



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS - CCJ  
DEPARTAMENTO DE DIREITO PÚBLICO  
CURSO DE DIREITO**

**LUCAS EMANUEL RODRIGUES BORBOREMA**

**A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL NO CONTROLE INTERNO**

**CAMPINA GRANDE – PB**

**2016**

**LUCAS EMANUEL RODRIGUES BORBOREMA**

**A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL NO CONTROLE INTERNO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de direito da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito para a obtenção do título de bacharel em direito.

Orientador: Prof. Dr. Raymundo Juliano Rêgo Feitosa

**CAMPINA GRANDE - PB**

**2016**

É expressamente proibida a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano da dissertação.

B726i Borborema, Lucas Emanuel Rodrigues.  
A importância da auditoria governamental no controle interno  
[manuscrito] / Lucas Emanuel Rodrigues Borborema. - 2016.  
22 p.

Digitado.  
Monografia (Graduação em Direito) - Universidade Estadual  
da Paraíba, Centro de Ciências Jurídicas, 2016.  
"Orientação: Prof. Dr. Raymundo Juliano Rêgo Feitosa,  
Departamento de Direito Público".

1. Auditoria governamental. 2. Controle interno. 3.  
Administração pública. 4. Grau de confiabilidade. I. Título.  
21. ed. CDD 352.110 6

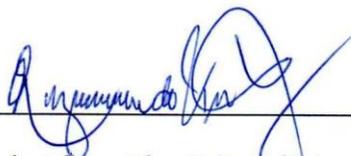
LUCAS EMANUEL RODRIGUES BORBOREMA

A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL NO CONTROLE INTERNO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de direito da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito para a obtenção do título de bacharel em direito.

Aprovada em: 09/06/2016

BANCA EXAMINADORA



Prof. Dr. Raymundo Juliano Rêgo Feitosa (Orientador)

Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Me. Elis Formiga Lucena

Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Me. Amilton de França

Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

Ao meus pais, pela dedicação, companheirismo e amizade, DEDICO.

# IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL NO CONTROLE INTERNO

BORBOREMA, Lucas Emanuel Rodrigues

## RESUMO

A auditoria interna governamental é o ponto central da sistematização do controle interno. Enquanto o controle interno se submete ao gestor titular do órgão ou entidade, pois faz parte de suas atividades administrativas normais, a auditoria interna não faz parte, necessariamente, da estrutura ou dessas atividades. A auditoria interna governamental deve fiscalizar, avaliar o grau de confiabilidade (credibilidade) e controlar a eficiência e a segurança dos controles internos do órgão da entidade auditada com toda autonomia que a lei lhe assegurar, sem com eles se confundir. Este estudo teve como objetivo estabelecer a diferença entre as atividades do controle interno e a auditoria interna governamental, tendo em vista a grande confusão que se vem fazendo-nos diversos órgãos e entidades da administração pública em geral. Quanto à metodologia a ser utilizada, por seus objetivos, o estudo se aproxima de um delineamento descritivo, em que buscará levantar o referencial teórico sobre o tema proposto. Neste sentido, este artigo visa demonstrar que a auditoria governamental fornece meios eficazes para a otimização dos gastos públicos.

**Palavras – chave:** Auditoria Governamental; Controle Interno; Administração Pública.

## 1 INTRODUÇÃO

O sistema de controle administrativo interno é uma das atribuições impostas pela constituição federal de 1988 à administração pública, tendo como função primordial o monitoramento dos atos administrativos em sua integralidade. Em face da movimentação considerável de recursos provenientes dos mais variados tributos é necessária à observância dos princípios da economicidade, legalidade e eficiência na aplicação de tais recursos.

Na prática o que se busca conhecer é a eficiência da vigilância e da proteção aos bens e a força de trabalho, ou seja, se o que se investe e o que se obtém de recursos, efetivamente oferece economicidade ou adequada colimação dos fins procurados e programados.

Para tanto, temos na auditoria governamental um processo técnico que regula o controle interno e avalia seus resultados e desenvolvimento. Funciona como um filtro de qualidade e operacionalidade do controle desenvolvido dentro da administração pública.

De acordo com a Instrução Normativa nº 1/2001, da Secretaria Federal de Controle – Antiga CGU, a auditoria governamental é a aplicação de técnicas que visam avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais e a aplicação de recursos por entidades de direito público e pessoas jurídicas de direito privado, mediante controle e certificação baseados em critérios técnicos estabelecidos.

Competindo ao auditor, ou controlador, a partir do conhecimento especializado da matéria e dos procedimentos que a envolvem identificar corretamente quais dos processos licitatórios e contratos devem ser fiscalizados prioritariamente, considerando o grau de risco, materialidade e relevância de cada um deles (CGU, 2016).

