estado e sociedade, como espaço de administração de conflitos.

Constituem avanços nesta área: a criação dos conselhos de saúde, com caráter permanente e deliberativo e com função de formulação de estratégias e de controle da execução da política de saúde, inclusive nos aspectos à implementação de ações relacionadas, especialmente, à melhoria das condições de aprendizagem na primeira infância; a criação dos conselhos de alimentação escolar; a criação dos conselhos ligados ao Bolsa Escola, dos Conselhos de Programas de Renda Mínima, dentre outros.

Entretanto, nem todos os instrumentos e conquistas constitucionais estão sendo apropriados pelos movimentos sociais. Ainda que instrumentos legais sejam, de fato, necessários para viabilizar o exercício do controle social, estes não são suficientes. Há

de se promover um ambiente político favorável, onde Governo e população cumpram papéis fundamentais neste processo.

O **Governo**, criando condições necessárias para que os instrumentos possam ser efetivamente apropriados pela população. Isto significa investir em capacitação, produzir informações — disponibilizando-as democraticamente — e tornar as estruturas de gestão cada vez mais permeáveis às reivindicações da sociedade.

A **população**, principalmente através dos seus interlocutores privilegiados, “as organizações sociais”,<sup>19</sup> trabalhando no sentido de buscar o incremento das ações de mobilização, representação e participação efetiva.

Pode-se concluir que a possibilidade de reproduzir estas experiências baseadas na democratização da gestão da cidade<sup>20</sup>, pelo exercício do controle social, depende necessariamente da coincidência dessas duas atitudes: **vontade política do Governo e capacidade participativa da população.**

### 3.6.4- Controle social e a transparência da gestão pública

A Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe novos instrumentos de transparência da gestão, aos quais deverão ser dada ampla divulgação, inclusive por meios eletrônicos de acesso público.

A referida lei dispõe acerca da obrigatoriedade de publicação pelo poder público dos instrumentos de transparência da gestão fiscal a toda sociedade através da

---

<sup>19</sup> Trata-se de uma forma de propriedade pública não-estatal constituída pelas associações civis sem fins lucrativos, que não são propriedade de nenhum indivíduo ou grupo e estão orientadas diretamente para o atendimento do interesse público.

<sup>20</sup> Jivago Petrucci, Procurador do Estado de São Paulo comenta (p.11) citando Maria Paula Dallari Bucci que a plena realização da **gestão democrática** é, na verdade, a única garantia de que os instrumentos de política urbana introduzidos, regulamentados ou sistematizados pelo Estatuto da Cidade (tais como: o direito de preempção, o direito de construir, as operações consorciadas, etc) não serão meras ferramentas a serviço de concepções tecnocráticas, mas ao contrário, verdadeiros instrumentos de promoção do **direito à cidade para todos, sem exclusões.**

utilização dos seguintes meios: publicação em jornais, disponibilização em meio eletrônico (internet) e em locais públicos, dentre outros, reforçando o atendimento ao princípio da publicidade<sup>21</sup> disposto no art.37 da Constituição Federal.

A transparência da gestão pública exige, também, o incentivo à participação popular e à realização de audiências públicas<sup>22</sup>, tanto durante a elaboração quanto no curso da discussão dos planos, da lei de diretrizes orçamentárias e dos orçamentos.

Por sua vez, as contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo devem estar à disposição do público, no âmbito tanto do respectivo Poder Legislativo, quanto do órgão técnico responsável pela sua elaboração.

A Constituição Federal, no § 3º do artigo 31, assim como mencionado anteriormente, estabelece que as contas dos Municípios ficarão durante 60 (sessenta) dias, anualmente, à disposição dos contribuintes para exames. A Lei de Responsabilidade Fiscal veio ampliar este prazo para todo o exercício financeiro, podendo qualquer cidadão examinar as contas que ficarão à disposição nas Câmaras Municipais e no setor que as elaborou.

Neste entendimento, a Lei de Responsabilidade Fiscal veio **ampliar a participação popular** e, com isto, o controle social pela sociedade junto ao poder público, uma vez que trouxe **ampliação da transparência** na gestão pública

A transparência quanto às ações governamentais é de extrema importância para a criação de uma boa gestão pública (governança). E os governos conscientes e

---

<sup>21</sup> Alexandrino e Vicente Paulo (2004, p.131) defendem que o **princípio da publicidade** refere-se à publicação oficial dos atos administrativos a fim de que eles possam produzir efeitos externos. Constitui, portanto, pressuposto de eficácia dos atos administrativos.

<sup>22</sup> Debate amplo e aberto realizado pelo Poder Legislativo sobre os mais variados temas. São convocadas através de requerimentos apresentados pelos políticos, abordando temas de interesse comunitário, sendo que as autoridades e representantes da sociedade civil organizada convidados a participar das discussões. Podem também ser convocadas em função de determinação legal, como é o caso da Lei de Responsabilidade Fiscal.

preocupados com a sociedade têm buscado se ajustar para estimular a participação social nas decisões executivas.

Entretanto, na minha opinião, a transparência não pode ser compreendida apenas como o ato de disponibilização de informações à sociedade, pois nem sempre as mesmas são de fácil entendimento, por estarem permeadas de terminologias técnicas utilizadas exclusivamente pelos responsáveis pela elaboração das planilhas, demonstrativos e informativos em geral.

A forma de divulgação das contas públicas é de leitura restrita e longe de atingir a grande maioria da população. Devemos, certamente, buscar formas de divulgação mais democráticas. Se os governos gastam elevados recursos em divulgações acerca das realizações ou ações de governo que visam mostrar seu desempenho, por que não gastar em publicações sobre as contas públicas, de forma compreensível para a grande maioria da população e não só para contadores, economistas e administradores entenderem?

Assim sendo, para que a informação realmente alcance a sociedade é preciso que os gestores públicos adotem, além dos instrumentos exigidos pelas legislações vigentes, uma metodologia simples de informação que demonstre, de forma clara e objetiva, os resultados apresentados pela gestão pública. A partir, então, destas informações o poder público estará **efetivamente** garantindo a participação popular e, portanto, o controle social.



## **CAPÍTULO 4- O CONTROLE INTERNO -MUNICÍPIO DE JUIZ DE FORA**

### **4.1- BREVE HISTÓRICO**

Com a reforma administrativa promovida no Município de Juiz de Fora a partir da Lei 10.000, de 08 de maio de 2001, as atividades de controle interno ganharam destaque tendo em vista a criação do sistema de controle interno, que foi guindado à condição de órgão central de todo o sistema de controle municipal.

A nova base normativa do sistema de controle interno veio estender as ações já praticadas de controle em todo o município, a partir do desenvolvimento de medidas que visam garantir um melhor desempenho da gestão municipal, principalmente quanto aos aspectos voltados à legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência e economicidade.

### **4.2- O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO MUNICIPAL**

De acordo com o mencionado acima, o controle interno do Município de Juiz de Fora foi estruturado a partir dos conceitos orientadores trazidos pela Lei 10.000/01, voltados a atender os princípios norteadores da reforma administrativa municipal, definidos no artigo 3º da referida Lei, quais sejam:

I- democratização da ação administrativa, através da participação direta da sociedade civil, de forma a contemplar as aspirações dos diversos segmentos sociais, possibilitando a criação de canais de participação e controle sobre a execução dos serviços públicos, tais como consultas e audiências públicas;

**II-** capacitação e valorização do servidor público, estabelecendo parceria com os respectivos Sindicatos;

**III-** melhoria dos indicadores e a avaliação do desempenho da Administração Pública Municipal com o objetivo de obter alocação ótima e adequada dos recursos públicos no atendimento às necessidades da população;

**IV-** melhoria da qualidade e a abrangência dos serviços públicos municipais, que deverão observar os princípios da universalidade, igualdade, modicidade e adequação;

**V-** estímulo à gestão descentralizada, quer territorial, funcional ou socialmente, a fim de aproximar a ação governamental dos cidadãos-usuários e promover o desenvolvimento local, funcionando como agente de mobilização e integração dos recursos sociais;

**VI-** estabelecimento de um modelo de gestão com orientação finalística, avaliado por indicadores objetivos de desempenho, capaz de possibilitar o aumento do grau de eficiência e responsabilidade dos gestores públicos;

**VII-** implementação na gestão governamental do planejamento estratégico e da gestão integrada das políticas públicas;

**VIII-** estabelecimento de formas de comunicação governo-sociedade que permitam a adoção e participação da perspectiva do cidadão-usuário nas ações de melhoria contínua da qualidade dos serviços públicos;

**IX-** preservação do equilíbrio das contas municipais e aumento da capacidade de investimento do Município.

A partir dos princípios mencionados, o órgão de controle interno do Município de Juiz de Fora, conforme dispõe o artigo 65 da Lei 10.000/01, deve estar estruturado em sistemas informatizados que possibilitem:

- apoiar a realização dos processos internos da administração;
- aumentar a eficiência da máquina administrativa;
- aumentar a velocidade de introdução de métodos modernos de gestão;
- disponibilizar informações relevantes de forma rápida e proativa;
- permitir e fomentar o controle público sobre as despesas públicas.

Segundo a referida lei, os órgãos e entidades da Administração Municipal devem submeter-se ao controle externo e interno, na forma da Constituição Federal, da Constituição do Estado de Minas Gerais, da Lei Orgânica do Município de Juiz de Fora e demais diplomas aplicáveis.

O controle externo do Poder Executivo, por sua vez, compreendendo a administração direta e indireta, deve ser exercido, entre outros, pela Câmara Municipal e pelo Tribunal de Contas do Estado.

#### **4.2.1- Objetivo**

Conforme artigo 64 da Lei 10.000/01, o controle das atividades da Administração Pública Municipal tem como objetivo acompanhar a execução dos programas de trabalho e do orçamento, avaliar a sua legalidade e conformidade com o direito, aferir os resultados alcançados e verificar se os contratos e convênios foram fielmente adimplidos.

Observa-se, entretanto, que os objetivos do controle interno são mais extensos do que o definido pela lei 10.000/01. Em minha opinião, falhou o referido diploma legal

quando omitiu acerca do principal objetivo do controle interno que é garantir, através do auxílio aos gestores e dos instrumentos de medição e de avaliação, que os atos praticados pela gestão pública atendam aos princípios que regem a Administração Pública, conforme disposto no art.37 da Constituição Federal.

#### **4.2.2- Finalidade**

O controle interno do Município de Juiz de Fora, compreendendo a administração direta e indireta, tem por finalidade, reafirmando o disposto no art. 74 da CF/88:

a) avaliar o cumprimento das metas previstas nas leis orçamentárias ou em outros atos legislativos ou administrativos;

b) aferir a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração municipal bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

c) exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias bem como os direitos e haveres do município;

d) apoiar a participação pública e os controles externos no exercício da sua missão institucional.

#### **4.2.3- Organização e estrutura**

De acordo com a estruturação proposta pela Reforma Administrativa, o órgão central de controle interno do Município de Juiz de Fora é representado pela Subsecretaria do Sistema de Controle Interno, órgão da Secretaria de Receita e Controle Interno, responsável pela política de receita, controle e finanças do Município, ao contrário dos modelos atuais de controle que tendem a ser vinculados diretamente

ao Chefe do Poder Executivo, nos moldes da atual Secretaria Federal de Controle que apresenta subordinação direta ao Presidente da República.

#### **4.2.4- Competências**

Segundo o Decreto 7253, de 04 de janeiro de 2002, que regulamentou a estruturação de toda a Secretaria de Receita e Controle Interno, compete à Subsecretaria do Sistema de Controle Interno:

I- coordenar os programas, projetos e funções de caráter permanente afetos à sua área de atuação;

II- coordenar as atribuições dos Departamentos subordinados visando ao cumprimento dos seus objetivos;

III- manifestar-se, quando solicitado pela Administração, acerca da regularidade e legalidade de processos licitatórios, sua dispensa ou inexigibilidade, e sobre o cumprimento e/ou legalidade de atos, contratos e outros instrumentos;

IV- desenvolver mecanismos de acompanhamento sistemático das ações da Administração, avaliando e melhorando a eficácia dos controles e do gerenciamento de riscos;

V- assegurar o fiel cumprimento dos dispositivos da Lei nº 101, de 4 de maio de 2000, de Responsabilidade Fiscal, em especial quanto aos limites de gastos determinados pela mesma e a fidedignidade das informações constantes nos instrumentos de transparência da gestão fiscal;

VI- comprovar a eficiência operacional, garantindo que os recursos públicos sejam empregados eficientemente nas operações cotidianas, como forma de se obter a economicidade invocada pelo artigo 70 da Constituição Federal;

VII- propor, juntamente com a Secretaria de Administração e Recursos Humanos – SARH, a capacitação contínua dos servidores do seu quadro e demais servidores públicos objetivando melhorar o desempenho e minimizar a ocorrência de falhas e distorções da execução orçamentária, financeira, patrimonial, e outras relacionadas à atuação do controle;

VIII- normatizar os procedimentos de controle da Administração, objetivando o aprimoramento do Controle Interno;

IX- propor mudanças nas legislações municipais de modo a buscar a melhoria dos instrumentos de controle;

X- auditar a gestão contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial na Administração Direta e Indireta do Município;

XI- apoiar os órgãos de controle externo no exercício de sua função institucional;

XII- cientificar o Ministério Público, ouvida a Procuradoria Geral do Município, dos atos praticados contra o erário que possam configurar crime;

XIII- coordenar as ações relacionadas com o controle interno e apoiar o relacionamento com o controle externo;

XIV- dar ciência ao Tribunal de Contas do Estado (TCE) das irregularidades ou ilegalidades apuradas, para as quais a Administração não tomou providências, visando à apuração de responsabilidades e o ressarcimento de eventuais danos ou prejuízos ao erário.

