

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

LEANDRO LOBATO CAMARGO

**AUDITORIA GOVERNAMENTAL: AGREGANDO VALOR À GESTÃO
PÚBLICA.**

PORTO ALEGRE

2013

LEANDRO LOBATO CAMARGO

**AUDITORIA GOVERNAMENTAL: AGREGANDO VALOR À GESTÃO
PÚBLICA.**

**Trabalho de conclusão apresentado ao
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da
faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS –
Universidade Federal do Rio Grande do Sul**

Orientadora: Prof^ª. MSc. Leticia Medeiros da Silva

PORTO ALEGRE

2013

RESUMO

A administração pública é responsável pela gestão de tudo aquilo que corresponde às necessidades públicas e são de interesse da sociedade. No entanto, o desvio a esses interesses em função da obtenção de vantagens pessoais ou partidárias muitas vezes está ligado a escândalos de corrupção. Sendo assim, o objetivo desse trabalho foi analisar a Auditoria Governamental como peça chave de transparência da gestão pública, de combate à corrupção no Brasil, sendo, portanto, uma ferramenta que agrega valor à gestão pública. O presente trabalho, quanto aos procedimentos metodológicos, enfoca uma abordagem qualitativa e bibliográfica, em que, a partir de referências já publicadas, se analisa e discute o tema de acordo com o objetivo. E a natureza da pesquisa é a básica, não tendo aplicação de uma prática, mas sim gerando conhecimentos novos úteis para o avanço da ciência. A partir dessa pesquisa pôde-se concluir que a auditoria governamental é de importante para o setor público, pois colabora para a evidenciação de erro, omissão ou fraude, salvaguardando o patrimônio da entidade, bem como auxilia o administrador na tomada de decisões, por meio de relatórios, tornando-se uma ferramenta valiosa que agrega valor à gestão pública.

Palavras-Chave: auditoria governamental, corrupção, transparência.

ABSTRACT

The public administration is responsible for managing the all that meets public needs and are of interest to society. However, the deviation due to these interests of obtaining personal advantages or party is often linked to corruption scandal. Thus, the aim of this work is to analyze the Government Auditing as key transparency of public management, combating corruption in our country, therefore, a tool that adds value to public management. The present work, about the methodological procedures, focuses on a qualitative approach, developing concepts, ideas and understandings from data. The research is bibliographical, in which, as of references previously published, it analyzes and discusses the theme according with the objective. And the nature of the research is basic, not having a practical application, but generating new knowledge useful for the advancement of science. From this research it can be concluded that the government audit is of fundamental importance in public sector, because contributes to the evidenciation error, omission or fraud, safeguarding the equity of entity as

well as assists the administrator in making decisions by means of reports, becoming one valuable tool that adds value public management.

Key-words: government audit, corruption, transparency.

1. INTRODUÇÃO

A administração contemporânea tem primado pela busca da satisfação dos seus usuários e maximização dos resultados. Usando uma terminologia mais técnica, pode-se dizer que a administração busca uma melhor organização e qualificação das despesas públicas, assim como, o aumento e melhoria da arrecadação das receitas, isto é, a busca de um equilíbrio financeiro das contas governamentais; só dessa forma que o estado pode partir para um desenvolvimento sustentável.

A corrupção não é algo novo, porém, tornou-se, nos últimos tempos, assunto frequente nos meios de comunicação, com escândalos em todos os escalões do estado, não importando o cargo ou esfera de governo. Os desvios, as fraudes, as omissões e os erros já viraram rotina nas ações estatais, fazendo da imagem da administração pública brasileira, seja em nível nacional, seja internacional, motivo de desmoralização e vergonha.

Como a Administração pública tem o dever de prestar contas à sociedade, sobre seus programas e ações, o estado viu-se obrigado a tomar um novo rumo, que é a valorização da gestão responsável, que tem como pilares o planejamento, a transparência e o controle das ações governamentais. Para que tal Gestão funcione, foram criadas leis de apoio, como a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei complementar nº 101/2000), a Lei da Transparência (Lei complementar nº 131/2009) e a Lei de Improbidade Administrativa (Lei ordinária nº 8429/1992). Tais leis garantem medidas a serem tomadas por pessoas que gerem recursos públicos, assim como uma ampla divulgação de tais medidas. Com a necessidade de se divulgar as ações estatais, criou-se a necessidade de examinar se tais divulgações possuem informações relevantes e fidedignas, e é nesse ponto que se insere a Auditoria Governamental.

A auditoria Governamental é uma técnica contábil que tem como objetivo avaliar a gestão pública, tanto na aplicação de recursos públicos, como na correção de dados influenciados por erro ou fraude. Essa técnica desenvolve análises, estabelecidas em normas e procedimentos estabelecidos por órgãos representantes da profissão de auditor, que visam

avaliar a credibilidade das informações contábeis-financeiras, assim como, sanar possíveis distorções relevantes, dessa forma, a auditoria pública pode agregar valor à gestão estatal e tornar-se uma ferramenta de combate à corrupção.

Nesse contexto, o problema de pesquisa estabelecido para o estudo é: **a auditoria Governamental pode ser a peça chave para a transparência e adequação do uso de recursos públicos e, assim, ser uma ferramenta de combate à corrupção?** Para responder a essa questão este trabalho traz como principal objetivo realizar uma revisão histórica, conceitual e metodológica sobre Auditoria Governamental e após, buscar entendê-la como peça chave de transparência da gestão pública, bem como, ferramenta agregadora de valor e de combate à corrupção no setor público.

Este trabalho se divide em 6 capítulos. No capítulo 1 apresenta-se a introdução com o problema de pesquisa e o objetivo. O capítulo 2 traz o referencial teórico abordando a administração no contexto público e a auditoria governamental. No capítulo três fala-se sobre os procedimentos metodológicos utilizados. No capítulo 4 se faz uma análise de toda a teoria abordada tentando responder o problema de pesquisa. O capítulo 5 traz as considerações finais e o 6, as referências.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo apresenta os temas que englobam a administração pública e a auditoria governamental, de forma a embasar o estudo para se responder ao problema de pesquisa proposto. Nesse contexto, o capítulo traz: “administração no contexto público, gestão pública, leis fiscais, corrupção na função pública e auditoria governamental, em que será abordado histórico, conceito, classificação, finalidade e o processo de auditoria”.

2.1 ADMINISTRAÇÃO NO CONTEXTO PÚBLICO

A administração pública trabalha com a gestão de tudo aquilo que corresponde às necessidades públicas e que possa satisfazer os interesses da sociedade. Ou seja, assegura, como sua premissa fundamental, que os interesses dos cidadãos sejam respeitados e organizados de forma que o dinheiro de seus tributos seja revertido em bens públicos ao alcance de todos.

De acordo com Meirelles (1998, p. 43-44):

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

Os poderes Executivo, Legislativo e também o Judiciário praticam atos administrativos e exercem função administrativa. A administração pública tem sua estrutura político-administrativa em qualquer das esferas, ou seja, União, Estados, Municípios e Distrito Federal, e é dividida em administração direta e indireta. A administração pública direta, também chamada de centralizada, é aquela exercida diretamente pela União, Estados e Municípios os quais se utilizam de ministérios, secretarias, departamentos e outros órgãos, apresentando, assim, uma estrutura eminentemente piramidal. Já a administração pública indireta ou descentralizada é exercida por outras pessoas jurídicas que não se confundem com os entes federados, criadas pelos mesmos, a saber: autarquias, fundações públicas, empresas públicas, sociedades de economia mista, associações públicas.

Como regra geral, a Administração direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, Estados, Distrito Federal e Municípios estão submetidas a princípios constitucionais, sendo

eles, entre outros, moralidade, publicidade, legalidade, impessoalidade e eficiência, conforme Artigo 37 da CF/88.

O principal objetivo da administração pública é atender ao interesse público. Para atender a este objetivo é necessário administrar os interesses da coletividade pautando-se em princípios éticos e em modelos e práticas de gestão com foco no cidadão e comprometidas com a busca pela eficiência e qualidade.