Estão sujeitas ao controle governamental tanto a administração pública direta quanto a administração pública indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Uma vez que os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência estão encravados na Carta Magna, norteados toda a legislação infraconstitucional e decisões jurisprudenciais.

A auditoria externa, por sua vez, será da incumbência do Poder Legislativo, através dos Tribunais de Contas, cujos serviços de auditoria são realizados quando solicitados ou atendendo programação própria de inspeção. Conforme Pietro (p. 155, 2016), a auditoria

interna é “verificação dos fatos contábeis, orçamentários e operacionais, pelos processos técnicos da Auditoria realizados por funcionários da própria Administração”.

Entretanto, a administração pública vem sendo ineficiente, com grande desperdício de dinheiro público e não produção de resultados percebidos pela sociedade. Os serviços e as obras públicos são eivados de vícios e obscuridades contratuais se tornando morosos, burocráticos, com baixo grau de produtividade e alta incidência de erros.

Em função disso, a análise jurídica e acadêmica acerca da importância do controle procedimental licitatório, contratual, gerencial, orçamentário e operacional é importante para propiciar, tanto ao gestor, quanto ao auditor, uma visão ampliada dos conceitos e procedimentos de controle aplicados à administração pública, especialmente destacada a partir das orientações normativas de auditorias e controles. O presente estudo usou como metodologia a análise de artigos acadêmicos e vasta literatura jurídica; teve como objetivo identificar a importância da auditoria governamental atuando sobre os Sistemas de Controle Interno, fornecendo relatórios para uma governabilidade mais eficaz e justa com o erário público.

## **2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

### **2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM SENTIDO AMPLO E EM SENTIDO ESTRITO**

Administração pública em sentido amplo abrange os órgãos de governo, que exercem função política, e também os órgãos e pessoas jurídicas que exercem função meramente administrativa. Deve – se entender por função política, neste contexto, o estabelecimento das diretrizes e programas de ação governamental, dos planos de atuação do governo, a determinação das denominadas políticas públicas. De outra parte, função simplesmente administrativa resume – se à execução das políticas públicas formuladas no exercício da referida atividade política.

Já a administração pública em sentido estrito só inclui os órgãos e pessoas jurídicas que exercem função puramente administrativa, de execução dos programas do governo. Ficam excluídos os órgãos políticos e as funções políticas, de elaboração das políticas públicas.

### **2.2 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM SENTIDO FORMAL OU SUBJETIVO**

O Brasil adota o critério formal de administração pública. Determinado pelo conjunto de órgãos, pessoas jurídicas e agentes que o nosso ordenamento jurídico identifica como

administração pública, não importa a atividade que exerçam (como regra, esses órgãos, entidades e agentes desempenham função administrativa).

Portanto, como leciona Meireles (pág. 95, 1990):

Só é administração pública, juridicamente, aquilo que nosso direito assim considera, não importa a atividade que exerça. Conforme nosso ordenamento jurídico, tal estrutura é composta exclusivamente pelos órgãos integrantes da denominada administração direta e pelas entidades da administração indireta.

Inclusive, nesse cenário, temos entidades formalmente integrantes da administração pública brasileira que não desempenham função administrativa, e sim atividade econômica, como ocorre com boa parte das empresas públicas e sociedades de economia mista (CF, art. 173).

Ora, é incontroverso que as empresas públicas e sociedades de economia mistas, incluindo as exploradoras de atividades econômicas, integram a administração indireta, que, por sua vez, é parte da administração pública formal. Logo, não é rigorosamente, correto afirmar que administração pública, em sentido subjetivo, corresponda ao aparelhamento do Estado destinado ao exercício da função administrativa, porque há entidades integrantes da administração pública formal que exercem atividade econômica em sentido estrito.

### 2.3 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA EM SENTIDO MATERIAL, OBJETIVO OU FUNCIONAL

Representa o conjunto de atividades que costumam ser consideradas próprias da função administrativa. A referência passa a ser a atividade o que é realizado, não obrigatoriamente quem a exerce. Sendo assim, sociedades de economia mista que exercem atividade econômica em sentido estrito, como o Banco do Brasil S/A e a Petrobras S/A, por exemplo, não são consideradas administração pública em sentido material.

Por outro lado, nas palavras de Di Pietro (pág 155, 2016) as delegatárias de serviços públicos (como as cessionárias e permissionárias) são consideradas administração pública em sentido material.

## 3 ORGANIZAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

No âmbito do direito administrativo, a palavra “entidade” é empregada como sinônimo de “pessoa jurídica”. Diferencia – se de “órgão”, vocábulo utilizado para designar um conjunto

de competências administrativas desprovido de personalidade jurídica, integram a estrutura de uma pessoa jurídica.