Os Departamentos que integram a Subsecretaria do Sistema de Controle Interno, quais sejam: Departamento de Normas Técnicas, Departamento de Controle da Gestão Operacional e Departamento de Auditoria Interna, interagem entre si no desenvolvimento dos trabalhos propostos, trocando informações acerca de suas

competências de forma que, articulados, possam alcançar os objetivos propostos pela Subsecretaria.

Aos Departamentos, segundo o referido Decreto compete, de forma geral:

**a) Departamento de Normas Técnicas-** ao setor de normas técnicas compete normatizar as ações relativas ao controle interno, estabelecendo padrões e critérios de execução de programas ou atividades que possam auxiliar na melhor gestão e na diminuição de ações irregulares inerentes aos mesmos.

Para que possa desenvolver plenamente suas atividades, este Departamento é desenvolvido através de buscas periódicas de legislações federais, estaduais e municipais que exerçam influência direta na consecução dos processos governamentais.

Posteriormente, as orientações do Departamento de Normas Técnicas orientam toda a organização na consecução de suas atividades, auxiliando os trabalhos de acompanhamento e de avaliação (através de auditorias), desenvolvidos, respectivamente, pelo Departamento de Controle da Gestão Operacional e pelo Departamento de Auditoria Interna;

**b) Departamento da Gestão Operacional-** a este setor compete acompanhar a gestão municipal, verificando se os atos praticados pelos diversos órgãos da Administração Municipal estão em conformidade com os dispositivos legais vigentes, com destaque especial ao acompanhamento da gestão fiscal no tocante aos limites impostos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Através dos trabalhos desenvolvidos, este Departamento subsidia o Departamento de Normas Técnicas com informações relativas às normas e/ou outros instrumentos pertinentes a serem criados, alterados e, até mesmo eliminados e, ainda, o Departamento de Auditoria Interna com informações acerca de matérias que devam ser melhor trabalhadas e auditadas;

**c) Departamento de Auditoria Interna-** compete avaliar, através da realização de auditorias, a gestão municipal, no intuito de verificar o atendimento aos princípios da legalidade, moralidade, economicidade, eficácia, eficiência e efetividade, propondo, sempre que possível, medidas voltadas ao aprimoramento dos processos e dos procedimentos.

Assim como mencionado, este Departamento mantém interface permanente com o Departamento de Normas Técnicas, propondo medidas voltadas ao aprimoramento das regras e normas vigentes e com o Departamento de Controle da Gestão Operacional visando um maior acompanhamento das matérias, objeto das auditorias realizadas.

Adicionalmente aos Departamentos mencionados acima, integram também a Subsecretaria do Sistema de Controle Interno: Secretaria Executiva, responsável pela condução da agenda da Subsecretaria e pelos procedimentos relativos à administração de pessoal e de expediente, bem como a Assessoria Técnica, responsável pelo suporte técnico tanto à Subsecretaria, bem como aos demais departamentos.



#### 4.2.5- Cenário Futuro do Controle Interno Municipal

Em face da estrutura de controle interno ainda recente no Município de Juiz de Fora e tendo em vista a dinâmica dos processos governamentais, os procedimentos de controle e medição de desempenho, apesar dos grandes avanços alcançados nos últimos anos, principalmente com a estruturação introduzida pela Reforma Administrativa, necessitam ser revisados e, ainda, avançados, de forma que sejam colocados cada vez mais serviços à disposição da sociedade com qualidade e com os mínimos custos possíveis.

O controle baseado apenas na avaliação quanto aos *aspectos da legalidade* das ações e em *aspectos quantitativos* (monetários e financeiros) não é suficiente para suportar o processo de tomada de decisões. *Aspectos qualitativos* devem também ser considerados na avaliação da performance pública por meio dos indicadores de gestão.

Nas administrações públicas, onde os recursos administrados são cada vez mais limitados, torna-se necessária uma maior criatividade na condução da gestão pública de forma a otimizar e maximizar os recursos utilizados na prestação de serviços e produção de bens de uso público.

Seguindo esta tendência, o sistema de controle interno no Município de Juiz de Fora, orientado pela Subsecretaria do Sistema de Controle Interno da Secretaria de Receita e Controle Interno e representado por todos os órgãos que integram a Administração Direta e Indireta do Município, **tende a crescer** reforçando a necessidade de uma administração pública responsável, transparente e com uma gestão satisfatória dos recursos públicos que, por conseguinte, trará **maior chance de acerto** em benefício de toda sociedade.

## CAPÍTULO 5- DA AUDITORIA

### 5.1- INTRODUÇÃO

De acordo com Cruz (2002, p.21), mesmo antes da exploração mercantil de nosso continente, a auditoria já existia. Segundo ele, notícias sobre práticas de técnicas de auditoria a posicionam como originária da Inglaterra, sendo essa versão centrada em pesquisa limitada ao progresso do continente europeu, não aceita pela unanimidade dos pesquisadores das ciências contábeis.

Além disso, o autor destaca que ela vincula o surgimento da auditoria à sua aplicação na fiscalização das receitas públicas e do tesouro que teria ocorrido nos primeiros anos do século XVI. A característica central da prática usualmente descrita era, portanto, a conferência dos valores monetários arrecadados, a verificação da capacidade financeira dos cidadãos e o apetite elevado do detentor do trono pelos gastos na corte.

Para Attie (1998, p. 27), o surgimento da auditoria está ancorado na necessidade de confirmação por parte dos investidores e proprietários quanto à realidade econômico-financeira espelhada no patrimônio das empresas investidas e, principalmente, em virtude do aparecimento de grandes empresas multigeograficamente distribuídas e simultâneo ao desenvolvimento econômico que propiciou participação acionária na formação do capital de muitas empresas.

Segundo o autor, a causa da evolução da auditoria, que é decorrente da evolução da contabilidade, foi o desenvolvimento econômico dos países, resumo do crescimento das empresas e da expansão das atividades produtoras, gerando

crecente complexidade na administração dos negócios e de práticas financeiras como uma força motriz para o desenvolvimento da economia de mercado.

Registros históricos registrados por Attie (*op. cit.*, p.28) em relação à origem da auditoria:

| <b>TABELA 2- REGISTROS HISTÓRICOS RELACIONADOS À ORIGEM DA AUDITORIA</b> |  |
|--|--|
| <b>DATAS</b>   | <b>FATOS</b>   |
| ?  | Desconhecida a data de início da atividade de auditoria  |
| 1314   | Criação do cargo de auditor do Tesouro na Inglaterra   |
| 1559   | Sistematização e estabelecimento da auditoria dos pagamentos a servidores públicos pela Rainha Elizabeth I                         |
| 1880   | Criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados (Institute of Chartered Accountants in England and Wales) na Inglaterra |
| 1886   | Criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados (AICPA) nos Estados Unidos  |
| 1894   | Criação do Instituto Holandês de Contadores Públicos   |
| 1934   | Criação do Security and Exchange Commission- (SEC) nos Estados Unidos  |

De acordo com o referido autor, somente após a criação do SEC, em 1934, a profissão de auditor assume importância e cria um novo estímulo, tendo em vista que as empresas que transacionavam ações na Bolsa de Valores foram obrigadas a utilizar os serviços de auditoria para dar maior credibilidade a suas demonstrações financeiras.

No Brasil, a evolução da auditoria está primariamente relacionada com a instalação de empresas internacionais de auditoria independente, tendo em vista que investimentos externos foram implantados no país, sendo necessário, em função disto, que as demonstrações financeiras fossem auditadas.

O autor Cruz (*op. cit.*, p. 23), em relação ao surgimento da auditoria convencional no Brasil, comenta Antônio Lopes de Sá que destaca as prováveis influências sofridas do mundo árabe e identifica o hábito da prática contábil nas navegações marítimas.

Segundo Cruz, pesquisas futuras poderão vir a detectar se é verdadeiro ou não afirmar: “ainda que inexistisse uma participação ativa dos brasileiros, aconteciam auditorias no âmbito das expedições marítimas para cá endereçadas, uma vez que este era o costume no continente europeu, sem dúvida o mais evoluído para a época”.

As companhias de estrada de ferro foram as primeiras organizações a empregar auditores internos, com a denominação de “auditores viajantes”. Sua função principal era visitar os postos de venda de passagens nas estações e determinar se todos os bilhetes foram devidamente controlados e contabilizados.

Em 1941, apareceu o primeiro tratado formal quanto às funções da auditoria interna que, também, neste ano formou-se uma organização nacional, nos Estados Unidos - *O Instituto de Auditores Internos*. Somente em 1956, este Instituto emitiu a declaração que veio definir a extensão das funções e responsabilidades da auditoria interna, segundo um modelo adequado ao desenvolvimento técnico-administrativo atual.

Em 1946, foi criado o curso de Ciências Contábeis, possibilitando aos bacharéis exercerem a função de auditor e de perito.

Almeida (2003, p. 28) comenta que, basicamente, somente em 1965, pela Lei nº 4728 (que disciplinou o mercado de capitais e estabeleceu medidas para seu desenvolvimento), foi mencionada pela primeira vez na legislação brasileira a expressão “auditores independentes”.

Posteriormente, segundo o autor, o Banco Central do Brasil - BCB estabeleceu uma série de regulamentos, tornando obrigatória a auditoria externa ou independente em quase todas as entidades integrantes do Sistema Financeiro Nacional - SFN e companhias abertas. O BCB estabeleceu, ainda, por meio da Circular nº 179, de 11 de maio de 1972, as normas gerais de auditoria. A Resolução nº 321/72 do Conselho Federal de Contabilidade –CFC aprovou as normas e os procedimentos de auditoria, os quais foram elaborados pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IAIB, atualmente denominado IBRACON- Instituto Brasileiro de Contadores.

Para alguns autores, a auditoria interna foi criada e desenvolvida em consequência do reconhecimento dos administradores em geral quando aos benefícios de um bom controle interno diante da crescente complexidade dos sistemas operacionais das grandes empresas. A auditoria interna seria, portanto, uma forma de controle sobre todos os outros controles internos de uma empresa.

## **5.2- CONCEITO DE AUDITORIA**

Etimologicamente, a palavra auditoria se origina do latim *audire*. Inicialmente, foi utilizada pelos ingleses (*auditing*) para significar o conjunto de procedimentos técnicos para a revisão da contabilidade.

Atualmente, possui sentido mais abrangente. No sentido *lato*, auditoria é o processo de confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério, ou seja, a comparação entre o fato ocorrido com o que deveria ocorrer. Em um sentido *stricto*, a auditoria se restringe apenas ao universo contábil ou financeiro, surgindo daí o conceito de Auditoria Contábil.

Ainda neste sentido, a auditoria pode ser conceituada como um conjunto de procedimentos aplicados sobre determinadas ações, objetivando verificar se elas foram ou são realizadas em conformidade com as normas, regras, orçamentos e objetivos.

Segundo Attie (1998, p. 25), auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado.

### **5.3 – OBJETIVOS DA AUDITORIA**

Segundo Attie (1998, p. 208), o objetivo geral da auditoria interna é assessorar a administração no desempenho eficiente de suas funções, fornecendo-lhe análise, avaliações, recomendações e comentários sobre as atividades auditadas.

Na opinião de Sá (2003, Seção 3, p. 1), o objetivo principal da auditoria é atestar a legalidade ou ilegalidade dos fatos, tomando como base a lei, apresentando em relatórios medidas que poderão ser utilizadas para evitar a repetição do fato, além de propiciar uma melhora contínua no aspecto administrativo-operacional da entidade.

O referido autor comenta (*op. cit*, Seção 2, p.7), ainda, que a auditoria tem como objetivos:

a) informar à direção da entidade auditada, através da comunicação escrita e conversação aberta, os resultados do estudo;

b) demonstrar que o objetivo maior é melhorar a situação orçamentária, financeira, econômica e patrimonial da entidade auditada;

c) solicitar a manifestação dos diretores da auditada, por escrito, emitindo críticas a respeito dos dados e informações que constam no relatório de auditoria.

## 5.4 – TIPOLOGIA GERAL DA AUDITORIA

Em uma visão geral, em função de não haver uma padronização de classificação dos tipos de auditoria pelos autores, podem-se considerar os seguintes tipos básicos de auditoria:

### 5.4.1-Quanto ao campo de atuação:

a) **Auditoria Privada ou Empresarial:** quando a atuação da auditoria se dá no âmbito do interesse empresarial. Caracteriza-se como um trabalho de auditoria realizado por e em entidades de direito privado - e que visam, em geral, ao *lucro*. A auditoria empresarial também pode ter atuação em entidades de natureza paraestatal;

b) **Auditoria Pública ou Governamental:** quando a atuação da auditoria se dá no âmbito da máquina pública. Caracteriza-se como um conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante confronto entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal.

### 5.4.2 – Quanto a forma de realização:

a) **Auditoria Interna:** entendida aquela executada por funcionários da própria organização.

A *auditoria interna* tem se mostrado um excelente instrumento de apoio gerencial com o qual tem se valido os administradores das grandes organizações privadas e públicas, para o aumento da confiabilidade do sistema de controle interno, através de sua avaliação permanente e conseqüente emissão de relatórios que auxiliam a tomada de decisão.

A equipe de *auditores internos* deverá ser formada basicamente por profissionais capacitados, totalmente familiarizados com a legislação pertinente às atividades organizacionais.