A qualidade da atuação do estado é uma preocupação crescente da sociedade em geral. Assim, é necessário que a administração pública crie mecanismos para aprimorar suas práticas, fortalecer sua imagem, buscar legitimação e com isso, gerar credibilidade para a sociedade. Isso pode ser feito a partir de uma gestão responsável que faz o bom uso do dinheiro público, o qual vem do recolhimento de impostos. Nesse contexto, o estímulo à transparência pública é um dos objetivos essenciais da moderna Administração Pública. A ampliação da divulgação das ações governamentais a milhões de brasileiros, além de contribuir para o fortalecimento da democracia, prestigia e desenvolve as noções de cidadania.

2.2 GESTÃO PÚBLICA

O termo Gestão representa, de forma simplificada, o ato de gerir ou administrar. Administrar, por sua vez, é planejar, organizar, dirigir e controlar as organizações, fazendo as ações acontecerem, visando atingir os objetivos estabelecidos. O termo “gestão pública” está ligado diretamente à administração e, por consequência, à ideia de planejamento, direção, organização e controle, neste caso, de instituições de natureza pública. A gestão fiscal responsável é uma expressão síntese que diz respeito à gestão financeira e patrimonial das entidades públicas, com senso de responsabilidade e fiel observância dos preceitos constitucionais e legais (BUGARIM, *et al.*, 2011)

A gestão é de fundamental importância para o aumento da eficiência das ações governamentais, porque busca a melhoria da prestação dos serviços à população e não apenas seus processos burocráticos internos, sem impactos significativos para a sociedade. Isso é praticamente um consenso mundial, é justamente o que aponta o amplo movimento que se observa em quase todos os países, no sentido da reforma e modernização do Estado, buscando assim formar um novo conceito de gestão pública.

Um modelo de gestão é necessário para atender as necessidades da sociedade, a fim de que todas as atividades da administração pública sejam executadas de forma correta e satisfatória, aproximando-se do modelo executado em grandes empresas privadas. Devem-se levar em consideração as dimensões de pessoas, estruturas, processos, projetos e estratégias, que são absolutamente interdependentes, possuindo uma clara relação de causa e efeito entre elas. Uma gestão estratégica voltada para o desempenho do desenvolvimento e para a melhora sustentável dos resultados do país é um ponto chave na administração pública.

Nesse contexto, deve-se refletir sobre como, gestores e servidores públicos, podem atuar para buscar maior eficiência. Visto que o Brasil tem um gasto elevado e censurável de seu dinheiro público, segundo Hilario (2009 *apud* RIBEIRO, 2008), a maior eficiência do gasto público é uma condição necessária para que o Brasil possa obter mais crescimento econômico, menor desigualdade, mais oportunidades de trabalho, menos violência e uma vida mais longa e recompensadora para sua população. Fica, então, estabelecida a necessidade de racionalizar e controlar o gasto público no País. Com o advento das leis fiscais uma gestão responsável vem ganhando força na sociedade, tornando-se uma forma de controlar o gasto elevado do dinheiro público.

2.3 LEIS FISCAIS

A legislação vem estabelecendo, ao longo de décadas, centenas de benefícios e incentivos fiscais para os diversos setores da sociedade. Com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a gestão fiscal responsável ganha, paulatinamente, corpo e força. No entanto, se faz necessário ainda uma longa caminhada para atingir o sucesso na gestão pública com responsabilidade.

A vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, abre perspectivas para uma nova fase na administração pública brasileira. A sociedade espera que a partir de então a eficiência e a racionalidade substituam aquelas velhas e perniciosas práticas, que por muito tempo marcaram a imagem dos homens públicos neste País, contribuindo para o descrédito das instituições que simbolizam a democracia e o estado de direito. Exemplos desse passado que todos os brasileiros querem mudar são os gastos sem propósitos claros, carentes de qualquer planejamento objetivo e competente; o endividamento para muito além de limites toleráveis e a má gestão de recursos, em despesas não condizentes com as atividades finalísticas do Estado; o dinheiro público desviado através de esquemas de fraudes e corrupção, que prosperaram de forma quase sempre impune, pelo País afora.

Sendo assim, essa lei destina-se a regulamentar a Constituição Federal, na parte da Tributação e do Orçamento (Título VI), cujo Capítulo II estabelece as normas gerais de finanças públicas a serem observadas pelos três níveis de governo: federal, estadual e municipal.

A Lei Complementar 131, de 27 de maio de 2009, alterou a redação da Lei de Responsabilidade Fiscal no que se refere à transparência da gestão fiscal, inovando ao determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Conforme definido pela LC 131, todos os entes possuem obrigação em liberar ao pleno conhecimento e acompanhamento da sociedade, em tempo real, informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público. Essas informações precisam estar disponíveis na rede mundial de computadores, não necessariamente em um Portal da Transparência, contudo, considerando as boas práticas, é desejável concentrar as informações em um só local.

Outra lei importante nesse contexto é a Lei Ordinária nº 8429/1992, mais conhecida como Lei de Improbidade Administrativa, que dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional, vem sendo utilizada em todo o País para a responsabilização de milhares de autoridades federais, estaduais e municipais que tenham dilapidado o erário, cometido atos de corrupção, desviado recursos públicos, enfim, que tenham atentado contra a probidade na Administração Pública.

A administração pública está vinculada ao cumprimento da lei e ao atendimento do interesse público, objetivos maiores do Estado de Direito. Para que isso aconteça, é necessário que o Estado estabeleça mecanismos para impor e verificar o seu cumprimento.

2.4 CORRUPÇÃO NA FUNÇÃO PÚBLICA

A corrupção caracteriza-se por, pelo menos, três elementos: um acordo para violação de regras, ganhos individuais em detrimento do ganho coletivo e dissimulação (SPADINGER, 2011). Com base no Portal da Transparência (www.portaldatransparencia.gov.br), a corrupção pode ser definida como o abuso de uma função pública para fins privados.

O fenômeno da corrupção existe desde a pequena propina recebida por um servidor ou funcionário público até o superfaturamento de grandes obras. Dessa forma, afeta a

sociedade com um todo, pois o uso dos recursos estabelecidos para os programas de governos são escassos e qualquer desvio prejudica em efeito cascata as atividades de estado, deixando de ser um problema isolado.

Os meios de comunicação divulgam com frequência denúncias de corrupção ocorridas na Administração Pública, do tipo: máfia dos fiscais, máfia dos juízes, máfia do orçamento, roubo de milhões por certo juiz, cobrança de propinas, pessoas ou instituições se apropriando de dinheiro público, entre outros (OLIVEIRA, 2004). Muitos são os focos e abordagens aos quais estão inseridos a questão da corrupção. Cada vez mais, os interesses particulares sobrepõem-se aos da sociedade.

Na esfera política sempre houve, e continua presente, o apadrinhamento para se obter a dita governabilidade. Os interesses pessoais e partidários tomam maior interesse aos da sociedade em geral. Ocorrem as brigas pelos cargos públicos, comissionamentos e outras benesses em todos os níveis de governo (Municipal, Estadual e Federal), e isso é comum e torna a política uma vergonha para a população e um obstáculo para o cumprimento dos objetivos fundamentais da administração pública.

No Brasil, conforme as palavras de Silva (1999), a corrupção é dramática, podendo-se ilustrar essa afirmação apenas com o caso Collor e o escândalo do orçamento, para não citar outros tantos, mais recentes. Conforme menciona Caminha (2003), a corrupção, que já era intensa durante a Ditadura e prosseguiu com a abertura democrática, parece que se institucionalizou no Governo Collor, prosseguiu nas gestões de Fernando Henrique e, ao que tudo indica, continua presentemente.

Diversos casos de corrupção em nosso país são noticiados diariamente. Um exemplo recente da corrupção política no Brasil é o escândalo do mensalão, que teve início em 2005 e que ainda não se tem um desfecho, o que torna a situação mais grave, por aparentar que estamos em um país em que prospera a impunidade.

