



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
COORDENADORIA INSTITUCIONAL DE PROGRAMAS ESPECIAIS
SECRETARIA DE EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA
PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU EM GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL**

INARA MARINHO FERREIRA DA SILVA

AUDITORIA DE GESTÃO PÚBLICA

**CAMPINA GRANDE – PB
2012**

INARA MARINHO FERREIRA DA SILVA

AUDITORIA DE GESTÃO PÚBLICA

Monografia apresentada a Universidade Estadual da Paraíba para Análise e parecer com fins de obtenção do título de especialista em Gestão Pública Municipal, na modalidade à distância.

Orientadora: Prof. Ma. Fabiana da Silva França

**CAMPINA GRANDE – PB
2012**

FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA CENTRAL-UEPB

S586a Silva, Inara Marinho Ferreira da.
Auditoria de Gestão Pública [manuscrito] / Inara
Marinho Ferreira da Silva. – 2012.
61 f.

**Monografia (Especialização em Gestão Pública
Municipal) - Universidade Estadual da Paraíba,
Coordenação Institucional de Projetos Especiais -
CIPE, 2012.**

“Orientação: Profa. Ma. Fabiana da Silva França,
Universidade Federal de Campina Grande”.

1. Administração pública. 2. Gestão pública. 3.
Auditoria. I. Título.

21. ed. CDD 352.439

INARA MARINHO FERREIRA DA SILVA

AUDITORIA DE GESTÃO PÚBLICA

Aprovada em 15 de Maio 2012 , com Média 10,0.

BANCA EXAMINADORA

Adriana Freire Pereira Ferriz Nota: 10,0
Profª. Dra. Adriana Freire Pereira Ferriz
UEPB
(Examinadora)

Maria Aparecida Zambal Carneiro Nota: 10,0
Profª. Maria Aparecida Carneiro
UEPB
(Examinadora)

Fabiana da Silva França Nota: 10,0
Profª. Ma. Fabiana da Silva França
UFPB
(Orientadora)

**CAMPINA GRANDE – PB
2012**

***A Deus e a minha família
pelo eterno incentivo***

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, por ter sido tão presente em minha vida dando-me força e sabedoria para seguir os planos que tem reservado para mim.

A Ele toda honra, glória e adoração.

Aos meus pais, que estiveram ao meu lado ajudando-me e compreendendo a minha ausência, e mesmo no meio do curso com a perda do meu pai, sei que o desejo dele é o meu sucesso profissional.

“Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, na administração pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa ‘pode fazer assim’, para o administrador público significa ‘deve fazer assim’”.

(Prof. Hely Lopes Meireles)

RESUMO

O poder público tem como missão promover a satisfação da sociedade e atender as necessidades da população, através dos recursos adquiridos, utilizando metodologias que possam aperfeiçoar a gestão pública. A corrupção é um problema que atinge esse tipo de administração e está relacionada à falta de controle adequado sobre a gestão, bem como à falta de transparência nos atos governamentais. A Auditoria de Gestão Pública configura-se como fator contribuinte na avaliação dos controles utilizados nos órgãos públicos, averiguando se estão agindo corretamente ao oferecer melhor qualidade nos serviços prestados pelos governos. Diante do exposto, o principal objetivo deste estudo foi demonstrar que através da Auditoria de Gestão, o gestor terá subsídios para desenvolver uma administração correta, permitindo a utilização econômica, eficiente e eficaz dos recursos públicos. Para tanto se propõe ainda, conceituar auditoria contábil e governamental; identificar a Administração Pública e seus controles; e, relacionar a Auditoria de Gestão como subsídio para desenvolver uma administração pública de qualidade. A metodologia utilizada caracteriza-se pela pesquisa bibliográfica, cujos dados foram extraídos de diversas fontes, das quais, livros, entrevistas, revistas especializadas e artigos. O resultado dessa pesquisa aponta que a Auditoria de Gestão Pública é necessária, pois proporciona benefícios aos gestores e à sociedade demonstrando, com clareza e independência, os seus objetivos e decisões.

Palavras-chave: Auditoria. Administração Pública. Auditoria de Gestão Pública.

RÉSUMÉ

Le pouvoir public a comme mission, promouvoir la satisfaction de la société et répondre aux besoins de la population, à travers ressources acquises, utilisant les méthodologies, qui peuvent perfectionner la gestion publique. La corruption c'est un problème qui atteint ce genre d'administration, qui est aussi associé au manque de contrôle sur la gestion, bien comme, le manque de transparence dans les actes gouvernemental. L'Auditorie de la Gestion Publique se présente comme facteur contribuable dans l'évaluation des contrôles utilisés dans les organes publics, vérifient s'ils agissent correctement et offrent la meilleure qualité dans leurs services. Cette étude a comme objectif principal montrer que par l'Auditorie de Gestion, le gérant aura subsides pour développer une administration correcte, permettent l'utilisation économique, efficace et fiable, des ressources publiques. Pour cela se propose encore, Donner un concept de auditorie comptable et gouvernemental, Identifier l'administration publique et ses contrôles, et mentionner l'auditorie de gestion comme subsides pour développer une administration publique de qualité. La méthodologie utilisée était de recherche bibliographique, où les données étaient extraites de plusieurs sources, dont livres, entrevues, revues spécialisées et articles. Le résultat de cette recherche conclut que l'Audit de Gestion Publique est nécessaire, lorsque apporte des bénéfices aux gestionnaires et à la société, démontrent avec clarté et indépendance, leurs objectifs et décisions.

Mots-clés: Auditorie. Administration Publique. Auditorie de Gestion Publique.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	09
1.1	OBJETIVOS.....	11
1.1.1	OBJETIVOS GERAIS.....	11
1.1.2	OBJETIVOS ESPECIFICO.....	11
1.2	METODOLOGIA.....	12
1.2.1	Classificação da Pesquisa.....	12
1.2.2	Procedimentos Metodológicos.....	12
2	AUDITORIA: conceitos, origem e particularidades.....	14
2.1	Formas de Auditoria.....	17
2.2	Ética e Responsabilidade da Auditoria.....	19
3	ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	23
3.1	Organização da Administração Pública.....	24
3.2	Administração Pública Gerencial.....	27
3.3	Controle na Administração Pública.....	29
4	AUDITORIA GOVERNAMENTAL.....	38
4.1	Finalidade e Objetivos Operacionais da Auditoria Governamental....	40
4.2	Formas de Auditoria Governamental.....	40
4.3	Tipos de Auditoria Governamental.....	41
4.4	Normas Relativas à Execução do Trabalho de Auditoria.....	43
5	AUDITORIA DE GESTÃO PÚBLICA.....	47
5.1	Benefícios da Auditoria de Gestão no Setor Público.....	48
5.2	Controle da Gestão Pública.....	49
5.3	Os Indicadores de Gestão na Administração Pública.....	51
5.4	Tipos de indicadores.....	52
5.5	Limitações do Gestor Público ao controlar os indicadores.....	54
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	55
	REFERÊNCIAS.....	57

1 INTRODUÇÃO

O poder público tem o grande desafio de promover a satisfação da sociedade e atender as necessidades da população, através dos recursos adquiridos, utilizando metodologias e conceitos que possam aperfeiçoar a gestão pública. A corrupção é um problema que atinge esse tipo de administração e está relacionada com a falta de controle adequado sobre uma determinada gestão, bem como à falta de transparência nos atos governamentais.

Tal fato ocorre, principalmente, em sistemas cujas regras não são tão fáceis de entender ou até mesmo são contraditórias. Nesse contexto, praticamente inexistem um método eficaz de prestação de contas ou fiscalização e as informações contradizem com a realidade, além do baixo rigor nas penalidades, que favorece a prática da corrupção e a permanência dos acusados no anonimato.

A Gestão Pública necessita, portanto, de uma avaliação em seus ambientes, para que através dessa avaliação possam ser tomadas decisões precisas e corretas, com a finalidade de melhorar o aparelho administrativo e desenvolver um sistema mais ativo de prevenção, prestação de contas e fiscalização, o que poderá diminuir o favorecimento a novos acordos corruptos (YAMAMOTO, 2007).

É através dos órgãos de controle governamental que a administração pública torna-se mais responsável com os seus atos, evitando assim fraudes ao gerir recursos públicos.

A Auditoria de Gestão Pública configura-se como o fator que irá contribuir na avaliação dos controles utilizados nos órgãos públicos. Caracteriza-se também como objeto de estudo desta pesquisa, que terá como problemática a seguinte questão: de que forma a Auditoria de Gestão Pública contribui para uma boa conduta administrativa por parte dos gestores?

O presente trabalho justifica-se em razão do interesse da sociedade pelos resultados alcançados na gestão pública, o que pode ser avaliado mediante desenvolvimento do processo de auditoria, que com lisura e clareza proporciona a realidade dos fatos administrativos averiguados.

O principal objetivo deste trabalho é apresentar importantes informações sobre a auditoria de gestão e sua ligação com a transparência da administração

pública, demonstrando que através desse fator o gestor terá subsídios para desenvolver uma administração correta. Para tanto, propõem-se como objetivos específicos: Conceituar auditoria contábil e governamental, mostrando as formas de execução dos trabalhos; Identificar a Administração Pública e seus controles; e, Relacionar a Auditoria de Gestão como subsídio para desenvolver uma administração pública de qualidade.

Diante disso, o trabalho está estruturado em cinco seções, para uma melhor compreensão do tema abordado.

A primeira refere-se à Introdução, que destaca a importância do tema e justifica a sua escolha. A segunda apresenta os objetivos da investigação.

A terceira seção apresenta a fundamentação teórica, cujo estudo serviu de embasamento para a pesquisa e corresponde ao conceito, origem e formas de desenvolvimento da auditoria, assim como sua atuação em relação à ética e responsabilidade. Na mesma seção destaca-se a Administração Pública, sua organização e controles. Desenvolve-se ainda uma discussão acerca da Auditoria Governamental, sua finalidade, formas de desenvolvimento, objetivos, tipos e normas relativas a sua execução. Em seguida, é colocado em evidência o objeto de estudo que se configura pela Auditoria de gestão no Setor Público, enfatizando-se seus benefícios, controle, indicadores e as limitações decorrentes do gestor público ao controlar esses indicadores.

A quarta seção corresponde à metodologia, descrevendo o procedimento utilizado, caracterizado pela pesquisa bibliográfica, cujos dados foram obtidos de diversas fontes, dentre as quais, livros, artigos, manuais e sites relacionados ao assunto tratado.

A quinta finaliza o trabalho expondo as Considerações Finais, compreendendo as últimas reflexões sobre o tema e abrindo margens a novas discussões, uma vez que a pesquisa aqui apresentada não pretende encerrar o assunto abordado, mas instigar novas investigações relativas ao mesmo.

1.1 OBJETIVOS

1.1.1 Objetivos Gerais

Demonstrar que a Auditoria de Gestão vai fornecer ao gestor subsídio para desenvolver uma administração correta, permitindo a utilização econômica, eficiente e eficaz dos recursos públicos.

1.1.2 Objetivos Específicos

- a) Conceituar auditoria contábil e governamental, mostrando as formas de execução dos trabalhos;
- b) Identificar a Administração Pública e seus controles;
- c) Relacionar a Auditoria de Gestão como subsídio para desenvolver uma administração pública com qualidade.

1.2 METODOLOGIA

Toda e qualquer pesquisa é desenvolvida a partir de uma problemática que instiga a investigação de dados e fatos pertinentes ao assunto abordado, no intuito de obter os objetivos traçados na elaboração do trabalho. Para tanto, faz-se necessário utilizar métodos, técnicas e procedimentos que orientem a sua realização, tornando possível a pesquisa e a redação da mesma. Apresenta-se, portanto, a metodologia empregada, cuja classificação e procedimentos utilizados são descritos a seguir.

1.2.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

O presente trabalho se desenvolveu a partir de uma pesquisa bibliográfica, por possibilitar, através de uma revisão, apreciar diversos posicionamentos de autores distintos e possíveis contribuições do estudo.

Vergara (2000, p. 48) define a pesquisa bibliográfica como “o estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral.”

Com relação à abordagem do problema, a pesquisa é vista como qualitativa, por não empregar qualquer instrumento estatístico como apoio à análise do mesmo, o que diferencia a pesquisa qualitativa da quantitativa. (RICHARDSON apud BEUREN et al., 2006)

1.2.2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Os procedimentos metodológicos consistiram na observação e análise de estudos e teorias relacionados ao tema abordado, cujos dados foram extraídos de diversas fontes, dentre as quais, livros, revistas, artigos e sites da internet. Por

consequente, a utilização desses métodos tornou possível o acesso a diversas reflexões acerca da problemática que norteou o estudo, cujo universo corresponde à literatura acadêmica sobre a temática escolhida. A partir das análises, pode-se apresentar e discutir a importância da auditoria de gestão direcionada ao setor público, com vistas a aprimorar a administração por parte de seus gestores.

A pesquisa foi desenvolvida através de levantamento bibliográfico em livros e sites onde retratava o assunto escolhido.

Desse modo constituiu-se um aprofundamento teórico, cuja bibliografia apresentou importantes aspectos relativos à auditoria, à administração pública, à auditoria governamental e à auditoria de gestão pública.