Segundo Cruz (1997, p. 158), para sua auto-sustentação, a auditoria interna deve preocupar-se em atender aos preceitos para obter uma estrutura organizacional adequada e recursos humanos especializados. É necessária uma pesquisa para determinar-se quantos, dos atuais auditores internos, exercem, de fato, a atividade, possuem formação adequada e quais as estruturas de que desfrutam para realizar suas tarefas. A precariedade e a improvisação são passaportes seguros para o desastre;

**b) Auditoria Externa:** entendida aquela executada por auditores independentes, não empregados da administração e sem qualquer vínculo ou dependência para com a mesma. Materializa-se através de profissionais liberais isolados ou ligados a empresas especializadas, realizando a auditoria externa com total imparcialidade, constituindo-se em uma garantia para os administradores.

### → Principais Diferenças entre Auditoria Interna e Auditoria Externa

O auditor externo ou independente tem como objetivo principal emitir uma opinião sobre a situação patrimonial, financeira e o resultado das operações em determinado período de uma organização.

O auditor interno trabalha focado nas aplicações de controles internos contábeis e administrativos nas operações da organização.

Segundo Almeida (2003, p. 30) as principais diferenças entre o auditor interno e o auditor externo são as seguintes:



| TABELA 3- DIFERENÇAS ENTRE AUDITOR INTERNO E EXTERNO  |  |
|---|--|
| Auditor interno   | Auditor externo  |
| É empregado da empresa auditada   | Não tem vínculo empregatício com a empresa auditada  |
| Menor grau de independência   | Maior grau de independência  |
| Executa auditoria contábil, operacional e de gestão   | Executa apenas auditoria contábil  |
| Os <b>principais objetivos</b> são:<br>- verificar se as normas internas estão sendo seguidas;<br>- verificar a necessidade de aprimorar as normas internas vigentes;<br>- verificar a necessidade de novas normas internas;<br>- efetuar auditoria das diversas áreas das demonstrações contábeis e em áreas operacionais. | O <b>principal objetivo</b> é emitir um parecer ou opinião sobre as demonstrações contábeis, no sentido de verificar se estas refletem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da empresa examinada.<br><br>Também, se essas demonstrações foram elaboradas de acordo com os princípios contábeis e se esses princípios foram aplicados com uniformidade em relação ao exercício social anterior. |
| Maior volume de testes (tem maior tempo na empresa para executar os serviços de auditoria).   | Menor volume de testes, já que o auditor externo está interessado em erros que individualmente ou cumulativamente possam alterar de maneira substancial as informações das demonstrações contábeis.  |

#### 5.4.3 – Quanto aos Tipos de Trabalhos

De forma geral, os principais tipos de trabalhos de auditoria classificam-se em: contábil; financeiro e tributário; operacional; sistemas informatizados; gestão; qualidade; desempenho; ambiental, especial, dentre outros.

#### 5.5- PRINCÍPIOS GERAIS DE AUDITORIA

De acordo com Attie (1998, p.32), a função da auditoria deve ser exercida em caráter de entendimento e que o trabalho executado tenha e mereça toda a

credibilidade possível, não sendo permissível existir qualquer sombra de dúvida quanto à honestidade e aos padrões morais do auditor.

Segundo o autor, a pessoa do auditor deve ser a de alguém com profundo equilíbrio e probidade, uma vez que sua opinião influenciará outras pessoas, principalmente em relação a interesses financeiros e comerciais que eventuais acionistas, proprietários, clientes e fornecedores, dentre outros, possam ter.

A profissão de auditoria, tanto privada quanto pública, exige assim a obediência aos princípios éticos profissionais que fundamentalmente se apóiam em:

**a) Independência-** no desempenho de suas atividades de auditoria, o auditor agirá sempre com absoluta independência e imparcialidade e em quaisquer circunstâncias e sobre pretexto algum, conveniência própria ou de terceiros, condicionará seus atos, suas atitudes, suas decisões ou pronunciamentos a preceitos outros que não os postulados da sua profissão. A independência é condição primordial do trabalho de auditoria, para a obtenção dos elementos de prova e exercício de seu julgamento;

**b) Integridade** - o auditor deve ser íntegro em todos os seus compromissos que envolvam: a organização auditada, o público em geral e pessoas interessadas na opinião emitida pelo auditor e a entidade de classe a qual pertença;

**c) Objetividade** - entendida como a capacidade de percepção do auditor, a análise dos fatos da vida organizacional por ele examinados, de maneira isenta de pressões e comprometimentos de caráter hierárquico ou funcional. Isso requer a manutenção de uma posição neutra e imparcial, sob todos os aspectos, em relação a

pessoas e fatos e, por conseqüência, a manutenção da sua capacidade de extrair conclusões baseadas em dados factuais e numéricos por ele examinados;

**d) Competência e zelo profissionais** - o auditor deve obter conhecimento preliminar da atividade da entidade a ser auditada, mediante avaliação, junto à administração da estrutura organizacional, da complexidade das operações e do grau de exigência requerido para a realização do trabalho de auditoria, de modo a avaliar se está capacitado para assumir a responsabilidade pelo trabalho a ser realizado. O zelo exige a aplicação dos conhecimentos próprios de um auditor prudente, de bom senso e competente em circunstâncias iguais ou semelhantes;

**e) Comportamento profissional** - o auditor deve ser alguém que mereça toda a credibilidade, devendo ser dotado de equilíbrio, probidade e honestidade fazendo prevalecer sempre o interesse público sobre o particular;

**f) Confidencialidade** - as informações obtidas somente podem ser usadas na execução do serviço para o qual o auditor foi contratado, não devendo, em hipótese alguma, divulgar fatos que conheça e/ou utilizar-se dessas informações em benefício próprio ou de terceiros.

## **5.6 – DAS NORMAS DE AUDITORIA**

Ao auditor incumbe, ainda, a observância das Normas de Auditoria Geralmente Aceitas. Essas normas destinam-se a controlar a qualidade do exame e do relatório de auditoria, bem como disciplinar aspectos de natureza pessoal do auditor.

Segundo Attie (1998, p.55), conceitualmente as normas usuais de auditoria diferem dos procedimentos de auditoria, uma vez que os procedimentos de auditoria se

relacionam com os atos a serem praticados, conquanto as normas tratam das medidas de qualidade da execução destes atos e dos objetivos a serem alcançados através dos procedimentos.

As normas de auditoria devem estar expressas em manual que permita atualizações constantes mediante deliberação de um grupo formado por auditores responsáveis pela elaboração e, conseqüentemente, a sua atualização.

Os auditores contam, de forma geral, com duas **classes de normas** para orientar o seu trabalho e conduta:

a) **Normas Internacionais** – são emitidas para definir as linhas básicas da atividade e se constituem nas normas de auditoria geralmente aceitas;

b) **Normas Nacionais** – que regem práticas a serem seguidas na auditoria no âmbito de cada país.

As normas de auditoria geralmente aceitas dividem-se em:

- a) Normas Relativas à Pessoa do Auditor;
- b) Normas Relativas à Execução do Trabalho;
- c) Normas Relativas à Opinião do Auditor;
- d) Normas Relativas ao Relatório de Auditoria.

## **5.7- DAS TÉCNICAS DE AUDITORIA**

As técnicas de auditoria devem ser observadas pelos auditores internos, constituindo em um conjunto de procedimentos a serem adotados no desenvolvimento

dos trabalhos de auditoria que, além de exames de relatórios e registros auxiliares, entrevistas e observação acurada das atividades, incluem, dentre outras:

a) **exames físicos:** consiste na verificação *in loco* permitindo ao auditor formar opinião quanto à existência física do objeto ou item a ser examinado, sua autenticidade, quantidade e qualidade;

b) **circularizações/confirmações formais:** são técnicas utilizadas na obtenção de declaração formal e independente, de pessoas não ligadas ao órgão ou entidade auditada, seja por interesses comerciais, afetivos ou outros fatos ligados às operações do mesmo;

c) **exame da documentação original:** trata-se de procedimento voltado para a comprovação das transações que, por exigências legais, comerciais ou de controle são evidenciadas por seus documentos comprobatórios;

d) **conferência de somas e cálculos:** utilizada em virtude da quase totalidade das operações do órgão ou entidade auditada envolver valores, quantidades, números ou outros fatores;

e) **exame dos lançamentos contábeis:** é o procedimento usado pela auditoria para constatação da veracidade das informações contábeis e fiscais, entre outras, além de possibilitar levantamentos específicos nas análises, composição de saldos, conciliações e outras que afetam as demonstrações contábeis;

f) **amostragem:** é o processo pelo qual se obtém informação sobre um todo (universo), examinando-se apenas uma parte do mesmo (amostra). Constitui-se em um método de amostragem aplicado como forma de viabilizar a realização de ações de

controle em situações onde o objeto alvo da ação se apresenta em grandes quantidades e/ou distribuído de forma bastante pulverizada. A amostragem também é aplicada em função da necessidade de obtenção de informações em tempo hábil, em casos em que a ação na sua totalidade se torna impraticável;

g) **controle da legalidade:** visa a confrontar os atos praticados com a legislação em vigor para aferir se possuem o devido amparo legal.

Além das técnicas elencadas, outras poderão ser utilizadas de forma suplementar de acordo com a conveniência, com vistas ao bom desenvolvimento dos trabalhos de auditoria.

## **5.8- INSTRUMENTOS DE TRABALHO DA AUDITORIA**

O instrumental de trabalho da Auditoria compõe-se, dentre outros elementos, basicamente do seguinte:

### **5.8.1- Papéis de Trabalho**

#### **→ Conceito:**

Documentos que fundamentam o trabalho do auditor interno, formando o conjunto de formulários e documentos que contêm as informações e apontamentos obtidos pelo auditor durante seu exame, bem como as provas e descrições dessas realizações; constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento de sua opinião.

### →Objetivos:

Os **principais objetivos** dos papéis de trabalho de auditoria são:

- a) padronização dos procedimentos de auditoria;
- b) atendimento às normas de auditoria geralmente aceitas;
- c) acúmulo de provas necessárias para suportar o parecer do auditor;
- d) auxílio ao auditor durante a execução de seu trabalho;
- e) facilitação da revisão por parte do auditor responsável para que ele assegure-se de que o serviço foi efetuado de forma correta;
- f) servir de base para avaliação dos auditores;
- g) auxílio no trabalho da próxima auditoria;
- h) representar na justiça acerca das evidências do trabalho executado, quando for o caso.

### →Classificação:

Os papéis de trabalho, em relação à classificação e arquivo, **dividem-se** em:

- a) **papéis correntes:** para cada período coberto pela auditoria. Os arquivos correntes de papéis de trabalho contêm o programa de auditoria, o registro dos exames feitos e as conclusões resultantes do trabalho de auditoria. Juntamente com o arquivo permanente, os papéis correntes de trabalho devem constituir um registro claro e preciso do serviço executado;
- b) **papéis permanentes:** contêm informações úteis para um período de anos. O arquivo permanente deve conter assuntos de interesse para consulta sempre

que se quiser dados sobre o sistema, área ou unidade objeto de auditoria. Os anexos juntados ao arquivo permanente constituem parte integrante dos papéis de trabalho para cada serviço e devem ser revisados e atualizados a cada exame. Os papéis correntes são incompletos sem os permanentes, visto que este contém trabalhos de auditoria e dados aplicáveis tanto ao ano corrente como a anos anteriores;

#### **5.8.2- Pedido de Informações e de Documentos**

Documento destinado ao dirigente do órgão ou entidade auditada, no decorrer dos exames, para fins de solicitação de esclarecimentos e/ou requisição de documentos, com prazo para atendimento (normalmente de até três dias úteis), não representando a solicitação por Auditor Interno inobservância à hierarquia;

#### **5.8.3- Consultas a Sistemas Informatizados**

Acesso amplo e irrestrito aos sistemas, que devem ser franqueados ao auditor interno no exercício de suas atribuições, de acordo com legislação própria.

### **5.9- RELATÓRIOS DE AUDITORIA**

#### **→Conceito:**

O relatório é o instrumento técnico pelo qual o auditor interno comunica os trabalhos realizados, suas conclusões, recomendações e as providências a serem tomadas pela administração.

Deve ser redigido com objetividade e imparcialidade, de forma a expressar claramente os resultados dos trabalhos realizados.



É confidencial e deve ser apresentado ao superior imediato ou pessoa autorizada que o tenha solicitado.

**→Objetivos:**

Os relatórios constituem-se na forma pela qual os resultados dos trabalhos realizados são levados ao conhecimento das autoridades competentes, com as seguintes finalidades:

- a) à direção, fornecendo dados para tomadas de decisões sobre a política da área supervisionada;
- b) às gerências executivas, com vistas ao atendimento das recomendações sobre as operações de sua responsabilidade;
- c) aos responsáveis pela execução das tarefas, para correção de erros detectados;
- d) outras autoridades interessadas, dependendo do tipo ou forma de auditoria realizada.

**→Especificações:**

Os relatórios de auditoria, de forma geral, deverão ter as seguintes informações:

- **Finalidade:** objetivos da auditoria;
- **Escopo:** natureza dos exames e das avaliações, atividades ou processos sujeitos ao exame, áreas envolvidas, procedimentos de auditoria, focos que serão atingidos ou não;
- **Assuntos relevantes:** que são considerados para retratar fatos e evidências, comprovar os resultados do auditor, suportar recomendações, evitar outras interpretações, refletir medidas tomadas pela alta administração e/ou definir planos de ações e estratégias;
- **Informações checadas:** áreas e setores internos, pessoas autorizadas, trabalhos anteriores;

- **Cálculos:** planilhas de escopo, exames, referências financeiras;
- **Sugestões e recomendações:** efetivação das ações propostas e comprometidas, relato das condições atuais e de aprimoramento, devendo sugerir métodos de correção e de desempenho, recomendações voltadas ao estudo ou investigação (fraude);
- **Medidas preventivas e corretivas:** definição das medidas corretivas e preventivas, práticas já adotadas em outros setores (benchmarking), prazo para cumprimento das medidas, responsáveis pelas ações.