Em 2007, noticiado na revista Veja, edição 2031 (CABRAL; BRITO, 2013) a CPI do apagão aéreo mostrou mais uma vez que a praga da corrupção está na raiz de praticamente tudo o que existe de errado na administração pública. Em apenas quatro anos, 500 milhões de reais foram desviados das obras dos principais aeroportos do país. Esta mesma revista apresentou os principais escândalos de corrupção nacionais, incluindo escolas, saúde, alimentação e política.

No âmbito administrativo também temos inúmeras queixas, denúncias e escândalos. Como exemplo podemos citar a indústria de multas de trânsito em diversas cidades, desvio de verbas através de falsas ONGs, fiscais corruptos, indústria das diárias, licitações fraudulentas, entre tantas outras situações que não param por aí.

Enquanto nos governos não existirem mecanismos de controle, ou estes forem internos e pouco claros, além do sistema de prestação de contas ou fiscalização ser pequeno ou inexistente, no qual as informações não são transparentes, a corrupção na administração pública estará infinitamente presente na sociedade.

O Brasil é o país com um dos mais elevados índices de corrupção, segundo *World Economic Forum*. No entanto, existem autores que dizem que o Brasil não representa um país corrupto, contudo, ele é mal auditado (KANITZ, 2013). Nesse contexto, uma melhor transparência na gestão pública tem sido buscada. A contabilidade e auditoria governamental são áreas que auxiliam nesse processo evolutivo.

2.5 AUDITORIA GOVERNAMENTAL

A administração pública está vinculada ao cumprimento da lei e ao atendimento do interesse público, objetivos maiores do Estado de Direito. Para que isso aconteça, é necessário que o Estado estabeleça mecanismos para impor e verificar o seu cumprimento. Auditorias e inspeções são formas de fiscalização com o fim de dar efetividade ao controle da administração pública, no que tange a gestão dos recursos públicos.

Carvalho Neto *et al.*, (2011), conceitua Auditoria como o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal, conceito esse adotado pela Controladoria-Geral da União.

No setor público, a Auditoria governamental nasce pela necessidade de enfrentar a crescente corrupção que envolve a burocracia dos governos contemporâneos nos países do mundo inteiro. Para tanto é necessário entender como essa ferramenta atua, seu conceito, reais objetivos, tipos, procedimentos e técnicas, metodologias e seu surgimento e desenvolvimento, a fim de agregar valor à gestão pública.

As normas gerais de auditoria, ou normas de auditoria geralmente aceitas são muito semelhantes em todos os países em todas as entidades de auditoria, assumindo caráter legal nos regulamentos editados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a exemplo podemos citar as normas gerais do GAO (Controladoria Geral dos Estados Unidos), Intosai (Organização Internacional de EFS – Entidades Fiscalizadoras Superiores), IIA/Audibra, CGU (Controladoria Geral da União) e TCU (Tribunal de Contas da União).

Elas têm a função de estabelecer os princípios e regras fundamentais para que o auditor e a organização de auditoria possam desempenhar a sua missão com ética e competência.

Trazem elementos em relação à entidade de auditoria: independência, inclusive financeira (autonomia); poderes de investigação e auditoria; relacionamento com clientes de auditoria e auditados; emissão de manuais, guias e instruções para padronização dos trabalhos; políticas e procedimentos de recrutamento e desenvolvimento de pessoal; políticas e procedimentos de controle e garantia de qualidade.

Em relação à pessoa do auditor: independência, objetividade e imparcialidade; integridade e comportamento ético; competência e desenvolvimento profissional; confidencialidade; cautela e zelo profissional. E em relação à atividade ou ao processo de auditoria: normas relativas à execução dos trabalhos (de modo geral, e não em relação a tipos específicos); normas relativas à comunicação dos resultados: relatório e/ou parecer.

Essas normas têm natureza geral e, por não serem específicas, aplicam-se a todos os aspectos da função de auditoria e abrangem todos os tipos de trabalho. Em síntese, as normas gerais de auditoria de todas as instituições deixam claro que para realizar um trabalho de auditoria que alcance e mantenha a segurança, a confiança e a credibilidade requeridas junto à sociedade e ao público em geral, é necessário que tanto a entidade de auditoria como os auditores sejam independentes em relação às entidades auditadas.

O interesse público deve ser o elemento balizador da atuação. A integridade, a imparcialidade e a objetividade devem estar presentes como elementos indispensáveis para que o julgamento profissional seja irretocável, assim como, o trabalho deve ser desenvolvido por auditores que tenham competência profissional e que eles devem manter essa competência por meio do desenvolvimento profissional. O uso e a proteção das informações obtidas no exercício da auditoria devem ser resguardados por sigilo profissional e as normas de auditoria

devem ser conhecidas e seguidas. Por fim, a garantia de qualidade dos trabalhos de auditoria é um elemento essencial para manter confiança, credibilidade e respeito público aos seus resultados.

Para exemplificar, abaixo é mostrado duas portarias do TCU que tratam da auditoria governamental:

- Portaria TCU 280/2010, Normas de Auditoria do TCU;
- Portaria TCU 144/2000, Manual de Auditoria Operacional;

A portaria 280/2010, traz a atribuição do TCU de monitorar as relações de *accountability* que se estabelecem entre os administradores públicos e o Congresso Nacional e, em última instância, os cidadãos que delegam os recursos e poderes para que o Estado execute as ações que atendam a vontade geral de realização do bem comum.

As normas de auditoria da Intosai conceituam a *accountability* pública como a obrigação que têm as pessoas ou entidades às quais se tenham confiado recursos, incluídas as empresas e corporações públicas, de assumir as responsabilidades de ordem fiscal, gerencial e programática que lhes foram conferidas, e de informar a quem lhes delegou essas responsabilidades. E, ainda, como obrigação imposta, a uma pessoa ou entidade auditada de demonstrar que administrou ou controlou os recursos que lhe foram confiados em conformidade com os termos segundo os quais lhe foram entregues (TCU, 2013).

A auditoria governamental realizada pelo TCU é um elemento primordial para assegurar e promover o cumprimento do dever de *accountability* que os administradores públicos têm para com a sociedade e o Parlamento, dado que a Constituição lhe atribuiu à missão explícita de examinar, como instituição independente de controle, as ações governamentais, cobrar explicações, impor penalidades e limites aos agentes estatais quando exercerem atividades impróprias ou em desacordo com as leis e os princípios de administração pública.

A portaria TCU 144/2000 tem como objetivo definir princípios e padrões que orientem a realização e o controle de qualidade das auditorias operacionais a cargo das unidades técnicas do Tribunal.

Existem diversas normas, que trazem os procedimentos de todas as etapas de uma auditoria, apresentando a estrutura, os requisitos a abordar, o conteúdo, as declarações a ser

dadas, enfim, a auditoria e como realizá-la, seus objetivos e suas conclusões, estão todas descritas em normas.

2.5.1 HISTÓRICO DA AUDITORIA

O surgimento e a evolução das práticas de auditoria é um assunto bastante discutido pelos estudiosos. Muito embora sua origem seja imprecisa, há indícios na literatura de sua prática antes de Cristo (OLIVEIRA, 2010) e o impulso mais significativo para o seu desenvolvimento pode ser atribuído à Inglaterra, dada a potência econômica desse país desde a época das colonizações, e que se tornaria, séculos depois, o berço do capitalismo com a Revolução Industrial (CARVALHO NETO, *et al.*, 2011).

Séc. XVI e VI A.C.: na Índia, o Código de Manu faz referências à ordem administrativa, principalmente às finanças públicas, nas quais se vislumbra nitidamente a presença de funções de auditoria pública. Na Suméria, 2.600 A.C., proprietários mandavam conferir o rendimento de seus bens confiados a terceiros (CARVALHO NETO, *et al.*, 2011).