2- AUDITORIA: conceitos, origem e particularidades

A auditoria consiste numa técnica utilizada pela contabilidade, que quando bem aplicada é capaz de fornecer informações que podem ser úteis tanto para a correção como para a prevenção de erros, além de impossibilitar a ocorrência de fraudes (CREPALDI, 2009).

Tem por finalidade verificar as autenticidades dos livros, registros e documentos, com o objetivo de averiguar se as demonstrações contábeis representam a verdadeira situação nelas apresentada.

Perez Júnior conceitua auditoria como sendo

[...] o levantamento, o estudo e a avaliação sistemática de transações, procedimentos, rotinas e demonstrações contábeis de uma entidade, com o objetivo de fornecer a seus usuários uma opinião imparcial e fundamentada em normas e princípios sobre a sua adequação (PEREZ JÚNIOR, 1995 apud SOUZA, 2006, p. 2).

Segundo Crepaldi (2009), o conceito atribuído à auditoria contábil foi sofrendo modificações no decorrer dos anos. A princípio, colocava em evidência a auditoria de registros contábeis até focalizar, posteriormente, a auditoria das demonstrações contábeis, como observado no quadro a seguir:

Quadro 1: Evolução dos conceitos de auditoria

AUTORES/ OBRAS	CONCEITO
William H. Bell e Ralph S. Johns (1942)	Auditoria é a verificação geral das contas de uma empresa para determinar sua posição financeira, o resultado de suas operações e a probidade de seus administradores, com o fim de comunicar o resultado do exame aos proprietários, acionistas, gerentes, conselheiros, bolsas e outros órgãos oficiais, síndicos, atuais ou prováveis arrendatários, futuros interventores ou compradores, juntas de credores, agências mercantis, hipotecários ou quaisquer outros interessados. Para verificar se houve prestação justa de contas de um patrimônio e se os negócios foram convenientemente administrados, para satisfação ao público, aos doadores etc. Para verificar custos, lucros ou prejuízos de um negócio. Para descobrir e impedir fraudes.
Arthur Warren Holmes (1956)	A auditoria é o exame de demonstrações e registros administrativos. O auditor observa a exatidão, integridade e autenticidade de tais demonstrações, registros e documentos.
José Alvarez Lopez (1987)	As palavras auditoria ou censura de contas se relacionam com a revisão e verificação de documentos contábeis, registros, livros e listagens de contas, utilizadas no processo de captação, representação e interpretação da realidade econômico-financeira

	da empresa.
NBC T 11 (1997)	A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica.
Antônio Lopes de Sá (1998)	Auditoria é uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando a apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza aziendal, pública ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados.
Hilário Franco e Ernesto Marra (2000)	É uma técnica contábil que compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionadas com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes.

Fonte: Baseado em Crepaldi (2009).

Os conceitos apresentados ressaltam a constatação da “veracidade e fidedignidade” das informações existentes nas demonstrações contábeis, bem como a crítica e orientação relacionadas a situações “que ocorreram ou ainda poderão ocorrer na entidade auditada, visando resguardar e proteger seu público,” (CREPALDI, 2009) o que é enfatizado por Antonio Lopes de Sá ao conceituar auditoria (QUADRO 1).

Assim, Sá faz referência à auditoria como uma prática utilizada desde a antiguidade pela humanidade,

[...] há mais de 4.500 anos antes de Cristo. Ressalta ainda que o Império Romano, pela sua extensão e complexidade, utilizava-se das práticas de auditoria, existindo relatos da utilização dessa técnica nas províncias romanas (SÁ, 1998, apud SOUZA, 2006, p. 1).

Desta forma, Araújo (1998), afirma que por volta do ano 200 A.C, em Roma, as contas governamentais eram fiscalizadas pelos magistrados, chamados de questores, que eram encarregados das finanças.

Alguns pesquisadores das Ciências Contábeis citam a Inglaterra como cenário de origem das técnicas da auditoria, iniciada com a fiscalização das receitas públicas e do tesouro, que teria ocorrido nos primeiros anos do século XVI e se expandido com as expedições marítimas por outros continentes. Todavia, é difícil obter um consenso entre os estudiosos do assunto.

Segundo Motta (1988) os primeiros indicativos de auditoria, que mais se assemelha ao empregado atualmente, datam da civilização suméria, reconhecidos a partir da prática da conferência dos bens provenientes da atividade pastoril.

[...] a origem é imprecisa e provavelmente surgiu dentre os guarda-livros, prestadores de serviços aos comerciantes italianos, para assessorar os demais especialistas na atividade de escrituração das transações (SANTI, 1988 apud ARAÚJO, 1998, p. 3).

Perez Júnior (1998, apud NASCIMENTO; PINHO, 2003, p. 4) menciona “a origem na Itália com as demandas do clero, detentor de grande fortuna, nos séculos XV e XVI.”

Na segunda metade do século XVIII, com a Revolução Industrial, surge a necessidade da auditoria nas entidades, consolidando-se devido à crescente complexidade societária, “pela abertura do capital a terceiros e, [...] pela instituição da taxaço do imposto de renda com base no lucro, pela Inglaterra” (FRANCO; MARRA 1982 apud ARAÚJO, 1998, p. 3).

Santi (1988) afirma que da Inglaterra a Auditoria chegou aos Estados Unidos, durante o período em que foram instaladas as companhias de estradas de ferro, o que ocasionou a necessidade de apresentar informações aos acionistas que não podiam acompanhar de perto os investimentos, expandindo-se depois pelo mundo.

No Brasil não se sabe dizer ao certo quando a Auditoria surgiu, todavia, verifica-se a existência do primeiro trabalho oficial registrado há pouco mais de um século.

O primeiro parecer de Auditoria (conhecido) em território nacional foi emitido há um século. Trata-se do balanço da São Paulo Tramway Light & Power Co., relativo ao período compreendido entre junho de 1899 (data de fundação da empresa) e 31 de dezembro de 1902, certificado pelos auditores canadenses Clarkson & Cross - atual Ernst & Young (RICARDINO; CARVALHO, 2003, p. 24).

De acordo com Franco; Marra (2000, apud RICARDINO; CARVALHO, 2003, p. 24) em períodos anteriores a 1931, pouca coisa existia em relação ao exercício da atividade de contador como auditor, “a não ser os escritórios estrangeiros de auditores, todos de origem inglesa”.

Ainda que existam outros relatos de trabalhos desenvolvidos em períodos anteriores, a década de 40 se destaca como a época do processo de expansão das auditorias no Brasil, ocorrido com a chegada das multinacionais. (MOTTA, 1988)

Com isso, investimentos também internacionais foram introduzidos no país, havendo, portanto, a necessidade de ter suas demonstrações contábeis auditadas.

As ações que tornaram possível o desenvolvimento da auditoria no Brasil foram:

a) Filiais e subsidiárias de firmas estrangeiras; b) Financiamento de empresas brasileiras através de entidades internacionais; c) Crescimento das empresas brasileiras e necessidades de descentralização e diversificação de suas atividades econômicas; d) Evolução de mercados de capitais; e) Criação das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil em 1972; e, f) Criação da Comissão dos Valores Mobiliários e da Lei das Sociedades Anônimas em 1976 (CREPALDI, 2006, p. 27).

Muitas são as razões que induzem as empresas a utilizarem os serviços de auditoria. Além da obrigação legal, diferentes motivos fazem com que uma entidade venha a contratar um auditor contábil independente, quais sejam:

a) para controle interno de acionistas, proprietários ou administradores da empresa; b) concessão de empréstimo por uma instituição financeira; c) por imposição de um fornecedor para financiar a compra de matéria-prima; d) para atender às exigências do estatuto ou contrato social da companhia ou empresa; e) para efeito de incorporação, fusão e cisão de empresa (ALMEIDA, 1996 apud CREPALDI, 2009, p. 3).

Diante disso, bem como em função dos órgãos reguladores¹ destas razões, profissionais e estudiosos do assunto desenvolveram formas distintas de efetivar os trabalhos de auditoria, os quais serão apresentados a seguir.

2.1. Formas de Auditoria

A Auditoria pode ser classificada de diversas formas, levando-se em consideração as particularidades do serviço a ser realizado, caracterizadas por: extensão, profundidade e tempestividade (FISCOSOFT, 2005).

¹ Comissão de Valores Mobiliários para as sociedades anônimas de capital aberto; Banco Central do Brasil para bancos comerciais e de investimentos, instituições financeiras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, corretoras de câmbio, sociedade de arrendamento mercantil e sociedade de crédito imobiliário; Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) para as companhias sociedades seguradoras (CREPALDI, 2009).

De acordo com a extensão do trabalho, a abordagem da auditoria pode ser geral, parcial ou específica e limitada, a saber:

- a) **Geral:** quando engloba todos os setores operacionais. “Pode variar em profundidade, exigindo exame integral ou por amostragens, conforme o juízo do auditor em relação à confiança obtida nos controles internos da entidade” (CREPALDI, 2009);
- b) **Parcial ou específica:** quando apenas um setor é auditado. “Tem por finalidade examinar apenas uma ou algumas das demonstrações contábeis [...]” (FISCOSOFT, 2005), com objetivos específicos, de acordo com os interesses da administração, dos investidores, dos credores, do fisco, etc;
- c) **Limitada:** a partir da análise do controle interno é encontrada uma área de risco e os exames são feitos nessa área. Diz respeito a um conjunto particular de exames, não se aplicando todas as normas de auditoria. É utilizada “nas circunstâncias em que seja inviável a realização da auditoria geral, especialmente em caráter de urgência” (FISCOSOFT, 2005).

Quanto à profundidade dos exames a auditoria pode ser:

- a) **Integral:** Consiste no exame minucioso de toda documentação, dos registros e das informações da instituição auditada, equivalendo a uma perícia. “Nas grandes organizações esta forma de auditoria é economicamente inviável, em função de seu elevado custo” (CREPALDI, 2009);
- b) **Por revisão analítica:** Opera-se com trilhas de auditoria mais curta, para obter certeza das informações fornecidas, podendo ser confundida com a auditoria integral. “A diferença é que no exame analítico busca-se conferir flutuações significativas e itens incomuns, através de análise e comparação de quocientes, coeficientes e índices” (CREPALDI, 2009).

Com relação a sua tempestividade classifica-se por:

- a) Permanente:** realizada habitualmente. Nesse processo há uma redução de custo e de trabalho, pois as áreas de risco são detectadas logo no primeiro planejamento, assim, os auditores podem focar seu trabalho nessas áreas. “É executada por auditores internos ou por auditores independentes” (CREPALDI, 2009).
- b) Eventual:** o próprio nome já diz – acontece de vez em quando, não há periodicidade definida e exige dos auditores planejamento todas as vezes que for ser realizada. Visa “atender as diversas necessidades informativas dos usuários das demonstrações contábeis e podem ter diversas finalidades” (CREPALDI, 2009).

As formas de auditoria aqui descritas têm como objetivo suprir as várias necessidades de informações requeridas pelos usuários² das demonstrações contábeis, podendo ter diversas finalidades. Todavia, faz-se necessário, por parte do auditor, exercer sua função com responsabilidade, tendo como principais requisitos de trabalho, além das condições morais, condições intelectuais, legais e ética profissional, sendo esta última “de foro pessoal e intransferível” (MORAIS, 2007).

Diante disso, ressalta-se a seguir a importância da ética e da responsabilidade com relação ao trabalho de auditoria.

2.2 Ética e Responsabilidade da Auditoria

Todo e qualquer trabalho deve ser realizado com compromisso e competência. A auditoria, do mesmo modo, por se retratar como uma função marcada pela responsabilidade pública e social, tem a ética como elemento fundamental para o profissional, no que diz respeito ao desenvolvido de um trabalho confiável e à garantia de sua permanência no mercado (NASCIMENTO; PINHO, 2003).

² Usuários internos – diretores e demais colaboradores da entidade auditada. Usuários externos – os fornecedores, clientes, bancos, corretoras de valores, governos, acionistas minoritários, e outros.

Logo, o auditor deve ter absoluta responsabilidade ao opinar, uma vez que não só é responsável perante a organização da administração que presta serviço, mas aos usuários dessas organizações, esses por sua vez, manifestam confiança no auditor (FONSECA, 2004).

O auditor tem uma função de relevância, em face de sua atuação na defesa de interesses coletivos e como defensores de equidade e justiça, na apuração de corretas prestações de contas. Daí a necessidade de conquistar confiança e respeitabilidade, que deve resguardar e manter, a qualquer preço (FRANCO; MARRA, 1992, p. 86).

O “fazer” e “o agir” se encontram interligados na ação humana, o que torna a ética indispensável ao profissional. O fazer está relacionado à competência e à eficiência que todo profissional precisa ter para desempenhar a sua profissão com excelência. O agir diz respeito à conduta do profissional, ou seja, as atitudes por ele assumidas ao executar sua função. Diante disso, ser um profissional ético é ser um profissional íntegro e pleno da alegria de viver, certo de que todos os outros também podem se sentir assim (VIEIRA, 2009).

Todavia, em se tratando de Auditoria, a ética não vai depender apenas do auditor, mas igualmente, da pessoa responsável por fornecer as informações a serem analisadas pela auditoria. Qualquer atitude irregular por parte de profissionais ao adulterar alguns papéis ou provas, no intuito de sonegar possíveis desvios de material ou verba, pode acarretar conseqüências desastrosas, seja por um parecer errôneo, ou por um laudo pericial mal estruturado (FONSECA, 2004), o que coloca em risco sua credibilidade como pessoa e como profissional.

