



UNIVERSIDADE GAMA FILHO

Auditoria Governamental

Brasília/DF
Julho de 2010

Werles Xavier de Oliveira

A importância da auditoria governamental como ferramenta de controle da administração pública contemporânea

A importância da auditoria governamental no contexto do Programa Nacional de Alimentação Escolar – PNAE, executado pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE.

Monografia apresentada como requisito parcial para conclusão do curso de pós-graduação *lato sensu* a distância da Universidade Gama Filho e obtenção do título de Especialista em Administração Pública: Controle, monitoramento e avaliação no setor público.

Orientador: Prof. Rogério Gonçalves de Castro

Universidade Gama Filho
Curso Administração Pública

Brasília/DF, 2010

Dedico este estudo a todos os meus familiares; pessoas a mim tão queridas e amadas, especialmente à minha mulher e ao meu filho, suporte necessário para a minha existência.

“E, muito tempo depois, veio o senhor daqueles servos e ajustou contas com eles.”

Mateus 25:19

“O homem nasce livre, e por toda a parte, encontra-se a ferros.”

Jean Jacques Rousseau

“De tanto ver triunfar as nulidades,
de tanto ver prosperar a desonra,
de tanto ver crescer a injustiça,
de tanto ver agigantar-se os poderes
nas mãos dos maus;
o homem chega a desanimar-se da
virtude,
a rir-se da honra,
a ter vergonha de ser honesto.”

Rui Barbosa

RESUMO:

O presente estudo visa compreender a importância da auditoria governamental como ferramenta de controle indispensável para a administração pública contemporânea, contextualizando-o às auditorias realizadas pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE, no Programa Nacional de Alimentação Escolar – PNAE, nos exercícios de 2007 e 2008. Buscará ainda identificar os desafios e as oportunidades que se colocam para a auditoria tendo em vista a melhoria de tal ferramenta, visando auxiliar a administração pública na correta execução dos recursos sociais.

Palavras chave: Auditoria Governamental – Importância – Auditoria do PNAE – Desafios e Oportunidades.

SUMÁRIO:

<u>INTRODUÇÃO</u>	8
<u>CAPÍTULO 1: AUDITORIA GOVERNAMENTAL</u>	14
<u>1.1 BREVE CONTEXTO HISTÓRICO</u>	14
<u>1.2 ASPECTOS GERAIS DA AUDITORIA</u>	15
1.2.1 CONCEITO	15
1.2.2 FINALIDADE/OBJETIVO	17
1.2.3 ABRANGÊNCIA	18
1.2.4 CLASSIFICAÇÕES/TIPOS	18
<u>1.3 SOBRE A AUDITORIA OPERACIONAL</u>	19
<u>1.4 NORMAS</u>	21
1.4.1 AUDITOR	21
1.4.2 TRABALHO	22
1.4.3 RELATÓRIO	23
<u>1.5 SOBRE O CONTROLE INTERNO</u>	23
<u>1.6 FASES DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL</u>	24
1.6.1 PLANEJAMENTO	24
1.6.2 EXECUÇÃO	27
1.6.3 RELATÓRIO DE AUDITORIA	30
<u>1.7 PAPÉIS DE TRABALHO</u>	32
<u>CAPÍTULO 2: AUDITORIA GOVERNAMENTAL: AGREGAÇÃO DE VALOR À GESTÃO PÚBLICA</u>	34
<u>2.1 ACCOUNTABILITY</u>	37
<u>2.2 MELHORIA DAS POLÍTICAS PÚBLICAS</u>	37
<u>2.3 FUNÇÃO DIDÁTICO PEDAGÓGICA</u>	39
<u>CAPÍTULO 3: AUDITORIA DO PROGRAMA NACIONAL DE ALIMENTAÇÃO ESCOLAR (PNAE)</u>	40

<u>CAPÍTULO 4: VISÃO DE FUTURO DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL</u>	51
<u>4.1 MUDANÇA DE PARADIGMA</u>	51
<u>4.2 AMPLIAÇÃO DA TRANSPARÊNCIA</u>	51
<u>4.3 DIVULGAÇÃO DE BOAS PRÁTICAS ADMINISTRATIVAS</u>	52
<u>4.4 AUDITORIA COMO FERRAMENTA FACILITADORA</u>	53
<u>4.5 COOPERAÇÃO ENTRE ÓRGÃO E UNIDADES DE CONTROLE</u>	53
<u>4.6 INFRAESTRUTURA NECESSÁRIA</u>	53
<u>CONSIDERAÇÕES FINAIS</u>	55
<u>REFERÊNCIAS</u>	56

INTRODUÇÃO

A administração pública contemporânea, seja ela privada ou pública, assenta-se fundamentalmente sobre dois grandes pilares, quais sejam: a busca contínua pela maximização de resultados e correlata satisfação dos usuários de produtos e/ou serviços. Na esfera privada estes dois pilares podem ser traduzidos como sendo a busca pelo lucro máximo e a excelência no atendimento aos consumidores. Para o setor público estes objetivos maiores significam a realização de políticas públicas observando princípios de eficiência, eficácia e efetividade social, com o objetivo de prestar aos cidadãos serviços públicos de qualidade a um custo social reduzido.

No que tange à administração pública, esta busca pela prestação de serviços públicos de qualidade com custos sociais reduzidos, mostra-se como um dos grandes desafios, senão o principal para os gestores, sendo diversos os entraves que, muitas das vezes impedem a administração de alcançar efetivamente os objetivos de suas políticas públicas. Vejamos alguns destes empecilhos para melhor ilustrar as barreiras que se erguem para que o Estado cumpra com o seu dever maior: atendimento às necessidades públicas.

A corrupção instalada nos diferentes escalões dos órgãos governamentais, em seus diversos graus, é notadamente um dos grandes entraves para o alcance de resultados efetivos na administração governamental. Em suas variadas manifestações: desvio de recursos públicos, fraudes, não cumprimento e/ou cumprimento irregular do objeto de programas públicos, adulteração de documentos para fins escusos entre outros meios que diariamente denigrem a imagem da administração pública brasileira.

A ausência de controles efetivos também contribui negativamente no alcance de resultados favoráveis pela administração pública. Sobretudo os controles relativos à execução de programas governamentais

mostram-se precários, quando não inexistentes. Igualmente os controles de resultados são ineficazes para avaliar o desempenho da atuação estatal.

Os controles sociais das ações públicas, em igual medida, carecem de maturidade, apresentando-se precários e insuficientes para subsidiar o governo com informações a fim de que possa melhorar sua atuação, em um processo de retroalimentação positiva.

E poder-se-ia citar ainda tantos outros entraves para o pleno cumprimento das finalidades das políticas públicas em detrimento da coletividade em geral, o que não é o intuito desta breve contextualização.

É exatamente neste cenário que surge a auditoria pública ou governamental, como uma das ferramentas administrativo-gerenciais, essenciais para o alcance dos objetivos das políticas públicas, fornecendo aos gestores importantes informações para a otimização do gasto público, melhorias de processos, detecção de falhas/erros de execução, enfim, apresentando aos gestores um conjunto de relevantes informações visando ao aperfeiçoamento dos programas sociais.

Faz-se necessário frisar a importante função prospectiva que apresenta a auditoria governamental. Em muitos dos casos as auditorias são realizadas posteriormente à execução dos programas, sendo que as ocorrências detectadas pouco ou nada podem contribuir para aquilo que já foi feito, mas, com relação à execução de novos programas, muito contribuem ao orientar os gestores a não incidirem nas mesmas falhas detectadas em programas anteriores. Em outros termos, trata-se de relevante função didática, ao esclarecer aos gestores a percorrerem caminhos, atentando-se para o não cometimento de falhas já detectadas. A extrapolação desta função resulta na criação de um banco de dados apontando caminhos críticos de um lado e boas práticas administrativas observadas na execução de programas públicos por outro lado.

É oportuno ainda destacar o papel da auditoria governamental como canal de prestação de contas do governo à sociedade. Em um contexto marcado pela descentralização administrativa e ampliação da cidadania, observa-se o crescimento de exigências sociais para que a administração pública esteja comprometida com o cumprimento das necessidades coletivas. Ou seja, a ideia que muitos autores conhecem por *accountability*, a responsabilização dos agentes públicos por sua atuação enquanto mandatários dos cidadãos. Em uma palavra, o cidadão contribuinte conscientiza-se progressivamente e já não aceita o elevado custo dos programas sociais e a sua conhecida baixa qualidade.

Partindo deste contexto, qual seja o de uma administração pública voltada para o atendimento das necessidades sociais, buscando a prestação de serviços públicos de qualidade a um baixo custo para o cidadão e, considerando-se também a crescente demanda e pressão social por uma administração pública eficaz, comprometida com o interesse público, é que cresce em importância o papel da auditoria governamental enquanto um dos instrumentos administrativo-gerenciais de que dispõe a administração pública para a consecução de tão nobres metas. Por outro lado, caracteriza-se como instrumento valioso para que a sociedade em geral possa fiscalizar a correta e regular aplicação dos recursos públicos.

Orientado por estas diretrizes, o presente estudo visa compreender a importância da auditoria governamental como ferramenta de controle indispensável para a administração pública contemporânea, contextualizando-o às auditorias realizadas pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE, no Programa Nacional de Alimentação Escolar – PNAE, nos exercícios de 2007 e 2008.

Este trabalho buscará ainda identificar os desafios e as oportunidades que se colocam para a auditoria tendo em vista a melhoria de tal ferramenta, visando auxiliar a administração pública na correta execução dos recursos sociais.