Na França, no séc. II, os barões realizavam a leitura pública das contas de seus domínios, na presença de funcionários designados pela Coroa. No império Romano, ocorria à nomeação de altos funcionários que eram cometidos de supervisionar as operações financeiras de seus administradores provinciais e lhes prestar contas verbalmente. Talvez daí tenha surgido a palavra auditoria, que tem origem no latim, *audire*, e significa ouvir (CREPALDI, 2004).

Na Inglaterra, no reinado de Eduardo I, ele próprio mandava verificar as contas do testamento de sua falecida esposa. Além disso, outorgava direito aos barões para nomear seus representantes oficiais. A aprovação destes auditores era atestada em documentos que constituíram os primeiros relatórios de Auditoria, denominados, “*Probatur sobre as Contas*”. Documentos atestam, ainda, que o termo auditor originou-se no final do século XIII, na Inglaterra, sob o poder deste rei que mencionava o termo auditor sempre que se referia ao exame das contas, alegando que se essas não estivessem corretas, iria punir os responsáveis (CREPALDI, 2004).

Os primeiros órgãos de controle governamental surgiram na França, em 1318, e Inglaterra, em 1314- embriões da *Courdês Comtese do National Audit Office* (CARVALHO NETO, *et al.*, 2011). Inglaterra, fiscalização das receitas públicas e do tesouro (conferência de

valores monetários arrecadados e verificação da capacidade financeira dos cidadãos em função do elevado apetite do trono pelos gastos na corte) (CRUZ, 1997).

A origem e evolução da auditoria no Brasil são relacionadas às expedições marítimas dos séculos XV e XVI, realizadas, sobretudo por Portugal e Espanha. Os navios portugueses trouxeram para as nossas terras um conhecimento já então em prática na Europa. Ressalva-se, também, que os povos indígenas, a seu modo, já praticavam algum tipo de controle sobre o resultado de suas operações. No entanto, a concepção atual de auditoria teve início na década de 1940, com a vinda das multinacionais. Desta forma, aquilo que já era prática recorrente na Europa e nos Estados Unidos passa a ser utilizado nas empresas aqui instaladas, difundindo-se assim a auditoria, com participação relevante do poder público, mediante as sucessivas legislações, estabelecendo a obrigatoriedade da auditoria e disciplinando sua prática (OLIVEIRA, 2010).

Nota-se neste primeiro momento de surgimento e consolidação da auditoria, a preocupação era eminentemente com a detecção de fraudes, levando-se muito tempo ainda até que se percebesse o caráter estratégico da auditoria para as organizações, como ferramenta otimizadora de resultados.

2.5.2 CONCEITO DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL

Considera-se a auditoria governamental uma especialização dentro do campo da auditoria, pois apesar de seguir princípios e normas técnicas, apresenta peculiaridades na aplicação e sistemática específica.

O conceito *lato sensu* de auditoria é (CARVALHO NETO *et al.*, 2011, p. 25):

O exame independente e objetivo de uma situação ou condição, em confronto com um critério ou padrão preestabelecido, para que se possa opinar ou comentar a respeito para um destinatário predeterminado.

Cook e Winkle (1981, *apud* CHAVES, 2009, p.13), trazem como conceito de auditoria:

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.

De acordo com o Instituto de Auditores Internos do Brasil (AUDIBRA, 1991, *apud* SANTANA PINHO, 2007, p. 3):

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.

A auditoria, há tempos, é um instrumento que visa avaliar um processo com a finalidade de estimar uma situação e emitir uma opinião, não apenas à detecção de erros e fraudes, mas também apresentando sugestões de medidas preventivas e corretivas. É um elemento de auxílio à gestão, de forma sistemática, documentada e independente, sendo essa informação geradora de um produto a ser encaminhado a um destinatário interessado.

Na esfera pública, recebe a denominação de auditoria governamental. Para Chaves (2009, p. 18):

A auditoria é o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de uma importante técnica de controle do Estado na busca da melhor alocação de seus recursos, não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão, mas, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos, além de destacar os impactos e benefícios sociais advindos.

Auditoria governamental, em Braga (2011 *apud* Brasil 2010b, p. 11), estudo da associação dos Tribunais de Contas assim a conceitua:

Auditoria governamental: exame objetivo, sistemático e independente, pautado em normas técnicas e profissionais, efetuado em entidades estatais e paraestatais, funções, subfunções, programas, projetos, atividades, operações especiais, ações, áreas, processos, ciclos operacionais, serviços, sistemas e na guarda e aplicação dos recursos, em relação aos aspectos contábeis, orçamentários, financeiros, econômicos, patrimoniais e operacionais, assim como acerca da confiabilidade do sistema de controle interno, por servidores públicos integrantes do quadro permanente das EFs, denominados de profissionais de auditoria governamental, através de levantamentos de informações, análises imparciais, avaliações independentes e apresentação de informações seguras, devidamente consubstanciadas em provas, segundo os critérios de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, ética e preservação do meio ambiente, além de observar a probidade administrativa e a responsabilidade social dos gestores da coisa pública.

Como já foi exposta anteriormente, a controladoria geral da União conceitua auditoria como (CARVALHO NETO *et al.*, 2011):

Conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal.

Na esfera pública, todos os conceitos importam para o uso adequado dos recursos públicos e o cumprimento dos princípios constitucionais. Verifica-se assim, que a auditoria governamental é uma ferramenta de enorme importância para a melhoria dos processos de transparência, trazendo inúmeras possibilidades e ganhos para a gestão pública.

Cabe então, aplicar esses conceitos, fundamentar uma metodologia de trabalho, para possibilitar o desenvolvimento de competências, de melhorias contínuas e de uma excelência na fiscalização. Assim a administração pública brasileira se constituirá de comprometimento e profissionalismo.

2.5.3 CLASSIFICAÇÃO DA AUDITORIA

A auditoria de gestão pública classifica-se nas duas vertentes contidas na expressão que traduz a missão dos órgãos de controle interno e externo: “zelar pela boa e regular aplicação dos recursos públicos”. A diversidade de objetos, a multiplicidade de objetivos e a abrangência do campo de atuação, configuram a auditoria governamental como um vasto campo de estudos e práticas, cuja abordagem exige sua decomposição em diversas classificações (CARVALHO NETO, *et al.*, 2011).

Dentro das duas vertentes maiores da auditoria de gestão pública (operacional e conformidade), diversas outras classificações são adotadas para melhor caracterizar os trabalhos de auditoria, tais como as baseadas na vinculação da entidade de auditoria, no tipo de objeto auditado, na forma de execução e até outras classificações próprias são adotadas em função de disposições regimentais da entidade de auditoria. (CARVALHO NETO, *et al.*, 2011)

Pela auditoria operacional, ou de desempenho, tem-se uma avaliação da eficácia da entidade em cumprir seus objetivos, programas e metas, e da eficiência, economicidade e legalidade na administração de seus recursos. Já a auditoria de regularidade (conformidade ou legalidade) diz respeito aos atos de gestão praticados e trabalha com os critérios de legalidade e legitimidade.

Também, no setor público brasileiro, utilizam-se os termos “controle interno” e “controle externo”. O controle externo ocorre quando o órgão controlador não integra a estrutura do órgão controlado. É também o controle de um Poder sobre o outro, ou da administração direta sobre a indireta. O controle interno administrativo, que não deve ser confundido com o sistema de controle interno de cada Poder, é o que integra os próprios

processos organizacionais do órgão/entidade. É a forma que a administração possui para verificar os próprios atos, no sentido de se ater aos princípios da legalidade e da supremacia do interesse público.

2.5.4 FINALIDADE DA AUDITORIA

A auditoria tem como finalidade comprovar a legalidade e legitimidade e avaliar os resultados, quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial das unidades da administração direta e entidades supervisionadas da administração pública, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, dando suporte ao pleno exercício da supervisão ministerial, conforme a IN 16/1991 da Secretaria do Tesouro Nacional.