Sendo as entidades políticas, pessoas jurídicas de direito público interno, dotadas de diversas competências de natureza política, legislativa e administrativa, conferidas pela Carta Magna.

Por sua vez, as entidades administrativas são as pessoas jurídicas que integram a administração pública brasileira, sem dispor de autonomia política. Compõem a administração pública indireta, a saber, as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas e as sociedades de economia mista.

Uma entidade administrativa recebe suas competências da lei que cria ou autoriza sua criação, editada pela pessoa política que originalmente recebeu da Constituição Federal essas prerrogativas.

Nas palavras de Marçal (pág. 123, 2016):

Essas entidades são vinculadas (sem hierarquia) à pessoa política instituidora, que exerce sobre elas controle administrativo denominado de tutela ou supervisão, exercido nos termos da lei, voltado essencialmente à verificação do atingimento de resultados, tendo em conta as finalidades para cuja consecução a entidade administrativa foi criada.

### 3.1 CONCEITO DE ADMINISTRAÇÃO DIRETA E ADMINISTRAÇÃO INDIRETA

O Dec – Lei nº 200 de 25.02.67, modificado pela lei federal 8.029/90, que dispõe sobre a reforma administrativa da União, dividida em Administração Direta e Indireta.

Na Administração Pública Direta, Estado é identificado como uma efetiva pessoa administrativa (possui condição de sujeito ativo da função administrativa). A organização estatal, em particular, tem conotação típica, respaldando-se, em essência, no princípio maior da hierarquia, que vincula em patamares diversos órgãos administrativos.

Para Willian (pág.100, 2007)

A administração direta consiste dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios, atualmente regulamentada pela lei nº 9.649/98, bem como da organização das esferas estaduais, municipais e do distrito federal.

No entendimento de Meireles (pág. 108, 1990) :

A Administração Pública Indireta, diversamente da Administração Pública Direta, vai detectar a existência de pessoas administrativas, dotadas de sua própria personalidade jurídica e que atuam *iure* próprio, integrando relações jurídicas e não

se confundindo com a pessoa estatal criadora. Tais entidades são autônomas, vinculando – se à administração direta por uma espécie de ponte, percorrida pela Administração Pública com o objetivo de supervisão e acompanhamento e por isso sem tônica de autoritarismo.

A Constituição de 1988, art. 37 XIX, criou as pessoas jurídicas que constituem a administração pública indireta, as autarquias, que têm personalidade de direito público, às fundações que a sua constituição legal pode ter personalidade jurídica de direito público ou privado, as empresas públicas e as sociedades de economia mista, que têm personalidade de direito privado.

#### **4 CONTROLE INTERNO**

Os noticiários nacionais estão cheios de expressões como caos na saúde pública, ensino negligenciado, sistema penitenciário falido, insegurança etc. Não por acaso, ao lado de tais notícias, outras nos dão conta de desvios de verbas públicas, fraudes, conluíus, superfaturamento, obras paralisadas, atos de gestão secretos, dentre inumeráveis outras ocorrências, a demonstrar que a gestão pública em nosso país padece de vulnerabilidades e deficiências significativas em seus sistemas de gestão de riscos, controles internos e governança.

Nesse contexto, na estruturação da administração pública, existe um conjunto de normas, rotinas e procedimentos, adotados pelas próprias unidades administrativas, tais como manuais de rotina, segregação de funções, determinação de atribuições e responsabilidades, rodízio de funcionários, limitação de acesso aos ativos, limitação de acesso ao banco de dados e treinamento de pessoal, com vistas a impedir o erro, a fraude e a ineficiência.

O Controle Interno ganha importância na área Estatal em virtude dessa esfera não dispor de mecanismos naturais de correção de desvios, processo que ocorre nas atividades privadas, onde a “competição” e o “lucro” funcionam como potentes instrumentos para reduzir desperdícios, melhorar o desempenho e alocar recursos de forma mais eficiente. O direito de propriedade estatal é dúbio, não existindo a vigilância do “olho do dono”, como na empresa. Por ser dúbio dá margem ao surgimento de grupos de pressão, internos e externos ao aparelho estatal, que procuram explorar o interesse e o patrimônio públicos em proveito próprio. Essa regra geral assume importância peculiar no nosso país, onde as pessoas estão mais preocupadas com seus próprios interesses pessoais que os coletivos e a Justiça, via de regra, ainda é lenta e suave para quem atua à revelia da lei.