Dentre os principais pontos específicos a serem abordados durante as etapas desta pesquisa estão:

- ✓ Em um primeiro momento pesquisar o referencial teórico sobre o tema, procurando identificar como diferentes autores tratam a questão;
- ✓ Em um segundo momento analisar a auditoria realizada pelo FNDE no PNAE nos exercícios de 2007 e 2008, tendo em vista evidenciar a efetividade da ação pública em comparação com as informações geradas pela auditoria, bem como observar em que medida tais informações contribuíram para a reavaliação e reorientação da ação governamental. Em outros termos, identificar os desencadeamentos advindos dos resultados dos trabalhos realizados pela auditoria;
- ✓ Por final, apresentará as perspectivas abertas para a auditoria atentando para os desafios e as oportunidades colocados, de modo à busca pelo aperfeiçoamento constante da ferramenta, contribuindo para a otimização do gasto público.

As justificativas para a realização deste estudo referem-se, fundamentalmente, à busca por um melhor entendimento de como a administração pública pode utilizar-se dos serviços da auditoria de modo a conseguir uma melhor gestão de seus recursos e, desta forma, atingir a efetividade social de seus programas.

Acrescente-se ainda justificativa de ordem social, em um contexto de exigência de transparência pública, a auditoria governamental como painel que reflete a real situação dos programas sociais.

Considerando-se basicamente o volume de recursos públicos canalizado aos programas sociais, neste estudo os recursos transferidos ao PNAE, bem como a importância destes programas para a sociedade como um todo, torna-se imprescindível por parte da administração, a utilização de indicadores do impacto de tais programas na sociedade.

Os estudos advindos dos trabalhos de auditoria governamental têm também esta pretensão: elaboração/desenvolvimento, a partir das práticas observadas, de indicadores de desempenho da atuação governamental.

Neste sentido, se por um lado a auditoria pública fornece à administração meios para um melhor desempenho de suas ações, por outro lado garante à sociedade a prestação de serviços públicos a um menor custo.

Dito de outra forma, a relevância desta pesquisa consiste em demonstrar em que medida a auditoria pode auxiliar a administração pública contemporânea na gestão de seus recursos, visando ao alcance das finalidades de seus programas, em benefício direto para a coletividade.

O resultado desta pesquisa pretende confirmar ou negar as seguintes hipóteses:

- a) A auditoria governamental é uma ferramenta essencial para a administração pública contemporânea;
- b) As informações geradas pela auditoria fornecem subsídios para a avaliação, reavaliação e reorientação das políticas públicas;
- c) A auditoria governamental como um instrumento de prestação de contas (*accountability*) à sociedade;
- d) A auditoria governamental é uma ferramenta que pode e deve ser aperfeiçoada continuamente.

Quanto à metodologia a ser utilizada, por seus objetivos, o estudo se aproxima de um delineamento exploratório/descritivo, em que buscará levantar o referencial teórico sobre o tema proposto, contextualizando-o às auditorias realizadas pelo FNDE no PNAE. Em outros termos, buscará uma melhor compreensão sobre a importância da auditoria governamental ao mesmo tempo em que analisará a atuação da auditoria em si.

Desta forma, este trabalho demandará uma coleta de dados através de pesquisa bibliográfica em diferentes canais (livros, jornais, sites especializados, etc). Por outro lado, demandará ainda a análise das informações geradas pela auditoria realizada pelo FNDE no PNAE.

Neste sentido, esta pesquisa visa, a partir do cruzamento das variáveis mencionadas, demonstrar que a auditoria governamental fornece meios eficazes para a otimização do gasto público.

Este trabalho será delimitado por um lado pelo referencial teórico selecionado e por outro pelas auditorias realizadas pelo FNDE no PNAE nos exercícios de 2007 e 2008.

CAPÍTULO 1: AUDITORIA GOVERNAMENTAL

1.1 Breve Contexto Histórico

A auditoria tal qual a conhecemos hoje é fruto de um longo processo de amadurecimento que ultrapassa os séculos, senão milênios. Há indícios na literatura de sua prática antes de Cristo.

Conforme Sá (1994, apud CRUZ, 2008, p.7):

Na Suméria, pois, a escrita contábil já havia conquistado um razoável grau de evolução e o trabalho de registrar já era confiado a 'profissionais especialistas'. Provas, também, de 'revisões' ou 'conferências' dos registros para certificar a exatidão foram encontradas. Uma primitiva, mas eficiente 'auditoria' já ocorria 2.600 a.c., feita por revisores ou 'inspetores de contas' na época do rei Uru-Kagina (tal prova acha-se no Museu do Centenário, em Bruxelas, na Bélgica e foi encontrada pelo emérito historiador da Contabilidade, o Prof. Federico Melis, das Universidades de Florença e Pisa).

Acompanhando o curso histórico da auditoria nota-se, segundo Santana Pinho (2007, p.5) que:

Dário I, séc. V a.c., tinha a seu serviço um grupo de pessoas denominado "olhos e ouvidos do rei", com incumbências de fiscalizar as províncias do então vasto Império Persa, trazendo ao governo central informações sobre as impropriedades praticadas pelos governos locais.

Os imperadores romanos nomeavam altos funcionários que eram encarregados de supervisionar as operações financeiras de seus administradores provinciais e lhes prestar contas verbalmente. Na França, no século III, os barões tinham que realizar leitura pública das contas de seus domínios, na presença de funcionários designados pela Coroa.

De outro lado, para outros autores, os contornos assumidos pela auditoria dita moderna, aproximam-na da Inglaterra do século XIII, no reinado de Eduardo I, tendo ele próprio mandado verificar as contas do testamento de sua falecida esposa.

No Brasil, um possível marco para a auditoria pode estar ligado às expedições marítimas dos séculos XV e XVI, realizadas especialmente por Portugal e Espanha. Entre outras coisas, os navios portugueses

desembarcaram em nossas terras um conhecimento já então em prática na Europa. Contudo ressalva-se que os povos indígenas, a seu modo, já praticavam algum tipo de controle sobre o resultado de suas operações, conforme chama-nos a atenção Sá (1994, apud CRUZ, p.6).

Para Santana Pinho (2007, p.7) no Brasil 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.

Destaque-se que neste primeiro momento de surgimento e consolidação da auditoria, a preocupação era eminentemente com a detecção de fraudes, ou seja, uma visão policialesca, levando-se muito tempo ainda até que se percebesse o caráter estratégico da auditoria para as organizações, como ferramenta otimizadora de resultados, como mostraremos ao longo deste estudo.

1.2 ASPECTOS GERAIS DA AUDITORIA

1.2.1 Conceito

Um primeiro conceito pode ser encontrado em Cook e Winkle (1981, apud CHAVES, 2009, p.13), definindo a 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.

Nesta definição a auditoria assume o traço marcante de análise de conformidade. Nesta mesma linha segundo Franco e Marra (2000, apud CHAVES, 2009, p.14) a auditoria é vista como:

A técnica contábil que – através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmação, relacionados com o controle do patrimônio de

uma entidade – objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais e normas de contabilidade e se as demonstrações contábeis dele decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira e as demais situações nele demonstrados.

Já 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:

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.

Na esfera pública 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.

Nesta definição sobreleva-se a importância da auditoria governamental como ferramenta de assessoria aos gestores para a

otimização do gasto público em proveito para a coletividade, uma importante função social.

1.2.2 Finalidade/objetivo

A finalidade ou objetivo a que se destina a auditoria, conforme a IN 16/1991 da Secretaria do Tesouro Nacional, é:

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.

Interessante e abrangente meta que pode assim ser desdobrada como recurso didático para melhor entendimento:

A questão da legalidade e legitimidade vincula-se ao aspecto da análise de conformidade; quanto à avaliação de resultados, estabelece a ponte entre a atuação governamental e o compromisso com os resultados a serem alcançados na consecução das políticas públicas; quanto ao suporte ao pleno exercício da supervisão ministerial remete-nos à ideia da auditoria governamental como uma das ferramentas administrativo-gerenciais de assessoramento à tomada de decisão por parte dos gestores, tendo em vista a maximização dos benefícios para a sociedade quando da utilização dos recursos públicos.

Faz-se necessário ainda esclarecer que a economicidade vincula-se à obtenção de resultados a um menor custo possível (relação custo/benefício) sem comprometimento da qualidade, já a eficiência ao alcance do máximo de benefícios com um mínimo de recursos, e a eficácia ao alcance dos resultados pretendidos. Acrescentaria ainda que, a auditoria governamental deve estar comprometida com a avaliação da efetividade das políticas públicas, observando em que medida o governo atingiu ou não seus objetivos, e, conseqüentemente, apresentar subsídios para aperfeiçoamento da atuação estatal.

1.2.3 Abrangência

Quanto à abrangência 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, assumam obrigações de natureza pecuniária.

Nota-se a grandeza do raio de atuação da auditoria governamental estatuída pelos constituintes de 88, alcançando a administração direta e indireta nos três Poderes da República e os diferentes responsáveis pela gestão de recursos públicos. Em outros termos, a CF procurou resguardar o patrimônio público contra os apetites insaciáveis dos maus gestores públicos, e isto porque, o patrimônio público, antes de pertencer ao grupo de autoridades que, temporariamente ocupam a gestão governamental, é propriedade coletiva, e como tal deve ser vigiado. Em resumo, onde houver recurso público há de haver os “olhos e ouvidos do Rei”.

1.2.4 Classificações/tipos

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, quais sejam:

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 de dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados.

Pode-se dizer que a auditoria de gestão atribui uma relevância maior à formalidade na execução da despesa pública, sobretudo quanto à legalidade da atuação administrativa.

Auditoria de programas: objetiva acompanhar, examinar e avaliar a execução de programas e projetos governamentais específicos, bem como a aplicação de recursos descentralizados.

Vai além da auditoria de gestão na medida em que prevê instrumentos gerenciais de controle e avaliação como eficiência e eficácia da ação pública, sem prejuízo do cumprimento da legislação pertinente.