A esse respeito Jacomino (2000) enfatiza:

Hoje, mais do que nunca, a atitude dos profissionais em relação às questões éticas pode ser a diferença entre o seu sucesso e o seu fracasso. Basta um deslize, uma escorregadela, e pronto. A imagem do profissional ganha, no mercado, a mancha vermelha da desconfiança (JACOMINO, 2000, p 28).

De todas as profissões, o auditor é o que está mais propenso a fazer parte de esquemas ilegais, por desenvolver atividades relacionadas à “apuração do registro de cifras, apuração de resultados que geram montantes, entre outros [...]” (MORAIS, 2007, p. 7). Manter-se em equilíbrio depende, portanto, da atitude ética adotada pelo profissional.

A ética profissional é de grande valia em todas as profissões, notadamente na de auditor, que tem em suas mãos grande responsabilidade, pois mediante seu serviço é possível conhecer todas as irregularidades, erros, falhas dentro do grupo de empresas, conhecendo o responsável hierárquico e executores das rotinas que originam estas informações (CREPALDI, 2002, p. 65).

Para toda profissão existe um código de ética, cujas normas determinam a melhor maneira de um profissional atuar com compromisso, competência e, principalmente, responsabilidade. No caso do auditor este código vai estar regulamentado e atualizado através da resolução nº 803/96, emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade, em 10 de outubro de 1996.

Ressalta-se, como linha de conduta a ser seguida, o artigo 5º do código de ética, no que diz respeito às atividades do Contador, enquanto Perito, Assistente Técnico, Auditor ou Árbitro:

- I. "Recusar sua indicação quando reconheça não se achar capacitado em face da especialização requerida;
- II. Abster-se de interpretações tendenciosas sobre a matéria que constitui objeto de perícia, mantendo absoluta independência moral e técnica na elaboração do respectivo laudo;
- III. Abster-se de expender argumentos ou dar a reconhecer sua convicção pessoal sobre os direitos de quaisquer das partes interessadas, ou da justiça da causa em que estiver servindo, mantendo seu laudo no âmbito técnico e limitado aos quesitos propostos;
- IV. Considerar com imparcialidade o pensamento exposto em laudo submetido a sua apreciação;
- V. Mencionar obrigatoriamente fatos que conheça e repute em condições de exercer efeito sobre peças contábeis objeto de seu trabalho, respeitando o disposto no inciso II do Art. 2º;
- VI. Abster-se de dar parecer ou emitir opinião sem estar suficientemente informado e munido de documentos;
- VII. Assinalar equívocos ou divergências que encontrar no que concerne à aplicação dos Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;

- VIII. Considerar-se impedido para emitir parecer ou elaborar laudos sobre peças contábeis observando as restrições contidas nas Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo CFC;
- IX. Atender à fiscalização dos Conselhos Regionais de Contabilidade e Conselho Federal de Contabilidade, no sentido de colocar à disposição desses, sempre que solicitado, papéis de trabalho, relatórios e outros documentos que deram origem e orientaram a execução do seu trabalho" (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 1996).

Observa-se, a partir do exposto, que a ética deve estar presente em todas as etapas de desenvolvimento das atividades dos profissionais, com vistas a resultar um trabalho confiável e de qualidade, para que não haja questionamentos acerca da lisura do laudo ou parecer, que constitui o resultado final da auditoria.

Destaca-se, de maneira complementar, alguns itens básicos da ética profissional a serem seguidos pelo auditor, de acordo com Fonseca (2004, p. 9-12):

- a) Independência Profissional;
- b) Independência de atitudes e decisões;
- c) Intransferibilidade de funções;
- d) Eficiência Técnica;
- e) Integridade pessoal;
- f) Imparcialidade;
- g) Sigilo e descrição.

Ética, portanto, caracteriza-se como um aspecto pessoal e não como condição imposta e “a forma mais adequada de fazê-la existir, passa pela conscientização da função do auditor sobre os resultados do trabalho que deseja operar,” (NASCIMENTO; PINHO, 2003, p. 12) permitindo assim, uma maior tranquilidade em relação à postura profissional.

Como o tema aqui discutido trata da Auditoria de Gestão Pública, convém fazer algumas ressalvas a respeito da administração pública – sua organização e controle – bem como a administração pública gerencial, mencionada nos tópicos a seguir.

3 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Discutir sobre Administração Pública é antes de tudo apropriar-se de sua designação, ainda que não seja o principal objeto de estudo desta pesquisa, mas de similar importância, por ser essencial a uma melhor compreensão do tema abordado.

De início considera-se o conceito da palavra administrar, cujo significado está relacionado aos atos de gerir, executar, controlar, governar, com o objetivo de alcançar um resultado benéfico, ou até mesmo, “em sentido vulgar, [...] quer dizer traçar programa de ação e executá-lo”(MELLO 1979 apud DI PIETRO, 2006, p. 67).

Conforme o mesmo autor, duas versões são apresentadas para explicar a origem da palavra administração. “Para uns, vem de ad (preposição) mais ministro, as, are (verbo), que significa servir, executar; para outros, vem de ad manus trahere, que envolve idéia de direção ou gestão” (MELLO 1979 apud DI PIETRO, 2006, p. 67). Percebe-se que existe entre essas duas proposições, uma ligação entre subordinação e hierarquia.

Dessa forma, pode-se deduzir que administrar significa servir a outros, dirigir negócios públicos ou particulares.

Administração Pública corresponde, portanto, a dois significados, “a prestação dos serviços públicos, propriamente dita, e os órgãos incumbidos de executá-los” (SOUZA, 2008, p. 26).

Por conseguinte, visualizam-se dois modos de Administração Pública, uma em sentido amplo, que segundo Alexandrino & Paulo (2005), diz respeito tanto a função política, que determina as normas governamentais, quanto à função administrativa, que as executam. E outra, em sentido restrito, cuja função é pertinente, apenas, ao cumprimento de atividades administrativas, ou seja, “ela é voltada para os órgãos que desempenham funções administrativas” (ALEXANDRINO; PAULO, 2005, p. 15).

Administração Pública é, pois, todo aparelhamento do Estado, que tem como meta realizar serviços que satisfaçam a necessidade da população em geral, mediante sua organização.

3.1 Organização da Administração Pública

Estado, segundo Meirelles (2005), compreende a pessoa jurídica territorial, constituída pelos elementos: povo, território e governo soberano. No Brasil, a forma de Estado adotada é a federativa, caracterizada pela descentralização política em União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

A esse respeito o mesmo autor enuncia:

A organização administrativa mantém estreita correlação com a estrutura do Estado e a forma de governo adotadas em cada país. Sendo o Brasil uma Federação, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constituindo-se em Estado Democrático de Direito (CF, art. 1.º) em que se assegura autonomia político-administrativa aos Estados membros, Distrito Federal e Municípios (arts. 18, 25 e 29), sua administração há de corresponder, estruturalmente, a esses postulados constitucionais (MEIRELLES, 2005, p. 728).

Entende-se que a forma de governo e administração, no caso do Brasil, deve levar em consideração a estrutura acima descrita, caracterizada pela união indissolúvel entre Estados e Municípios, “assegurada a autonomia político-administrativa dos Estados-membros” (SOUZA, 2008, p. 22).

Corresponde, pois, a três níveis de governo: federal, estadual e municipal, representando uma nação politicamente organizada, a qual possui três funções essenciais: Normativa ou Legislativa (elaboração das leis); Administrativa ou Executiva (conversão da lei em ato individual e concreto) e Judicial (A aplicação das leis aos litigantes), capazes de promover, com eficiência, os serviços prestados à população.

A organização da administração pública limita-se à função do Poder Executivo e seu campo de atuação compreende os órgãos da administração direta ou centralizada e os da administração indireta ou descentralizada.

A Administração Direta ou Centralizada é a que está ligada diretamente com o Poder Executivo, ou seja, constituída nos serviços integrados da administração da Presidência da República e os Ministérios, Gabinete do Governo e as Secretarias do Estado e na administração Municipal, cujos serviços são dirigidos por seus representantes (GOVERNO DO ESTADO DE MINAS GERAIS, 2003). Diz respeito

às Entidades Políticas “que auferem suas competências da própria Constituição, exercendo-as com plena autonomia” (COSTA; TERRA, 2008, p. 221).

Administração Indireta ou Descentralizada é a ação administrativa de atividade pública e de interesse público, exercida por pessoas jurídicas de direito público ou privado, “transferida ou deslocada do Estado, para outra entidade por ele criada ou cuja criação é por ele autorizada” (GOVERNO DO ESTADO DE MINAS GERAIS, 2003, p. 2).

Este tipo de administração constitui-se das seguintes entidades (MEIRELLES, 2005).

- a) **Entidades estatais** – pessoas jurídicas de Direito Público constituídas pela União, pelos Estados-membros, pelos Municípios e pelo Distrito Federal. A União é soberana; as outras entidades estatais possuem apenas autonomia política, administrativa e financeira, mas não dispõem de Soberania, que é específica da Nação e própria da Federação;
- b) **Entidades autárquicas** – pessoas jurídicas de Direito Público, cuja natureza é meramente administrativa. São criadas por lei exclusiva, para a realização de atividades, obras ou serviços descentralizados da entidade estatal que as criou. Podem desempenhar atividades econômicas, educacionais, previdenciárias e quaisquer outras concedidas pela entidade estatal-matriz, mas sem submissão hierárquica, sujeitas apenas ao controle finalístico de sua administração e da conduta de seus dirigentes.
- c) **Entidades fundacionais** – pessoas jurídicas de Direito Público ou pessoas jurídicas de Direito Privado, que têm as áreas de atuação definidas por lei, conforme o inc. XIX do art. 37 da CF/1988, na nova redação dada pela EC 19/98. No primeiro caso elas são criadas por lei, assim como as autarquias, e no segundo a lei apenas autoriza sua criação, cabendo ao Poder Executivo tomar providências necessárias à sua instituição.
- d) **Entidades empresariais** – pessoas jurídicas de Direito Privado, constituídas como sociedade de economia mista ou empresa pública, que tem como objetivo prestar serviço público que possa ser explorado no modo

empresarial, ou de exercer atividade econômica de relevante interesse coletivo. Sua criação deve ser autorizada por lei específica, cabendo ao Poder Executivo as providências complementares para sua criação.

e) Entidades Paraestatais – pessoas jurídicas de Direito Privado autorizadas por lei a prestar serviços ou realizar atividades de interesse coletivo ou público, porém não exclusivos do Estado. São exemplos de entidades paraestatais os serviços sociais autônomos a exemplo do SESI, do SESC, do SENAI e outros; e, agora, as organizações sociais, cuja regulamentação foi aprovada pela Lei 9.648, de 27.5.98. As entidades paraestatais são autônomas, administrativa e financeiramente, têm patrimônio próprio e operam em regime da iniciativa privada, na forma de seus estatutos, estando sujeitas apenas à supervisão do órgão da entidade estatal a que se encontrem vinculadas, para o controle de desempenho estatutário. São os denominados *entes de cooperação* com o Estado.

Representa as “Entidades Administrativas não [...] detentoras de [...] poderes, mas tão-somente de autonomia administrativa. Ao revés, elas não legislam, acabam exercendo sua competência de acordo com a lei que as instituiu” (COSTA; TERRA, 2008, p. 221).

No Brasil, durante o período de monarquia, o Poder Público caracterizava-se pelo Poder Público Patrimonialista, que não fazia distinção entre o patrimônio público e o privado e dava à gestão pública a idéia de que o Estado era propriedade do Rei (PEREIRA, 2001). Nesse tipo de administração, o nepotismo e o empreguismo, assim como a corrupção, eram a norma.

Em oposição à Administração Patrimonialista surgiu a Administração Pública Burocrática, que tinha como base “o princípio do mérito profissional” (SODRÉ, 2009).

Implantada no Brasil em 1936, com a reforma administrativa promovida por Maurício Nabuco e Luis Simões Lopes, tinha como meta distinguir o público e o privado e da mesma forma, separar o político e o administrador público.

Surge a organização burocrática baseada na centralização das decisões, na hierarquia traduzida no princípio da unidade de comando, na estrutura piramidal do poder, nas rotinas rígidas, no controle passo a passo dos processos administrativos, em uma burocracia estatal formada por administradores profissionais especialmente recrutados e treinados, que respondem de forma neutra aos políticos (PEREIRA, 1998, p. 8).

Esta, por sua vez, apresentava sérios limites com relação à qualidade, eficiência e economia. Bresser Pereira ao comentar sobre o assunto enfatiza que: “Na verdade, a Administração Burocrática é lenta, cara, auto-referida, pouco ou nada orientada para o atendimento das demandas dos cidadãos” (PEREIRA, 2001, p. 241 apud TOSCANO JR., 2004, p. 14).

A Administração Burocrática, então, passa a ser considerada um modelo de administração arcaico, mal desenvolvido por seu aspecto por demasiado “formalista e rígido”, constituído num sistema de hierarquia “pouco comprometido com resultados” (RIBEIRO, 1997, p. 4 apud TOSCANO JR., 2004, p. 15).