## 5.10- PARECER DOS AUDITORES

### →Estrutura

O parecer deve expressar, clara e objetivamente, se as demonstrações auditadas, em todos os aspectos relevantes, na opinião do auditor, estão adequadamente representadas ou não. O auditor deve, no seu parecer, declarar se o exame foi efetuado de acordo com as normas de auditoria.

A emissão do parecer reflete o entendimento do auditor acerca dos dados em exame, de uma forma padrão e resumida que dê, aos leitores, em geral, uma noção exata dos trabalhos que realizou e o que concluiu.

### →Tipos de Pareceres:

#### a) Parecer sem ressalva

O parecer sem ressalva é emitido quando o auditor conclui, sobre todos os aspectos relevantes, que os processos analisados estão em conformidade com as normas e legislação vigente.

O parecer sem ressalva implica afirmação de que, em tendo havido alterações em procedimentos, os efeitos delas foram adequadamente determinados e relevados. Nesses casos, não é requerida nenhuma referência no parecer;

#### **b) Parecer com ressalva**

O parecer com ressalva é emitido quando o auditor conclui que o efeito de qualquer discordância ou restrição na extensão de um trabalho não é de tal magnitude que requeira parecer adverso ou abstenção de opinião.

Deve obedecer ao modelo do parecer sem ressalva, modificado no parágrafo de opinião, com a utilização das expressões “exceto por”, “exceto quanto” ou “com exceção de”, referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva. No caso de limitação na extensão do trabalho, o parágrafo referente à extensão também será modificado, para refletir tal circunstância.

Quando o auditor emitir parecer com ressalva, adverso ou com abstenção de opinião, deve ser incluída descrição clara de todas as razões que fundamentaram o seu parecer. Essas informações devem ser apresentadas em parágrafo específico do parecer, precedendo ao da opinião e, se for o caso, fazer referência a uma divulgação mais ampla pelo órgão em nota explicativa.

O conjunto das informações sobre o assunto objeto de ressalva, constante no parecer e nas notas explicativas, deve permitir aos usuários claro entendimento de sua natureza;

### **c) Parecer adverso**

Quando o auditor verificar a existência de efeitos que, isolada ou conjugadamente, forem de tal relevância que comprometam o desempenho das atividades, deve emitir parecer adverso. Quando da emissão de parecer adverso, o auditor deve descrever, em um ou mais parágrafos intermediários, imediatamente anteriores ao parágrafo de opinião, os motivos de natureza das divergências que suportam sua opinião adversa.

#### **c.1) Parecer com abstenção de opinião por limitação na extensão**

O parecer com abstenção de opinião por limitação na extensão é emitido quando houver limitação significativa na extensão do exame que impossibilite o auditor de formar opinião, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la, ou pela existência de múltiplas e complexas incertezas que afetem um número significativo de rubricas.

Nos casos de limitações significativas, o auditor deve indicar claramente os procedimentos omitidos e descrever as circunstâncias de tal limitação;

#### **c.2) Parecer com abstenção de opinião por incertezas**

Quando a abstenção de opinião decorrer de incertezas relevantes, o auditor deve expressar, no parágrafo de opinião, que, devido à relevância das incertezas descritas em parágrafos intermediários específicos, não está em condições de emitir opinião. Novamente, a abstenção de opinião não elimina a responsabilidade do auditor de mencionar, no parecer, os desvios relevantes que normalmente seriam incluídos como ressalvas.

## CAPÍTULO 6- DA AUDITORIA PÚBLICA OU GOVERNAMENTAL

Tendo em vista que esta monografia tem como objetivo discutir as técnicas de auditoria na Administração Pública, será dedicada atenção especial a este assunto, principalmente, com o intuito de trazer para discussão questões relevantes que devam ser consideradas visando entender melhor os benefícios desta importante técnica para a gestão pública.

### 6.1- SETOR PÚBLICO X SETOR PRIVADO - diferenças relevantes

Segundo Cruz (2002, p.24), a obrigatoriedade da prática da auditoria governamental no Brasil estabeleceu-se pela Lei nº 4.728, de julho de 1965, mediante regulamentação governamental sobre o funcionamento do mercado financeiro.

O entendimento dos aspectos diferenciais entre a auditoria pública e a do setor privado é fundamental e um pré-requisito básico que se exige do auditor governamental.

Entende-se que o auditor do setor público deve sempre buscar a preservação do patrimônio público, pois antes de pertencer ao grupo de autoridades que ocupa a gestão governamental, é propriedade coletiva e como tal, deve ser controlado por todos.

Cruz (2002, p. 30) citando Vela Barques (1992), aponta três características do setor público que contrastam com a forma habitual de gerenciamento de empresas do sistema de mercado: a *heterogeneidade*, a *fragmentação do poder* e a *responsabilidade*.

Na primeira característica, estão presentes uma imensa variedade de serviços prestados pelo setor público e o grande número de entidades de complexidade diferenciada.

A fragmentação do poder é para Barques uma conseqüência da própria heterogeneidade, sendo caracterizada pelo sistema democrático em que as decisões são tomadas diante de um volume complexo de temas, pressões, eixos e políticas.

Já na terceira e última característica, o referido autor lembra-nos que a responsabilidade do gestor público deriva do parlamento e é diante dele que os resultados devem ser avaliados. Por outro lado, destaca que essa responsabilidade adquire conotações especiais e muito particulares devido à fragmentação de poder e, principalmente, em função do grande número de repartições. A principal conseqüência é o surgimento dos conflitos de interesses que, por sua vez, provocam afetações significativamente nefastas no processo decisório das organizações.

Schmidt Pinto (1983, Anais p.41) comenta, durante o VII Congresso Brasileiro de Auditoria Interna<sup>23</sup>, um dos primeiros eventos no país a discutir sobre a auditoria pública, que o que diferencia a atuação da auditoria em empresas ou em entidades públicas é a ótica do auditor.

Segundo ele, essa diferença se torna acentuada à medida que, para os trabalhos programados, passem a considerar os seguintes aspectos:

**a) diferenciação entre lucro e lucro social:** ponto básico para uma visão perfeito do posicionamento dos trabalhos pelo fato de que nas empresas privadas, o patrimônio é administrado com o objetivo de lucro enquanto nas entidades públicas

---

<sup>23</sup> Realizado no período de 21 a 25 de novembro de 1983 pelo OIO-Instituto dos Auditores Internos do Brasil, Regional de Belo Horizonte/MG.

busca-se o bem-estar social, também considerado lucro social (retorno do investimento sob forma do bem comum);

**b) as funções do auditor interno e externo:** o auditor ao desempenhar suas atividades numa entidade pública deve estar consciente de que é auditor interno em relação ao setor governamental e externo em relação a essa entidade.

Assim sendo, pode-se concluir que a **auditoria governamental** possui uma árdua missão social, uma vez que busca garantir que os bens públicos, por pertencerem à coletividade, sejam aplicados corretamente e que tenham como principal finalidade a busca do bem comum.

## **6.2- CONCEITO, OBJETIVO E FINALIDADE**

Segundo a Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001, da Secretaria Federal de Controle Interno-SFC, a **auditoria governamental** é o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante o confronto entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal.

Trata-se de uma importante técnica de controle do Estado na busca da melhor alocação de seus recursos, não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos, além de destacar os impactos e benefícios sociais advindos.

Segundo a referida Instrução, a auditoria governamental tem por **objetivo principal** garantir resultados operacionais na gerência da coisa pública. Essa auditoria é exercida nos meandros da máquina pública em todas as unidades e entidades públicas, observando os aspectos relevantes relacionados à avaliação dos programas de governo e da gestão pública.

Schmidt Pinto (1987, Anais p.39) comenta no XI Congresso Brasileiro de Auditoria Interna<sup>24</sup> que os **objetivos** de um sistema de auditoria pública devem se pautar em diretrizes bem dimensionadas, que busquem, principalmente: o fortalecimento das ações, a proteção do patrimônio público, o desenvolvimento técnico dos recursos humanos, a normatização técnica e a modernização administrativa.

Ainda Pinto (1988, Anais p.43), durante o XII Congresso Brasileiro de Auditoria Interna<sup>25</sup>, comenta que qualquer trabalho de auditoria na área de governo deve atender a **objetivos** de natureza *institucional, operacional ou gerencial* ou geral, ou a todos, concomitantemente.

Como *institucional*, compreendendo o objetivo previsto em leis, decretos, regulamentos, estatutos e demais normas complementares (aspecto formal).

Por *operacional*, entendido o objetivo que visa avaliar a confiabilidade dos controles internos e o fluxo das informações.

Por *gerencial*, o que visa atender a alta administração de forma específica ou genérica, para levantamento de situações administrativas que requeiram tomadas de decisões a níveis diretivos com repercussão nos planos e metas da Instituição.

---

<sup>24</sup> Realizado no período de 16 a 20 de novembro de 1987 pelo OIO- Instituto dos Auditores Internos do Brasil, Centro de Convenções de Natal/RN.

<sup>25</sup> Realizado no período de 28 de novembro a 02 de dezembro de 1988 pelo OIO-Instituto dos Auditores Internos do Brasil, Florianópolis/SC.



A **finalidade básica** da auditoria governamental é comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos e avaliar os resultados alcançados, quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística das unidades e das entidades da administração pública, em todas as suas esferas de governo e níveis de poder, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, quando legalmente autorizadas nesse sentido.

As atividades de auditoria interna devem ser desenvolvidas com base nas Normas Brasileiras para o Exercício de Auditoria Interna, que foram aprovadas pelo Instituto dos Auditores do Brasil, em 1991. Em conformidade com esta norma, para desempenhar suas funções, o auditor deve ser dotado de formação, conhecimentos, recursos, metodologia e técnicas de trabalho que lhe permitam identificar as áreas cujos controles não sejam adequados ou observados.

A auditoria interna, para examinar as operações, exerce uma avaliação independente, tanto com relação à adequação quanto à eficácia do sistema de controle interno da organização, traduzindo-se em serviço de apoio à administração, ou seja, passa a ser um elemento de controle que mede e avalia os demais controles.

### **6.3- POSICIONAMENTO/ATUAÇÃO DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL**

Schmidt Pinto (1987, Anais p.39) comenta que é entendimento geral que quanto mais próxima a auditoria da cúpula diretiva, maior é o aproveitamento dos trabalhos e melhor é a sua postura frente aos demais setores.

Segundo ele, nem sempre isso ocorre, podendo o setor de auditoria ficar relegado a um plano secundário, face ao desinteresse do administrador público em razão do desconhecimento das reais potencialidades que a técnica oferece.

Adicionalmente é comentado por Schmidt, de forma sábia a meu ver, que o ponto principal a ser destacado diz respeito ao fato de que nem sempre o **posicionamento de uma auditoria** deve ser avaliado somente pelo organograma. Deve-se, segundo ele e também em meu entendimento, buscar de forma muito mais gratificante o posicionamento nos planos e na filosofia de uma Administração, de maneira a permitir uma participação contributiva nas tomadas de decisões.

Ainda, Schmidt Pinto ( 1983, Anais p.41) comenta que, geralmente, em tempo nunca inferior a 4 anos, consegue-se formar um auditor para **atuar com abrangência** em todas as áreas da administração pública, pois é exigida, no desempenho da função, uma dose de ecletismo e perspicácia, adquiridos somente através da experiência acumulada.

A auditoria, para alcançar bons resultados, deve buscar uma **atuação preventiva**, antecipando fatos e agindo de forma participativa junto ao auditado, constituindo-se, com isto, em um forte instrumento de apoio gerencial.

A auditoria, neste contexto, pode auxiliar o gestor público sugerindo medidas que favoreçam o processo de tomada de decisão, pois no momento de decidir, é colocado ao gestor as seguintes opções :

- QUAL O PROBLEMA?
- QUAIS AS ALTERNATIVAS?
- QUAL A MELHOR ALTERNATIVA?

A auditoria deve, portanto, servir de auxílio ao gestor público na condução de suas tarefas e responsabilidades sem, contudo, executar ou assumir suas funções. A

auditoria assume, portanto, um papel de órgão técnico de apoio, supervisão, revisão e acompanhamento da gestão municipal, através do sistema de controle interno instituído.

#### **6.4- TIPOS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL**

A auditoria governamental apresenta, de forma geral, as seguintes **espécies ou tipos**:

##### **1) AUDITORIA ORDINÁRIA:**

Inicia-se de ofício e obedece à programação previamente estabelecida no programa de auditoria do órgão máximo de Auditoria, dividindo-se em:

**1.1) Auditoria de Gestão** - a que objetiva avaliar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, convênios e instrumentos congêneres, verificar a legalidade dos atos de pessoal, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores ou bens do Estado compreendendo, entre outros, os seguintes aspectos:

→o exame das peças que instruem os processos de tomada ou prestação de contas;

→o exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos;

→a verificação da existência física de bens e outros valores;

→a verificação do prazo de validade dos produtos em almoxarifado, assim como seu grau de obsolescência;

→a verificação da eficiência do sistema de controle interno;

→a verificação do cumprimento da legislação pertinente;

→ a verificação de todos os atos relacionados com admissão, movimentação, reforma, aposentadoria, pensão, remuneração, proventos e descontos e todos os procedimentos necessários com vistas a assegurar a observância dos princípios Constitucionais que regem a Administração Pública;

**1.2) Auditoria de Programas** - a que objetiva acompanhar, examinar e avaliar a execução de programas e projetos governamentais específicos, bem como a aplicação de recursos descentralizados, compreendendo, entre outros, os seguintes aspectos:

→ a análise da realização físico-financeira em face dos objetivos e metas estabelecidos;

→ a análise dos demonstrativos e dos relatórios de acompanhamento produzidos com vistas à avaliação dos resultados alcançados e a eficiência gerencial;

→ a verificação da documentação instrutiva e comprobatória quanto à propriedade dos gastos realizados;

→ a análise da adequação dos instrumentos de gestão - contratos, convênios e instrumentos congêneres - para consecução dos planos, programas, projetos e atividades desenvolvidas pelo gestor, inclusive quanto à legalidade e diretrizes estabelecidas;

**1.3) Auditoria Operacional** - a que atua nas áreas interrelacionadas do órgão ou entidade auditada, avaliando a eficácia dos resultados em relação aos recursos materiais, humanos e tecnológicos disponíveis, bem como a economicidade e a eficiência dos controles internos existentes para a gestão dos recursos públicos.