Auditoria operacional: atua nas áreas inter-relacionadas do órgão/entidade, avaliando a eficácia de seus resultados em relação aos recursos materiais, humanos e tecnológicos disponíveis, bem como a economicidade e eficiência dos controles internos existentes para a gestão dos recursos públicos. Sua filosofia de abordagem dos fatos é do apoio, pela avaliação do atendimento às diretrizes e normas, bem como pela apresentação de sugestões para seu aprimoramento.

A auditoria operacional ou de resultados/performance/desempenho aparece como um amadurecimento da auditoria no Setor Público, chamando a atenção para a sintonia com os novos tempos, em que se exige da administração pública o alcance de resultados favoráveis em benefício para a sociedade. Dito de outra forma, a auditoria operacional busca avaliar a ação pública, pautando-se em critérios como economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, contribuindo para a melhoria contínua da ação pública, como bem sintetiza Haller (1985, apud Araújo, 2006, p.29)

A auditoria operacional consiste em revisões metódicas de programas, organizações, atividades ou segmentos operacionais dos setores público e privado, com a finalidade de avaliar e comunicar se os recursos da organização estão sendo usados eficientemente e se estão sendo alcançados os objetivos operacionais. Resumindo, a auditoria operacional é um processo de avaliação do desempenho real, em confronto com o esperado, o que leva, inevitavelmente, à apresentação de recomendações destinadas a melhorar o desempenho e a aumentar o êxito da organização.

1.3 Sobre a auditoria operacional

Ainda dentro da seara da auditoria operacional e diante do desafio da otimização do gasto público, é oportuno trazer a lume as considerações de Organizações Superiores de Auditoria ou Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS):

Para a Organização Latino-Americana e do Caribe das Organizações Superiores de Auditoria - olacefs (1978, apud ARAÚJO, p.30), a auditoria operacional:

Es el examen objetivo, sistemático y profesional de las operaciones, identificando y revisando profundamente aquellas áreas consideradas como críticas, efectuado con la finalidad de : a) verificarlas y evaluarlas; b) establecer y aumentar el grado de eficiencia, efectividad y economía de su planificación, organización, dirección y control interno; c) informar sobre los hallazgos significativos resultantes, presentando comentarios, conclusiones y recomendaciones para mejoras; y d) determinar el cumplimiento con las disposiciones legales relacionadas.

La auditoría operacional enfoca en la forma como se llevan a cabo las actividades al momento de efectuar el examen y como podrían ser mejoradas dichas actividades. Las mejoras pueden ser específicamente em las actividades o en los procesos gerenciales que las dirigen. Como el examen de todas las actividades o áreas de operación sería injustificable, la auditoría operacional concentra sus actividades em las áreas consideradas más críticas e importantes.

El propósito del examen y evaluación es establecer y aumentar el grado de las tres 'ES', símbolos de la auditoría operacional respecto a los componentes básicos de la gerencia.

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.

As visões das EFS convergem para uma avaliação de qualidade da gestão, em um processo de retroalimentação das políticas públicas, na medida em que apresentam aos gestores recomendações para a melhoria de suas ações, de modo a não reincidirem em falhas futuras. Em outras palavras, emerge o caráter preventivo/pedagógico da auditoria operacional; a partir da análise e avaliação das políticas públicas detectam-se seus desvios e possibilita em uma ação futura a sua prevenção, em um processo de aprendizagem contínua para a administração pública. Como sintetiza Lopes Serpa (2003, p.29) “Enfim, é preciso sublinhar que o trabalho da auditoria operacional visa oferecer

sugestões, que implementadas, melhorem os resultados da ação governamental.”

1.4 Normas

Normas de auditoria são o conjunto de técnicas/procedimentos que visam orientar, de forma sistemática e racional, a prática de atividade de auditoria. Buscam a padronização dos trabalhos de auditoria. As normas, mediante a uniformização da prática, fornecem os balizamentos para o auditor realizar os seus trabalhos. Funcionam como um farol a guiar os navegantes.

Para Santana Pinho (2007, p.11):

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.

No Brasil, as normas estão baseadas na literatura de organismos internacionais, como a INTOSAI (Organização Internacional de EFS), assumindo caráter legal nos regulamentos editados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

Neste estudo, teceremos breves comentários sobre algumas destas normas, subdividindo-os em normas referentes ao auditor, seu trabalho, e seu relatório.

1.4.1 Auditor

- Independência: vincula-se à ideia de autonomia de que o profissional deve dispor para realizar seu trabalho de forma objetiva e imparcial. Deve estar presente em todos os momentos da auditoria, seja na fase de planejamento, execução ou elaboração de relatório final, de modo a garantir o caráter técnico/racional da auditoria.

- **Conhecimento técnico:** habilidades necessárias para análise e posterior emissão de opinião sobre o objeto auditado. Inclui conhecimentos contábeis, econômicos, financeiros, jurídicos etc, os quais muitas das vezes são enriquecidos pela experiência profissional. Em todos os casos, exige do profissional um constante aperfeiçoamento a fim de expressar sua opinião de forma racional, consistente e fundamentada.

- **Cautela e zelo:** é a precaução e o cuidado necessários no cumprimento do mister. Ou seja, durante a realização de seus trabalhos o auditor deve guiar-se de forma prudente, considerando as normas gerais de auditoria governamental, o seu código de ética, e, o que muitas vezes é desprezado, o emprego do bom senso.

1.4.2 Trabalho

O capítulo sobre as fases da auditoria governamental aprofundará mais os aspectos referentes ao trabalho de auditoria, opinião do auditor e relatório, sendo foco deste capítulo apenas algumas diretrizes para a atividade de auditoria.

- **Planejamento:** a essência do trabalho de auditoria consiste em um adequado planejamento. É aqui que se estabelece o objetivo a ser alcançado e os meios a serem empregados para tal. Deve abranger elementos como: exame preliminar da entidade a ser auditada, escopo dos exames, técnicas a serem empregadas, legislação pertinente, entre outros que serão considerados em momento oportuno.

- **Supervisão:** como de modo geral os trabalhos são desenvolvidos por equipes, torna-se necessário a sua supervisão. Objetiva conduzir os trabalhos, orientar os membros da equipe na obtenção de evidências, estabelecer prioridades, com vistas ao alcance dos objetivos da auditoria.

- **Opinião:** de forma breve, a opinião do auditor é a expressão por meio de relatórios/pareceres de forma objetiva/racional, demonstrando as conclusões a que chegou.

1.4.3 Relatório

O relatório é o veículo por meio do qual o auditor consubstancia os resultados dos trabalhos realizados. É o produto final da auditoria. No campo da auditoria governamental destina-se à entidade auditada e à sociedade como um todo. Como peça técnica deve seguir padrões usualmente aceitos.

1.5 Sobre o controle interno

O controle aparece como uma das etapas do processo administrativo e visa, fundamentalmente, acompanhar se, aquilo que foi planejado está sendo ou foi devidamente executado, fornecendo assim, recomendações para a correção de eventuais desvios.

Para Koontz e O'Donnell (1955, apud PETER & MACHADO, 2009, p.22)

Controlar é avaliar e corrigir as atividades de subordinados para garantir que tudo ocorra conforme os planos. O controle indica onde estão os desvios negativos, e, ao pôr em ação medidas para corrigir esses desvios, ajuda a assegurar a realização dos planos.

No campo da auditoria governamental vemos alguns conceitos relacionados ao controle interno.

Para Attie (1993, p.67):

O controle interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas.

Para Santana Pinho (2007, p.47):

O Controle interno é um conjunto de normas criadas pela entidade que permeia todas as atividades e visa à eficácia organizacional. Reflete o estilo gerencial, a estruturação dos negócios e a cultura organizacional. Cada entidade, portanto, abriga um sistema contábil interno único. Entende-se, por conseguinte, não existirem padrões a serem recomendados.

Para Peter & Machado (2009, p.24):

Constituem controles internos o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizado com vistas a assegurar que os objetivos do 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.

Ou seja, 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.

Por outro lado, a consistência dos controles internos terá grande importância no planejamento das auditorias a serem realizadas, fornecendo subsídios para determinar a extensão e a profundidade dos exames.

1.6 Fases da auditoria governamental

O desenvolvimento dos trabalhos de auditoria pode ser dividido, em essência, ao menos em três fases, distintas porém interdependentes, quais sejam: planejamento, execução e relatório.

1.6.1 Planejamento

É corrente em auditoria a ideia de que um planejamento adequado contribui substancialmente para a otimização do processo todo.

Vejamos esta importante conceituação de planejamento de Araújo (2006, p.74):

O planejamento de auditoria refere-se às tarefas que serão executadas para determinar o alcance ou escopo dos trabalhos, as áreas de risco, o tempo necessário para a execução, os objetivos, os critérios, a metodologia a ser aplicada e os recursos financeiros e materiais necessários, além do pessoal a ser utilizado para garantir que a auditoria dê conta das atividades, incluindo a participação de especialistas, os processos, os sistemas e os controles mais importantes.

O Manual de Auditoria Interna do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE (2009, p.10) assim o define:

O planejamento é a etapa essencial do processo de auditoria e, quando bem realizado, gera economia de recursos e de tempo, minimizando falhas e permitindo a realização do trabalho em pontos relevantes, com vistas a antever e evitar possíveis entraves ao desenvolvimento do mesmo.

Em outras palavras, o planejamento constitui-se na espinha dorsal da auditoria, pois oferece as diretrizes do trabalho a ser realizado, estabelecendo objetivos, metas a serem alcançadas, metodologia e técnicas a serem utilizadas, recursos necessários (humanos, materiais, tecnológicos etc), áreas de risco, escopo dos trabalhos, levantamento de dados do auditado e do objeto da auditoria, e isso para ficar apenas naqueles elementos essenciais de um planejamento. Vejamos mais detidamente alguns destes elementos.

- **Objetivo da auditoria:** é o ponto de partida dos trabalhos, define-se o que se pretende com a auditoria a ser realizada, qual o seu propósito, a que se destina. Deve ser claro, factível e preciso em seus contornos, de maneira a servir como um guia de orientação para os trabalhos do auditor.