Diante desse contexto, surge a Administração Pública Gerencial, como mais uma opção à realização de uma reforma administrativa do Estado, com vistas a promover maior eficiência e eficácia “na aplicação regular dos recursos públicos” (TOSCANO JR., 2004, p. 15).

3.2 Administração Pública Gerencial

Ao contrário da Administração Pública Burocrática, pautada num caráter vicioso centralizador e autoritário, a Administração Pública Gerencial está fundamentada em uma concepção democrática e plural de Estado e sociedade (PEREIRA, 1998).

É remota a idéia de implantação de um novo modelo de administração inspirado numa administração pública gerencial no Brasil. Durante o desenvolvimento da primeira reforma administrativa, ocorrida nos anos 30, já começava a ser delineada, com a criação das primeiras autarquias. Do mesmo modo, refletiu-se durante a origem da segunda reforma ocorrida em 1967.

A primeira tentativa de reforma gerencial da administração pública brasileira, entretanto, irá acontecer no final dos anos 60, através do Decreto-Lei 200, de 1967, sob o comando de Amaral Peixoto e a inspiração de Hélio Beltrão, que iria ser o pioneiro das novas idéias no Brasil. A reforma iniciada pelo Decreto-Lei 200 foi uma tentativa de superação da rigidez burocrática, podendo ser considerada como um primeiro momento da administração gerencial no Brasil. Toda a ênfase foi dada à descentralização mediante a autonomia da administração indireta, a partir do pressuposto da rigidez da administração direta e da maior eficiência da administração descentralizada (PEREIRA, 1998, p. 11).

Todavia, essa primeira tentativa foi enfraquecida, devido a uma estratégia oportunista do regime militar, que avesso aos princípios da reforma gerencial, optou por contratar os escalões superiores da administração por meio das empresas estatais, ao invés de promover a formação de administradores públicos, nomeados através de concursos públicos. “Desta maneira, a reforma administrativa embutida no Decreto-Lei 200 ficou pela metade e fracassou” (PEREIRA, 1998, p. 11).

Em 1995, durante o governo de Fernando Henrique Cardoso, ocorre a 2ª reforma administrativa no Brasil, quando é implantada a Administração Pública Gerencial.

Motivada pela necessidade de encontrar meios para resolver os problemas advindos com a crise fiscal do Estado, e como forma de reduzir os custos, tornando mais eficiente os serviços prestados pelo Estado, a administração pública gerencial surgiu na segunda metade do século XX (SANTOS, 2003) e apresentava os seguintes benefícios: flexibilidade, criatividade, incentivos às inovações, obtenção e avaliação de resultados, bem como autonomia da gestão.

A tabela abaixo apresenta, resumidamente, as diferenças entre a Administração Pública Burocrática e a Administração Pública Gerencial.

TABELA 1: Diferenças entre a Administração Pública Burocrática e a Gerencial

Diferenças entre a Administração Pública Burocrática e a Gerencial	
Concentra-se no processo.	Orienta-se para resultados.
É auto-referente	Orientada para o cidadão.
Definição de procedimentos para contratação de pessoal, compra de bens e serviços.	Combate o nepotismo e a corrupção.
Satisfaz as demandas dos cidadãos.	Não adota procedimentos rígidos.
Controle de procedimentos	Definição de indicadores de desempenho - utilização de contratos de gestão

Fonte: Baseado em Santos (2003)

A nova administração pública aos poucos foi projetando sua linha de trabalho, cujos princípios primam pela descentralização, descentralização administrativa, pelas organizações com poucos níveis hierárquicos, com organizações flexíveis e

confiança limitada, controle por resultados e atendimento do cidadão (PEREIRA, 1998).

A reforma gerencial da administração pública se concretizou como uma alternativa mais eficiente à gestão, uma vez que proporcionou maior transparência com relação às decisões administrativas, contribuindo, do mesmo, para o aumento da responsabilidade dos dirigentes públicos. “Assim, as mudanças propostas pela Reforma do Estado apresentam-se como uma etapa necessária aos processos de otimização da eficiência e de aumento da eficácia na gestão da coisa pública” (TOSCANO JR., 2004, p. 17).

Todavia, para que as atividades desenvolvidas pela administração pública ocorram em conformidade, precisam estar regularizadas pela execução rigorosa das normas legais, bem como dos princípios que dirigem toda a administração pública, caracterizando-se como requisito para legitimar seus atos.

Levando-se em consideração que os recursos financeiros gastos pelas ações do administrador público pertencem à sociedade e não a ele mesmo, “o controle da legalidade e validade de seus atos, torna-se (portanto) imprescindível e obrigatório.” (TADEU, 2009).

Diante do exposto, convém salientar os aspectos pertinentes ao controle administrativo, que se configura como o conjunto de instrumentos estabelecidos pelo jurídico, com o intuito de proporcionar à própria Administração, aos demais poderes (Legislativo e Judiciário) e ao povo, o exercício do “poder-dever ou a faculdade de fiscalização, orientação e revisão da atuação administrativa de todos os órgãos, entidades e agentes públicos, em todas as esferas do Poder” (ELIAS JR., 2009).

3.3 Controle na Administração Pública

A expressão controle detém muitos significados, dentre os quais, De Plácido e Silva a define:

[...] derivado do francês *controler* (registrar, inspecionar, examinar) ou do italiano *controllo* (registro, exame), admitiu-se o vocábulo na técnica comercial para indicar inspeção ou exame, que se processa nos papéis ou nas operações, registradas a cada instante, nos estabelecimentos comerciais (DE PLÁCIDO E SILVA, 2000, p. 221).

Sua função é entendida por Henri Fayol (KOONTZ; O'DONNEL, 1976) como meio utilizado para verificar se tudo corre em harmonia com o planejamento adotado, com as instruções dadas e os princípios constituídos, tendo como meta apontar erros e falhas, para em seguida, corrigi-los e evitar possíveis reincidências.

O controle dos recursos públicos constitui-se como um direito de todo cidadão, defendido pela Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, que em seu Art. 15 determina: “A sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público, quanto a sua administração”.

O controle da administração pública é desempenhado, pela própria administração internamente, ou por outros órgãos públicos e pelos cidadãos, externamente.

Seu principal objetivo consiste em conservar a legitimidade das ações de gestão procurando atingir o essencial, no que diz respeito ao ato de aplicar e administrar bem os recursos públicos, por meio da transparência, da eficiência e de um melhor gerenciamento dos recursos, “de forma a promover a justiça social, visando alcançar o ideal democrático de uma nação mais igualitária e com mais respeito ao Estado Democrático de Direito.”

O controle, portanto, faz parte de um conjunto de ações primordiais, que os governantes precisam adotar para administrar os recursos da população, que compreende um roteiro que envolve planejamento, orçamento e execução. Devendo ainda ser observados os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. “Para tanto, além de ela mesma (a administração pública) controlar seus próprios atos, há controle por parte dos Poderes Legislativo e Judiciário” (CONTROLE, 2009).

Várias são as modalidades de controle da administração pública, classificadas de acordo com alguns critérios, os quais serão descritos a seguir.

Quanto ao órgão executor, o controle pode ser:

a) Administrativo, Executivo e judiciário.

Quanto ao momento em que é efetuado, classifica-se em:

- a) **Prévio:** Controle preventivo que visa impedir que seja praticado ato ilegal ou contrário ao interesse público.
- b) **Concomitante ou Sucessivo:** Acompanha a atuação administrativa, durante a realização do ato, para verificar a regularidade de sua formação.
- c) **Subseqüente ou corretivo:** Ocorre após a conclusão dos atos e tem por objetivo revê-los para eventualmente corrigi-los, desfazê-los ou apenas confirmá-los.

Quanto ao aspecto controlado caracteriza-se por:

- a) **De legalidade ou legitimidade:** Exercido pelos três Poderes, tem como meta examinar a adequação do ato ou do procedimento administrativo com as normas legais que o regem.
- b) **De mérito:** Exercido pela Administração e, excepcionalmente, pelo Poder Legislativo, propõe-se a verificar a propriedade ou oportunidade do ato controlado.

Quanto à localização do órgão que o realiza (origem), classifica-se como:

- a) **Interno; e**
- b) **Externo.**

O Controle interno consiste no controle exercido por cada Poder sobre seus próprios atos e tem no sistema de auditoria a forma de controle interno mais utilizada, ocorrendo o acompanhamento da execução do orçamento e comprovação da legalidade, no que diz respeito à aplicação dos recursos financeiros públicos.

Controle Interno é um conjunto de métodos e procedimentos adotados pelas organizações, com objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis, ajudar a administração na condução ordenada de seus negócios, bem como promover a eficiência operacional (ALMEIDA, 1996, p. 50).

Nesse caso, a Administração da Entidade é quem vai adotar controles para adaptar as suas necessidades. Com relação à auditoria, suas normas estabelecem que o auditor verifique os sistemas de controle utilizados pela entidade auditada, para determinar os procedimentos que irá tomar.

O Controle interno na Administração Pública foi estabelecido pela Lei nº 4.320/64, disposto nos artigos 76 a 80, do título que versa sobre o controle da execução orçamentária. E a Constituição Federal, em seu art. 74, determina como objetivos do controle interno:

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.

§ 1º 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 (BRASIL, 1988, p. 18).

Os princípios fundamentais instituídos pelo Controle interno, segundo Almeida (1996) são:

- a) **Responsabilidade:** Atribuições dos funcionários ou setores internos da empresa, claramente definidas e limitadas, mediante o estabelecimento de manuais internos de organização, cujos objetivos consistem em assegurar a execução de todos os procedimentos, detectar possíveis erros e irregularidades e apurar responsabilidades;
- b) **Rotinas internas:** Todos os procedimentos internos das organizações devem estar definidos em um documento de circulação interna, elaborado pela empresa, como por exemplo, formulários, requisições, prestação de contas, etc.
- c) **Acesso aos ativos:** A empresa deve limitar o acesso dos empregados sobre seus ativos, no intuito de reduzir a possibilidade de fraudes;

- d) **Segregação de funções:** Considerado um dos mais importantes princípios do controle interno, pois define como incompatíveis as funções de acesso aos ativos e aos registros contábeis;
- e) **Confronto dos ativos com os registros:** A empresa deve realizar procedimentos de confronto entre o bem registrado com o existente, prevenindo, dessa forma, um registro incorreto ou possível desfalque;
- f) **Amarrações do sistema:** O sistema de controle interno deve ser concebido de maneira que sejam registradas apenas as transações autorizadas, por seus valores corretos e dentro do período de competência;
- g) **Auditoria interna:** Tem por objetivo verificar se as normas internas estão sendo seguidas na prática e avaliar a necessidade de novas normas internas ou de modificação das já existentes;
- h) **Custos do controle x benefícios:** O primeiro não deve exceder aos benefícios que dele se espera obter;
- i) **Limitações do controle interno:** Referi-se principalmente a conluio de funcionários na apropriação de bens da empresa, assim como negligência por parte dos funcionários e falta de instruções dos mesmos em relação às normas estabelecidas.

Acrescente-se ainda Pinto (2006):

- a) **Levantamento do Sistema de Controle Interno** - O Auditor irá fazer um levantamento de qual o controle utilizado dentro da entidade, através da observância ou da conversa com seus funcionários.
- b) **Avaliação do Sistema de Controle Interno**- O Auditor deve avaliar o sistema de controle interno da empresa, para determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos a serem aplicados no trabalho de auditoria.

O Controle externo compreende a fiscalização das ações e do funcionamento da administração pública por órgãos externos. “É aquele exercido pelo Poder Legislativo com apoio dos Tribunais de Contas, pelo Poder Judiciário e pela sociedade através do Controle Social” (CASTRO, 2007, apud BRAGA, 2008). Tem por finalidade:

[...] a efetivação de mecanismos, visando garantir a plena eficácia das ações de gestão governamental, porquanto a Administração Pública deve ser fiscalizada, na gestão dos interesses da sociedade, por órgão de fora de suas partes, impondo atuação em consonância com os princípios determinados pelo ordenamento jurídico, como os da legalidade, legitimidade, economicidade, moralidade, publicidade, motivação, impessoalidade, entre outros (GUERRA, 2005, p. 108 apud BRAGA, 2008).

O Controle legislativo é realizado pelos parlamentos (Senado e Câmara dos Deputados, Assembléias Legislativas e Câmaras de Vereadores), através das Comissões Parlamentares de Inquérito, da Convocação de Autoridades, dos pedidos escritos de informação, pela fiscalização contábil financeira e orçamentária, e pela sustação dos atos normativos do executivo (BRAGA, 2008).

O controle externo está definido no art. 71 da Constituição Federal, que diz: “O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com auxílio do Tribunal de Contas da União”. (BRASIL, 1988). A Constituição ainda determina como sendo seus objetivos:

- I. “Apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;
- II. Julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;
- III. Appreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

- IV. Realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;
- V. Fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;
- VI. Fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;
- VII. Prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;
- VIII. Aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;
- IX. Assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;
- X. Sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;
- XI. Representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

§ 1º - No caso de contrato, o ato de sustação será adotado diretamente pelo Congresso Nacional, que solicitará, de imediato, ao Poder Executivo as medidas cabíveis.

§ 2º - Se o Congresso Nacional ou o Poder Executivo, no prazo de noventa dias, não efetivar as medidas previstas no parágrafo anterior, o Tribunal decidirá a respeito.