A auditoria operacional é um exame mais amplo da administração, recursos técnicos e desempenho de uma organização. O propósito desta auditoria é medir o grau em que as operações da empresa ou do governo estão alcançando seus objetivos.

O produto principal de uma auditoria operacional é um relatório com recomendações de melhorias para aumentar a eficiência, a eficácia e a economia das operações. Neste sentido, é a auditoria com o alcance mais amplo, pois cobre todas as funções principais de uma organização;

**1.4) Auditoria Contábil** - a técnica que, utilizada no exame dos registros e documentos e na coleta de informações, mediante procedimentos específicos pertinentes ao controle do patrimônio de um órgão ou entidade, objetiva obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações deles originadas refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas representadas;

**1.5) Auditoria de Sistemas** - a que objetiva assegurar a adequação, o processamento e a privacidade dos dados e informações oriundas dos sistemas eletrônicos de processamento de dados, observando as diretrizes estabelecidas e a legislação pertinente;

## **2 - AUDITORIA ESPECIAL**

A que objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender à solicitação ou determinação expressa, com indicação dos fatos a serem verificados, do Chefe do Poder Executivo e/ou dos dirigentes dos órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta.

## 6.5- FORMAS DE EXECUÇÃO DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL

**a) Atividades Diretas** - trata-se das atividades de auditoria executadas diretamente pelos servidores regularmente lotados e em exercício nas Unidades de Controle. Por atividades de execução direta entende-se os trabalhos realizados por equipes compostas por servidores do próprio quadro do órgão de auditoria;

**b) Atividades Integradas** - trata-se das atividades de auditoria executadas de forma integrada com equipes de auditores de quaisquer instituições da administração pública;

**c) Atividades Compartilhadas** - trata-se das atividades de auditoria executadas de forma compartilhada com servidores ou empregados especialistas. Refere-se às atividades realizadas com equipe composta por servidores não-auditores, mas do quadro do Poder Executivo;

**d) Atividades Terceirizadas** - trata-se das atividades de auditoria executadas por instituições privadas - empresas de auditoria externa.

## 6.6- DENOMINAÇÃO OU GRADE DAS ATIVIDADES DE AUDITORIA

As atividades de auditoria governamental podem ser realizadas através da composição em Áreas, Subáreas e Assuntos. São inúmeras as combinações possíveis, podendo-se citar:

- a) Auditoria nos Controles Sociais - de um Contrato de Gestão*
- b) Auditoria na Gestão Ambiental - em um Projeto (de execução descentralizada)*
- c) Auditoria nos Sistemas Informatizados - de uma Autarquia*
- d) Auditoria na Gestão de Pessoas - de uma Fundação*
- e) Auditoria nos Recursos Externos - em um Contrato de Empréstimo*

- f) Auditoria na Programação Orçamentária - de um Programa ou Projeto*
- g) Auditoria de Avaliação Operacional - em um Fundo*
- h) Auditoria nos Estoques Governamentais - de um Projeto*
- i) Auditoria nos Contratos de Concessão ou Permissão - de um Programa ou Projeto*

## **6.7- PLANEJAMENTO DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL**

Segundo Almeida (2003, p.154), as normas de auditoria geralmente aceitas exigem que o trabalho de auditoria seja adequadamente planejado. Este planejamento deve ser entendido como o estabelecimento de metas para que o serviço de auditoria seja de excelente qualidade e ao menor custo possível.

A auditoria deve identificar, no momento do planejamento, quais as demandas de natureza estratégica dos clientes, levando em consideração a missão institucional, as expectativas da sociedade e as políticas públicas implementadas pelo Governo.

O planejamento constitui o início do processo para se atingir os objetivos preestabelecidos, constituindo fator preponderante para consolidação das atividades de auditoria dentro do setor público.

De acordo com a Instrução Normativa nº 01/2001 da Secretaria Federal de Controle, o planejamento de trabalho deve compreender os seguintes aspectos:

- a) **exame preliminar:** objetivando a obtenção dos elementos necessários ao planejamento dos trabalhos. Este exame compreende o primeiro contato com a entidade a ser auditada, o conhecimento da legislação aplicável, normas e instruções vigentes, o fluxo das informações produzidas, a estrutura organizacional, bem como os resultados dos últimos trabalhos realizados e diligências pendentes de atendimento, quando for o caso;

b) **elaboração do programa de trabalho:** a elaboração deste instrumento compreende os seguintes fatores: determinação precisa dos objetivos do exame (ou seja, a identificação sobre o que se deseja obter com a auditoria); identificação do universo a ser examinado; definição e o alcance dos procedimentos a serem utilizados; localização do objeto ou unidade examinada; estabelecimento das técnicas apropriadas; estimativa dos homens x horas necessários à execução dos trabalhos; referência quanto ao uso de material e/ou documentos de exames prévios ou outras instruções específicas.

Schmidt Pinto (1983, Anais p. 45) comenta que todo programa de auditoria deve ser elaborado objetivando um trabalho dinâmico, considerando os pontos-chaves levantados na pré-auditoria, com amarrações entre setores, evitando desta forma, opiniões setoriais que possam refletir uma visão distorcida da realidade. Segundo ele, a auditoria deve buscar a visão global dos trabalhos, possibilitando ao auditor expressar opinião mais positiva e abrangente dos fatos.

O **êxito do programa de auditoria**, segundo ele e a meu ver bastante coerente, depende do comportamento de seus executores, principalmente das equipes de trabalho em campo, cuja atuação deve buscar o desenvolvimento de toda a estratégia apresentada, de forma a produzir resultados oportunos e objetivos.

## **6.8 – PRODUTOS BÁSICOS DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL**

O relatório, considerado produto final da auditoria, deve fazer parte de um processo de auditoria entendido como o conjunto de documentos relacionados com a auditoria realizada, assim compreendidos na gestão pública: os ofícios, relatórios, documentos de suporte, defesas propostas, conclusões da auditoria, comunicações ao



Tribunal de Contas do Estado, entre outros, que serão juntados observando-se a cronologia dos acontecimentos.

Schmidt Pinto (1983, Anais p.46) cita que a elaboração dos relatórios de auditoria deve atender a determinados requisitos técnicos, levando-se em conta os seguintes aspectos:

**a) apresentação:** os relatórios devem ser apresentados dentro de um padrão estético, observando o grau de importância dos assuntos;

**b) conteúdo:** deve-se priorizar a qualidade e não a quantidade de informações geradas, de forma a torná-lo um instrumento gerencial de aperfeiçoamento da máquina administrativa;

**c) encaminhamento:** a remessa dos relatórios deve ser revestida de toda a segurança, de forma a se evitar o conhecimento de seu conteúdo por pessoas diversas ao órgão auditado, podendo gerar repercussões negativas de ordem política e social.

Os níveis a serem atingidos podem ser:

- a autoridade máxima da organização (exemplo: Prefeito, no âmbito do Município);
- o dirigente do órgão ou entidade auditada (exemplo: Secretário Municipal);
- o responsável pela área auditada (exemplo: responsável pelo setor de compras);

**d) objetivo social:** a mensagem contida no relatório, a par de sua substância técnica, deve procurar atingir também, com abrangência, um objetivo social gerando um comprometimento para com o serviço público na realização do bem-estar social.

Face particularidades específicas da gestão pública, quando verificado que determinado ato foi praticado sem observância à legislação em vigor ou comprovada qualquer outra irregularidade, o relatório de auditoria concluirá pela recomendação quanto a procedimentos a serem adotados, responsabilização, apresentação de justificativas, recolhimentos de valores, abertura de processo disciplinar, dentre outros aplicáveis.

Determina o § 1º do art. 74 da Constituição Federal, como discutido anteriormente nesta monografia, que os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária.

Desta forma, as irregularidades ou ilegalidades constantes nos relatórios de auditoria governamental, conforme disposto na legislação aplicável e após manifestação/fundamentações apresentadas pelo órgão ou entidade auditada, deverão ser encaminhados pelo responsável pelo controle interno ao Tribunal de Contas que detenha a responsabilidade pela fiscalização das contas auditadas (Tribunal de Contas da União, do Estado ou dos Municípios, conforme o caso).

Observa-se, entretanto, a necessidade de discussão por parte dos órgãos públicos em relação ao assunto, uma vez que podem ocorrer irregularidades cometidas pelos servidores e gestores durante a execução dos trabalhos de caráter irrelevantes, ou seja, irregularidades de baixa complexidade que, por isto, não afetam a gestão pública. Neste entendimento, na minha opinião, deve-se discutir, até mesmo para otimizar os trabalhos dos Tribunais de Contas, quais as irregularidades devem, obrigatoriamente, ser remetidas para conhecimento do mesmo.

## 6.9- COMENTÁRIOS FINAIS

Tendo em vista as considerações abordadas neste capítulo acerca da auditoria governamental, no tocante aos seus conceitos, objetivos, finalidades, produtos gerados, dentre outros, CONCLUI-SE que a auditoria é bem mais abrangente do que a técnica controle, pois enquanto a primeira tem por objetivo **avaliar a gestão pública** pelos processos e resultados gerenciais, não só com o intuito de corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão, mas, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências; a segunda objetiva comprovar se o objeto dos programas de governo existe, corresponde às especificações estabelecidas, atende às necessidades para as quais foi definido e se guarda coerência com as condições e características pretendidas.

Neste entendimento, a auditoria , face a sua abrangência, irá medir e avaliar os controles internos existentes propondo, sempre que possível, medidas voltadas ao seu aprimoramento.

É muito comum nos dias de hoje, durante a realização dos trabalhos depararmos com conceitos equivocados de auditoria por parte dos auditados e, em função disto, não haver uma cooperação por parte dos mesmos para o andamento das atividades.

Neste entendimento, para que o trabalho da auditoria obtenha êxito é preciso que todos na organização tenham conhecimento de sua importância de forma a colaborar com os auditores, em uma relação "ganha-ganha", pois o produto da auditoria não é importante só para estes profissionais, mas também para os setores/órgãos auditados pois, conforme discutido, a auditoria tem por objetivo agregar valor aos

resultados, principalmente para os seus clientes, através da recomendação das medidas voltadas ao aprimoramento dos processos.

Como já discutido, a administração pública vem evoluindo, principalmente após o processo de redemocratização brasileiro, contribuindo para uma maior amadurecimento por parte dos gestores e dos servidores públicos, bem como por parte da sociedade.

A auditoria, assim como o controle interno, **precisa ser impulsionada**, uma vez que trata-se de importante instrumento de fortalecimento da gestão pública, através da adoção de práticas que visam combater o desperdício, à má aplicação de recursos públicos e o descaso com a coisa pública. Para isto, a auditoria deve trabalhar com a conscientização dos servidores e gestores públicos quanto à importância de se buscar uma administração pública com qualidade, responsabilidade e obediente à lei.

Partindo desta idéia, não é aceitável, nos dias de hoje, que a auditoria seja vista apenas como uma técnica de fiscalização, pois esta visão é totalmente distorcida e foge dos reais objetivos que um plano sério de auditoria pode alcançar.

Caber destacar, adicionalmente, que assim como é importante a conscientização da organização quanto aos benefícios da auditoria, é também fundamental que a estrutura de auditoria seja constituída de profissionais sérios, íntegros, imparciais e competentes de forma a garantir a confiabilidade que a técnica exige, contribuindo para o alcance dos objetivos pretendidos. E, ainda, que a alta administração, principalmente neste estudo, os gestores públicos, garantam que o processo de auditoria se desenvolva dentro dos fluxos estabelecidos de forma a garantir a independência exigida e, com isto, obter um trabalho com o maior grau de imparcialidade possível.

## **CAPÍTULO 7- A AUDITORIA BASEADA NO RISCO**

Em função dos freqüentes e atuais debates acerca da necessidade de se trabalhar com a questão do risco no negócio, será destacado neste capítulo comentários gerais acerca do assunto que visam ampliar o entendimento de como a auditoria, técnica ligada ao controle, pode expandir as suas ações, incluindo conceitos voltados à avaliação de risco.

### **7.1- INTRODUÇÃO**

No passado, as organizações encontravam-se mais isoladas a eventos externos. Havia limitada confiança em terceiros e o ambiente era mais previsível. Atualmente, as organizações estão mais integradas do que nunca. Estes novos relacionamentos apresentam novas oportunidades, bem como novos fatores de risco.

A análise de risco inerente a cada atividade não se constitui em tarefa simples, uma vez que traz consigo grande complexidade pelos fatores subjetivos envolvidos, como o julgamento de quem o avalia, a influência do momento econômico e a incerteza do que pode nos trazer o futuro.

Mesmo considerando a impossibilidade de uma percepção completa do risco, a estimativa dele é considerada importante subsídio ao planejamento e direcionamento dos trabalhos de auditoria interna.

Em uma gestão eficiente não se pode eliminar todos os riscos e, necessariamente, deve-se assumir alguns deles. Mesmo assim, eles não podem ser ignorados para evitar que venham a criar sérios problemas para a entidade.