- **Dados do auditado e do objeto da auditoria:** neste momento busca-se um levantamento sintético e relevante tanto do auditado quanto do objeto da auditoria. No caso do auditado visa levantar informações como: endereço da entidade, responsáveis, áreas chave, entre outros, que podem ser muito úteis quando da inspeção in loco. Quanto ao objeto busca-se o levantamento de informações como: legislação pertinente, volume de recursos envolvido, responsáveis pela execução e outros agentes envolvidos, pontos críticos e relevantes, etc. Ou seja, neste estágio de levantamento de dados gerais toda informação considerada relevante deve ser destacada, objetivando balizar os trabalhos de campo.

- **Análise de controles internos:** aqui procura-se verificar se existe na entidade algum tipo de controle interno referente ao objeto a ser auditado e se o mesmo é adequado. Isto quer dizer, verificar se a

administração observa boas práticas de gestão orientadas pela eficiência e eficácia organizacional, ou como melhor sintetiza Attie (1993, p.67):

A avaliação do sistema de controle interno servirá de base para o auditor determinar o grau de confiança que nele possa depositar e, a partir daí, fixar a natureza e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados.

- Auditorias anteriores: muitos dos trabalhos a serem desenvolvidos pela auditoria podem ser reduzidos, senão eliminados, considerando a existência ou não de auditorias anteriores realizadas no objeto a ser auditado, evitando o desperdício desnecessário de recursos. A análise de auditorias anteriores também fornece informações sobre áreas críticas verificadas e pontos-chave da inspeção, além de possibilitar a observância se o auditado tem implementado as recomendações dantes feitas.

- Procedimentos a utilizar: definição das principais técnicas a serem empregadas como: exame da documentação original, inspeções físicas, entrevistas, etc. Visa à adequação das ferramentas ao trabalho a ser realizado.

- Escopo: segundo Peter & Machado (2009, p.66) o escopo deve apresentar os seguintes elementos:

Abrangência: refere-se à delimitação do lócus do trabalho. Identifica **o que** deve ser examinado;

Oportunidade: consiste na pertinência do ponto de controle e na temporalidade dos exames programados, tornando-se a temporalidade uma variável decisiva. Identifica **quando** deve ser realizado o exame;

Extensão: refere-se à amplitude ou tamanho dos exames previstos. Identifica o **quanto** deve ser examinado;

Profundidade: diz respeito à intensidade das verificações, grau de detalhamento e nível de minúcia. Difere do conceito de extensão, identifica **como** deve ser realizado o exame.

- Amostra: quanto à amostragem, conforme a Resolução CFC nº 1012/05, dir-se-á apenas que deve ter relação direta com o volume de transações realizadas pela entidade na área ou na transação objeto de exame, como também com os efeitos nas posições patrimonial e financeira da entidade e o resultado por ela obtido no período. Não

adentraremos no mérito se a amostra deve ser estatística ou não estatística, o que deve ser avaliado considerando-se especialmente a complexidade do trabalho a ser realizado.

Por fim, destaque-se que o planejamento visa compatibilizar a amplitude do trabalho, o tempo necessário e os recursos humanos e materiais disponíveis, desaguando na formalização do plano de auditoria, instrumento no qual são sintetizadas as informações colhidas no planejamento.

Vale dizer ainda que, conforme Araújo (2006, p.77) o plano de auditoria não é um documento estático, devendo ser atualizado sempre que as circunstâncias o determinem.

1.6.2 Execução

A execução é o momento em que se realiza a auditoria propriamente dita. Em outras palavras, é a 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. Ou como melhor leciona Santos Araújo (2006, p.77):

A execução 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.

Para melhor compreensão desta etapa, pode-se subdividi-la ao menos em três momentos:

➤ **Abertura dos trabalhos:** de modo geral, para dar início aos trabalhos de auditoria o auditor faz uma reunião com os responsáveis pela entidade auditada, essencialmente apresentando os membros da equipe e os objetivos dos trabalhos.

➤ **Aplicação dos exames:** um dos momentos característicos de qualquer auditoria é o momento em que o auditor confronta a realidade

auditada com os parâmetros/critérios definidos geralmente no planejamento. Para corroborar tal juízo de conformidade, entendido aqui como adequação ou não a legislações correlatas, metas a serem alcançadas, ações desenvolvidas etc, o auditor vale-se de procedimentos ou técnicas de auditoria. Vejamos algumas delas:

➤ **Análise documental:** procedimento por meio do qual o auditor examina se a prática administrativa está devidamente assentada em documentos formais originais. Pode ser entendida também como o exame da documentação comprobatória das despesas realizadas pelo auditado.

➤ **Conferência de cálculos:** permite verificar a exatidão ou não dos cálculos efetuados pela administração e se guardam consonância com a realidade observada.

➤ **Entrevistas:** visa coletar informações perante os diferentes agentes envolvidos de algum modo com o objeto da auditoria, de maneira a elucidar algumas questões que permaneceriam ocultas caso a técnica não fosse empregada. É prudente que seja redigida a termo.

➤ **Correlação:** técnica que permite ao auditor, pelo cruzamento das diferentes informações obtidas, chegar a conclusões consistentes.

➤ **Exames físicos:** é a observação direta (visual) do objeto da auditoria pelo auditor. Pressupõe verificar a existência dos bens, checar quantidades e qualidade, autenticidade etc.

➤ **Observação:** refere-se à habilidade do auditor em detectar erros, falhas, irregularidades, durante o desenvolver dos trabalhos auditoriais. Como dizem na área, é o “faro do auditor” para encontrar o erro. Destaque-se que tal habilidade, em muitos casos, está ligada à experiência profissional acumulada pelo auditor. Por seu caráter mais amplo na detecção de irregularidades a observação jamais deve ser negligenciada.

➤ **Comunicações com o auditado:** é frequente à medida que os trabalhos se desenvolvem a necessidade de contato entre auditor e auditado, seja para o auditado esclarecer situações obscuras, tomar alguma providência, observar alguma medida imediata etc. Para tais comunicações o auditor utiliza-se de solicitações de auditoria como

documento meio para estabelecer o diálogo formal entre um e outro. É muito comum também as solicitações de auditoria serem remetidas a terceiros que tenham relação com o objeto auditado.

Ainda no campo da execução é oportuno tecermos algumas considerações sobre achados e evidências em auditoria.

❖ **Achados de auditoria**

Como decorrência da aplicação dos procedimentos, os achados de auditoria são as constatações alcançadas pelo auditor, ou seja, os fatos relevantes registrados pela auditoria. Como exemplos: desvio de recursos observado, aplicação indevida de recursos, desvio de finalidade, erros formais na instrução de documentos, entre tantas outras constatações observadas na prática do mister. Ressalte-se que as constatações registradas pelo auditor devem estar suportadas em provas incontestes. Segundo Peter & Machado (2009, p.81):

Os requisitos básicos dos achados de auditoria são: mostrar a relevância do fato, ser respaldados em papéis de trabalho, ser objetivo, dar suporte às conclusões e recomendações e, ser convincentes a uma pessoa estranha ao processo.

Em outras palavras, o auditor deve ter o extremo cuidado ao registrar um fato, isto porque, em um momento 1 o fato deve ser validado e em um momento 2 desencadeará recomendações à entidade auditada.

❖ **Evidências de auditoria:**

Como vimos os achados referem-se às constatações encontradas e, por outro lado, as evidências são o suporte fático dos achados. Em outros termos, as evidências materializam, fazem prova, das situações encontradas. Segundo Araújo (2006, p.97) a evidência é toda prova obtida pelo auditor, mediante aplicação de procedimentos de auditoria, para avaliar se os critérios estabelecidos estão sendo ou não atendidos.

Segundo Peter & Machado (2009, p.97) as evidências devem atender a pelo menos três critérios:

Relevância: determina se os dados coletados referem-se às atividades incluídas no escopo da auditoria, aos objetivos de conformidade ou materialidade e a uma matéria importante;

Validade: determina a solidez, integridade ou garantia da evidência coletada, avaliando a confiabilidade da fonte de obtenção, da natureza intrínseca da evidência (se física, documental, testemunhal ou analítica) e o método ou técnica da auditoria utilizada para coleta;

Suficiência: determina se a evidência é convincente o bastante para justificar as conclusões de auditoria relacionadas às matérias sujeitas ao exame.

Pelo exposto, nota-se a grande importância da fase de execução na auditoria, razão pela qual deve ser realizada de forma sistemática e criteriosa, de modo a fornecer consistentes subsídios para a confecção do relatório de auditoria.

1.6.3 Relatório de auditoria

É o documento formal mediante o qual o auditor comunica os resultados relevantes da auditoria realizada. Dito de outra forma, é o produto final da auditoria. Nele, expõe-se em essência, os achados e respectivas evidências encontradas, as recomendações para a superação dos fatos etc. Ou como melhor ensina Araújo (2006, p.107):

O relatório de auditoria é a fase final do processo auditorial e consiste numa narração ou descrição ordenada e minuciosa dos fatos que foram constatados, com base em evidência concreta, durante os exames de auditoria operacional. Representa a fase mais significativa do trabalho e se constitui no seu produto final.

Para Chaves (2009, p.118):

É o documento através do qual se expõem os resultados de atividades variadas. Deve ser objetivo, informativo e apresentável. No caso de um relatório de auditoria, é ideal que ele seja direto, apresentando somente os pontos relevantes encontrados nos exames.

Não é demasiado dizer que, por cristalizar o resultado final dos trabalhos de auditoria, o cuidado que se deve ter em sua elaboração, apresentando alguns requisitos fundamentais como clareza, concisão, convicção, exatidão, relevância e objetividade, para demonstrar a qualidade do trabalho realizado, conforme a Portaria TCU 122/2004.