§ 3º - As decisões do Tribunal de que resulte imputação de débito ou multa terão eficácia de título executivo.

§ 4º - O Tribunal encaminhará ao Congresso Nacional, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades” (BRASIL, 1988).

Os Tribunais de Contas tem a missão de verificar “os fatos que comprometem os custos ou os resultados dos programas ou indícios de irregularidades na gestão orçamentária” (BRASIL, 2000, p. 25). Diante disso, possuem ampla autonomia e atuam de forma independente, com quadro próprio de servidores qualificados, preparados para a execução de suas funções, das quais, fiscalizar as ações da administração e avaliar as contas dos administradores “e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos e as contas daqueles que derem causa à perda, extravio ou irregularidade de que resulte prejuízo ao Erário.”

Todavia, para que possam desempenhar com sucesso e fidedignidade a incumbência a eles determinada, é preciso que os Tribunais de Contas sejam céleres e competentes, no intuito de impedir o mau uso dos recursos financeiros da população. Para isso precisam enfatizar três ações fundamentais:

- 1) Ação pedagógica no sentido de orientar, ensinar e instruir os órgãos públicos que lhes são jurisdicionados; 2) Ação de auditoria *in loco*, onde o auditor possa cotejar relatórios e registros contábeis com os documentos comprobatórios correspondentes, à luz da realidade fática, pois a mera apreciação formal das contas dos administradores não conduz aos resultados almejados; 3) Maior interação com os sistemas de controle interno de cada Poder ou Órgão (GRATERON, 1999, p. 25).

Além dos controles citados, convém mencionar, do mesmo modo, o Controle judicial e o Controle Social, que também participam do Controle externo na Administração Pública.

O Controle Judicial está fundamentado na Constituição Federal, em seu art. 5º, inciso XXXV, que diz: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito” (BRASIL, 1988), uma vez que no Brasil, cabe exclusivamente ao Judiciário decidir por qualquer ação sobre a aplicação do Direito à ocorrência concreta. Nesse caso, a Constituição prevê atos específicos de controle da Administração Pública, que são o *habeas corpus*, o *habeas data*, o mandado de segurança individual e o coletivo, o mandado de injunção e a ação popular, a ação civil pública e a ação direta de inconstitucionalidade (BRAGA, 2008).

O Controle Social é conferido a todo e qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato, dentro dos parâmetros da lei, dando-lhes aptidão para

apontar irregularidades ou atitudes ilegais ocorridas na Administração Pública e denunciar diante dos Tribunais de Contas.

Sobre esse tipo de controle, dispõe o art. 74, §2º da Constituição Federal:

São a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas.

- O direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidades ou abuso de poder;
- A obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situação de interesse social (BRASIL, 1988, p. 54).

Também o inciso LXXIII do mesmo artigo dispõe:

Qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência (BRASIL, 1988, p. 55).

A Lei Complementar nº 101/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, também define algumas ações com o objetivo de ampliar o controle social, definidas nos art. 48 e 49 que dispõe sobre a transparência da gestão fiscal:

Art. 48...

Parágrafo único- A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.

Art. 49- As contas apresentadas pelo chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta, e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade (BRASIL, 2000, p. 21).

Os meios de comunicação podem ser considerados meios de controle social de grande relevância, pois se configuram como meio mais acessível, através dos quais são noticiados os principais desvios dos recursos públicos, fazendo com que a sociedade participe mais ativamente do controle dos gastos públicos.

Conhecidas as particularidades pertinentes à Gestão Pública, a pesquisa direciona-se para a Auditoria Governamental – importante função dentro da administração pública, incumbida de opinar sobre os demonstrativos contábeis da entidade, envolvendo diretamente o patrimônio e o interesse público.

4 AUDITORIA GOVERNAMENTAL

A Auditoria Governamental está voltada para a administração pública, constituindo-se como instrumento fundamental de controle do patrimônio público, com vistas a inibir a corrupção e apresentar a prestação de serviços e a administração dos recursos dos cidadãos, por parte dos gestores. Possibilita ainda um melhor direcionamento dos recursos públicos, uma vez que analisa a adequação dos programas e a existência de controle efetivo sobre as receitas e as despesas (DIAS, 2003).

Desse modo, fornece aos gestores públicos instrumentos para demonstrar a transparência nos atos, apoiando-se no sistema de informações contábeis, no enfoque dos resultados obtidos, contribuindo, do mesmo modo, para detectar e sugerir correção dos desperdícios de recursos, de fraudes na administração, da negligência e da omissão. E, principalmente,

[...] antecipando-se a essas ocorrências, procurando garantir a observância de normas que regulamentam a aplicação destes recursos, bem como na busca de garantir os resultados pretendidos, em consonância com as boas práticas de transparência da administração pública (DIAS, 2003, p. 5).

No setor público, o foco da auditoria está direcionado, também, às leis que disciplinam o Plano Plurianual de Governo, estabelecem recursos financeiros para os capitais orçamentários, para as leis que disciplinam a apuração dos rendimentos públicos identificando as suas origens e fontes.

O principal objetivo da Auditoria Governamental consiste, pois, “em garantir resultados operacionais na gerência da coisa pública [...] observando os aspectos relevantes relacionados à avaliação dos programas de governo e da gestão pública” (VILELA; DUARTE; MARQUES, 2005, p. 11)

A Auditoria Governamental atua de forma ampla na Administração Pública, estendendo-se às atividades de gestão, onde o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal atua, que de acordo com o Manual desse sistema, Seção II, compreende:

- a) **Pessoas:** ordenadores de despesas, arrecadadores de recursos, dirigentes de entidades, responsáveis pela guarda de bens e valores.
- b) **Recursos:** financeiros, humano, material, tecnológico.
- c) **Sistemas:** financeiros, orçamentários, contábeis, patrimonial, material, legislação, pessoal.
- d) **Organizações:** Unidades da Administração Direta e entidades da Administração Indireta.
- e) **Órgãos de Controle:** Secretaria Federal de Controle Interno, Tribunal de Contas da União, Tribunais de Contas dos Estados e Municípios, Unidades de Auditoria das Entidades da Administração Indireta e Auditores Independentes.
- f) **Clientes:** Governo e Sociedade (CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2001).

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal atua sobre essas pessoas e unidades administrativas mediante os processos de tomada e prestação de contas, a saber:

A Tomada de Contas poderá ser consolidada se envolver mais de uma unidade gestora que tenha vinculação administrativa. A Prestação de Contas será obrigatoriamente unificada por entidade, não admitindo-se subdivisões, a menos que previsto em lei específica (CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO, 2001, p.18).

A corrupção é um problema que atinge a administração pública, quando inexistente controle sobre determinada gestão, ocorrendo um conjunto de atos indevidos no uso de recursos que pertencem ao estado, em benefício próprio ou de terceiros. Diante disso, surge a Auditoria Governamental, todavia, esta não tem como finalidade levantar fraudes ou irregularidades, embora possibilite a redução dos níveis de corrupção existentes no Brasil, mas prover os administradores de informações úteis à tomada de decisões, contribuindo, dessa forma, para o aprimoramento da administração pública. É o que veremos no subtópico a seguir.

4.1 Finalidade e objetivos operacionais da Auditoria Governamental

Segundo Peter e Machado (2003) a Auditoria Governamental tem como finalidade avaliar os resultados, no intuito de comprovar a legalidade e legitimidade dos mesmos, quanto à eficiência, eficácia e economia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nas unidades da administração direta das entidades supervisionadas da administração pública, assim como o correto direcionamento de recursos públicos por entidades de direito privado, dando suporte ao pleno exercício da supervisão ministerial, considerando os seguintes aspectos:

- Observância da legislação específica e normas correlatas;
- Execução dos programas de governo, dos contratos e convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres;
- Cumprimento, pelos órgãos e entidades, dos princípios fundamentais de planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle;
- Desempenho administrativo e operacional das unidades da administração direta e entidades supervisionadas;
- Controle e utilização dos bens e valores sob uso e guarda dos administradores ou gestores;
- Exame e avaliação das transferências e a aplicação dos recursos orçamentários e financeiros das unidades da administração direta e entidades supervisionadas;
- Verificação e avaliação dos sistemas de informações e a utilização dos recursos computacionais das unidades da administração direta e entidades supervisionadas (PETER; MACHADO, 2003, p. 38).

O mesmo autor enfatiza que os objetivos operacionais da Auditoria Governamental consistem em analisar a regularidade e avaliar a eficácia da gestão administrativa e dos resultados obtidos. Do mesmo modo, proporcionar subsídios “para o aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos e controles internos das unidades da administração direta e indireta” (PETER; MACHADO, 2003, p. 38).

4.2 Formas de Auditoria Governamental

A Auditoria Governamental pode ser realizada de diversas formas, dentre as quais, Peter e Machado (2003) destacam:

- a) **Diretas** - realizadas por Analistas de Finanças e Controle - Auditor, com atribuição de auditoria, em exercício nos órgãos seccionais, regionais ou setoriais do sistema.
- b) **Integradas** - realizadas por mais de uma unidade de auditoria do Sistema de Controle Interno.
- c) **Compartilhadas** - realizadas por auditores de uma instituição em conjunto com Auditor do órgão seccional, regional ou setorial, sob a coordenação do órgão seccional, desenvolvendo trabalhos específicos na própria instituição auditada ou numa outra instituição.
- d) **Subsidiárias** - realizadas pelas respectivas unidades de auditoria interna das entidades em análise, sob a orientação do órgão seccional, regional ou setorial do Sistema.
- e) **Indiretas** - realizadas por firmas ou empresas privadas de auditoria, contratadas em caráter supletivo, devido a situações extraordinárias, para efetuarem trabalhos em entidades ou projetos, sob a orientação do órgão seccional, regional ou setorial do Sistema.

4.3 Tipos de Auditoria Governamental

As técnicas e procedimentos de auditoria não podem ser as mesmas para todos os objetivos de controle, devendo alguns deles adaptar-se aos fins pretendidos.

Não há uma definição para os tipos de auditoria governamental existentes no Brasil, todavia, adota-se a classificação utilizada pela Controladoria Geral da União, instituída pela Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001, da Secretaria Federal de Controle, também apresentadas por Peter e Machado (2003), que assim define:

- a) **Auditoria de Programas** – tem como objetivo verificar, examinar e avaliar os programas e projetos governamentais específicos, compreendendo os seguintes aspectos:
 - Análise da realização físico-financeira em face dos objetivos e metas estabelecidos;

- Análise dos demonstrativos e dos relatórios de acompanhamento produzidos com vistas à avaliação dos resultados alcançados e à eficiência gerencial;
- Verificação da documentação instrutiva e comprobatória, quanto à propriedade dos gastos realizados;
- Análise da adequação dos instrumentos de gestão – contratos, convênios, acordos, ajustes e outros congêneres – para consecução dos planos, programas, projetos e atividades desenvolvidas pelo gestor, inclusive quanto à legalidade e diretrizes estabelecidas (PETER; MACHADO, 2003, p. 43).

- b) Auditoria de Sistema** - objetiva garantir a adaptação, privacidade dos dados e informações provenientes dos sistemas eletrônicos de processamento de dados, observando os procedimentos instituídos e a legislação específica.
- c) Auditoria Especial** - objetiva a análise de fatos ou situações consideradas de grande importância, desempenhadas para acatar determinação do Presidente da República, Ministros de Estado ou por requerimento de outras autoridades. É considerada, portanto, de caráter incomum ou extraordinário.
- d) Auditoria Contábil** – consiste na técnica empregada na análise dos registros e documentos, bem como na coleta de informações, no intuito de obter subsídios comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram executados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações deles provenientes refletem, adequadamente, a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.
- e) Auditoria Operacional** - atua nas ações gerenciais e nos procedimentos relacionados ao processo operacional, avaliando a eficácia dos seus resultados em relação aos recursos materiais, humanos e tecnológicos disponíveis, bem como a economicidade e eficiência dos controles internos existentes para a gestão dos recursos públicos.
- f) Auditoria de Gestão** - objetiva emitir opinião para averiguar a regularidade das contas, a execução de contratos, convênios, acordos ou ajustes, a probidade na aplicação dos recursos financeiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados. A ela compreende os seguintes aspectos:

- Exame das peças que instruem os processos de tomada ou prestação de contas;
- Exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos;

- Verificação da existência física de bens e outros valores;
- Verificação da eficiência dos sistemas de controles administrativo e contábil;
- Verificação do cumprimento da legislação pertinente (PETER; MACHADO, 2003, p. 43).

Determinadas as formas e tipos de auditoria governamental, o auditor deve-se ater a determinadas normas para poder alcançar com sucesso os objetivos pretendidos durante a auditoria, que vai desde o planejamento adequado do seu trabalho, análise dos livros contábeis, detecção de irregularidades, dentre outras, conforme será explícito a seguir.

4.4 Normas Relativas à Execução do Trabalho de auditoria

O auditor Governamental ao desenvolver suas funções, terá livre acesso a toda documentação e dependências da entidade auditada. Caso haja algum tipo de limitação, deverá, através de um documento escrito, comunicar ao dirigente da organização, solicitando as providências cabíveis.

Além disso, deverá seguir algumas normas, estabelecidas no intuito de “orientar as atividades a serem desenvolvidas, bem como proporcionar a aplicação sistemática e metodológica de suas ações” (MORAIS; ROCHA, 2007, p. 4).