Segundo a Codification of Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Codificação de Normas para a Prática da Função de Auditoria Interna), a elaboração de um programa de auditoria eficaz deve basear-se na utilização de um processo de avaliação de riscos.

A auditoria baseado no risco - ABR estende e melhora o modelo de avaliação do risco alternando a perspectiva da auditoria. Muda-se o olhar do processo do negócio de algo que está dentro de um sistema de controle para uma perspectiva envolvente de risco. Constitui-se, portanto, em um paradigma do olhar para frente, pois uma auditoria centrada sobre o risco acrescenta mais valor à organização do que uma auditoria centrada apenas sobre os controles.

Sempre que se acrescenta um controle aos custos do sistema aumenta a quantidade de recursos para assegurar o funcionamento. Se os auditores continuarem a auditar e a recomendar novos e reforçados controles sem substituição dos já existentes, o peso destes controles arruinará o processo do negócio.

A auditoria baseada no risco permite, portanto, ao auditor a oportunidade de verificar se o processo do negócio está sujeito a controles excessivos, proporcionando a rara oportunidade de recomendar a existência de menos controles se forem identificados métodos obsoletos e ineficientes.

A ABR começa e acaba com a consideração dos riscos do negócio. O controle interno é uma parte importante da mitigação de riscos, mas não é a solução completa. Os auditores terão mais tendência para notar e recomendar o nível apropriado de controles e de outros meios para mitigar os riscos, mesmo que isso signifique indicar que alguns controles já não estão apropriadamente em equilíbrio com os seus riscos.

A avaliação dos trabalhos de auditoria é iniciada com a identificação dos itens que afetam, ou podem vir a afetar, a consecução dos objetivos da entidade, e tem por finalidade o estabelecimento da maneira de neutralizá-los ou controlá-los.

A auditoria baseada em riscos corporativos contribui para o esforço da administração no sentido de manter os processos de negócio leves e eficientes ao longo do tempo, evitando desta forma o efeito “cebola” (efeito que possui inúmeras camadas), da gestão tradicional centrada só em controles.

## **7.2- AVALIAÇÃO DE RISCO**

O processo de avaliação de riscos compreende a identificação das atividades que devem ser auditadas, a vulnerabilidade pertinente a cada uma delas e a sua importância relativa.

Todos os riscos que estão presentes ou circundam a entidade devem ser avaliados. Para isto, as organizações devem se questionar quanto aos seguintes fatores:

- a) os riscos de negócios são realmente entendidos?
- b) a organização está protegida quanto a possíveis riscos? O que pode acontecer e qual o impacto na organização?
- c) quem é o responsável por identificar, medir e controlar nossos riscos?
- d) quais as melhores práticas para controlar riscos?
- e) os procedimentos de controle são eficientes e minimizam riscos de negócios em um nível aceitável?

As fases básicas do planejamento de uma auditoria de riscos, segundo Brasiliano<sup>26</sup>, especialista no assunto, são:

**a) definição dos objetivos da empresa:** com base nos objetivos, pode-se identificar quais são os fatores de riscos que podem influenciar negativamente as metas;

**b) avaliação dos riscos:** nesta fase, identifica os riscos, mede as suas conseqüências e prioriza seu tratamento;

**c) gestão de riscos:** nesta fase, deve-se controlar os riscos através da monitoração de seus fatores, implantação de medidas para reduzir as chances de sua concretização.

Esta nova metodologia, segundo o especialista Brasiliano, representa uma significativa mudança de pensamento, pois estaremos focando o risco ao longo de um processo e não mais pontual, com uma visão só do passado.

### 7.3- FATORES DE RISCO E PONTUAÇÃO

Segundo trabalho elaborado por Paula<sup>27</sup>, os fatores de risco são caracterizados em **operacional** (não contribuição para a preservação das operações e dos ativos); **financeiro** (perda financeira); **de tecnologia da informação** (comprometimento da disponibilidade, integridade e segurança da informação); **informação para respaldar a tomada de decisões** (risco de decisões incompletas, antiquadas, inexatas e tardias); **recursos humanos** (ausência de valores éticos, competencial e de

---

<sup>26</sup> Antônio Celso Ribeiro Brasiliano, superintendente de marketing da Brasiliano & Associados e especialista em avaliação de riscos corporativos. Para maiores informações, consultar site : <http://www.brasiliano.com.br> .

<sup>27</sup> Maria Goreth Miranda Almeida Paula, do Banco Central do Brasil, sob o título Auditoria Baseada na Avaliação de Risco



responsabilidade) e **contextual** (fatores externos que podem impactar ou modificar diretrizes básicas da organização); dentre outros.

#### **7.4- ITENS INTEGRANTES DOS FATORES DE RISCO**

De acordo com o referido trabalho, os itens que integram os fatores de risco constituem em:

**a) materialidade:** importância relativa ou representatividade do valor ou do volume dos recursos envolvidos, isoladamente ou em determinado contexto;

**b) relevância:** aspecto ou fato considerado importante, ainda que não seja material, economicamente significativo, para o atingimento dos objetivos da entidade;

**c) imagem da Entidade:** as atividades que podem repercutir fora da entidade devem ser vistas com empatia, ou seja, com a intenção de se perceber como ela é interpretada externamente;

**d) desempenho/gestão:** a estrutura e a estratégia delineadas para a gestão deverá proporcionar o suporte organizacional necessário para que os esforços envidados para o atingimento das metas sejam bem sucedidos;

**e) criticidade:** vulnerabilidade identificada nos controles internos que caracteriza-se ou pode vir a caracterizar-se risco.

#### **7.5- AVALIAÇÃO DE RISCO NA GESTÃO PÚBLICA – EXEMPLO PRÁTICO**

Atualmente, os conceitos voltados à avaliação de risco já começam a ser discutidos no âmbito da gestão pública. As referências bibliográficas acerca do assunto apontam ainda uma precariedade de informações e métodos a serem aplicados na administração governamental.

Entretanto, será destacado nesta monografia, a experiência inédita realizada pela Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro, através da sua Controladoria Geral, de desenvolvimento de sistema de avaliação de risco a ser utilizado por toda a administração.

Apesar de ter sido desenvolvido por técnicos da equipe de auditoria, a matriz de risco carioca ter por objetivo a sua utilização por toda a gestão, partindo do princípio de que os gestores é que são os agentes responsáveis por administrar suas tarefas focando o risco do seu negócio.

Em matéria publicada em exemplares<sup>28</sup> periódicos elaborados pela Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro, a auditora Márcia Andréa Peres Suzano, uma das autoras do projeto, ressaltou que, atualmente, no enfoque de auditoria de risco, os setores de auditoria são parceiros da administração na identificação desses riscos, porque a auditoria tem conhecimento da organização como nenhum outro setor. A diferença, segundo ela, é que, anteriormente, o risco era um trabalho do auditor, na visão do auditor. Atualmente, esta visão mudou. O risco é um problema do gestor, pois é ele o responsável por identificar onde os mesmos se encontram.

#### **7.5.1- Desenvolvimento do sistema de avaliação de risco**

*“Quais são as áreas que apresentam maior risco de chegar ao final da gestão sem ter cumprido suas metas?”*

Esta pergunta norteou os trabalhos desenvolvidos pelas auditoras da Controladoria Geral, a partir de participação, em maio de 2002, em seminários

---

<sup>28</sup> Exemplares: maio/Junho de 2002, nº 45 Ano IX e 2003, nº 51 Ano X .

promovidos pelo *The Institute of Internal Auditors* - o Instituto de Auditores Internos dos Estados Unidos, em Sacramento, na Califórnia (EUA), com o objetivo de aprimorando dos conhecimentos em auditoria de risco e de desempenho, para posterior aplicação na Prefeitura do Rio.

Os estudos e benchmarkings realizados partiram do princípio da necessidade de se priorizar as unidades a serem auditadas, face ao grande volume de processos e procedimentos realizados dentro da Prefeitura. Assim sendo, pode-se concluir que a preocupação dos auditores concentrava-se na necessidade de definição de pontos a serem trabalhados pela auditoria que realmente eram considerados relevantes para a gestão municipal.

A elaboração da matriz de risco tem por objetivo, de forma geral, auxiliar a auditoria no desenvolvimento de seus trabalhos. De acordo com a auditora Suzano, o gestor deve estar preocupado em gerenciar as matérias mais importantes, envolvendo alguns tipos de risco, inclusive alguns aceitáveis, por fazer parte inerente do negócio.

Entretanto, segundo a auditora, alguns riscos, conforme visto anteriormente, devem ser trabalhados no sentido de minimizá-los (mitigá-los, conforme terminologia da auditoria).

Nesta condição, os riscos devem ser melhor acompanhados e controlados de forma a evitar que os mesmos passem a fazer parte da rotina da organização. Segundo Suzano, existem riscos que vão continuar existindo, mesmo que sejam adotados todas as medidas e controles necessários. Nestes casos, o risco é considerado como risco residual.

A auditora, em sua entrevista, destaca que, na administração pública, nem sempre o risco está relacionado ao financeiro, tendo em vista que neste tipo de

organização a imagem tem um elevado valor, muitas das vezes superior ao aspecto financeiro.

Como exemplo de risco de imagem nas organizações governamentais, pode-se citar a qualidade do atendimento na saúde e na educação, que se não forem considerados satisfatórios por parte da sociedade poderão gerar desgaste considerável da imagem dos Governos e, ainda, dos agentes políticos.

Assim como mencionado, para monitoração dos riscos é preciso, no entendimento da auditora, que a organização construa seus indicadores, elabore seu planejamento estratégico com definição de sua missão, objetivos e metas. A partir, então, destes pré-requisitos, são atribuídos pesos, medidas e notas, no sentido de identificar a importância dos trabalhos a serem priorizados e desenvolvidos. Assim sendo, a auditoria irá focar, através do processo de amostragem, as matérias mais relevantes, problemáticas e que envolvem riscos para o negócio, e que devam ser auditadas fazendo, com isto, que os produtos de auditoria agreguem valor às atividades da administração.

Para elaboração do sistema de avaliação de risco do Município do Rio de Janeiro foram considerados os seguintes fatores: orçamento, contratos, macro-orientação de governo, impacto no cidadão dos serviços prestados, comprometimento dos gestores e tipos de certificados emitidos pela auditoria.

Os pesos de cada fator foram aprovados pelo Chefe do Poder Executivo Municipal, sendo sugerido pelo mesmo a inclusão, ainda, de novos fatores de risco como a situação política da cidade. *"Inevitavelmente falar de risco é falar de conjuntura, da volatilidade da política", argumentou o Prefeito César Maia.*

Na opinião das auditoras responsáveis pelo projeto, este critério não é fácil de ser trabalhado face a deficiência de critérios técnicos existentes para aferir a área pública.

No trabalho desenvolvido pela Prefeitura, foram identificadas as seguintes principais áreas de risco, em ordem de valor: Secretaria de Saúde, Companhia Municipal de Limpeza Urbana (COMLURB), Secretaria de Fazenda, Educação e de Habitação. E as com menores riscos: Secretarias Especiais de Comunicação Social, de Promoção e Defesa dos Animais, de Turismo, de Assuntos Estratégicos e de Desenvolvimento Econômico.

## **CAPÍTULO 8- MEDIDAS DE FORTALECIMENTO DA GESTÃO PÚBLICA**

### **8.1- INTRODUÇÃO**

Nos capítulos anteriores desta monografia, foi ressaltada a importância do controle interno e da auditoria governamental para a gestão pública uma vez que constituem instrumentos poderosos de fortalecimento do patrimônio público, propiciando um ambiente mais favorável ao crescimento e desenvolvimento do país, dos estados e dos municípios.

Em face da relevância e benefícios trazidos por estes instrumentos, é necessário que o poder público, cada vez mais consciente e responsável, busque, através da adoção de medidas objetivas e eficazes, o fortalecimento dos mecanismos que garantam a valorização da coisa pública.

A prática de ações lesivas ao patrimônio público pode trazer sérios prejuízos para a imagem do poder público perante a sociedade em geral, demais órgãos governamentais e, ainda, perante os investidores reduzindo, com isto, os investimentos e o crescimento do país face a falta de credibilidade atribuída ao órgão gerenciador dos recursos públicos.

De acordo com a organização AMARRIBO<sup>29</sup>, comentada no início desta monografia, os efeitos, por exemplo, da corrupção são notáveis na diminuição de verba para aplicação em saúde, comprometendo o bem-estar dos cidadãos; em obras públicas; na qualidade da educação e da assistência aos estudantes, face redução de

---

<sup>29</sup> Entendida como a organização não governamental Amigos Associados de Ribeirão Bonito, responsável pela elaboração da cartilha: O combate à corrupção nas prefeituras do Brasil, contemplando as ações desenvolvidas pelo Município de Ribeirão Bonito, visando combater a corrupção no respectivo Município.

recursos para aplicação na merenda e no material escolar; na manutenção dos serviços da cidade, dificultando a circulação de recursos e a geração de empregos e riquezas.

Segundo matéria publicada pela revista Veja, em 28 de abril de 2004, sob o título: Pragas Urbanas- Desperdício, Desvio e Corrupção, os números relativos aos recursos públicos movimentados nas prefeituras do país representam:

- a) **107 bilhões de reais:** total do movimento por ano das 5.560 prefeituras do país, entre recursos próprios, estaduais e federais; cifra esta correspondente à metade do PIB do Chile, a mais azeitada economia do continente;
- b) **20 bilhões de reais:** quanto se estima que suma todos os anos nas prefeituras brasileiras;
- c) **400%:** quanto aumentou a média de desvio de recursos federais pelas prefeituras nos últimos cinco anos.

Observa-se, face o demonstrado acima, que é grande o volume de recursos públicos que são desviados dos cofres públicos.