Além disso, o Senado Federal traz em seu site (www.senado.gov.br) que a auditoria governamental tem como finalidade dar suporte ao exercício pleno da supervisão ministerial, através das seguintes atividades básicas:

- a) Examinar a observância da legislação federal específica e normas correlatas.
- b) Avaliar a execução dos programas de governo, dos contratos, convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres;
- c) Observar o cumprimento, pelos órgãos e entidades, dos princípios fundamentais de planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle;
- d) Avaliar o desempenho administrativo e operacional das unidades da administração direta e entidades supervisionadas;
- e) Verificar o controle e a utilização dos bens e valores sob uso e guarda dos administradores ou gestores;
- f) Examinar e avaliar as transferências e a aplicação dos recursos orçamentários e financeiros das unidades da administração direta e entidades supervisionadas; e
- g) Verificar e avaliar os sistemas de informações e a utilização dos recursos computacionais das unidades da administração direta e entidades supervisionadas.

2.5.5 PROCESSO DE AUDITORIA

É possível enxergar a auditoria como um processo que transforma as informações encontradas em achados, propostas de ações corretivas e outras informações com valor agregado. As etapas, planejamento, execução e relatório, não diferem entre os tipos de auditoria. A figura a seguir resume de forma simplificada o processo de auditoria.

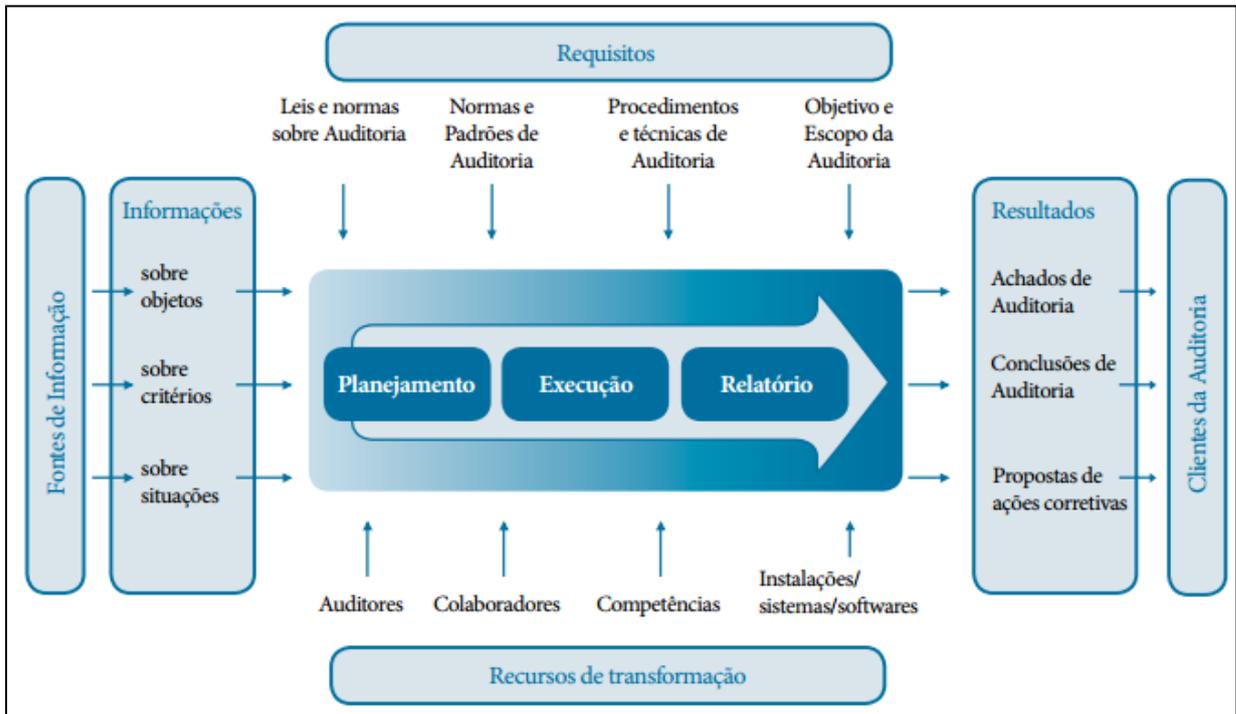


Figura 1. Processo de auditoria.

Fonte: (CARVALHO NETO, *et al.*, 2011, p. 56)

Para tanto, esse processo deve ser metódico e muito planejado e deve ser cuidadosamente documentado. Há a necessidade de uma padronização dos métodos utilizados para executar as auditorias, estabelecendo procedimentos definidos que se deve seguir e documentar, sempre de forma clara e objetiva. Como é citado no conceito de auditoria, o processo deve ser independente, imparcial e objetivo, por pessoas (auditores) com a mente livre de vieses (ceticismo profissional). Os critérios o qual o auditor faz seus julgamentos e opiniões devem vir de um referencial, seja técnico, operacional ou normativo. O relatório final, deve apresentar o achado ou constatação, mostrando a situação encontrada, e se houve discrepância ou não, com os critérios preestabelecidos, os quais devem ser apresentados juntamente. Por fim, o auditor apresenta suas propostas e conclusões.

O processo de auditoria é então dividido em três fases, planejamento, execução e relatório. Na fase de planejamento ocorre o levantamento dos dados relativos à situação do órgão/entidade a ser auditada, como, missão institucional, objetivos, políticas, diretrizes e

ações implementadas. Na visão geral, essa fase será procedida do levantamento de informações internamente à Secretaria de Controle Interno – Ciset – e de levantamento in loco no órgão/entidade auditados.

A execução é o momento em que se realiza a auditoria propriamente dita. Fase em que o auditor examina minuciosamente o objeto da auditoria, lançando mão de variadas técnicas para melhor conhecê-lo e verificar a sua conformidade ou não segundo parâmetros previamente definidos, para que desta forma possa obter elementos suficientes para elaborar o seu relatório de auditoria. Em outras palavras, é a fase de aplicação dos procedimentos de auditoria, objetivando a obtenção de provas ou evidências que deverão constar no relatório de auditoria. É nesse estágio que o auditor realiza fundamentalmente seus exames (ARAÚJO, 2006).

A fase de execução da auditoria governamental é marcada como o principal momento em que, como consequência da aplicação dos procedimentos de auditoria, da utilização das técnicas e da análise da documentação comprobatória dos atos de gestão, são obtidos os achados de auditoria. O achado de auditoria é a descoberta feita pelo auditor que caracteriza, como regra geral, impropriedades e irregularidades praticadas pelos agentes da unidade auditada.

As técnicas de auditoria são maneiras que o auditor obtém e processa informações com vistas a formular o escopo do trabalho na fase de planejamento e identificar evidências para o seus achados na fase de execução.

Geralmente as técnicas são classificadas de acordo com o tipo de evidência que produzem. As mais comuns são, segundo Carvalho Neto (2011): inspeção física, observação direta, exame documental, circularização, mapa de processos, entrevista, indagação escrita, conferência de cálculos, conciliação, análise de contas, revisão analítica, extração eletrônica de dados e cruzamento eletrônico de dados.

O relatório é o produto final e o mais importante do processo de auditoria. Ele comunica o que a equipe examinou, o que encontrou e o que propõe em decorrência dos achados. É com base no relatório de auditoria e no relatório e voto do ministro-relator (no caso da União) que o Tribunal delibera e são feitas as comunicações aos gestores e aos órgãos auditados, ao Congresso Nacional e à sociedade. Isso faz pensar sobre a importância de

construir um relatório com qualidade, de modo a atender as necessidades de todo esse público.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para responder o problema de pesquisa levantado anteriormente será utilizada uma pesquisa de natureza básica, pois tem como objetivo gerar conhecimentos novos, úteis para o avanço da ciência, sem aplicação uma prática prevista, envolvendo verdades e interesses universais (SILVA e MENEZES, 2005).

Do ponto de vista de seus objetivos a pesquisa é exploratória e, conforme Gil, 1991, visa a proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses. Envolve levantamento bibliográfico; entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; análise de exemplos que estimulem a compreensão. Assume, em geral, as formas de Pesquisas Bibliográficas e Estudos de Caso. Sendo assim, a pesquisa será exploratória quanto aos objetivos.