Logo, o controle interno aplicado aos órgãos da administração direta, bem como àqueles da administração indireta (autarquias e fundações públicas), é regido pela Lei 4.320/64, sendo tal lei atualizada e consolidada pelo Decreto 93.872/86, e ainda, pelas portarias da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), como por exemplo, a Portaria 163, de 04 de maio de 2001 (GRAMELICH, 2006, p. 15).

O AICPA, 2015 definiu controle interno como:

Plano da organização e todos os métodos e medidas coordenados, adotados dentro de um ambiente organizacional para salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e confiabilidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e fomentar o respeito e obediência às políticas administrativas fixadas pela gestão.

O comitê especial do INTOSAI, 2015 que trata de considerações de estrutura de controles internos voltados para a administração pública ou governamental definiu que:

O propósito dos sistemas de controle interno é garantir que os objetivos gerenciais estejam sendo atingidos, sendo que o termo “controle interno” abrange os controles administrativos (procedimentos que regem os processos decisórios) e os controles contábeis (procedimentos que regem a confiabilidade dos registros financeiros). Portanto, a responsabilidade pelo controle interno cabe ao chefe de cada órgão público. Um órgão do governo central pode, porém, ser designado para desenvolver uma abordagem padrão de controle interno a ser usada por todos os órgãos públicos.

Por sua vez, a Secretaria do Tesouro Nacional através da Instrução Normativa n. 16, de 20 de dezembro de 1991, define controles internos como:

O conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizados com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Sendo assim, o controle interno é fundamental para o alcance da eficácia organizacional na medida em que fornece aos gestores o *feedback* necessário para tomada de decisões, sejam corretivas de desvios de percurso ou de reforço de boas práticas observadas na execução dos programas de governo. Em última análise, o controle interno auxilia a administração a atingir os objetivos que foram previamente planejados.

É consequência do poder de autotutela, esse possibilita à administração pública controlar seus próprios atos, apreciando – os quanto ao mérito e quanto à legalidade. É um princípio implícito, que decorre da natureza administrativa e de princípios expressos que a orientam especialmente o princípio da legalidade. O controle da legalidade efetuado pela administração sobre seus próprios atos, evidentemente, não exclui a possibilidade de apreciação da legalidade desses pelo Poder Judiciário. Tal princípio instrumenta a

administração para a revisão de seus próprios atos, consubstanciando um meio adicional de controle de sua própria atuação e no que diz respeito ao controle de legalidade, reduzindo o congestionamento do Poder Judiciário.

Sob o crivo da legalidade, a administração pode de ofício ou provocada, anular os seus atos ilegais. Assim como, de mérito, examinará a conveniência e oportunidade de manter ou desfazer um ato legítimo, nesse último caso mediante a denominada revogação. Esse princípio está consagrado na Súmula 473 do STF, nestes termos:

473 - A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Outro ponto pertinente é quando o ato administrativo eivado de vício atinge interesse do administrado; procedimentos licitatórios fraudulentos, por exemplo, são focos de controle e desfazimento de tais erros. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal já deixou assente que o exercício da autotutela administrativa, quando afeta interesse de administrado, modificando desfavoravelmente sua situação jurídica, deve ser precedido da instauração de procedimento no qual se dê a ele a oportunidade de contraditório, ou seja, de apresentar alegações que eventualmente demonstrem ser indevido o desfazimento do ato (RE 594.296/MG, rel. Min. Dias Toffoli, 21.09.2011, Pleno, unânime, decisão de mérito com repercussão geral).

É importante ressaltar que não é só em relação a atos ilegais que a administração pública exerce o poder – dever de autotutela, anulando – os. Os atos válidos, sem qualquer vício, que, no entender da administração, se tornarem inconvenientes ao interesse público também podem ser retirados do mundo jurídico no uso da autotutela. Nessa situação, de revogação de um ato válido que se tornou inconveniente, somente a própria administração que editou o ato tem a possibilidade de controle. Vale dizer, o Poder Judiciário não pode retirar do mundo jurídico atos válidos editados por outro Poder.

Hoje não se pode falar em administração eficiente desconsiderando a perspectiva de seus clientes (sociedade), não se pode falar em modernização da administração limitada à otimização apenas do ambiente interno e de inovação tecnológica. A efetividade do serviço público está na satisfação das necessidades básicas dos administrados, sua cultura e carências sociais.

De acordo com estudo realizado por Helio Saul (p. 140, 2015):

Para a administração pública melhorar seu desempenho tem que buscar otimizar o seu processo orçamentário e financeiro pois, ainda existe um grande abismo entre resultados esperados e resultados alcançados pelas ações governamentais. Nesta filosofia a consolidação e otimização dos Sistemas de Controle Interno passa a ser a maior e mais importante iniciativa do gestor público. A atividade estatal moderna necessita do desenvolvimento de novos mecanismos controlatórios ou promover a reestruturação daqueles já existentes, visando superar os desafios impostos pela política da autonomia das entidades da administração indireta e pela delegação ao particular de atividades estatais.