Acrescentaria ainda, de acordo com Peter & Machado (2009, p.107) dois outros atributos de qualidade de um relatório de auditoria, quais sejam, a oportunidade, que orienta a tempestividade dos relatórios, e o aspecto conclusivo, permitindo a formação de opinião sobre os trabalhos executados.

E, segundo Araújo (2006, p.111) os relatórios de auditoria devem ser apresentados de forma construtiva e visando ao convencimento, para que as recomendações apontadas tenham maiores chances de serem implementadas pelos gestores, já que a responsabilidade pela adoção das recomendações cabe à administração.

Quanto à estrutura, o relatório de auditoria apresenta, fundamentalmente, as seguintes divisões:

✓ **Introdução:** apresenta o trabalho a ser realizado, trazendo informações gerais como: equipe de auditoria, objeto e entidade auditados, período de realização dos trabalhos, programas a serem auditados, valores, entre outras informações úteis que possam facilitar a compreensão do mesmo.

✓ **Conteúdo:** núcleo do relatório, espaço no qual se apresentam os achados e evidências encontrados, geralmente acompanhados de análise do auditor. À luz dos critérios e parâmetros definidos pela auditoria ainda à fase de planejamento, verifica-se o grau de conformidade ou mesmo desconformidade do objeto auditado, expressando em seguida juízo conclusivo sobre os achados.

✓ **Conclusão:** a partir das conclusões emitidas para os achados forma-se uma conclusão geral da auditoria, igualmente delimitada pelos critérios estabelecidos previamente.

✓ **Recomendações:** espaço no qual o auditor expõe possíveis providências a serem adotadas com vistas a superar as não conformidades expressas nos achados e evidências de auditoria. Apresenta uma importante função pedagógica, pois orienta os gestores a corrigirem o curso de suas ações, reorientando-as para o alcance das

políticas públicas e, da mesma forma, prevenindo-se de reincidirem em falhas anteriormente detectadas.

✓ **Encaminhamentos:** os relatórios de auditoria geralmente são encaminhados, inicialmente aos diretamente interessados, aí incluindo gestores e entidades públicos, Ministério Público, Tribunais de Contas e, como documentos públicos que são, é moralizante que sejam disponíveis à sociedade em geral.

Por último, interessante explanação de Araújo (2006, p.108) sobre o relatório:

Como o relatório apresenta o resultado do trabalho de auditoria, se as observações e recomendações não forem apresentadas de forma clara e precisa, o trabalho não terá muita utilidade. O relatório se constitui também no principal instrumento para a avaliação do trabalho realizado. O profissional pode ser de fato um bom auditor, trabalhar com bastante afinco, elaborar bons papéis de trabalho, mas ele certamente será avaliado pela qualidade do relatório que produzir.

Embora não seja necessariamente uma fase da auditoria, abordaremos brevemente os papéis de trabalho.

1.7 Papéis de trabalho

É o conjunto de documentos colhidos pelo auditor ao longo das diferentes fases da auditoria e visam suportar as conclusões a que chegou.

Para Santana Pinho (2007, p.89):

Conjunto de formulários e documentos que contém as informações e os apontamentos registrados pelo auditor no decurso dos exames, os quais constituem a evidência do trabalho realizado e o fundamento da sua opinião.

Para Chaves (2009, p.67):

É todo conjunto de formulários e documentos que constitui o suporte do trabalho desenvolvido pelo auditor, contendo o registro de todas as informações utilizadas, das verificações a que procedeu e das conclusões a que chegou, constituindo a evidência do seu trabalho.

Em outros termos, os papéis de trabalho materializam e formalizam o trabalho de auditoria realizado, ao menos naquilo de mais relevante para a formação de uma memória histórica e probante do objeto e entidade auditados.

Segundo ainda Santana Pinho (2007, p.89) os papéis de trabalho têm as seguintes finalidades:

Colher elementos comprobatórios suficientes, visando dar base e sustentáculo à sua opinião;

Facilitar a revisão por parte do auditor responsável;

Servir como base para avaliação pessoal dos auditores;

Representar na justiça (se necessário) as evidências do trabalho executado.

Não é redundante enfatizar que a organização dos papéis de trabalho pela auditoria é imprescindível para a sua boa guarda e conservação.

Capítulo 2: Auditoria governamental: agregação de valor à gestão pública

Uma vez tendo tratado, ainda que de forma breve, diferentes aspectos da auditoria governamental como conceito, abrangência, objetivos, normas para a execução dos trabalhos, fases da auditoria, é oportuno aprofundar o estudo de suas finalidades. Em outros termos, analisar como a auditoria governamental agrega valor à gestão pública. Quais os benefícios que gera para a sociedade que justificam a sua razão de ser, considerando-se a ideia de melhoria do Setor Público.

Para Reider (1993, apud ARAÚJO, 2006, p.49) a atividade de auditoria contribui para:

Identificar áreas problemáticas, relacionar suas causas e implementar medidas alternativas;

Localizar oportunidades de eliminar desperdícios e ineficiências;

Reduzir custos;

Identificar oportunidades de incrementar receitas, isto é, melhoria de rendimento;

Identificar metas, objetivos, políticas e procedimentos;

Identificar critérios de medição do cumprimento das metas;

Recomendar melhorias das políticas organizacionais;

Revisar o cumprimento legal;

Testar ocorrências de fraudes e práticas irregulares ou não autorizadas;

Proporcionar uma avaliação independente dos objetivos das operações.

Para o GAO (1994, apud ARAÚJO, 2006, p.50) a auditoria oferece importantes informações verificando se o ente auditado:

Adota políticas idôneas para efetuar suas aquisições;

Obtém os recursos de que precisa, com a qualidade e na quantidade apropriadas, quando necessários e ao menor custo possível;

Protege e mantém adequadamente seus recursos;

Evita a duplicação de esforços de seu pessoal e o trabalho de pouca ou nenhuma utilidade;

Evita o ócio e o excesso de pessoal;

Utiliza procedimentos operacionais eficientes;

Emprega a quantidade ideal de recursos (pessoal, equipamentos e instalações) para produzir bens ou prestar serviços na quantidade, qualidade e oportunidade apropriadas;

Cumprir requisitos de leis e regulamentos que poderiam afetar significativamente a aquisição, salvaguarda e uso de seus recursos;

Utiliza um sistema de controle administrativo adequado para medir, preparar relatórios e monitorar a economia e eficiência de um programa;

Produz relatórios válidos e confiáveis relacionados com as medidas de economia e eficiência.

Ainda para o GAO (1994, apud ARAÚJO, 2006, p.51), a auditoria também pode:

Avaliar se os objetivos de um programa proposto, recém-criado ou em curso, são apropriados, convenientes ou relevantes;

Determinar em que medida um programa alcança os resultados desejados;

Avaliar a eficácia de um programa e/ou de componentes específicos deste programa;

Identificar os fatores inibidores de um desempenho satisfatório;

Verificar se a administração considerou alternativas para a execução do programa que poderiam conduzir aos resultados desejados com maior eficácia e a menor custo;

Verificar se o programa complementa outros a ele relacionados, sobrepõe-se a eles ou conflita com eles;

Recomendar medidas para melhorar a execução dos programas;

Avaliar o cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis ao programa;

Avaliar a adequação do sistema de controle administrativo para medir a eficácia, preparar os relatórios correspondentes e supervisionar a execução do programa;

Verificar se a administração apresentou relatórios, válidos e confiáveis, sobre medidas relacionadas com a efetividade do programa.

Para Santana Pinho (2007, p.142) a auditoria governamental visa fundamentalmente contribuir para:

- a) objetivos estratégicos: contribuir com a melhoria do desempenho e racionalização operacional da gestão pública, influenciando no processo de sua modernização;
- b) objetivos táticos/gerenciais: ampliar a visibilidade das ações de auditoria; influir no processo de definição e atualização dos indicadores de desempenho; propor a assunção de mecanismos, sistemas e normas que oportunizem melhorias no desempenho da gestão pública; contribuir para a boa e regular aplicação dos recursos públicos;
- c) objetivos operacionais: captar e assimilar os interesses efetivos da clientela; melhorar o desempenho operacional da auditoria da gestão pública; ampliar a contribuição às ações do corte de contas; ampliar o relacionamento técnico com as demais instituições auditadas.

Como observado, a auditoria governamental, quando bem planejada e executada, tem muito a contribuir aos gestores, fornecendo-lhes preciosas informações sobre como gerir a coisa pública visando ao alcance de resultados para a sociedade.

Todavia é salutar o alerta de Araújo (2006, p.51) chamando a atenção para as diferentes variáveis que influem direta e/ou indiretamente no alcance dos resultados pretendidos.

Não podemos afirmar que todos esses objetivos apresentados serão efetivamente alcançados, pois o resultado das auditorias operacionais pode variar em função da complexidade do programa ou ente auditado, da existência ou não de critérios adequados de auditoria, do tempo e dos recursos disponíveis para a realização dos exames e, fundamentalmente, da experiência dos auditores responsáveis pela realização dos trabalhos.

Em um esforço didático/interpretativo, sem se perder de vista os benefícios sociais já apontados, diríamos que a auditoria governamental contribui substancialmente, enquanto ferramenta de controle da administração pública contemporânea, atuando como instrumento de

prestação de contas à sociedade (*accountability*), melhoria das políticas públicas e exercendo uma relevante função didático/pedagógica.

2.1 Accountability

Com o avanço da descentralização administrativa e a crescente pressão social por serviços públicos de qualidade a um custo reduzido, com transparência no trato dos recursos públicos, a administração pública encontra na auditoria uma valiosa ferramenta de prestação de contas à sociedade.

Para melhor compreensão do significado mais profundo desta prestação de contas à sociedade, vejamos o que diz Araújo (2006, p.14):

A accountability vai além do conceito de responsabilidade, pois traz em seu âmago a noção de dever, de comprometimento, de obrigatoriedade de resposta, de prestar e render contas. Não é simplesmente a prestação de contas, frise-se, é a obrigação de prestar contas.