As normas relativas ao desempenho do trabalho de auditoria compreendem, de acordo com Moraes e Rocha (2007):

a) PLANEJAMENTO DOS TRABALHOS – A Auditoria deve ser planejada, para poder avaliar a natureza, a extensão e a profundidade dos procedimentos que serão empregados, assim como a oportunidade em que terá de ser usada. Essa atividade diz respeito a:

- **Exame Preliminar** – tem como objetivo obter os elementos necessários ao planejamento dos trabalhos de auditoria.

O auditor deve realizar exames preliminares a respeito da natureza e características das áreas, operações, programas e dos recursos a serem auditados. Para tanto, deve considerar a legislação aplicável, normas e instruções vigentes, bem como os resultados das últimas auditorias realizadas e diligências pendentes ou não de atendimento (MORAIS; ROCHA, 2007, p. 6).

- **Elaboração do Programa de Trabalho** – para a elaboração do Programa de Trabalho, será exigido do auditor que ele tenha certeza do que deseja da auditoria, assim como o conhecimento do órgão auditado e das técnicas apropriadas. Será indispensável ainda, “quantificação homem/hora necessária à execução dos trabalhos; referência quanto ao uso de material e/ou documentos de prévios ou outras instruções específicas” (MORAIS; ROCHA, 2007, p. 6).

b) AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS – o auditor governamental deve executar uma análise com vistas à avaliação da capacidade e efetividade dos sistemas de controles internos - contábil, administrativo e operacional - das unidades da administração direta e entidades supervisionadas. Compreende:

- **Capacidade dos sistemas de controle:** avaliação dos procedimentos, políticas e registros que constituem os controles.
- **Efetividade:** realização de uma análise das operações que se processam nos sistemas de controle, com a finalidade de averiguar se os métodos, políticas, mecanismos, registros etc., “que os integram, funcionam de acordo com o previsto, e se os objetivos de controle estão sendo atendidos, de forma permanente, sem desvios” (MORAIS; ROCHA, 2007, p. 6).
- **Exame dos objetivos de controle:** levando em consideração que uma instituição adota sistemas de controle que envolve um plano de organização e de todos os métodos e procedimentos, de forma coordenada, para: proteger seus recursos; conseguir informações aceitáveis e garantidas; bem como promover a eficiência operacional, assegurar a observância das leis, normas e políticas em vigor, com a finalidade de conseguir o cumprimento das metas e objetivos instituídos, o auditor deverá certificar-se:

1) da existência e propriedade dos procedimentos e mecanismos de salvaguarda dos recursos humanos, financeiros e materiais, assim como do devido uso e funcionamento dos mesmos; 2) se os sistemas de registros incluem a totalidade das operações realizadas e se os métodos e procedimentos utilizados permitem confiar se as informações financeira e operacional oriundas daqueles refletem, adequadamente, a boa e regular utilização dos recursos, bem como o cumprimento das metas e dos objetivos dos projetos; 3) da existência e idoneidade dos critérios, para identificar, classificar e mensurar dados relevantes das operações, verificando, igualmente, se está sendo adotado parâmetros adequados para avaliação da efetividade, eficiência, eficácia e economicidade dessas operações (MORAIS; ROCHA, 2007, p. 6-7).

- **Prevenção de Impropriedades e Irregularidades** – os sistemas de controles adotados por um órgão público devem conter procedimentos que diminuam as irregularidades.
- c) **SUPERVISÃO DOS TRABALHOS DE AUDITORIA** – todo trabalho de auditoria deve ser supervisionado, a começar pelo seu planejamento até o envio do parecer e o acompanhamento dos resultados.
- d) **OBTENÇÃO DE EVIDÊNCIAS** – no intuito de alcançar os objetivos propostos pela atividade de auditoria, o Auditor deverá realizar testes ou provas adequados nas circunstâncias, para conseguir evidências qualitativamente plausíveis que fundamentem, de forma objetiva, suas recomendações e conclusões. Para tanto deve-se considerar:
- **Finalidade da evidência** – é a obtenção de provas suficientes para poder ser emitido o parecer.
 - **Qualidade da evidência** – a evidência é de propriedade satisfatória quando reúne as características de suficiência, adequação e pertinência. A saber:
 - 2) **suficiência**: quando, mediante a aplicação de testes que resultem na obtenção de uma ou várias provas, o auditor é levado a um grau razoável de convencimento a respeito da realidade ou veracidade dos fatos examinados;
 - 2) **adequação**: entende-se como tal quando os testes ou exames realizados são apropriados à natureza e características dos fatos examinados;
 - 3) **pertinência**: a evidência é pertinente quando há coerência com as observações, conclusões e recomendações da auditoria (MORAIS; ROCHA, 2007, p. 8).
- e) **DETECÇÃO** – apesar da investigação de impropriedades ou de irregularidades não representar o principal objetivo da auditoria, o Auditor deverá estar consciente da possibilidade de risco de tais ocorrências no transcorrer das análises, atentando para as fragilidades dos controles internos; para os possíveis riscos a que estão sujeitos os recursos empregados; às particularidades, características de como se desenvolvem as intervenções; para o modo de agir do pessoal diante dos controles existentes, bem como para os comportamentos indevidos.

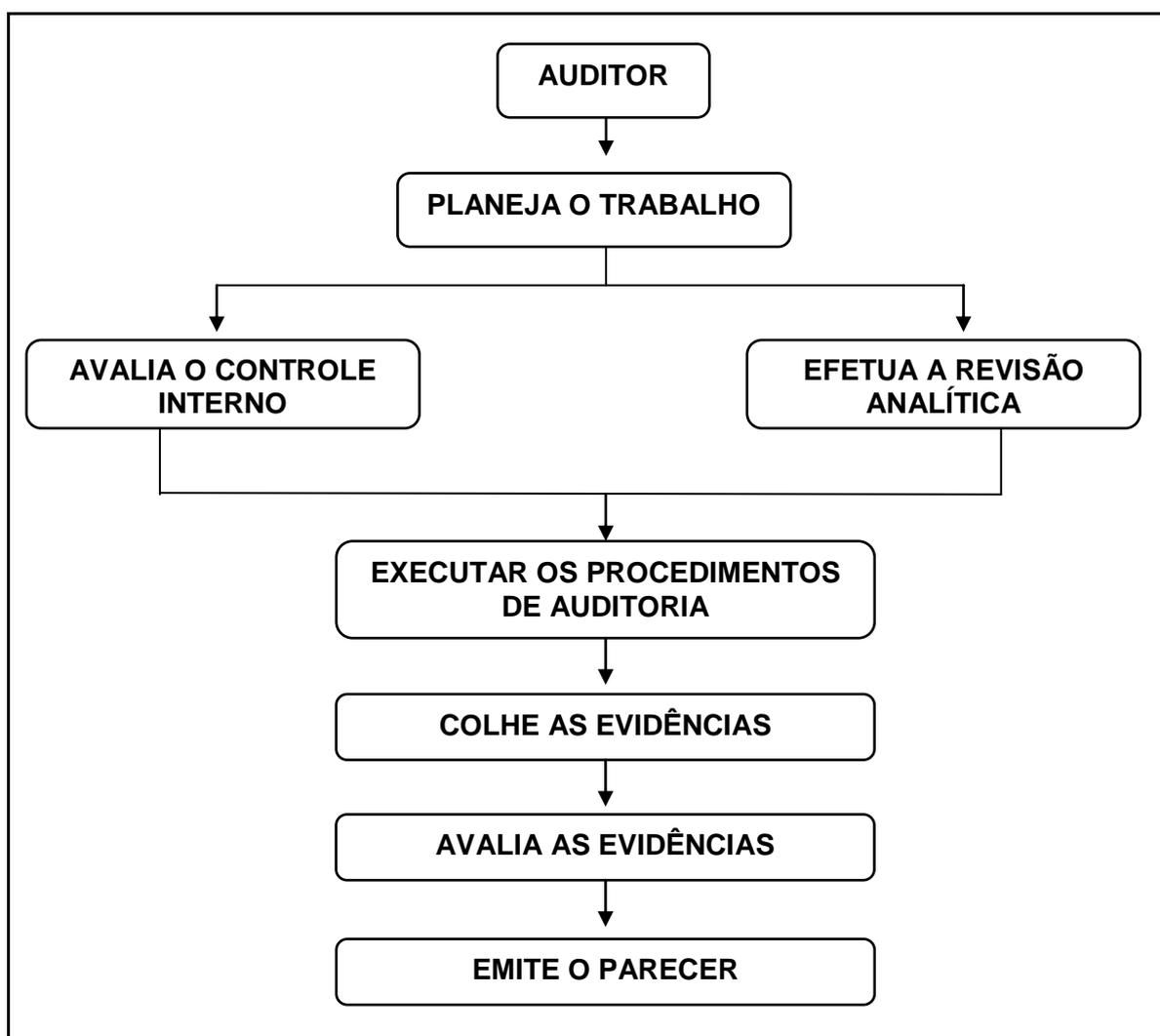
f) **APURAÇÃO** – A apuração de impropriedades e irregularidades exige do auditor governamental extrema cautela e profissionalismo, para que possa conseguir alcançar, com eficiência, os objetivos propostos para a apuração.

O adequado conhecimento da natureza e particularidade das intervenções possibilita ao auditor identificar os indicadores de irregularidades, que podem surgir: como consequência dos controles instituídos; em decorrência dos trabalhos executados pelos próprios auditores; ou ainda por outras fontes de informações.

Caso o auditor comprove a ocorrência de irregularidades no decorrer de suas atividades, “deverá, de imediato, levar o assunto, por escrito, ao conhecimento da presidência da organização auditada, solicitando os esclarecimentos e justificativas pertinentes” (MORAIS; ROCHA, 2007, p. 6)

Resumindo, as etapas da auditoria podem ser distribuídas, da seguinte forma:

Figura 1: Etapas da auditoria



Fonte: Almeida (1996, p.37)

O próximo tópico abordará a Auditoria de Gestão no Setor Público, colocando em evidência o objeto de estudo desta pesquisa ao enfatizar seus benefícios, controle, indicadores e as limitações decorrentes do gestor público ao controlar esses indicadores.

5 AUDITORIA DE GESTÃO PÚBLICA

Nos últimos anos tem-se observado um considerável destaque em relação à modernização dos padrões de administração desenvolvidos nas instituições públicas, cuja gestão passa a ser caracterizada pela quebra dos padrões tradicionais de como administrar. Diante desse fato provém a necessidade de avaliar a gestão dos órgãos e entidades públicas, cabendo à Auditoria de Gestão esta função (LIMA JR., 2009)

Por muito tempo, a Auditoria se preocupou apenas com a análise da regularidade das ações administrativas, principalmente, no que diz respeito à aplicação dos recursos públicos. Todavia, mediante os problemas advindos dos gastos do governo, que de certa forma interferiam na sua administração em relação ao fiel cumprimento dos deveres perante a sociedade, esse modelo de auditoria já não surtia tanto efeito (LIMA JR, 2009).

Essa forma de Auditoria, antes utilizada, consistia na Auditoria de Regularidade – forma tradicional de avaliação da correção e integridade da gestão pública – que tinha como meta assegurar as contas da entidade auditada, bem como revisar os sistemas e operações financeiras e o real cumprimento da aplicação das disposições legais. A Auditoria de gestão – também conhecida como operacional – vem substituí-la, numa versão melhorada da tradicional, que passa a envolver, “além do conteúdo tradicional, a avaliação da economia, eficiência e eficácia com que a entidade auditada utiliza os vários recursos para realizar seus objetivos ou metas” (FORMIGA; ALVES; MARQUES, 2004, p. 38).

Grateron (1999) acrescenta:

Os governos e as instituições enfrentam, na atualidade, grandes desafios. Garantir que está obtendo o benefício possível dos fundos públicos que gastam em suas organizações é um deles. Outro, é o de convencer ao

público de sua transparência e a capacidade de render contas, assim como o uso de adequadas práticas administrativas (GRATERON, 1999, p. 1).

A Auditoria de gestão Pública é, portanto, uma nova atividade que presta consultoria às organizações, avaliando a economia e eficácia que a entidade auditada utiliza, bem como os recursos para realizar seus objetivos e metas, permitindo também observar os riscos e benefícios para o processo de tomada de decisão.

As informações oferecidas pela Contabilidade de Gestão servem para oferecer uma visão global da entidade. Os seus objetivos em relação ao setor público consistem em permitir a utilização eficiente, eficaz e econômica dos recursos públicos, facilitar a elaboração e avaliação dos orçamentos e tornar mais clara a prestação de contas aos órgãos locais, regionais e nacionais.

Para melhor compreensão dos objetivos descritos anteriormente, convém entender os conceitos de gestão eficiente, eficaz e econômica.

De acordo com Grateron (1999), a Gestão eficiente é aquela que permite transformar os recursos em produtos e serviços, ao menor valor e de forma mais produtiva. A gestão eficaz permite atingir os objetivos e metas previstos em um programa ou atividade e a gestão econômica é a que consegue os recursos que são necessários a sua atuação por menores custos.