Cabe destaque a fiscalização da execução de contratos administrativos, a doutrina assevera estar esse poder implícito em toda contratação pública, dispensando cláusula expressa. De qualquer forma a Lei 8.666/1993 expressamente enumera como prerrogativa da administração a fiscalização da execução dos contratos administrativos (art. 58, III).

Esse poder – dever de fiscalização e acompanhamento é permanente e abrange todo o período de execução do contrato. É interessante transcrever o art. 67 da Lei de Licitações:

Art. 67. A execução do contrato deverá ser acompanhada e fiscalizada por um representante da Administração especialmente designado, permitida a contratação de terceiros para assisti-lo e subsidiá-lo de informações pertinentes. § 1º O representante da Administração anotará em registro próprio todas as ocorrências relacionadas com a execução do contrato, determinando o que for necessário à regularização das faltas ou defeitos observados. § 2º As decisões e providências que ultrapassarem a competência do representante deverão ser solicitadas a seus superiores em tempo hábil para a adoção das medidas convenientes.

Ainda nesse sentido, o Manual de Licitações e Contratos – Quarta Edição do Tribunal de Contas da União (2010) – diz o seguinte:

É dever da Administração acompanhar e fiscalizar o contrato para verificar o cumprimento das disposições contratuais, técnicas e administrativas, em todos os seus aspectos, consoante o disposto no art. 67 da Lei nº 8.666/1993. Acompanhamento e fiscalização de contrato são medidas poderosas colocadas à disposição do gestor na defesa do interesse público. Toda execução do contrato deve ser fiscalizada e acompanhada por representante da Administração.

#### 4.1 LIMITAÇÕES DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Apesar de o Controle Interno se revelar um inibidor de erros ele não é infalível, pois é vulnerável a má fé e a desídiás humanas. Nesse sentido, os controles internos podem apenas fornecer segurança razoável, pelas seguintes limitações inerentes: erros de julgamento; falhas; conluio; ausência de supervisão e impunidade (NEVES GARCIA, 1998).

Sua inexistência ensejará o crescente surgimento de erros e fraudes operacionais, aliando-se a esses fatos a efetivação de desvios de conduta da direção da Entidade, que

propicia o recrudescimento dos ilícitos supracitados pela síndrome do exemplo que vem de cima. Erros são irregularidades involuntárias ocorridas nos procedimentos ou demonstrativos contábeis. Fraudes são irregularidades propositais. Todo procedimento delituoso, tem início, via de regra, em erros intencionais ou “testes” dos controles, envolvendo pequenos valores. Caso não sejam detectados em tempo hábil, abrem caminho para a realização de grandes golpes (ATTIE, 1998).

#### 4.2 CARACTERÍSTICAS DOS SISTEMAS DE CONTROLE INTERNO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA

Gramelich (pág. 145, 2006) afirma que:

Mecanismos de controle de gestão, que trabalham a partir dos orçamentos, são como uma coleção de termostatos. A gestão estabelece objetivos, o sistema de controle mede resultados reais e retorna a diferença entre resultados reais e objetivos como um estímulo de ação para reduzir as diferenças.

Entretanto, falta eficiência na prática porque imprevistos afetam os resultados de uma organização antes da ação ser tomada, quando já é tardio, enquanto oportunidades são frequentemente esquecidas porque elas não dão origem a variações.

Esses controles não possuem uma postura eficaz de se adiantar aos fatos, não deixar que os mesmos interfiram negativamente no alcance dos objetivos organizacionais, bem como deixar que as oportunidades, que venham a surgir, interfiram neles de forma positiva.

Controles a posteriori, baseados na punição, são ineficazes. Ao subordinar a função de controle ao trabalho de correção, a contribuição do órgão de controle interno para o aprimoramento da administração pública pode estar sendo debilitada em decorrência da subordinação da atividade consultiva, essencial para o aprimoramento das práticas gerenciais, às atividades puramente coercitivas.

O controle interno não pode ocorrer depois do fato; por exemplo, uma despesa já realizada ou uma ineficiência já ocorrida dificilmente poderão ser desfeitas. O controle, para ser eficaz, deve ser exercido antes do momento de ação. Isto significa que os objetivos, planos, políticas e padrões preestabelecidos devem ser comunicados e integralmente compreendidos com antecedência para que o administrador responsável por certas ações possa exercer o controle prévio. Dispondo de tais informações, o gestor poderá exercer controle no momento de ação (ALMEIDA, 1986).