Segundo, ainda, o economista chileno Daniel Kaufmann, em matéria publicada por Veja, em 20 de outubro de 2004, os resultados de um estudo elaborado por ele no Banco Mundial aponta que o impacto do controle da corrupção no Chile, Eslovênia, Botsuana e Kong Kong são impressionantes: a renda per capita, em média, quadriplica no longo prazo e a mortalidade infantil cai 75%. E, continua: “*se a Tanzânia tivesse os índices de corrupção da Inglaterra, seu PIB cresceria mais de 20% ao ano*”.

De acordo com outra matéria divulgada pela revista Veja, em 07 de julho de 2004, sob o título: As Vitórias Parciais Contra a Corrupção, o dinheiro, supostamente

destinado à construção de um prédio da Justiça, daria para beneficiar, durante dois meses, 1,2 milhão de famílias com o principal programa social do governo federal, o Bolsa-Família.

## **8.2- MEDIDAS DE FORTALECIMENTO DA GESTÃO PÚBLICA**

As ações maléficas mencionadas anteriormente só reforçam a idéia da necessidade de adoção de medidas proativas e eficazes que visem ao fortalecimento da gestão pública e, conseqüentemente, do patrimônio público.

Entre os mecanismos, destacam-se as ações discutidas no Seminário<sup>30</sup> promovido pela Comissão de Fiscalização Financeira e Controle da Câmara dos Deputados, sob o título Força Tarefa Popular<sup>31</sup> .

Apesar do enfoque do Seminário estar voltado a ações de combate à fraude e à corrupção (práticas estas que não são o objetivo do trabalho do controle e da auditoria<sup>32</sup>, visto que estes instrumentos tem enfoque voltado à prevenção e ao fortalecimento da gestão possuindo, portanto, dimensões bem mais abrangentes), podemos trazê-las para este trabalho alterando-se apenas o enfoque com ênfase no fortalecimento do gerenciamento do patrimônio público.

---

<sup>30</sup> Com o título: Seminário Nacional de Fiscalização e Controle dos Recursos Públicos, conforme texto do colaborador Arimatéia Dantas, advogado e ex-presidente da Comissão de Direitos Humanos da OAB/PI, assessor da Comissão de Fiscalização Financeira e Controle da Câmara dos Deputados e articulador da Força Tarefa Popular.

<sup>31</sup> " A sociedade organizada combaterá o crime organizado. Teve suas raízes nas lutas desenvolvidas no interior do Piauí com o objetivo de dar acesso ao povo às contas públicas.

<sup>32</sup> Para entender esta afirmação, o ex-diretor do Instituto dos Auditores Internos do Brasil, Regional-MG, Sebastião Schmidt Pinto, cita em artigo publicado sob o título- "*A Auditoria não é penicilina, é vacina* " que não é obrigação da auditoria descobrir fraude, e sim, evitá-las. Neste artigo, é destacado por Schmidt que a auditoria deve ser aplicada em estruturas sadias como forma de sua preservação, pois numa instituição adinâmica ou sem controles só a "penicilina" conseguiria sucesso.



Entre as ações preventivas propostas pela Força Tarefa Popular e adaptadas a este trabalho DESTACAM-SE, reafirmando os conceitos destacados anteriormente nesta monografia:

**a) fortalecimento da integração entre os órgãos e demais setores do Poder Público- aliados institucionais.** Entre eles, são citados:

\*CONTROLE INTERNO DOS ÓRGÃOS PÚBLICOS: os órgãos de controle interno municipal, incluindo as técnicas de auditoria e fiscalização são de grande importância, pois propiciam a inibição de ambientes desfavoráveis que atuam na esfera da administração pública, contribuindo desta forma para o reforço na proteção ao erário e a efetivação de políticas públicas.

Sobre este assunto, assim como discutido em diversos pontos desta monografia, defendo a necessidade de investimento por parte dos gestores públicos, principalmente do Chefe do Poder Executivo, de forma que os órgãos de controle e de auditoria interna governamental possam desenvolver seus trabalhos de forma oportuna, imparcial e com a qualidade desejada.

Como medidas a serem adotadas, destaco, principalmente: treinamentos permanentes dos agentes de controle e dos auditores internos; conscientização dos servidores e dos gestores públicos quanto aos objetivos do controle e da auditoria para a gestão pública, bem como quanto à valorização da coisa pública; autonomia de atuação do órgão de controle e de auditoria; estruturação adequada de pessoal e de recursos tecnológicos, dentre outras;

\*MINISTÉRIO PÚBLICO: o corpo social deve exigir do Ministério Público uma imediata ação direcionada ao combate de práticas lesivas ao erário, bem como atuar no sentido de que as contas públicas sejam efetivamente colocadas à disposição do povo;

\*TRIBUNAIS DE CONTAS: com poderes assegurados pela Constituição Federal e pela Estadual, as Cortes de Contas têm por competência a realização de estudos técnicos das contas dos administradores públicos e a emissão de pareceres sobre elas, inclusive promovendo auditorias no intuito de identificar possíveis atos lesivos ao patrimônio público;

\*CÂMARAS MUNICIPAIS: com poderes de patrocinar a fiscalização do executivo, através da atuação dos vereadores, conforme estabelece a Constituição Federal em seu artigo 31: “ *a fiscalização do município será exercida pelo poder legislativo municipal*”. As Câmaras Municipais devem aprimorar para o exercício do controle externo dispondo, para tal, de comissão permanente que trate da fiscalização e controle orçamentário;

\*CONSELHOS: uma das grandes responsabilidades dos conselheiros é fiscalizar a aplicação dos recursos destinados ao setor que representam. Entretanto, para uma ação efetiva dos conselhos é necessário que os mesmos existam além do papel e que seus membros sejam providos de informações e que os gestores públicos não exercem influência na escolha e atuação de seus membros;

\*ENTIDADES DA SOCIEDADE CIVIL: neste campo, há necessidade de participação das Organizações Não Governamentais- ONGs<sup>33</sup>, partidos políticos,

---

<sup>33</sup> Denominação dada às entidades de direito privado, sem fins lucrativos, que atuam sobre demandas sociais e/ou políticas públicas específicas. As ONGs estão constituídas em forma de associações civis, entidades assistenciais ou fundações privadas.

sindicatos, associações e todo e qualquer tipo de organização que têm como objetivo a construção de uma nação onde o povo possa viver com dignidade;

**b) organização da sociedade** – a sociedade deve se organizar no sentido de não só de fiscalizar as contas públicas, mas também participar da elaboração e da aplicação das verbas, promovendo o verdadeiro controle social. Somente através deste controle, a ação abusiva das políticas e dos cofres públicos pode ser inviabilizada;

**c) criação dos núcleos de fiscalização das contas** - cada município poderá criar o seu Núcleo, que terá como objetivo fiscalizar as contas públicas, com atuação conjunta com as Câmaras Municipais e demais órgãos de controle externo. Segundo a Força Tarefa, os mecanismos legais que possibilitam a atuação dos Núcleos são:

\* FISCALIZAÇÃO MENSAL: a possibilidade de acesso da sociedade às contas mensais da administração municipal por meio de balancetes deve ser viabilizada em nível nacional por conta da exigência imposta pela Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 49). O objetivo principal do monitoramento mensal das contas é a possibilidade de verificação ainda quando se sentem seus efeitos;

\*FISCALIZAÇÃO ANUAL: face dispositivo constitucional (§ 3º do art. 31 da CF/88), as contas municipais poderão ser analisadas pelos Núcleos, visando verificar a existência de possíveis irregularidades que lesaram a integridade do patrimônio público;

\*LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL - LRF: abertura do papel de controlador dos gastos públicos pelo cidadão, principalmente em seu artigo 48 que garante a transparência da gestão fiscal com acesso ao público aos planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias, prestações de contas e o respectivo parecer prévio e relatórios de execução orçamentária e de gestão fiscal. A LRF traz, ainda, como inovação para

garantir a transparência fiscal, a participação da sociedade por meio de audiências públicas, bem como dispõe sobre a criação do Conselho de Gestão Fiscal que assegura a participação do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade, com o objetivo de, entre outras metas, acompanhar e avaliar de forma permanente a política e a operacionalidade da gestão fiscal;

\*LICITAÇÕES: a sociedade deve se organizar no sentido de cobrar à administração pública que algumas formalidades dos processos licitatórios sejam satisfeitas de fato, como a publicidade, a transparência, a moralidade e a competitividade;

**d) medidas de segurança** - em face da complexidade que a ação fiscalizatória compreende, incluindo os riscos, é sugerido pela Força Tarefa a criação de uma rede nacional de proteção às atividades de fiscalização, tanto de particulares como de parlamentares e entidades envolvidas nesta missão. Segundo o evento, é bom ressaltar que este trabalho tem vinculação direta com a luta pelos direitos humanos, visto que se busca, também, a efetivação de políticas públicas as quais proporcionam melhoria de vida e que, quando ausentes, violam o direito a vida digna;

**e) judiciário** - com a competência de julgar os atos lesivos dos gestores públicos.

A sociedade, entretanto, deve se organizar no sentido de cobrar às autoridades competentes a reforma no sistema judiciário de forma a diminuir o tempo necessário dos julgamentos, no intuito de evitar que os crimes praticados contra a administração pública prescrevam-se. Segundo Dantas, colaborador do seminário, a prescrição destes

crimes constitui dívida social impagável que o Judiciário, o Ministério Público e advogados devem ao menos buscar estancar.

Entretanto, apesar das medidas sugeridas acima, Dantas comenta uma questão que deve ser considerada: *“o que se indaga agora é se a sociedade está disposta a ser organizar e fazer estas leis saírem da frieza dos códigos e ganharem o sopro da vida”*;

### 8.3- CONCLUSÃO

Face questões destacadas anteriormente, pode-se concluir que o fortalecimento do patrimônio público deve ser buscado a partir da organização e atuação conjunta e integrada entre os diversos órgãos que compõem o poder público e, ainda, a partir da organização da sociedade.

O Brasil, a exemplo de outros países, vem avançando neste assunto, mesmo que lentamente, como a introdução e vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal; as ações realizadas pelo Ministério Público (através, principalmente, da Lei de Improbidade Administrativa<sup>34</sup>, criada em 1992); pela ação conjunta com órgãos internacionais (como, por exemplo, com as autoridades suíças que tem informado aos respectivos países sobre as movimentações de recursos de caráter suspeito); pela ação mais efetiva dos controles internos, **principalmente dos órgãos de auditoria interna**, no âmbito dos poderes executivos, bem como, ainda, pela criação do Conselho de

---

<sup>34</sup> Através dela, os promotores e procuradores podem investigar e processar civilmente qualquer integrante dos poderes Executivo e Legislativo.

Transparência Pública e Combate à Corrupção<sup>35</sup>, pelo presidente Luiz Inácio Lula da Silva.

Não se pode mais admitir que o país continue permitindo as práticas lesivas ao erário público, que geram conseqüências desastrosas, não só para a administração pública, como para a economia, dificultando o ambiente de negócios no país, afastando os investidores e, por conseqüência, a geração de empregos, oportunidades e riqueza. Em resumo: ***o país só tem a perder.***

---

<sup>35</sup> Criado pelo Decreto 4923, de 18 de dezembro de 2003. Composto por vinte conselheiros e vinculado à Controladoria-Geral da União (CGU). Tem por objetivo de sugerir e debater medidas de aperfeiçoamento dos métodos e sistemas de controle e elaboração de estratégias de combate à corrupção e à impunidade na administração pública.

## CAPÍTULO 9- CONCLUSÕES

Parte considerável da sociedade, na dinâmica natural dos movimentos sociais, já demonstra reconhecer que há uma escassez de recursos destinados à área pública, e exige que as escolhas das políticas públicas sejam bem definidas e que o gerenciamento dos administradores públicos seja eficiente, a fim de se evitar o desvio ou desperdício de recursos. É visível, o crescimento da intolerância da sociedade em relação ao desperdício e, principalmente, com a má-fé dos governos, políticos e administradores públicos no trato com o patrimônio e dinheiro público.

Este posicionamento da sociedade pode ser visto no crescimento do número de denúncias de irregularidades na gestão pública, a partir do espaço que a mídia encontra para atuar como um agente de fiscalização de ação do governo e da iniciativa privada que tem interface com interesses sociais, bem como pela pressão social sobre o governo, sempre que vêm à tona problemas dessa natureza, para que sejam apuradas as responsabilidades. Esse novo comportamento social tem facilitado uma maior efetividade dos controles (internos e externos), bem como da auditoria.

Não é mais admissível que os desvios de recursos públicos, a corrupção e a má aplicação destes recursos, que geram conseqüências maléficas para toda a sociedade, continuem a existir sem que haja uma ação mais efetiva por parte das autoridades públicas. Assim como destacado nesta monografia, a adoção destas práticas tem um efeito devastador não somente nas contas públicas, mas também na taxa de crescimento de um país. No caso do Brasil, Bugarin (2003, P.179) comenta estudo recente com Ellery Jr., (2001) estimando que, nas últimas cinco décadas do século XX,

o país desperdiçou aproximadamente 20% de sua formação bruta de capital. Outro estudo recente de Cândido Jr. (2001), citado pelo autor, conclui que a produtividade do gasto público é 40% inferior àquela do gasto privado.

A mudança do estado burocrático para o estado gerencial brasileiro obrigou, necessariamente, a uma modificação nos instrumentos de execução e de controle. É importante que este funcione como uma mola propulsora dessa mudança, ao invés de esperar que ela chegue a afetar a própria instituição do controle. Neste caso, segundo Domingos Poubel de Castro, existem duas posturas para o controle: *auxiliar na mudança ou ser mudado*. Logicamente, partindo do princípio que compete ao controle interno e a auditoria servirem como instrumentos de otimização da gestão pública, o caminho a ser seguido é o da mudança.