Acarreta a responsabilidade de uma pessoa ou organização perante uma outra pessoa, fora de si mesma, por alguma coisa ou por algum tipo de desempenho. [...] Quem falha no cumprimento de diretrizes legítimas é considerado responsável e está sujeito a penalidades.

Ou seja, a administração pública tem uma obrigação para além da legalidade (moral/ética), deve estar comprometida, sob pena de responsabilidade, ao alcance da satisfação do interesse público, o qual, traduzindo em termos práticos, é a exigência por serviços públicos de qualidade, quiçá a preços módicos.

2.2 Melhoria das políticas públicas

O aperfeiçoamento da gestão pública talvez seja a função por excelência da auditoria governamental.

A reflexão sobre a prática (controle) permite identificar o grau de alcance dos objetivos estratégicos governamentais previamente determinados.

Uma vez detectados os gargalos em uma determinada política pública (achado de auditoria), que a impedem de atingir o resultado pretendido, novas informações (recomendações de auditoria) retroalimentam o ciclo de gestão, seja no sentido de reorientar, alterar o curso, implementar melhorias, ou mesmo abortar a ação se esta for a melhor solução.

Em outras palavras, a auditoria enquanto órgão de assessoramento da cúpula governamental, subsidia os gestores com informações de caráter gerencial, de modo a que suas decisões tenham maiores chances de sucesso na busca de resultados proveitosos para a coletividade.

É oportuno destacar que a responsabilidade pela implementação ou não das recomendações apontadas pela auditoria é da administração, por meio de seus gestores, avaliando a conveniência e a oportunidade de adoção das recomendações sugeridas, ainda que em muitas das vezes tais recomendações assumam o caráter de determinação e, nestes casos, devem responder por sua omissão.

Ou seja, o trabalho de auditoria essencialmente encerra-se com as recomendações para o aperfeiçoamento da ação pública, ainda que em um momento futuro venha a monitorar o cumprimento de suas sugestões pela administração pública.

Vejamos o que Guerra (2002, p.1183) diz a respeito:

Enfim, releva ponderar que as conclusões e recomendações de auditoria não possuem o mister de impor ações específicas ao administrador, porquanto trata-se de instrumento de fiscalização, servindo tão só de supedâneo para o órgão responsável pelo controle. Evidentemente que, quanto mais robustas e incontroversas restarem as descobertas, maiores serão as chances do auditado adotar as medidas recomendadas pela equipe de auditoria, de acordo, por óbvio, ao seu julgamento de conveniência e oportunidade, nos casos em que nele repousar a competência para a execução das recomendações.

2.3 Função didático pedagógica

À medida que o gestor toma conhecimento das causas que impediram o sucesso de uma política pública, ele acumula um conhecimento que o orientará a, pelo menos, não reincidir nos erros anteriormente apontados. Em outras palavras, a auditoria governamental possibilita um aprendizado contínuo à administração pública, fornecendo-lhe informações para que possa antecipar-se a eventos indesejáveis, e caminhar em direção ao objeto visado.

Por outro lado, possibilita ainda a formação de um histórico de boas práticas administrativas verificadas, servindo como instrumento de multiplicação de práticas exemplares no trato da coisa pública.

O refletir sobre a prática tem essa importante característica, gera conhecimento e possibilita a ação preventiva, ou como melhor leciona Bittencourt (2007, p.129):

Naturalmente, a relação mais direta de um trabalho de avaliação é com a política ou programa da qual se ocupa. Porém, um conjunto de avaliações gera uma informação sistemática que representa importantíssima base de conhecimento para a formulação e a análise de um sem-número de políticas no futuro. Ao se avaliar sistematicamente os diferentes programas de prevenção à dependência química, está sendo construído conhecimento sobre as diferentes formas de prevenção, as medidas que o poder público pode adotar e as respostas que suscitam nos potenciais afetados, enfim, os acertos e os erros acumulados sobre como fazer prevenção e cura. Este conhecimento tem o potencial de orientar qualquer ação futura nesta área, tanto mais quanto mais estudos sejam desenvolvidos a partir dos resultados de conjuntos de avaliações com similaridades ou relações entre si.

CAPÍTULO 3: AUDITORIA DO PROGRAMA NACIONAL DE ALIMENTAÇÃO ESCOLAR (PNAE)

Inicialmente diga-se que o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) é uma autarquia do Ministério da Educação (MEC) que tem como missão prover recursos e executar ações para o desenvolvimento da educação, visando garantir ensino de qualidade a todos os brasileiros.

Os recursos do FNDE são direcionados aos Estados, Distrito Federal, Municípios e ONGs para atendimento às escolas de educação básica. Entre suas ações mais importantes estão o Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE), o Programa Nacional do Livro Didático (PNLD), o Programa Dinheiro Direto na Escola (PDDE) e os programas do transporte escolar.

O PNAE, implantado em 1955, visa garantir em caráter suplementar, por meio da transferência de recursos financeiros, a alimentação escolar dos alunos de toda a educação básica (educação infantil, ensino fundamental e educação de jovens e adultos) matriculados em escolas públicas e filantrópicas. Tem como objetivo atender as necessidades nutricionais dos alunos durante sua permanência em sala de aula, contribuindo para o crescimento, o desenvolvimento, a aprendizagem e o rendimento escolar dos estudantes, bem como promover a formação de hábitos alimentares saudáveis.

O repasse de recursos é feito com base no censo escolar realizado no ano anterior ao do atendimento. O programa é acompanhado diretamente pela sociedade, por meio dos Conselhos de Alimentação Escolar (CAEs), pelo FNDE, pelo TCU, pela CGU e pelo Ministério Público.

Em sua estrutura institucional o FNDE tem a Auditoria Interna como uma unidade de assessoramento direto à Presidência da autarquia.

Nesse sentido, a auditoria interna tem, entre outras atribuições, o assessoramento à alta administração. Vejamos como dispõe o próprio Manual de Auditoria Interna do FNDE (2009, p.5):

O trabalho da unidade de Auditoria Interna consiste nas atividades de controle interno, exercidas por meio de avaliação independente da conformidade de gestão e do assessoramento à alta administração, bem como da qualidade de desempenho das áreas em relação às atribuições e aos planos, às metas, aos objetivos e às políticas definidas pela entidade.

Para cumprir este mister a auditoria interna realiza, sobretudo, inspeções in loco nos diferentes programas e convênios financiados pela autarquia.

Vejamos novamente o Manual de Auditoria Interna do FNDE (2009, p.7)

Ao analisar a execução dos programas/ações sob a responsabilidade da Autarquia, objetiva, por meio de uma auditoria programática, identificar a sua real situação, fornecendo informações valiosas aos gestores e administradores, agregando valores, a fim de que as devidas correções de ritos e atos sejam adotadas, bem como avaliar se os objetivos primários atingidos estão contribuindo para a consecução da política educacional proposta no Plano Plurianual (PPA) e no Plano de Desenvolvimento de Educação (PDE).

Esse conjunto de técnicas visa, avaliar a gestão pública e a aplicação dos recursos públicos por entidades de direito privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal, com vistas a auferir a conformidade legal, a economicidade a eficácia (atingimento da meta física), a eficiência (obediência a padrões definidos com rapidez, qualidade e recursos otimizados) e a efetividade (resultado necessário e com retorno para a sociedade) dos programas e ações sob a responsabilidade do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação.

Neste estudo, focalizaremos a análise sobre algumas das auditorias do PNAE, realizadas em 2007 e 2008, destacando seus principais resultados.

Inicialmente destaque-se que, o produto final das auditorias realizadas, qual seja o relatório de auditoria, não é disponibilizado no site da autarquia. Em um cenário de ampliação da transparência pública, seria

essencial a divulgação destes documentos no site da instituição, com amplo acesso aos cidadãos, como forma de prestação de contas à sociedade (accountability), e mesmo para valorizar tão relevante trabalho desempenhado pela auditoria interna.

Os relatórios de auditoria analisados neste estudo foram disponibilizados pela auditoria interna da autarquia.

Analisaremos vinte e oito relatórios de auditoria, realizadas entre 2007 e 2008, distribuídos entre interior e capital dos Estados, dando ênfase fundamentalmente aos achados de auditoria, bem como das recomendações apontadas. Vejamos:

Um primeiro ponto observado refere-se ao número de integrantes das equipes, em média três servidores, este número varia a depender da complexidade e extensão dos trabalhos a serem realizados.

Outra questão observada refere-se ao prazo de finalização dos relatórios das auditorias realizadas neste período. Em média passaram-se oito meses entre a inspeção realizada e a entrega do relatório final. Nos extremos encontram-se a auditoria realizada na Prefeitura Municipal de Porto Alegre RS (Relatório 95/2007), a qual teve o relatório finalizado dois anos depois e a auditoria realizada na Prefeitura Municipal de Curitiba PR (Relatório 36/2009), com relatório final entregue em quarenta e cinco dias da inspeção.

Não obstante as inúmeras justificativas porventura existentes, o fato é que a tempestividade é requisito essencial em relatórios de auditoria, ou seja, o quanto antes os resultados das inspeções são divulgados possibilita aos gestores reorientarem suas ações oportunamente, corrigindo erros, aprimorando práticas administrativas e evitando reincidências. A auditoria deve perseguir a eficiência de seus trabalhos, inclusive com a divulgação tempestiva dos resultados alcançados, e isto sem perder em qualidade.

Com relação aos valores auditados observou-se que, das auditorias realizadas, aproximadamente trinta por cento dos recursos foram fiscalizados, embora se se considerar os valores globais transferidos aos estados, municípios, Distrito Federal e ONGs nos dois anos (3,01 bilhões de reais), nota-se que, deste total, a auditoria fiscalizou aproximadamente três por cento, o que corresponde a 80,6 milhões de reais auditados.