A administração pública e suas entidades, em certo sentido, pertence aos cidadãos. No entanto, não há, entre nós, canais adequados para que os cidadãos façam ouvir suas reivindicações, nem há meios efetivos de informações sobre o que se passa dentro da administração pública. Daí agrava-se larga margem de insatisfação popular em geral sobre a forma como são geridos os recursos, pagos direta ou indiretamente pela população (TEIXEIRA, 1994, p. 10-11 apud GRATERON, 1999, p. 15).

Com isso conclui-se que o gestor público, ao administrar algo que pertence à população tem por obrigação, com os impostos recolhidos, fazer investimentos que favoreça os cidadãos, por meio de uma gestão eficiente, eficaz e econômica.

5.1 Benefícios da Auditoria de Gestão no Setor Público

Tradicionalmente, as atividades de auditoria de gestão eram realizadas pela mediação de indicadores financeiros, o que demandava um auditor com perfil

contábil e financeiro. Atualmente, adquirem relevância, do mesmo modo, os aspectos não financeiros da administração, tornando-se mais importante a visão sobre o futuro da instituição “do que seu desempenho no passado e no presente” (GRATERON, 1999, p. 6). Com isso, a moderna Auditoria de Gestão começa a acrescentar valor de forma imediata, resultando ao setor público os seguintes benefícios:

- a) Avalia a qualidade da Gestão.
- b) Melhora os sistemas de medição.
- c) Obtém um controle orçamentário das despesas e receitas.
- d) Contribui para melhor administração dos entes públicos.
- e) Proporciona à população informações sobre a Gestão Pública.
- f) Contribui para a eficiência, eficácia e economia da gestão administrativa.
- g) Diminuição das fraudes e corrupções que prejudique o patrimônio público.
- h) Obtenção de rendimentos para os órgãos públicos.
- i) Estímulo ao gestor honesto.

Não obstante, assim como em qualquer outro procedimento, para que a administração pública seja bem sucedida, requer fiscalização e revisão de suas atividades, seja qual for a esfera de poder. Para tanto, faz-se necessário o uso de controle da máquina administrativa, caracterizado como o conjunto de organismos jurídicos e administrativos incumbidos de realizar as funções citadas anteriormente. O subtópico a seguir apresenta algumas considerações a esse respeito.

5.2 Controle da Gestão Pública

Visto como um processo de ação preventiva e corretiva inserido nas fases de desenvolvimento administrativo de qualquer organização, o controle passa a representar um processo mais complexo quando apreciado a partir das múltiplas ações desenvolvidas pelo setor público (GRATERON, 1999).

Caracteriza-se como “um sistema de observação e comprovação da correspondência que existe entre o funcionamento de um órgão ou entidade e os

instrumentos jurídicos, administrativos e procedimentais adotados” (AFASANIEV, 1978, p. 61 apud GRATERON, 1999, p. 7) que tem como dever revelar as irregularidades observadas, contraditórias às normas estabelecidas.

Em outras palavras, controle na gestão pública está relacionado ao acompanhamento, observação, inspeção e análise da administração pública, com o intuito de resguardar o patrimônio e proporcionar mais eficácia, eficiência e economia nos serviços prestados, corrigindo as irregularidades e punindo os infratores (GRATERON, 1999).

As instituições responsáveis pelas atividades de auditoria ao exercerem suas funções precisam

[...] desenvolver e aplicar um conjunto de instrumentos e técnicas de diagnóstico, análise de tomada de decisões e dos resultados alcançados, avaliações de desempenho, avaliação do cumprimento dos programas, sistemas de informações e controle administrativo, entre outros. Todas estas atividades materializam-se através de inspeções, auditorias financeiras, operacionais e de gestão, revisões administrativas e outras técnicas que, em conjunto, permitem avaliar a gestão cumprida por quem exerce a administração pública (GRATERON, 1999, p. 7- 8).

Diante dos conceitos apresentados, deduz-se os objetivos do controle da gestão pública, que de acordo com Grateron (1999) consistem em:

- Proteger o patrimônio do Estado, controlando, através de auditorias nas entidades públicas, quem maneja fundos públicos;
- Melhorar a eficácia e eficiência na obtenção e administração dos recursos públicos;
- Melhorar os processos, métodos e procedimentos para que os funcionários façam a rendição de contas de forma oportuna e adequada;
- Procurar a máxima utilidade e oportunidade de informação produzida e utilizada no manejo dos recursos alocados;
- Contribuir com o melhoramento da capacidade administrativa dos entes públicos;
- Controlar a execução financeira do orçamento de receitas e despesas;
- Controlar a liquidação e arrecadação das rendas e receitas da Nação (GRATERON, 1999, p. 8).

A auditoria de Gestão a cada dia torna-se de grande importância para efeitos preventivos, o que faz com que tenha grande ligação com o controle da gestão pública, orientando o domínio financeiro e a avaliação da gestão administrativa. O objetivo do Controle da Gestão Pública deve, pois, estar centrado no combate à corrupção que envolve esse tipo de administração.

Todavia, para que o trabalho de auditoria de gestão seja bem desenvolvido, requer a utilização de indicadores, que diz respeito, como veremos a seguir, à técnica de avaliação da própria gestão.

5.3 Os Indicadores de Gestão na Administração Pública

A princípio, convém destacar alguns conceitos básicos relativos ao termo indicador, que de acordo com Merico (1996 apud REIS, 2005, p. 34), “origina-se do latim *indicare* que significa destacar, anunciar, tornar público, estimar.”

Para Waterhouse (1984), os indicadores podem ser definidos como:

[...] unidades de medição que permitem acompanhar e avaliar em forma periódica, as variáveis consideradas importantes em uma organização. Esta variação é feita através da comparação com os valores ou padrões correspondentes preestabelecidos como referência, sejam internos ou externos à organização (WATERHOUSE 1984 apud GRATERON, 1999, p. 9).

Implica dizer que os indicadores “são medidores de uma atividade” e se alguma coisa pode ser medida também pode ser comparada e administrada (SILVA; CAVALCANTI, 2009). Dessa forma, os indicadores da gestão pública vão avaliar a qualidade da gestão, proporcionando ao gestor um amplo sistema de informações, através do qual será permitido tomar as decisões adequadas.

A tarefa básica de um indicador é expressar, da forma mais simples possível, uma determinada situação que se deseja avaliar. O resultado de um indicador é uma fotografia de dado momento, e demonstra, sob uma base de medida, aquilo que está sendo feito, ou o que se projeta para ser feito (FERNANDES, 2004, p. 3).

A aplicação de indicadores irá proporcionar ferramentas para uma melhor gestão dos recursos, bem como favorecer a prestação de contas, informando à sociedade o que é feito com esses recursos. Do mesmo modo, promove um maior controle e avaliação, por parte da população, acerca da atuação do administrador público.

Configura-se ainda como objetivo dos indicadores: medir as atividades realizadas, assim como os resultados obtidos e os recursos utilizados na

administração pública. Todavia, a validade e a força de um indicador, para avaliar uma gestão, vão depender de suas qualidades (GRATERON, 1999).

As principais qualidades de um indicador, segundo Grateron (1999) são:

- a) **Relevância** – as informações obtidas são de grande importância para controlar, avaliar e tomar as decisões com relação à correção de possíveis irregularidades.
- b) **Pertinência** – vai adequar o indicador para o que se quer medir e sua validade no tempo e no espaço.
- c) **Objetividade** – não pode haver interpretação errada.
- d) **Sensibilidade** – a medição do indicador deve ser eficaz, possibilitando a identificação das variações mínimas, se forem relevantes.
- e) **Precisão** – a margem de erro deve ser calculada e aceitável, não alterando sua interpretação.
- f) **Custo x benefício** – o Custo para alcançar o resultado da aplicação do indicador deve ser menor que o benefício da informação que fornece.

O mesmo autor apresenta os tipos e a classificação dos indicadores a serem utilizados na auditoria de gestão da administração pública. Os mesmos serão discutidos no subtópico a seguir.

5.4 Tipos de indicadores

A forma mais comum de se identificar os tipos de indicadores, segundo Grateron (1999, p. 10), está relacionada a três critérios: de acordo com a natureza, com o objeto e com o âmbito de atuação.

De acordo com a sua natureza, os indicadores são caracterizados a partir do “critério ou atributo” que procura analisar ou medir. Correspondem a: eficiência, economia, eficácia, equidade, excelência, cenário, perpetuidade e legalidade. Quanto ao objeto, os indicadores são determinados a partir do “alvo de medição ou avaliação”, classificando-se em: indicadores de resultado, de processo, de estrutura e estratégicos. Com relação ao âmbito de atuação, os indicadores podem ser internos ou externos.

Habitualmente, os atributos utilizados para medir e avaliar a gestão pública diz respeito aos caracterizados quanto à natureza dos indicadores (GRATERON, 1999). Relaciona-se abaixo, de forma resumida, tais atributos:

- a) **Eficiência** – Diz respeito à relação existente entre os bens e serviços consumidos e produzidos, caracterizada pela maximização dos resultados com recursos determinados, tanto na obtenção quanto na prestação daqueles com o mínimo de gastos, porém com a qualidade e quantidade desejada.
- b) **Eficácia** – É mediada pelo grau de cumprimento dos objetos e metas fixados nos programas de ação. Esta medida é comparada entre os resultados obtidos e os resultados esperados.
- c) **Economia** – Refere-se às condições de aquisição de recursos financeiros, humanos e materiais, necessários à execução das atividades no setor público.
- d) **Igualdade** – É a medição da igualdade entre a população menos favorecida com as possibilidades da média do país, através dela o gestor vai ter informação para garantir os recursos que eles têm direito.
- e) **Excelência** – É necessária para a administração pública, pois vai ser permitido medir a qualidade do setor público, para poder trazer benefício à sociedade.
- f) **Cenário** – É necessário o conhecimento do cenário “ambiente”, para que com sua mudança sócio-econômica o gestor tenha uma ação preventiva de correção e de rumos às necessidades do cidadão.
- g) **Perpetuidade** – É a capacidade que o gestor público tem de manter um serviço com qualidade durante um longo tempo.
- h) **Legalidade** – Devido o grande número de normas, leis e regulamentos que as entidades públicas possuem, este indicador é um dos mais aplicados. Procura “facilitar a prestação de contas dos gestores públicos e são considerados básicos na avaliação da gestão por parte dos órgãos superiores de controle” (GRATERON, 1999, p. 14).

A utilização desses indicadores para medir e comparar o desempenho dos gestores públicos limita-se a alguns fatores, sendo, portanto, considerados muito mais complicados se comparados com o setor privado. O próximo item abordará, justamente, essas limitações.

5.5 Limitações do Gestor Público ao controlar os indicadores

Segundo Fernandes (2004), o que se espera de um indicador é que ele apresente, de forma segura, a situação que se deseja conferir ou monitorar.

Os indicadores teriam a missão bastante simples de informar claramente, fotografando momento a momento os processos e subprocessos, permitindo que a decisão gerencial se baseie em números reais e fidedignos. Como postulado por Oliveira, Müller e Nakamura (2000, p.8), uma vez que a tomada de decisão é fundamentada nas análises oriundas dos indicadores, é fundamental que a coleta dos dados seja elaborada da maneira mais fidedigna possível (FERNANDES, 2004, p. 14).

Todavia, de acordo com Grateron (1999), em se tratando de administração pública, existem algumas limitações com relação aos indicadores, dentre as quais, as mais conhecidas configuram-se em:

- a) Falta de indicadores;
- b) Obstáculos para qualificar e fixar os objetivos sociais;
- c) Utilização de procedimentos não monetários;
- d) Falta de clareza nos objetivos e metas;
- e) Resistência dos servidores públicos;
- f) A dificuldade de medir os resultados das ações públicas da população.

Seja qual for o sistema de controle implantado para a medição da gestão, alguns problemas são gerados entre os funcionários, criando todo tipo de resistência. Esta, por sua vez, se torna maior quando os sistemas de controle incrementam a transparência da gestão, bloqueando manejos impróprios dos recursos administrativos (GRATERON, 1999).

Porém, o emprego desses indicadores para analisar a gestão pública vai além das limitações apresentadas, superando-as, uma vez que trazem um fortalecimento às organizações no seu processo de ajuste às modernas práticas de gestão (GRATERON, 1999).

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Auditoria de gestão tem se constituído como um mecanismo utilizado para avaliar os controles empregados nos órgãos públicos com vistas a examinar se estão agindo corretamente ao oferecer maior qualidade nos serviços prestados pelos governos.

Tal fato ocorre devido o grande desafio que tem o poder público de promover a satisfação da sociedade e atender as necessidades da população, através dos recursos adquiridos, sendo necessário um maior controle sobre a gestão, no intuito de evitar possíveis fraudes e irregularidades quando da administração dos recursos públicos.

Diante do exposto o presente estudo teve como objetivo demonstrar que através da Auditoria de Gestão, o gestor terá subsídios para desenvolver uma administração correta, permitindo a utilização econômica, eficiente e eficaz dos recursos públicos.

O estudo aqui desenvolvido se constituiu mediante procedimentos, conceitos, significados e principalmente a constatação da importância da Auditoria de Gestão Pública, cuja atividade possibilita ao administrador adquirir informações e procedimentos para exercer o seu trabalho de forma honesta e de qualidade, no que diz respeito à coisa pública, trazendo benefícios para a população ao gerir os recursos adquiridos.