Devido a tal fragilidade, tais erros resultantes de deficiências ou ausência das funções relacionadas com os sistemas de controle interno, que viciem a realização das suas finalidades, poderão sempre ser levados à responsabilidade dos respectivos administradores, na apreciação e julgamento das suas contas pelos órgãos de controle a que estão sujeitos, como por exemplo, o Poder Legislativo, Tribunal de Contas, Ministério Público ou Judiciário. Há, também, a ação de controle eventual, que pode ser desencadeada pelos cidadãos ou por seus representantes, através da denominada ação de controle de cidadania, cujos instrumentos são a Ação Popular e Ação Civil Pública.

## **5 AUDITORIA GOVERNAMENTAL**

Um sistema eficiente de auditoria governamental busca avaliar a execução dos orçamentos, realizar auditoria sobre a gestão dos recursos públicos sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicas e privadas, apurar os atos ou fatos com indícios de ilegalidade e irregularidade praticados por agentes públicos ou privados na utilização de recursos públicos e, quando for o caso, comunicar à unidade correcional competente para as providências cabíveis.

Como primeiro conceito, pode ser encontrada em Florentino 1979, definição de auditoria como:

O estudo e avaliação sistemáticos de transações, procedimentos, operações e das demonstrações financeiras resultantes. Sua finalidade é determinar o grau de observância dos critérios estabelecidos e emitir um parecer sobre o assunto. Objetiva ainda obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais e normas de contabilidade.

Para Almeida (1996, p 57) “não adianta a administração implantar um excelente Sistema de Controle Interno sem que alguém verifique, periodicamente, se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado no Sistema ou se o Sistema não deveria ser adaptado às novas circunstâncias”.

Sendo assim, tem como finalidade comprovar a legalidade e legitimidade, e avaliar os resultados quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nas unidades da administração pública, bem como a avaliar a aplicação dos recursos públicos.

Como exemplo, observamos a IN-SFC 1/2001, estabelecendo que um dos objetivos fundamentais do Sistema de Auditoria Governamental do Poder Executivo Federal é a

avaliação dos controles internos administrativos implantados pelas unidades ou entidades sob exame. Todavia, para que isso efetivamente ocorra, é necessário que se estabeleça, normativamente, os padrões que serão utilizados para essa avaliação:

Um dos objetivos fundamentais do Sistema de Auditoria Governamental do Poder Executivo Federal é a avaliação dos controles internos administrativos das unidades ou entidades sob exame. Somente com o conhecimento da estruturação, rotinas e funcionamento desses controles, podem os Órgãos/Unidades de Auditoria Governamental do Poder Executivo Federal avaliar, com a devida segurança, a gestão examinada. (SFC 2001, p.67).

Apesar da inegável qualidade desse documento, que é a base conceitual das atividades de auditoria do órgão de controle do poder executivo federal, há que se reconhecer a necessidade de harmonização de conceitos e abordagens às referências mundiais aceitas atualmente, de modo a conceber um modelo lógico que forneça uma abordagem sistemática, organizada e estruturada como base para o desenvolvimento e avaliação de controles internos no setor público.

Segundo Crepaldi (p.407, 2002):

A função da Auditoria como instrumento de controle é hoje unanimemente reconhecida. Um sistema de contabilidade que não esteja apoiado num eficiente controle interno é, até certo ponto, inútil uma vez que não é possível confiar nas informações contidas nos seus relatórios.

Em uma visão mais contemporânea da auditoria, segundo a entidade de classe dos auditores internos, o AUDIBRA (1991, apud SANTANA PINHO, 2007, p.3) a auditoria:

É uma atividade de avaliação independente e de assessoramento da administração, voltada para o exame e avaliação da adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controle, bem como da qualidade do desempenho das áreas em relação às atribuições e aos planos, metas, objetivos e políticas definidos para as mesmas.

Trata-se de uma definição que espelha com propriedade os rumos atuais da auditoria, alcançado ao longo dos anos, de um mero instrumento de análise de conformidade de processos para uma ferramenta de gestão, capaz de prestar assessoramento às organizações, visando ao alcance de seus objetivos.

Em outros termos significa dizer que a auditoria contemporânea assume o papel de ferramenta de gestão independente, apta a prestar assessoramento às organizações, por meio da análise sob a perspectiva do alcance de resultados, avaliando o desempenho à luz de critérios como eficiência e eficácia organizacional.

Apresenta duas vertentes: auditoria tributária/fiscal, realizada pelo Estado sobre o patrimônio privado com a finalidade de identificar e corrigir as atitudes contributivas, principalmente nas áreas dos impostos, taxas e contribuições (INSS, FGTS, IR etc.); auditoria de gestão pública, realizada pelo Estado visando ao controle de sua gestão, observando, além dos princípios de auditoria geral, aqueles que norteiam a administração pública, diga – se moralidade, publicidade, impessoalidade, economicidade e eficiência.