Estes três por cento de recursos fiscalizados no país em um total de 3 bilhões repassados, pode representar um número pequeno, mas considerando-se a estrutura de que dispõe a auditoria interna da autarquia –material e humana (aproximadamente quarenta servidores, e com acentuada rotatividade para outros órgãos) nota-se que a auditoria opera em sua capacidade de produção.

Este fato alerta para a necessidade de maiores investimentos, seja na contratação e treinamento de servidores, como na melhoria da infraestrutura administrativa, para que a auditoria tenha condições efetivas de fiscalizar um percentual maior dos recursos repassados, com uma qualidade ainda maior de seus trabalhos.

Analisando diretamente os achados de auditoria bem como as respectivas recomendações, dividi-los-emos em dois grupos: o grupo 1 será composto pelos principais achados que representam falhas formais observadas na execução do PNAE sem acarretar dano ao erário; o grupo 2 tratará de algumas das irregularidades que ocasionaram prejuízo aos cofres públicos e às finalidades do Programa.

GRUPO 1:

- ❖ Ausência de identificação da documentação comprobatória das despesas realizadas à conta do Programa.

Observou-se que esta constatação esteve presente em 71% dos relatórios analisados. Segundo o TCU, em entendimento expresso no Acórdão 795/2008 - Primeira Câmara:

“(...) a identificação dos documentos não é um preceito inútil, pois visa relacionar os documentos comprobatórios ao Programa, de modo a evitar que o mesmo documento fiscal seja ou tenha sido utilizado para comprovar despesas de mais de uma fonte (...).”

Nestes casos a recomendação da auditoria foi para que os gestores atentassem para a correta identificação dos documentos comprobatórios de despesas (notas fiscais, recibos etc.)

- ❖ Escolas com infra estrutura inadequada para armazenamento de gêneros alimentícios.

Em 32% dos casos esta constatação esteve presente, tendo a auditoria aplicado o entendimento da Secretaria de Vigilância Sanitária (Portaria 326/1997), segundo o qual:

Os edifícios e as demais instalações destinados ao armazenamento de alimentos devem possuir dimensões físicas compatíveis à operação realizada, estar limpos e secos, livres de objetos em desuso ou estranhos ao ambiente, possuir proteção nas portas e janelas para evitar a entrada de vetores e pragas urbanas, devendo existir separação entre as diferentes atividades por meios físicos ou por outros meios eficazes de forma a evitar a contaminação dos produtos estocados.

Nesta constatação a auditoria recomendou a observância da Portaria supra.

- ❖ Falhas na formalização de processos licitatórios.

Este achado, observado em 32% dos casos, reúne diversas falhas encontradas pela auditoria, como: ausência de parecer jurídico, processos não protocolados e numerados, edital sem especificações do objeto, entre outras.

Aqui, observa-se as dificuldades encontradas, sobretudo nos municípios do interior do país, na administração da coisa pública. Em muitos casos não é a má fé, mas a falta de competência técnica e mesmo as dificuldades de se efetuar as aquisições frente à rigidez da Lei de Licitações, é que levam os municípios a incorrerem em sua inobservância.

Nestes casos a auditoria recomenda a observância aos preceitos da Lei 8666/93.

- ❖ Ocorrências relacionadas ao Conselho de Alimentação Escolar CAE.

Observou-se que em 32% dos casos foram constatadas ocorrências relativas ao CAE, seja na falta de apoio para o desempenho de suas atribuições, bem como na atuação deficiente deste Conselho como ponto de controle social do Programa.

Parece haver uma relação estreita entre a infra estrutura necessária para o CAE (espaço físico, equipamentos, materiais de expediente, telefone e meios de transporte), a qual deveria ser disponibilizada pelas entidades, e a sua atuação deficiente. Ou seja, sem um apoio mínimo, a relevante função social de controle fica prejudicada.

Em um e outro casos as recomendações da auditoria são para que tanto as entidades quanto o Conselho exerçam as suas responsabilidades expressas nas Resoluções do Programa.

- ❖ Ausência de controles pelas prefeituras municipais na execução do Programa.

Em 25% dos relatórios analisados nota-se que as prefeituras incorreram em falhas administrativas como: falta de controle dos gêneros alimentícios distribuídos às escolas, verbas não repassadas às unidades escolares, ausência de controle de refeições servidas etc.

Nestes casos a auditoria recomenda a obediência à Resolução do PNAE, Resolução 32/2009, e alterações posteriores, para que as prefeituras evitem a reincidência nestas falhas.

- ❖ Movimentações indevidas de recursos realizadas à conta do Programa.

Aqui, tal como acima exposto, a recomendação da auditoria também é pelo fiel cumprimento da Lei de Licitações.

Em 21% dos casos constatou-se que as entidades movimentaram recursos de forma indevida na conta do Programa, como por exemplo, a transferência de recursos para contas dos tesouros das entidades.

Neste ponto a auditoria recomenda que os recursos do PNAE devem ser movimentados em sua conta específica, aberta pela autarquia nas instituições bancárias oficiais. Esta recomendação tem o sentido, sobretudo, de facilitar a fiscalização do recurso repassado, identificando e responsabilizando os responsáveis por sua movimentação.

- ❖ Utilização de modalidade de licitação inadequada.

Em 21% dos casos as entidades fiscalizadas utilizaram, inadvertidamente, modalidades de licitação inadequada para o objeto licitado.

Quadro Resumo:

Achados de Auditoria mais Frequentes

GRUPO 1: Erros formais sem caracterizar dano ao erário	
ACHADOS DE AUDITORIA	FREQUÊNCIA
Ausência de identificação da documentação comprobatória das despesas realizadas à conta do Programa.	71%
Escolas com infra estrutura inadequada p/ armazenamento de alimentos.	32%
Falhas na formalização de processos licitatórios.	32%
Ocorrências relacionadas ao Conselho de Alimentação Escolar	32%
Ausência de controles pelas prefeituras municipais na execução do Programa.	25%
Movimentações indevidas de recursos realizadas à conta do Programa.	21%

Utilização de modalidade de licitação inadequada.	21%
---	-----

Fonte: Relatórios de auditoria do PNAE dos exercícios de 2007 e 2008.

Feito esta breve análise sobre os principais achados encontrados na auditoria do PNAE em 2007 e 2008, envolvendo falhas detectadas na execução do Programa, registre-se que, embora não provoquem dano ao erário, estas falhas causam prejuízos aos objetivos do PNAE.

Passemos agora à análise dos achados envolvendo irregularidades que causaram danos ao erário (Grupo 2).

GRUPO 2:

- ❖ Ausência de documentação comprobatória das despesas do Programa.

Verificou-se que em 43% das fiscalizações realizadas as entidades não apresentaram a documentação das despesas feitas à conta do PNAE, com prejuízo direto aos cofres públicos e aos objetivos sociais de Programa.

Como estas entidades não comprovaram a regular execução dos recursos, restaram a elas o ressarcimento ao erário; esta foi a determinação quando da ocorrência deste achado.

- ❖ Ausência de aplicação financeira dos recursos recebidos.

As entidades fiscalizadas em 39% dos casos observados não aplicaram os recursos no mercado financeiro, deixando com isso de auferir rendimentos, os quais, por sua vez, poderiam ter revertido em benefício do Programa. Tal medida visa capitalizar o recurso enquanto não utilizado em sua finalidade. Considerando-se o volume dos recursos repassados anualmente, a aplicação garante o reajuste dos recursos públicos a fim de que não percam seu valor enquanto não utilizados.

Nestes casos, igualmente, a recomendação da auditoria é para que a entidade recolha aos cofres públicos o rendimento não auferido e, em ocorrências futuras atente-se para a aplicação tempestiva dos recursos recebidos.

- ❖ Ausência de guias de distribuição às escolas dos gêneros alimentícios adquiridos.

Não basta à administração comprovar a compra dos gêneros alimentícios, é essencial que comprove a distribuição às escolas, momento em que se materializa a política pública. Em 30% dos achados isso não ocorreu. Ou seja, os gestores não comprovaram que os gêneros alimentícios chegaram às escolas e, se não há a comprovação disto, ao menos por hipótese, pode-se cogitar duas coisas: primeiro, que a documentação comprobatória da despesa não é idônea (fria), ou que os gêneros adquiridos foram destinados a clientela estranha ao Programa.

A recomendação da auditoria nestes casos é que a entidade, caso não comprove a distribuição, recolha ao erário os valores em questão.

- ❖ Falta de alimentação nas escolas e alimentação com prazo de validade vencida.

Em um e outro casos (14% dos achados), os responsáveis pelas entidades na execução do PNAE incorreram em sérias irregularidades. Deixar o aluno do Programa sem alimentação escolar, ou mesmo fornecer-lhe alimentação com prazo de validade vencido é uma afronta ao objetivo maior do PNAE, qual seja, fornecer alimentação saudável ao educando, contribuindo para o seu desenvolvimento biopsicosocial e, conseqüentemente refletindo na melhoria do aprendizado.

Nestas constatações a auditoria impugna os valores em questão, alertando os gestores para evitar a reincidência em tais práticas.

Quadro Resumo:

Achados de Auditoria mais Frequentes

GRUPO 2:	
Irregularidades que ocasionaram dano ao erário	
ACHADOS DE AUDITORIA	FREQUÊNCIA
Ausência de documentação comprobatória das despesas do Programa.	43%
Ausência de aplicação financeira dos recursos recebidos.	39%
Ausência de guias de distribuição às escolas dos gêneros alimentícios adquiridos.	30%
Falta de alimentação nas escolas e alimentação com prazo de validade vencida.	14%

Fonte: Relatórios de auditoria do PNAE dos exercícios de 2007 e 2008.