A abordagem do problema será qualitativa, a qual é uma pesquisa indutiva, isto é, o pesquisador desenvolve conceitos, ideias e entendimentos a partir de padrões encontrados nos dados, ao invés de coletar dados para comprovar teorias, hipóteses e modelos pré-concebidos não se preocupando com representatividade numérica, mas sim com o aprofundamento da compreensão sobre o tema (RENEKER, 1993).

Quanto aos procedimentos a pesquisa será bibliográfica. Pesquisa bibliográfica, na lógica de Gil (1991), é quando a elaboração de dá a partir de matéria já publicada, constituído principalmente de livros, artigos de periódicos e atualmente com material disponibilizado na Internet.

Os métodos de pesquisa científica escolhidos basearam-se no pressuposto de que o tema é amplo e de interesse geral, não havendo a necessidade de numerar ou medir unidades, mas sim avaliar a qualidade do tema abordado. Faz-se necessário a opinião de diferentes autores sobre o assunto. Nesse contexto, trabalho se baseará na pesquisa em livros, revistas monografias, artigos, teses e dissertações, também será buscado informações na internet em sites e legislações.

4. ANÁLISE DOS DADOS

A partir da teoria abordada, observa-se que a auditoria, que já foi um instrumento voltado exclusivamente à detecção de erros e fraudes, avançou no sentido preventivo e orientador, como um elemento externo de auxílio à gestão, de forma sistemática,

documentada e independente, sendo essa informação geradora de um produto a ser encaminhado a um destinatário interessado.

Com o breve histórico e apresentação de auditoria nos itens anteriores, viu-se que a auditoria trabalha em busca de uma sociedade justa, objetiva reduzir custos, desperdícios, identificar as áreas problemáticas, verificar quais são suas causas e propõe soluções. A Auditoria também revisa o cumprimento legal das normas e padrões estabelecidos, além de testar ocorrências de fraudes e práticas irregulares ou não autorizadas, entre várias outras finalidades.

Atualmente tem-se a existência de normas e procedimentos bem descritos. A observância dessas normas leva à realização de auditorias completas e objetivas, com resultados e recomendações palpáveis, com razões, e passíveis de serem justificadas. Fontes nacionais de normas de auditoria governamental são a Controladoria-Geral da União (CGU) e o Tribunal de Contas da União (TCU).

A CGU é o órgão do Governo Federal responsável por assistir direta e imediatamente ao Presidente da República quanto aos assuntos que, no âmbito do Poder Executivo, sejam relativos à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio das atividades de controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria. Assim, fiscaliza e detecta fraudes em relação ao uso do dinheiro público. Além disso, possui o Conselho de Transparência Pública e Combate à Corrupção, com a finalidade de sugerir e debater medidas de aperfeiçoamento dos métodos e sistemas de controle e incremento da transparência na gestão da administração pública e estratégias de combate à corrupção e à impunidade (www.cgu.gov.br).

O TCU, com a Constituição de 1988, teve a sua jurisdição e competência substancialmente ampliadas. Recebeu poderes para, no auxílio ao Congresso Nacional, exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade e a fiscalização da aplicação das subvenções e da renúncia de receitas. 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, assumiu obrigações de natureza pecuniária tem o dever de prestar contas ao TCU (portal2.tcu.gov.br/TCU).

Interessante mostrar uma pesquisa de opinião feita sobre o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul em 2010. Foram entrevistados dois mil gaúchos por todas as regiões do estado. A maioria dos entrevistados relaciona o TCE/RS a uma imagem positiva, e relatam algumas ações do TCE (SALVADOR, et al. 2010, p. 148):

“Fiscaliza os municípios para ver quanto eles gastam e para ver se não tem fraudes”. (M, 25 a 34 anos, ensino médio completo, Pinheiro Machado).

“É fiscalizar a forma que gastam os recursos públicos, e para onde vai a receita dos estados”. (F, acima de 60 anos, ensino médio completo, Pelotas).

“Controla as contas públicas, fiscaliza, orienta o contribuinte”. (M, 45 a 59 anos, superior completo, Vacaria).

“Eu imagino que ele fiscalize os gastos do governo. É um controlador dos contratos que o Estado faz com empreiteiras”. (M, 45 a 59 anos, ensino médio completo, Caxias do Sul).

“Cuida do dinheiro do povo, fiscalizando as contas do estado e suas gestões”. (M, 25 a 34 anos, superior completo, Santa Cruz do Sul).

“Basicamente, zelar pelo dinheiro do estado de maneira que seja usado o melhor possível para a população”. (M, 25 a 34 anos, superior completo, Porto Alegre).

“Vistoriar os prefeitos; o problema maior é com as prefeituras. E caberia divulgar mais o trabalho deles”. (M, acima de 60 anos, ensino médio completo, Porto Alegre).

Ainda, algumas pessoas lembraram que as ações do TCE estão relacionadas à transparência e ao combate a corrupção. Nesta mesma pesquisa, a maioria da população entrevistada (73,19%) considera a corrupção um problema muito grave, 51,87% - a maioria da população entrevistada – considera a forma de gastos do dinheiro público como regular e 80,92% - indicou conhecer a Lei de Responsabilidade Fiscal. Também a maioria dos entrevistados destacou ser muito importante o TCE/RS.

Com o advento das leis de responsabilidade fiscal, a responsabilidade na gestão ganha força. A ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, complementa a auditoria aumentando a eficácia de seus processos em busca de uma gestão pública confiável.

Além disso, a Lei de Acesso à Informação - a Lei nº 12.527, sancionada pela Presidente da República em 18 de novembro de 2011, garante ao cidadão brasileiro o acesso às informações públicas sob guarda do Estado, previsto na Constituição Federal. A Lei torna possível uma maior participação popular e facilita o controle social das ações governamentais. No TCU, a Lei foi regulamentada pela Resolução 249/2012.

Outra lei que cabe ressaltar é a lei 8.429/1992, lei da improbidade administrativa. Esta lei foi criada com o intuito de combater atos praticados pelos agentes públicos que de alguma forma causassem prejuízos à administração pública. Nesta lei também há previsão para a punição de pessoas que, mesmo não sendo agentes públicos, tenham de alguma forma obtido vantagens com a improbidade. Como diz Chaves (2009), em seu conceito de auditoria pública, auditoria é uma técnica que busca corrigir os desperdícios, a omissão, a negligência e a improbidade. Nesse contexto, a auditoria governamental também trabalha para coibir atos de improbidade administrativa.

As normas gerais de auditoria constituem os requisitos básicos a serem observados no desempenho da atividade e têm por finalidades: garantir a qualidade dos trabalhos de auditoria; manter consistência metodológica no exercício da atividade; registrar o conhecimento desenvolvido na área; assegurar a sustentabilidade da atividade de auditoria. Os trabalhos de auditoria feitos em consoante com as normas e princípios éticos conduzem a uma auditoria que serve ao interesse público e honra a confiança pública.

No quadro a seguir, se observa alguns exemplos de auditorias. Detectar gastos irregulares e orientar os gestores às correções necessárias são de fato conseguidas através de uma auditoria, retornando à população recursos que podem ser investidos em educação, saúde, infraestrutura, entre outros, também auditado, para uma adequação eficiente do dinheiro público evitando e combatendo a corrupção. A transparência dos gastos públicos contribui para esse processo, todas as informações contidas na tabela abaixo são de fácil acesso nos sites do Tribunal de contas da União, Tribunal de contas do Estado do Rio Grande do Sul e da Controladoria Geral da União, contribuindo para o aumento da transparência e para o exercício do controle fiscal.

Quadro 1. Exemplos de auditorias realizadas pela CGU em 2008 e pelo TCU e TCE/RS em 2013.