Constatamos, no decorrer da pesquisa, que a forma de auditoria antes utilizada, consistia na Auditoria de Regularidade, cuja avaliação estava direcionada à correção e integridade da gestão pública, assegurando as contas da entidade auditada, ao revisar os sistemas e operações financeiras e o real cumprimento da aplicação das disposições legais. Esta, todavia, vem ser substituída pela Auditoria de gestão, que se apresenta como uma versão melhorada da tradicional, passando a envolver, além do conteúdo descrito anteriormente, a avaliação da economia, eficiência e eficácia observadas na realização dos objetivos e metas desenvolvidos pela entidade auditada.

Em outras palavras, o controle de gestão pública está associado ao acompanhamento, observação, inspeção e análise da administração pública,

objetivando proteger o patrimônio público, proporcionado, do mesmo modo, melhor emprego dos recursos e dos serviços prestados, corrigindo as irregularidades e punindo os infratores.

A corrupção, como vimos, configura-se como um problema que afeta a administração pública, quando inexiste controle sobre determinada gestão, cabendo à auditoria controlar os atos administrativos com vistas a diminuir tal ocorrência. Todavia, vale salientar que esta não tem como finalidade principal levantar fraudes ou irregularidades, embora possibilite a redução dos níveis de corrupção existentes no Brasil, mas prover os administradores de informações úteis à tomada de decisões, contribuindo, dessa forma, para o aprimoramento da administração pública de forma responsável e transparente.

A auditoria de Gestão a cada dia torna-se, pois, de grande importância para efeitos preventivos, tendo uma ligação considerável com o controle da gestão pública, orientando o domínio financeiro e a avaliação da gestão administrativa.

Não obstante, para que o trabalho de auditoria seja bem desenvolvido, demanda a utilização de indicadores como técnica de avaliação da própria gestão. Todavia, em se tratando de administração pública, existem algumas limitações com relação aos indicadores, mas superáveis pelos benefícios proporcionados pela Auditoria de gestão no setor público.

Conclui-se, portanto, que a Auditoria de gestão pública possibilita aos gestores garantir resultados operacionais na gerência dos recursos uma vez que analisa a adequação dos programas e a existência de controle efetivo sobre as receitas e as despesas, além de fornecer instrumentos para demonstrar a transparência nos atos, apoiado no sistema de informações contábeis, no enfoque dos resultados obtidos. Contribui ainda para detectar e sugerir correção dos desperdícios de recursos, de fraudes na administração, da negligência e da omissão.

A pesquisa realizada conseguiu alcançar os objetivos propostos, por meio das teorias e discussões abordadas. Contudo, não pretende esgotar o tema, mas apresentar uma visão direcionada a diversos aspectos pertinentes, servindo de apoio para posteriores estudos que venham a tratar do assunto aqui abordado.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, M. ; PAULO, V. **Direito Administrativo**. 8. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2005.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria – um curso moderno e completo**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à auditoria**. Salvador: Editora FGV, 1998.

ARAÚJO, Luis C. de V. Uma experiência de Auditoria na UFC. In: **Encontro de Extensão**, 10, Universidade Federal do Ceará, Ceará. Disponível em: <<http://www.acep.org.br/proaudi/artg3.pdf>>. Acesso em: 20 maio 2009.

BEUREN, Ilse Maria. et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e Prática**. 3. ed. São paulo: Atlas, 2006.

BRAGA, Mariane de Oliveira. Controle da Administração Pública: Aspectos Gerais e Relevância. **Revista Jus Vigilantibus**. 11 jun. 2008. Disponível em: <<http://jusvi.com/artigos/33966/2>>. Acesso em: 02 jun. 2009.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Ed. do Senado Federal, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 01 jun. 2009.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 5 maio 2000. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/lei_comp_101_00.pdf>. Acesso em: 24 maio 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Código de Ética Profissional do Contabilista** – CEPC. Resolução n. 803/96, de 10 de outubro de 1996. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/>. Acesso em: 24 maio 2009.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. Manual do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal. Brasília (DF), 06 abr. 2001. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01_06abr2001.pdf>. Acesso em: 06 jun. 2009.

CONTROLE da Administração Pública. Disponível em: <www.apostilas.adv.br/downloads/Capitulo%2011%20%20O%20Controle%20da%20Administracao%20Publi.>. Acesso em: 01 jun. 2009.

COSTA, Marli M. M. da; TERRA, Rosane B. M. da R. B. O papel da Administração Pública: Breves apontamentos sobre a reforma estatal como fomentadora de inclusão social sob o viés de direitos fundamentais, cidadania e o papel do terceiro setor. In: **XVII Encontro Preparatório para o Congresso Nacional do CONPEDI**, Salvador. 19, 20 e 21 jun. 2008. Disponível em: <http://www.conpedi.org/manaus/arquivos/anais/salvador/marli_marlene_moraes_da_costa.pdf>. Acesso em: 24 maio 2009.

CREPALDI, Silvio Aparecido. Fundamentos da auditoria: uma abordagem analítica. **Revista Contábil & Empresarial Fiscolegis**, Aracajú. Disponível em: <<http://www.netlegis.com.br/indexRC.jsp?arquivo=detalhesArtigosPublicados.jsp&cod2=574>>. Acesso em: 23 maio 2009.

_____. Contabilidade - Auditoria: Origem, evolução e desenvolvimento da auditoria. **Revista Contábil & Empresarial Fiscolegis**. Aracajú, 26 out. 2006. Disponível em: <<http://www.netlegis.com.br/indexRC.jsp?arquivo=/detalhesDestaques...>>. Acesso em: 23 maio 2009.

DIAS, Jackson C. Auditoria Governamental: Um Enfoque Municipal. In: **III Fórum Estadual de Auditoria e I Seminário Regional de Auditoria e Controladoria**. Fortaleza, 03 e 04 jul. 2003. Disponível em: <www.classecontabil.com.br/trabalhos/ISRAC_01.doc>. Acesso em: 04 jun. 2009.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FISCOSOFT. **Principais Formas de Auditoria** (Comentário - Federal - 2005/1010). Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/indexsearch.php?PID=135525#>>. Acesso em: 23 maio 2009.

FONSECA, Aléxon Soares. **Ética e auditoria**. Portal da classe contábil. 06 abr. 2004. Disponível em: <<http://www.classecontabil.com.br/trabalhos.php>>. Acesso em: 23 maio 2009.

FORMIGA, Alexandra L.; ALVES, Cássio R. G.; MARQUES, Eduardo P. do P. **Auditoria Integral**. 2004. 128 f. Projeto de trabalho (Pós Graduação) Faculdade Bom Jesus – FAE Business School, Curitiba, 2004. Disponível em: <www.milenio.com.br/siqueira/Audintegral.pdf>. Acesso em: 07 jun. 2009.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil: Normas de Auditoria, procedimentos, papéis de trabalho, programas de auditoria, relatórios de auditoria**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

FREIRE, Cláudia (org.). **Roteiro para elaboração de trabalho de conclusão de curso: Monografia/ CESED**. Campina Grande, 2009. 70 p.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. **Auditoria de Gestão: Utilização de indicadores de Gestão no Setor Público**. Caderno de estudos. n. 21. São Paulo: FIPECAF, Maio/ago., 1999. Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad21/auditoria.pdf>>. Acesso em: 02 jun. 2006.

<http://www.auditoria.mt.gov.br/arquivos/A_b440faa2935ce493715e407cbf5958f2Auditoriadegestao.pdf>. Acesso em: 01 jun. 2009.

JACOMINO, Darlen. Você é um profissional ético? **Revista Você S.A.**, São Paulo: Editora Abril, ed. 25, ano 3, p. 28-36, jul.2000.

KOONTZ, Harold e O'DONNEL, Cyril – **Princípios de Administração: Uma análise das funções administrativas**. 10. ed. São Paulo: Livraria Pioneira, 1976.

LAKATOS, E. M. **Fundamentos de Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 2001.

LIMA JR., Olavo Pereira de. **A auditoria de gestão nas organizações públicas**. Disponível em: <www.cursoparaconcursos.com.br/arquivos/downloads/artigos/...>. Acesso em: 06 jun. 2009.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MOTTA, João Maurício. **Auditoria: princípios e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1988.

MORAIS, Lucas V. A. de. **Auditoria e Ética: Responsabilidade Para Evolução Profissional**. Portal contábeis. 11 nov. 2007. Disponível em: <<http://www.contabeis.com.br/artigos.aspx?id=324>>. Acesso em: 24 maio 2009.

MORAIS, Henrique H. G. de; ROCHA, Sandra de F. S. **Normas e Técnicas de Auditoria I**. Minas Gerais, 2007. Disponível em: <http://www.auditoria.mg.gov.br/index.php?option=com_docman&task=doc_download&gid=41>. Acesso em: 06 jun. 2009.

NASCIMENTO, Roberto S. do; PINHO, Ruth C. de S. **O papel do auditor e da auditoria pós - ENRON: Algumas considerações sobre a auditoria governamental**. Jul. 2003. Disponível em: <<http://www.acep.org.br/proaudi/art4.htm>>. Acesso em: 22 maio 2009.

PEREIRA, Luiz C. B. Da administração pública burocrática à gerencial. In: PEREIRA, Luiz C. B.; SPINK, Peter. (orgs.). **Reforma do Estado e administração pública gerencial**. 4. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2001.

_____. Uma reforma gerencial da Administração Pública no Brasil. In: **Revista do Serviço Público/Fundação Escola Nacional de Administração Pública**. Brasília: ENAP, Ano 49, n.1, p.05-41, Jan./Mar. 1998. Disponível em: <http://www.enap.gov.br/index.php?option=com_...view&gid=2888>. Acesso em: 01 jun. 2009.

PETER, Maria da Gloria Arrais; MACHADO, Marcus Vinicius Veras. **Manual de Auditoria Governamental**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PINTO, Alessandra R. P. Avaliação do Controle Interno do Departamento Financeiro de uma Empresa Comercial – Estudo de Caso. In: **Revista Eletrônica de Contabilidade**. Curso de Ciências Contábeis. UFSM. Vol. 3, n. 1, jan-jun/2006.

REIS, Gilson Mussi dos. **Uma proposta de indicadores de desempenho para unidades de negócios - caso da companhia de saneamento do Paraná - SANEPAR**. 2005. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, UFSC, Florianópolis. Disponível em: <<http://www.teses.eps.ufsc.br/defesa/pdf/15237.pdf> >. Acesso em: 06 jun. 2009.

RICARDINO, Álvaro; CARVALHO, L. Nelson. Breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de auditoria no Brasil. 25 set. 2003. **Revista**

Contabilidade & Finanças - USP, São Paulo, n. 35, p. 22 - 34, maio/agosto 2004. Disponível em: <http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad35/ed_...>. Acesso em: 25 maio 2009.

SANTI, Paulo Adolpho. **Introdução à auditoria**. São Paulo: Atlas, 1988.

SANTOS, Alba Conceição Marquez dos. **A Administração Pública Gerencial**. Ago. 2003. Disponível em: <<http://www.seplag.rs.gov.br/uploads/AdministracaoPublica...>>. Acesso em: 01 jun. 2009.

SILVA, Osany G. da; CAVALCANTI, André L. C. **Uma análise dos indicadores de gestão utilizados no setor público federal no Brasil**. Disponível em: <<http://www.contabeis.ucb.br/sites/000/96/00000098.pdf>>. Acesso em: 06 jun. 09.

SODRÉ, Lorena J. T. G. **Exposição no Senado sobre a Reforma Administrativa**. Disponível em: <<http://www.scribd.com/doc/15819649/Exposio-No-Senado-Sobre-a-Reforma-Administrativa-Lorena>>. Acesso em: 30 maio 2009.

SOUZA, Paulo C. F. de. **A auditoria e o compromisso com a evidenciação**. Artigo. 2006. 8 p. Disponível em: <<http://www7.rio.rj.gov.br/cgm/academia/artigos/arquivos/2006/01.pdf>>. Acesso em: 23 maio 2009.

TOSCANO JR., Eudes Moacir. **Os desafios do Controle Interno Governamental diante da Reforma do Estado**: O caso do Programa de Modernização do Controle Interno do Estado da Paraíba – PROMOCIN. 2004. 48f. Monografia (Especialização em Controladoria Aplicada ao setor Público) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2004. Disponível em: <http://www.ebape.fgv.br/cadernosebape/asp/dsp_lst_artigos_edicao.asp?coded=35>. Acesso em: 01 jun. 2009.

VIEIRA, Maria das Graças. **A ética profissional exercida pelos contadores**. Portal da classe contábil. Disponível em: <<http://www.classecontabil.com.br/trabalhos.php>>. Acesso em: 23 maio 2009.

VILELA, Cristina S.; DUARTE, Sérgio M.; MARQUES, Francisco A. P. **Auditoria Operacional com Enfoque em Programas Governamentais**. 2005. 54 f. Monografia (Aperfeiçoamento para Auditores do Estado). Escola de Governo de

YAMAMOTO, Ariella Leika. **A triste falha do sistema e o poder da corrupção**. 14 nov. 2007. Disponível em: <http://www.cursoaprovacao.com.br/pesquisa/Artigos/A_triste_falha_do_sistema_e_o_poder_da_corrupcao_ariella_yamamoto.pdf>. Acesso em: 21 maio 2009.