Mudança no sentido de melhorar a eficiência dos gastos públicos e, conseqüentemente, propiciando uma maior oferta de serviços públicos à sociedade; mudança no sentido de uma maior conscientização dos gestores públicos e de todos os servidores quanto à importância do zelo no trato da coisa pública; mudança no sentido de promover uma maior participação da sociedade, fomentando o controle social; mudança no sentido de promover uma administração pública gerencial, com indicadores de gestão que possibilitem medir o desempenho institucional em todos os seus segmentos e, finalmente, mudança na forma de encarar o desafio da própria mudança, conforme Maquiavel, em O Príncipe: “ *nada mais difícil de manejar, mais perigoso de conduzir, ou de mais incerto sucesso, do que a introdução de uma nova ordem de coisas. Pois o inovador tem contra si, todos os que se beneficiavam das antigas condições e apoio apenas tímido dos que se beneficiarão com a nova ordem*”.



A ação mais efetiva do sistema de controle interno e da auditoria governamental, sem dúvidas, contribuirá para uma administração pública mais responsável, mais transparente e com uma melhor gestão dos recursos públicos que, por conseguinte, trará maior chance de acerto em benefício de toda a sociedade .

Por outro lado, é importante destacar que para alcançar êxito em suas ações o controle deve contar, ratificando ao que já foi comentado neste trabalho, com o apoio das instituições que têm como competência garantir o bem-estar da sociedade, tais como: Tribunal de Contas, Câmaras Municipais, Ministério Público, Polícia Federal, Organizações Não-Governamentais, a imprensa, dentre outros relevantes.

A evolução do processo democrático no país aponta a necessidade de modernização também nos órgãos citados acima, a exemplo com o já vem acontecendo com a nossa Polícia Federal, que vem alcançando maior êxito em seus trabalhos principalmente em função do processo de mudança (metodológico e de valores) iniciado nos anos 90 e consolidado nos tempos atuais.

A atuação dos Tribunais de Contas, por sua vez, deve ser ampliada além do papel de fiscalização, possibilitando uma maior articulação entre os órgãos de controle na busca de medidas preventivas e educativas no gerenciamento dos recursos públicos.

As Câmaras Municipais, adicionalmente, devem ser trabalhadas no sentido de exercerem efetivamente a função que lhes foram conferidas de exercer o controle sobre o executivo. O que se percebe é que estas instituições ainda carregam traços de um país ainda burocrático (em alguns casos, ainda, patrimonialista) e que ainda não se despertaram para a conscientização de uma política de gestão pública mais transparente e equilibrada, conforme preconiza a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Para que os governos, nos diferentes níveis da federação, consigam implementar e manter um rigoroso monitoramento dos recursos públicos, será necessário, no decorrer dos tempos, a manutenção da parceria entre o Estado e a sociedade (cada vez mais atenta à problemática das finanças públicas), no sentido de garantir a adoção na Administração Pública do triplé: controle interno, controle externo e controle social.

Os três sistemas devem existir concomitante e complementarmente, sendo que cada um destes controles deve exercer o seu papel visando a adequação de todo o sistema de controle.

Somente através destas ações, a administração pública brasileira poderá se tornar palco promissor de iniciativas que conduzam à elevação da qualidade dos recursos públicos promovendo, desta forma, uma nova relação Estado-Sociedade, através de uma maior participação da sociedade e de serviços colocados à sua disposição.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ADENAUER II, Cadernos, nº 3. *Burocracia e reforma do Estado*. São Paulo: Fundação Konrad Adenauer, julho 2001;
- ALEXANDRINO, Marcelo; VICENTE, Paulo. *Direito administrativo*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004;
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria- Um curso Moderno e Completo*. 6ª ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2003;
- ATTIE, William. *Auditoria – Conceitos e Aplicações*. 3ª edição. São Paulo: Editora Atlas S.A, 1998;
- AURITZER, Leonardo; NAVARRO, Zander (orgs.). *A Inovação democrática no Brasil: o orçamento participativo*. São Paulo: Cortez, 2003;
- B.C. DE MELO, Marcus André. *Governabilidade e pobreza no Brasil*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1995;
- BOTELHO, Milton Mendes. *Manual de Controle Interno. Teoria & Prática. Um enfoque na Administração Pública Municipal*. Curitiba: Juruá Editora, 2003;
- BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. *Reforma do Estado para a Cidadania*. 1ª ed. São Paulo: Editora 34; Brasília: ENAP, 1998;
- BUGARIN, Maurício Soares; VIEIRA, Laércio Mendes; GARCIA, Leice Maria. *Controle dos Gastos Públicos no Brasil: instituições oficiais, controle social e um mecanismo para ampliar o envolvimento da sociedade*. Rio de Janeiro: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2003;
- CHIAVENATO, Idalberto. *Teoria geral da administração*, volume 1. 6ª ed. Rio de Janeiro. Campus, 1999 a;
- CHIAVENATO, Idalberto. *Teoria geral da administração*, volume 2. 6ª ed. Rio de Janeiro. Campus, 1999 b;
- CRUZ, Flávio da Cruz. *Auditoria Governamental*. 2ª ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2002;
- MACRUZ, João Carlos; FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby; QUINTIERE, Marcelo de Miranda Ribeiro; RIBEIRO, Renato Jorge Brown. *Responsabilidade Fiscal: pessoal, renúncia de receita, dívida, controle*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002;
- MAQUIAVEL. *O Príncipe*. Comentado por Napoleão Bonaparte. Tradução Pietro Nasseti. São Paulo: Editora Martin Claret, 2005;

OSBORNE, David; GAEBLER, Ted. *Reinventando o Governo: como o espírito empreendedor está transformando o setor público*. Tradução de Sérgio Fernando Guarischi Bath e Ewandro Magalhães Jr. 10ª ed. Brasília: MH Comunicação, 1998;

SÁ, José Augusto de. *MAC - Manual de Auditoria e Controladoria Pública*. São Paulo. IOB - Informações Objetivas Publicações Jurídicas Ltda, 2003;

SALOMON, Délcio Vieira. *Como fazer uma monografia*. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996;

TACHIZAWA, Takeshy; MENDES, Gildásio. *Como fazer monografia na prática*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Editoria FGV, 2003.

## LEGISLAÇÃO UTILIZADA

BRASIL, Lei 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;

BRASIL, Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a reforma administrativa e dá outras providências;

BRASIL, Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências (Lei de Responsabilidade Fiscal);

BRASIL, Decreto nº 3.591, de 6 de setembro 2000. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Brasília: SFC, 2000;

BRASIL, Constituição Federal/coordenação Maurício Antônio Ribeiro Lopes. Editora Revista dos Tribunais. Atualização em 31.12.2000. 6ª Edição, revista e atualizada. SP., 2001- RT Códigos;

BRASIL, Instrução Normativa nº 1, de 06 de abril de 2001, da Secretaria Federal de Controle Interno. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília: SFC, 2001;

BRASIL, Decreto nº 4.118, de 7 de fevereiro de 2002. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios e dá outras providências;

BRASIL, Decreto nº 4.177, 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;

BRASIL, Decreto nº 4.304, 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: SFC, 2002;

BRASIL, Decreto nº 4.923, de 18 de dezembro de 2003. Dispõe sobre o Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção, e dá outras providências;

CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DE MG. Capítulo II- Da Organização dos Poderes. Disponível no site: <http://www.hera.almg.gov.br>;

JUIZ DE FORA, MINAS GERAIS, Lei nº 10.000, de 08 de maio de 2001. Dispõe sobre a organização e estrutura do poder executivo do município de Juiz de Fora, fixa princípios e diretrizes de gestão e dá outras providências. Mensagem nº 3204, de autoria do Executivo;

JUIZ DE FORA, MINAS GERAIS, Decreto 7253, de 04 de janeiro de 2002. Regulamenta a organização e as atribuições da Diretoria de Receita e Controle Interno- DRCI, instituída pela Lei nº 10.000, de 08 de maio de 2001, e dá outras providências;

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS COMPLEMENTARES

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. Apresentação: *A Auditoria como Instrumento de Eficiência da Gestão Pública*. Tribunal de Contas do Estado da Bahia. Disponível no site <http://www.acep.org.br/forum.auditoria>;

DANTAS, Arimatéia. *Força Tarefa Popular*. Piauí Brasil. "A sociedade organizada combaterá o crime organizado". Proposta de combate à corrupção. In: SEMINÁRIO NACIONAL DE FISCALIZAÇÃO E CONTROLE DOS RECURSOS PÚBLICOS- Textos recebidos. Câmara dos Deputados. Comissão de Fiscalização Financeira e Controle, Brasília : setembro de 2001;

FREESZ, Luiz Alberto Sanábio. *A auditoria governamental como ferramenta de controle dos gastos públicos*. (Monografia em Auditoria e Contabilidade Gerencial). Faculdade Machado Sobrinho- Minas Gerais, 2002;

- MENEZES, Cynara. *As vitórias parciais contra a corrupção*. Revista Veja, p.82-94, 07 de julho de 2004. Edição 1861, ano 37- nº27;
- NOVO DICIONÁRIO DA LÍNGUA PORTUGUESA. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986;
- OLTRAMARI, Alexandre; PERES, Leandra; GASPAR, Malu. *Pragas Urbanas. Desperdício, desvio e corrupção*. Revista Veja, p.40-46, 28 de abril de 2004. Edição 1851, nº 11;
- PAULA, Maria Goreth Miranda Almeida. *Auditoria Baseada na avaliação de risco. Banco Central do Brasil*. III Reunião de Auditores Internos do Banco Central, Fortaleza, Brasil, de 25 a 29 de agosto de 1997. Disponível no site [http://www.cemla.org/GT-AUD-ES\\_principal.htm](http://www.cemla.org/GT-AUD-ES_principal.htm);
- PETRUCCI, Jivago. Texto: *Gestão democrática da cidade: delineamento constitucional e legal*. Disponível no site: <http://www.jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp>;
- PINTO, Sebastião Schmidt. *Artigo: Auditoria não é penicilina, é vacina*. Jornal Diário do Comércio, 13 de maio de 1985;
- PINTO, Sebastião Schmidt. *Ótica do auditor nas entidades públicas*. Anais do VII Congresso Brasileiro de Auditoria Interna. OIO- Instituto dos Auditores Internos do Brasil, Regional de Belo Horizonte/MG, p. 41 a 46. Auditório da USIMINAS, 21 a 25 de novembro de 1983,;
- PINTO, Sebastião Schmidt. *Auditoria na área pública - fluxo e refluxo da situação*. Anais do XI Congresso Brasileiro de Auditoria Interna. OIO- Instituto dos Auditores Internos do Brasil, Centro de Convenções de Natal/RS, p. 39 a 42, 16 a 20 de novembro de 1987;
- PINTO, Sebastião Schmidt. *A função da auditoria junto ao controle interno e a Administração Pública*. Anais do XII Congresso Brasileiro de Auditoria Interna. OIO- Instituto dos Auditores Internos do Brasil, Centro Integrado de Cultura- Florianópolis/SC, p. 43 a 46. 28 de novembro a 02 de dezembro de 1988;
- PIRES, Valdemir. *Artigo: O que falta para o efetivo controle dos gastos públicos*. Jornal Valor Econômico, 02 de maio de 2005;
- RIZEK, André; OYAMA, Thaís. *A autolimpeza da PF*. Revista Veja, p.38-47, 20 de outubro de 2004. Edição 1876, nº 61;
- RIZEK, André; OYAMA, Thaís. *O Ministério Público na encruzilhada*. Revista Veja, p.48-50, 20 de outubro de 2004. Edição 1876, nº 61;

TREVISAN, Marmo Antoninho; CHIZZOTTI, Antônio; IANHEZ, João Alberto; CHIZZOTTI, José; VERILLO, Josmar. Cartilha *O combate à corrupção nas prefeituras do Brasil*. Disponível no site <http://www.transparencia.org.br>;

## ENDEREÇOS ELETRÔNICOS

|  |  |
|--|--|
| Ferramentas de busca                         | <a href="http://www.google.com.br">http://www.google.com.br</a><br><a href="http://www.yahoo.com.br">http://www.yahoo.com.br</a> |
| Assembléia Legislativa de MG                 | <a href="http://www.hera.almg.gov.br">http://www.hera.almg.gov.br</a>  |
| AUDIBRA -Instituto Auditores Internos Brasil | <a href="http://www.audibra.org.br">http://www.audibra.org.br</a>  |
| Brasiliano & Associados                      | <a href="http://www.brasiliano.com.br">http://www.brasiliano.com.br</a>  |
| Câmara dos Deputados                         | <a href="http://www.camara.gov.br">http://www.camara.gov.br</a>  |
| Controladoria-Geral da União                 | <a href="http://www.planalto.gov.br/cgu">http://www.planalto.gov.br/cgu</a>  |
| Organização Transparência Brasil             | <a href="http://www.transparencia.org.br">http://www.transparencia.org.br</a>  |
| Prefeitura de Juiz de Fora                   | <a href="http://www.pjf.mg.gov.br">http://www.pjf.mg.gov.br</a>  |
| Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro       | <a href="http://www.rio.gov.br">http://www.rio.gov.br</a>  |
| Secretaria Federal de Controle Interno       | <a href="http://www.sfc.planalto.gov.br">http://www.sfc.planalto.gov.br</a>  |
| Secretaria do Tesouro Nacional               | <a href="http://www.stn.fazenda.gov.br">http://www.stn.fazenda.gov.br</a>  |
| Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais | <a href="http://www.tce.mg.gov.br">http://www.tce.mg.gov.br</a>  |