CGU	TCU
No processo de construção do novo prédio da Fundação Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), foi detectado situações que implicariam prejuízo de cerca de R\$ 1.200.000,00 ao erário. Os trabalhos efetuados pela CGU culminaram na reavaliação do processo de construção da nova sede, tendo a mesma sido suspensa.	Foram comprovadas irregularidades no repasse de R\$ 47,5 milhões destinados à criação e manutenção de centros públicos de empregos e de qualificação de trabalhadores nos municípios de São Paulo e do Rio de Janeiro e lavagem de dinheiro desde a concessão de verbas no ministério. Além disso, foi comprovado o direcionamento das contratações, a não execução de contratos, doações fictícias e simulações de prestações de serviço.
No Ministério das Cidades houve a identificação de	O Senado Federal realizou pagamentos a servidores

<p>sobrepreço no contrato PASS-BID. A partir de recomendação da CGU, a taxa de administração geral do contrato de empresa gerenciadora foi repactuada de 50% para 16%, resultando em economia de R\$2,4 milhões. Os valores já pagos (R\$980 mil) foram compensados nas faturas seguintes.</p>	<p>em desconformidade com a legislação. Segundo auditoria do TCU, a folha de pagamentos do órgão registra, entre 2009 e 2010, irregularidades que envolvem 464 remunerações acima do teto constitucional. As quantias recebidas irregularmente nos últimos cinco anos chegam a R\$ 300 milhões e deverão ser devolvidas.</p>
<p>No acompanhamento das análises dos processos licitatórios do Ministério da Previdência Social foi possível orientar o gestor quanto à real necessidade da contratação de serviço, que apresentava descrição subjetiva do objeto e fundamentação inadequada, permitindo uma economia de cerca de R\$ 8 milhões de reais.</p>	<p>O TCU avaliou ações para elaboração de diagnóstico e suporte à educação básica. A auditoria conferiu aspectos relativos ao Plano de Ações Articuladas (PAR), à assistência técnica prestada pelo Ministério da Educação (MEC) e ao levantamento de dados necessários à formação e ao cálculo do Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (Ideb). Em quatro dos 16 municípios fiscalizados, o diagnóstico do ensino básico feito pelos municípios não reflete a situação real. A auditoria também identificou baixo nível de implementação das ações para provimento de infraestrutura e de recursos pedagógicos.</p>
<p>Ministério da Cultura, do Esporte, do Turismo e do Desenvolvimento Agrário Capacitação de 210 servidores para utilização do Sistema Siconv e realização de diagnóstico sobre as dificuldades operacionais em sua utilização. O referido sistema, criado pelo Decreto nº 6.170/2007, tem por objetivo dar maior transparência à gestão pública, no tocante às transferências realizadas mediante “Convênios” e “Contratos” de Repasse</p>	<p>Em inspeção especial que o TCE-RS está realizando na Procempa, de acordo com o relatório da equipe de auditoria, foram identificadas possíveis irregularidades no edital do pregão eletrônico 031/13, o que poderia configurar exigências de habilitação abusivas, violando, assim, os preceitos constitucionais e legais, além de restringir o caráter competitivo do certame. O relator determinou que a Procempa interrompa o processo até que o TCE-RS se pronuncie definitivamente sobre a matéria.</p>
<p>Ministério da Integração Nacional Organização de fóruns, reuniões de discussão e capacitação, visando integrar as ações de acompanhamento e controle das obras do PAC. Neste sentido, coordenou reunião com os diversos atores (gestores federais, órgãos financiadores) envolvidos na realização das obras da Ferrovia Transnordestina; realizou fórum de discussão sobre acompanhamento do PAC envolvendo as auditorias internas no âmbito do MI, BASA e BNB e ministrou treinamento sobre análise de custos de obras para mais 30 servidores do MI e Codevasf.</p>	<p>O TCE-RS emitiu parecer desfavorável à aprovação das contas de 2011 do prefeito de Piratini. No exercício avaliado, o tribunal também considerou não atendida a Lei de Responsabilidade Fiscal. O TCE-RS ainda impôs multa ao gestor, no valor de R\$ 1,3 mil, em face de inconformidades como cargos em comissão sem atribuição estabelecida em lei, aquisições diretas de materiais para manutenção de veículos e de bens móveis e material de expediente com base em dispensa de licitação e deficiências na fase da liquidação da despesa no contrato firmado com empresa responsável por transporte e destinação final de resíduos sólidos, entre outros itens apurados pela equipe técnica de auditoria.</p>

Fonte: Adaptado dos sites TCU, TCE-RS e CGU. Acesso em 28 de setembro de 2013.

No quadro acima é mostrado que a auditoria governamental conseguiu apontar diversos problemas, ou seja, irregularidades em pagamentos, em repasses, prejuízos, erros em avaliações de imóveis, etc, mas também orienta os gestores às tomadas de decisões. Esses exemplos de auditoria trazidos mostram a contribuição da auditoria para a construção de uma ação estatal cada vez mais eficiente, haja vista que:

- Conduzem ao aperfeiçoamento da gestão pública, pois o diagnóstico das deficiências e as recomendações emitidas auxiliam na formação de uma administração mais efetiva, capaz de produzir resultados concretos na melhoria dos serviços prestados aos cidadãos.

- Facilitam o controle social na utilização da própria auditoria como fornecedora de elementos e informações indispensáveis para o acompanhamento do gasto público.

- Contribuem para o aumento da transparência e responsabilização relativamente aos atos dos gestores.

A realização dessas auditorias é fundamental para a melhoria da administração pública e para o fortalecimento institucional dos órgãos de controle externo com vistas à apuração da qualidade do gasto público e ao combate à corrupção.

Um ponto chave neste trabalho é a auditoria governamental no combate à corrupção. A auditoria só vai agregar valor à gestão pública e trazer benefícios para a sociedade se conseguir atuar prevenindo e desmascarando também a corrupção no país. E esse é um dos caminhos que se deve seguir, visto que a auditoria verifica as ações nos setores, tanto público quanto privado, obtém informações e gera resultados. Em outras palavras é uma ferramenta de descoberta e combate à corrupção.

Convencido de que a corrupção deixou de ser um problema local para se converter em um fenômeno transnacional que afeta todas as sociedades e ciente da ameaça que ela representa para a estabilidade política e o desenvolvimento sustentável do país, o Brasil tornou-se signatário de diversos tratados internacionais que versam sobre o tema corrupção, projetos de leis, normas, convenções, entre outros, com medidas preventivas para combater a corrupção.

A instalação de uma instância de controle interno nas instituições, ligada à outra instância externa, pode ser útil. Mas deve ser ligada a outras estratégias visto o complexo problema. Uma vertente repressiva deve estar ligada a uma preventiva. Assim, a auditoria governamental neste ponto não consegue agir sozinha. Deve-se aliar outras propostas como (SPADINGER, 2011):

- 1) Iniciar ou dar continuidade às tratativas para a adesão brasileira à Convenção Penal contra a Corrupção do Conselho da Europa, de 27/01/1999, monitorada pelo GRECO (Grupo de Estados contra a Corrupção);

2) Elaborar um levantamento, junto aos diversos tribunais e instâncias do poder judiciário: dos processos relativos a crimes de corrupção com verba pública; das sentenças penais ou cíveis nestes processos, de forma a aferir o volume de condenações, provisórias ou definitivas, e de absolvições, assim como o fundamento legal utilizado; e do respectivo trâmite processual, indicando as diversas fases e instâncias pelas quais os processos passaram. Uma vez feito este levantamento, as estratégias para melhorar o índice de condenações podem ser elaboradas de forma mais ponderada.

3) Promover a reorganização de regimentos e estatutos, nas diversas instituições públicas brasileiras das três esferas de poder, com vistas a eliminar as distorções e definir a quantidade ótima de cargos de chefia; cargos que reflitam as funções estritamente necessárias ao funcionamento real da entidade, organizados, em analogia com a construção civil, como blocos intertravados; atribuições que permitam a segregação de funções e o controle interno implícito; obrigações e responsabilidades para cada cargo; direitos e recompensas associadas ao mérito; vedações e proibições, claramente associadas a penalidades.