Os atos e fatos da gestão pública trazem em si o dever de prestar contas em decorrência da responsabilidade delegada (accountability), possuindo características próprias e condições peculiares que os distinguem dos atos e fatos da gestão privada.

Constituem objetos do exame de auditoria, entre outros, os sistemas administrativo e operacional de controle interno utilizados na gestão orçamentária, financeira e patrimonial; a execução dos planos, programas, projetos e atividades que envolvam recursos públicos; a aplicação dos recursos transferidos pelo Estado a entidades públicas ou privadas; os contratos firmados por gestores públicos com entidades privadas para prestação de serviços, execução de obras e fornecimento de materiais; os processos de licitação, sua dispensa ou inexigibilidade; os instrumentos e sistemas de guarda e conservação dos bens e do patrimônio sob responsabilidade das unidades da administração direta e entidades supervisionadas; os atos administrativos que resultem em direitos e obrigações para o Poder Público, em especial os relacionados com a contratação de empréstimos internos ou externos e com a concessão de avais (CREPALDI, 2002).

Portanto, a auditoria governamental tem por objetivo examinar a regularidade e avaliar a eficiência da gestão administrativa e dos resultados alcançados, bem como apresentar subsídios para o aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos e controles internos das unidades da administração direta e indireta.

Quanto à competência da auditoria pública faz-se imprescindível a leitura da Constituição Federal de 1988 em seu artigo 70:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e

valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

## 5.1 TIPOS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL

Não obstante os diferentes tipos de auditoria realizados, descreveremos neste estudo apenas aquelas mais comuns no Setor Público, em conformidade com a IN 16/1991 da STN.

### 5.1.1 Auditoria de Gestão

A Auditoria de Gestão objetiva emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, convênios, acordos ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados.

Para tanto é necessário à 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; e 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.

### 5.1.2 Auditoria de Programas

A Auditoria de Programas objetiva acompanhar, examinar e avaliar a execução de programas e projetos governamentais específicos, bem como a aplicação de recursos descentralizados, compreendendo, entre outros, a análise dos demonstrativos e dos relatórios de acompanhamento produzidos com vistas à avaliação dos resultados alcançados e à eficiência gerencial; a verificação da documentação instrutiva e comprobatória, quanto à propriedade dos gastos realizados; e 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 (BOYNTON, 2002).

### 5.1.3 Auditoria Operacional

Já a auditoria operacional consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, dos órgãos ou entidades da administração

pública, programas de governo, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de emitir opinião sobre a gestão. Atua nas áreas afins do órgão/entidade, avaliando a eficácia de seus resultados em relação aos recursos materiais, humanos e tecnológicos disponíveis, bem como a economicidade, eficiência, efetividade e qualidade dos controles internos existentes para gestão dos recursos públicos.

Para o Escritório de Controladoria Geral dos Estados Unidos – GAO (1994, apud ARAÚJO, p.30):

A auditoria operacional é um exame objetivo e sistemático de evidências, com o fim de proporcionar uma avaliação independente do desempenho de uma organização, programa, atividade ou função governamental, no sentido de fornecer informações para melhorar a *accountability* pública e facilitar o processo de tomada de decisões pelos envolvidos na responsabilidade de supervisionar ou iniciar ações corretivas.

#### 5.1.4 Auditoria Contábil

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

## 5.2 NORMAS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL

Normas de auditoria governamental é o conjunto procedimentos que visam orientar, de forma sistemática e racional, a prática da atividade fiscalizadora de estado. Buscam a padronização dos trabalhos de auditoria. As normas, mediante a uniformização da prática, fornecem os balizamentos para o auditor realizar os seus trabalhos.

Ainda segundo William (p.11, 1998):

As normas de auditoria se constituem em regras práticas que visam a orientar o profissional na consecução dos objetivos traçados para determinado trabalho. Por se tratar de serviço que leva à emissão de opinião, por sua vez, de caráter subjetivo, torna-se necessário estabelecer uma razoável padronização, de forma a evitar entre diferentes profissionais opiniões excessivamente díspares acerca de um mesmo objeto de exame.