4) Incentivar e acompanhar a elaboração de Códigos de Ética e de Conduta para as diversas instituições, assim como o processo de incorporação desses códigos aos respectivos regimentos e estatutos.

Além disso, quando se fala em prevenção da corrupção, a promoção da transparência pública e o acesso à informação constituem a principal medida a ser implantada. O Governo brasileiro acredita que a transparência é o melhor antídoto contra a corrupção, pois incentiva os gestores públicos a serem mais responsáveis em sua atuação e permite que a sociedade, de posse das informações, controle a ação dos governantes e fiscalize a aplicação do dinheiro público.

O Portal da Transparência (www.portaldatransparencia.gov.br) é um sítio na internet que reúne e divulga informações detalhadas sobre a aplicação do dinheiro público na esfera federal. Lançado em novembro de 2004, pela Controladoria-Geral da União, o Portal permite que o cidadão acompanhe e controle a aplicação desses recursos no município onde ele mora, o que amplia as condições de controle.

Por fim, cabe também ressaltar um estudo do Tribunal de contas da Paraíba (ANTONINO *et al.*, 2012), o qual demonstrou que 100% dos entrevistados, de um total de 20

auditores, concordam que a auditoria tem contribuído para a transparência na gestão pública.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A auditoria governamental é uma atividade que assegura que a administração pública, com seus órgãos, serviços e agentes, executem suas atividades de forma organizada e satisfazendo os interesses dos cidadãos. Assegura que os preceitos morais e éticos da gestão pública resultem num ambiente muito satisfatório para a proteção e boa utilização dos recursos públicos. Além disso, ajuda na qualificação de gestores e servidores públicos através da produção de conhecimento das regras e normas (administrativas, contábeis e financeiras).

Como se pôde observar, a auditoria governamental trabalha com procedimentos para avaliar a gestão pública, através de processos e resultados gerenciais e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal.

O processo de auditoria envolve planejamento, execução e relatório. Deve ser baseado em normas padronizadas e deve ser feito de forma imparcial, independente e objetiva. Diversas normas são aceitas e seguidas, a exemplo podemos citar, na área pública, a GAO, CGU e TCU.

Considerando o objetivo inicial da pesquisa que era o de realizar uma revisão histórica, conceitual e metodológica sobre Auditoria Governamental e após, buscar entendê-la como peça chave de transparência da gestão pública, bem como, ferramenta agregadora de valor e de combate à corrupção no setor público, nota-se que a auditoria governamental se apresenta como um importante instrumento de auxílio à gestão pública, buscando atingir eficiência, eficácia e economicidade, assegurando a transparência dos atos praticados pelo administrador público. Contribuindo para organizar nas administrações públicas a gestão dos recursos públicos, à medida que contribui para melhorar a realocação desses recursos, abrindo espaço para o controle social.

As leis de transparência pública são aliadas a auditoria e é um esforço que o Brasil vem fazendo para controlar a ação dos governantes e fiscalizar a aplicação do dinheiro público. Assim, seguindo todas essas medidas, pode-se concluir que auditoria governamental é uma ferramenta importante para a sociedade, pois agrega valor à gestão pública e auxilia no combate à corrupção.

6. REFERÊNCIAS

ANTONINO, Maria Simone de Lacerda, *et al.* Percepção dos auditores sobre o papel da auditoria governamental para transparência da gestão pública. Um estudo no Tribunal de Contas da Paraíba. Revista Ambiente Contábil, Vol. 5, nº1, 2012.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. Introdução à Auditoria Operacional. 3ª edição, Rio de Janeiro. Editora FGV, 2006.

AUDIBRA- INSTITUTO DOS AUDITORES INTER NOS DO BRASIL. Normas brasileiras para o exercício da auditoria interna. 2.ed. São Paulo, 1991.

BRAGA, Marcus Vinícius de Azevedo. A auditoria governamental como instrumento de promoção da transparência. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/19318/a-auditoria-governamental-como-instrumento-de-promocao-da-transparencia>>. Acesso em: 13 set. 2013.

BUGARIM, Maria Clara Cavalcante *et al.* Gestão pública responsável, uma abordagem do sistema CFC/CRCs. Brasília, 2011.

CABRAL, Otávio & BRITO, Ricardo. Fraude de 500 milhões de reais. Disponível em: <<http://www.abril.com.br/>>. Acesso em 3 set. 2013.

CAMINHA, Marco Aurélio Lustosa. A corrupção na administração pública no Brasil. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/4657/a-corrupcao-na-administracao-publica-no-brasil>>. Acessado em: 3 set. 2013.

CARVALHO NETO, Antônio Alves de *et al.* Auditoria governamental, programa de aprimoramento profissional em auditoria – PROAUDI. Tribunal de contas da União. Brasília, 2011, 355 p.

CHAVES, Renato Santos. Auditoria e Controladoria no Setor Público: fortalecimento dos controles internos, com jurisprudência do TCU. Curitiba: Juruá, 2009.

Controladoria geral do Estado. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/>>. Acesso em 28 set. 2013.

COOK, John W. & WINKLE, Gary M. Auditoria: filosofia e técnica. São Paulo, Ed. Saraiva, 1ª ed. 2ª tiragem, 1981, 451p.

CREPALDI, Silvio Aparecido. Auditoria Contábil: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CRUZ, Flávio da. Auditoria Governamental. São Paulo: Atlas, 1997.

GIL, Antonio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. São Paulo: Atlas, 1991.

HILARIO, Márcia Augusta de Souza. Gestão por resultados na administração pública. Trabalho de Conclusão de Curso Universidade do Estado do Amazonas, para obtenção do título de Especialista em Planejamento Governamental e Orçamento Público, Manaus, 2009.

KANITZ, Stephen. A origem da corrupção brasileira. Disponível em: <<http://www.kanitz.com.br/>>. Acesso em 3 set. 2013.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo Brasileiro. Malheiros editores ltd. 23ª ed. 1998.

NAVES FILHO Gilberto Batista. Aspectos polêmicos acerca do controle interno. Revista da CGU. Ano VI, n.º 9, Junho/2011.

OLIVEIRA, de, Werles Xavier. A importância da auditoria governamental como ferramenta de controle da administração pública contemporânea. Monografia (pós-graduação em Especialista em Administração Pública: Controle, monitoramento e avaliação no setor público). Curso Administração pública. Universidade Gama Filho, Brasília, 2010

OLIVEIRA, Robson Ramos. Contabilidade, controle interno e controle externo: trinômio necessário para combater a corrupção. AGE – RJ. Auditoria Geral do Estado. Rio de Janeiro – RJ, 2004.

Portal da transparência. Disponível em: <<http://www.portaldatransparencia.gov.br/>>. Acesso em 3 set. 2013.

RENEKER, Maxine H. A qualitative study of information seeking among members of the academic community: methodological issues and problems. Library Quarterly, v. 63, n. 4, p. 487-507, 1993.

SALVADOR, Cleisimara et al. Pesquisa da percepção da população gaúcha sobre o trabalho do tribunal de contas do estado do rio grande do sul. Porto Alegre, 2010.

SENADO FEDERAL. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/>>. Acesso em 4 set. 2013.

SANTANA PINHO, Ruth Carvalho de. Fundamentos de Auditoria: auditoria contábil, outras aplicações de auditoria. São Paulo: Atlas, 2007.

SILVA, Edna Lúcia da & Menezes, Eстера Muszkat. Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação. 4ªed, Florianópolis, 2005.

SILVA, Marcos Fernandes da. The political economy of corruption in Brazil. São Paulo: Revista de Administração de Empresas, v. 39, n. 3, 1999.

SPADINGER, Bernardo Alvarenga. A corrupção: conceitos e proposições de luta em vertentes repressiva e preventiva, adaptados à realidade brasileira. Revista da CGU. Ano VI, n.º 9, Junho/2011.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/TCU>>. Acesso em 28 set. 2013.