As Normas de Auditoria Governamental (NAGs) aplicáveis ao controle interno brasileiro baseiam-se na prática internacional e nas normas e diretrizes de auditoria da

Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), do Comitê Internacional de Práticas de Auditoria da *International Federation of Accountants* (IFAC), do *Government Accountability Office* (GAO), do *Institute of Internal Auditors* (IIA) e do seu congênere brasileiro, Instituto dos Auditores Internos do Brasil (AUDIBRA), do Tribunal de Contas da Comunidade Europeia (TCCE) e nas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) para o exercício de auditoria, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Levando em consideração a falta de uma normatividade mais sedimentada, para dar unicidade e mais independência funcional ao sistema de auditoria, foi lançada uma proposta de Instrução Normativa que trata do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (Paint); dos aspectos relativos aos trabalhos de auditoria; e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (Raint).

A iniciativa tem por objetivo adaptar as respectivas normas às melhores práticas nacionais e internacionais de auditoria; identificar lacunas normativas existentes; elaborar um instrumento legal mais eficiente e buscar o aprimoramento e maior integração entre as unidades de auditoria interna da Administração Pública (direta e indireta) e o Ministério de Transparência, Fiscalização e Controle.

## **6 CONCLUSÃO**

Diante da atual conjuntura da administração pública brasileira é necessária cada vez mais uma auditoria governamental eficiente como forma de certificação e auxílio no gerenciamento do erário e patrimônio públicos. Onde contratos, obras, serviços, consignações orçamentárias, empenhos, programas de governo, convênios, subsídios fiscais, subvenções econômicas, amortizações de empréstimos interno e externos, equipamentos e instalações, avais, entre outros, são gerenciados à deriva de um controle interno, sucumbindo aos interesses privados que nos assolam desde outrora.

Vimos que o controle interno da administração pública deve ser desmembrado, evitando poder decisório em excesso nas mãos de um único agente público, como também uma facilitação para a prática de crimes contra a administração pública e infrações administrativas. Investir em auditoria é consolidar uma ferramenta importante de consultoria gerencial, logo, o gestor das contas públicas encontrará suporte para tomadas de decisões que visem contribuir com a economia, regularidade política e social.

Para tanto, uma padronização das normas de auditoria governamental é fundamental. Essa lacuna normativa facilita o descontrole e consequente apodrecimento dos atos administrativos de gerenciamento e execução das políticas públicas. Como consequência, a diferença entre o que é investido e o que é usufruído pela sociedade é cada vez mais colossal.

## **ABSTRACT**

The internal audit of government is the apex of the system of internal control. While internal control is subordinate to the head of the agency or entity, as part of their normal administrative activities, internal audit is not necessarily part of the structure or activities. Internal audit should review government, assess the degree of reliability and control the efficiency and effectiveness of internal controls within the body of the audited entity with any autonomy that the law can assure you, without them getting confused. This study aimed to the activities of internal control and internal audit government, done in various organs and entities of public administration in general. The methodology was restricted to literature search of legal concepts and the results demonstrate that the principles of control are in relation to concepts used by the systematic audits where we serve the Rules and Procedures legally acceptable for the confirmation of effectiveness and transparency of public administration.

**Keywords:** Audit. Internal Audit. Governmental Audit.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. C. AUDITORIA : Um Curso Moderno e Completo. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ATTIE, W. AUDITORIA: Conceitos e Aplicações. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BOYNTON, Willian C. AUDITORIA. 7 ed. São Paulo : Atlas 2002.

BRASIL. CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1998.

CATELLI, A. CONTROLADORIA: uma abordagem da gestão econômica – GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CREPALDI, S. A. AUDITORIA CONTÁBIL: teoria e prática. 4ª edição. São Paulo: Atlas, 2007.

DEC – LEI n° 200 de 25.02.67

DI PIETRO, M. S. Z. DIREITO ADMINISTRATIVO. 16ª ed., São Paulo: Atlas, 2016.

FLORENTINO, A. M. AUDITORIA CONTÁBIL: com uma introdução abrangendo normas técnicas de contabilidade e controles contábeis. Fundação Getulio Vargas. 3ª ed. Rio de Janeiro, 1979.

GRAMELICH, J. A. A CONTABILIDADE E O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NA GESTÃO DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL. Universidade Federal do Espírito Santo – ufes. Vitória: 2006.

MEIRELES, H. L. A. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E OS SEUS CONTROLES. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, 1990.

Miguel, L. F. IMPASSES DA ACCOUNTABILITY: Dilemas e Alternativas da Representação Política. Revista de Sociologia e Política. Curitiba, UFPR, n.25.2005

MEIRELLES, H. L. *DIREITO ADMINISTRATIVO BRASILEIRO*. 29. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

Marçal, J. F. Normas Brasileiras de Contabilidade.

NBCT – 12, DA AUDITORIA INTERNA. Disponível em <http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t12.htm> >. Acesso em 25 de Maio de 2016

Sá, A. L. CURSO DE AUDITORIA. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2002.