Uma vez destacados os principais achados das auditorias realizadas no PNAE entre 2007 e 2008, é preciso dizer que a conclusão dos relatórios espelha a soma dos achados, concluindo pela regular, irregular, ou ainda parcialmente irregular execução dos recursos do PNAE.

Uma vez finalizado o relatório é encaminhado àqueles diretamente interessados, como: gestores responsáveis pela execução do Programa, Ministério Público, Controladoria Geral da União e, espera-se, quiçá em breve, sejam disponibilizados aos cidadãos em geral.

É preciso dizer ainda sobre a auditoria interna do FNDE que, não obstante a qualidade e a importância do trabalho por ela realizado, agregando valor à gestão pública em benefício para a sociedade em geral, os relatórios de auditoria produzidos tem um caráter eminentemente de auditoria de conformidade. Espera-se, quiçá em breve, que a auditoria respire os ares daquilo que melhor caracteriza a auditoria operacional: o alcance de resultados da ação pública, dando um passo além do mero exame de legalidade que, apesar de importante, é insuficiente para responder às demandas da sociedade contemporânea. É certo que a responsabilidade pela adoção de recomendações cabe aos gestores, mas a auditoria pode contribuir e muito na orientação das medidas a serem tomadas.

Outra questão ainda é que não existe espaço nos relatórios para a apresentação de boas práticas administrativas observadas na execução do Programa. O relatório é fundamentalmente negativo. Um espaço para apresentar as boas práticas seria importante para que os gestores tomassem conhecimento das práticas exemplares na execução do PNAE e, dessa forma, espera-se criar um efeito multiplicador, disseminando que aquilo que deu certo para um pode funcionar em escala macro. Certamente, este é um precioso recurso sobre o qual as auditorias internas dos diferentes órgãos devem refletir.

CAPÍTULO 4: Visão de futuro da auditoria governamental

Com o intuito de assinalar algumas das diretrizes que parecem convergir para o futuro da auditoria governamental, apontaremos alguns dos grandes desafios e oportunidades contemporâneos.

4.1 Mudança de paradigma

Por muito tempo o foco dos trabalhos de auditoria repousou sobre a legalidade. Ou seja, o exame de conformidade de uma situação real a uma situação ideal, tendo como critério de análise a lei.

Por outro ângulo, as crescentes exigências/pressões de diferentes agentes por uma administração pública comprometida com o alcance de resultados, requerem que o controle, sem prejuízo da verificação de aspectos meramente legais, observem o desempenho atingido pelo ente auditado. O que significa dizer uma análise gerencial, ou se preferir análise de performance, ou ainda como ensina Neves (2007, p.41)

Com a adoção dessa nova sistemática de controle interno, passando de um mero órgão executor de auditorias de conformidade (compliance) para realizador de auditorias de natureza operacional (desempenho), ganha a Administração não um mero fiscal, mas um verdadeiro parceiro. Sabemos, contudo, que essa alteração poderá gerar, inicialmente, uma relativa insegurança para os órgãos de execução, que será pouco a pouco dissipada com a ênfase que deve ser dada pelas Controladorias no trabalho de assessoramento à gestão, bem como na elaboração de avaliações de resultado, o que servirá como elementos de indiscutível apoio às tomadas de decisões dos gestores.

4.2 Ampliação da transparência

Não obstante os trabalhos de divulgação dos relatórios de auditorias, como já o fazem por exemplo TCU/CGU, nota-se uma necessidade de aprofundamento da publicação de tais documentos pelos diferentes órgãos de controle da administração pública. Em muitos casos a questão central é a forma de divulgação dos resultados, restrita e de difícil assimilação pelo cidadão comum.

A sociedade carece acompanhar de perto a execução dos recursos públicos, a ideia de accountability como já visto.

Vejamos o que diz Cruz (2008, p.160) a respeito:

A transparência no controle externo requer medidas objetivas para ser percebida. Uma delas é permitir o amplo acesso aos relatórios de auditoria, distinguindo-se os que já foram julgados dos que ainda não foram, mas sem omitir nenhum deles do conhecimento popular. Trata-se de dotar o sistema de terminais abertos para a consulta popular com acesso ao parecer e aos relatórios detalhados da análise envolvendo todos os fatos já julgados.

4.3 Divulgação de boas práticas Administrativas

Não raro, os relatórios de auditoria são recheados de irregularidades observadas na gestão pública, com pouco ou nenhum espaço para apresentação de boas práticas observadas. Muitos auditores chegam a descabelar-se quando de suas inspeções não encontram nada de errado e, irredimidos, enchem o relatório de meras constatações formais sem maiores prejuízos para a coisa pública.

É preciso frisar que tal prática funciona como um verdadeiro desestímulo para aqueles poucos gestores que trabalham buscando a satisfação do interesse público. Poucos, se é que eles existem, são os auditores que têm a coragem de expressar em seus relatórios que não houve constatações relevantes merecedoras de registro.

A apresentação de boas práticas administrativas visa incentivar os gestores para a correta e exemplar execução dos recursos sociais.

Para Cruz (2008, p.161):

Os resultados concretos obtidos a partir da auditoria têm sido estampados pelo lado negativo. Apresentam para a sociedade em geral apenas informações denunciadoras de má conduta dos gerentes e trabalhadores do serviço público. Em geral, são as fraudes, os desvios, os erros, os desperdícios detectados pelo controle externo o objeto que traduz para o público a noção de eficiência e dedicação dos auditores do setor governamental.

Existem outras alternativas? Sim, [...] os auditores deveriam levar para os relatórios as virtudes que encontrarem quando de seu trabalho em determinada instituição.

Outra alternativa é perceber que no tempo decorrido entre a detecção de uma falha, fraude, erro ou desperdício e a comunicação oficial em parecer ou diligência oficial, existe a possibilidade de o fato não ser comunicado ao auditado.

Então, a atitude mais racional é, além de cumprir as normas de anotar nos papéis de trabalho e levar a relatório, fazer a comunicação informal e ouvir o argumento do auditado sobre o assunto. Embora permaneça a possibilidade do auditado não tomar providências saneadoras imediatas (pois ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei), tem-se uma iniciativa tomada e um mínimo de atenção com os responsáveis pela execução. O grau de confiança advindo desta iniciativa, com certeza, é bem maior junto ao auditado se comparado com procedimentos oficiais comunicados friamente meses após a detecção.

4.4 Auditoria como ferramenta facilitadora

A atividade de controle como uma das etapas do processo administrativo de uma organização deve trabalhar para atingir a contento aquilo que foi definido no planejamento, ou seja, sob essa perspectiva, a auditoria deve atuar como uma ferramenta de apoio, que facilita o alcance de resultados. Daí a necessidade de mudança de foco da convencional auditoria de conformidade para a auditoria de gestão (desempenho).

4.5 Cooperação entre órgão e unidades de controle

É comum operações de controle realizadas por diferentes órgãos, e mesmo por diferentes unidades dentro de um mesmo órgão, em um mesmo objeto auditado, sob o pretexto de que o objeto é único mas o foco não o é. Parece-nos uma sobreposição de esforços muitas das vezes desnecessária e dispendiosa na contramão daquilo que seria um ideal, ou seja, a sintonia dos órgãos/unidades de controle para auditar as políticas públicas. Mesmo porque ao cidadão pouco interessa se é x ou y quem está fiscalizando a aplicação dos recursos públicos.

4.6 Infraestrutura necessária

A auditoria governamental para cumprir o seu mister necessita de um mínimo de condições, sejam elas ligadas a recursos humanos e/ou

materiais, sem os quais inviabiliza-se a atividade de controle, ou quando muito ter-se-á um controle deficiente, ou como melhor leciona Fernandes (2005, apud Neves, 2007, p.42)

Não é suficiente, porém, estatuir. Indispensável estruturar os órgãos de modo a que possam cumprir adequadamente as funções que lhe são reservadas. Aliás, não faria sentido que o constituinte houvesse se preocupado em definir o amplo leque de atribuições e responsabilidades se, no cotidiano da Administração Pública, não fosse o mesmo dotado dos recursos necessários e suficientes à atuação requerida para o cumprimento do elevado mister.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A velocidade e a intensidade em que ocorrem as mudanças no mundo contemporâneo exigem uma administração pública comprometida com uma gestão administrativa voltada para o alcance de resultados. Nesse sentido, este estudo procurou evidenciar que a auditoria governamental tem se mostrado uma ferramenta administrativo-gerencial essencial para a otimização do gasto público, na medida em que fornecem aos gestores valiosas informações para o aperfeiçoamento da ação estatal.

Por outro lado verificou-se ainda que a auditoria presta um relevante serviço social, pois os resultados dos seus trabalhos ampliam a transparência pública, prestando contas para a sociedade da real situação das políticas de governo (*accountability*), bem como apresentando meios para a efetividade dos programas sociais.

Observou-se ainda que, não obstante os resultados alcançados pela auditoria governamental, ela ainda carece de aperfeiçoamentos, mas isto é algo positivo porque a própria dinâmica social não costuma se ajustar a mecanismos estanques de análise. Esta necessidade de aperfeiçoamento é o alerta necessário para que a auditoria, assim como os programas públicos, possam melhorar continuamente em benefício direto para a sociedade.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, José Joaquim Marques; MARQUES, Maria da Conceição da Costa. **Intensificar o papel da auditoria no setor público: uma oportunidade reforço da eficiência nas organizações.** Revista Brasileira de Contabilidade, n. 145, p. 39-53. jan. / fev. 2004.

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

ATTIE, William. **Auditoria, conceitos e aplicações.** 2ª edição. São Paulo. Ed. Atlas, 1993.

AUDIBRA. **Procedimentos de Auditoria Interna: organização básica.** São Paulo, 1992.

___ **Normas Brasileiras para o Exercício da Auditoria Interna.** São Paulo, 1992.

CASTRO, Domingos Pobel de. **Auditoria e Controle Interno na Administração Pública: evolução do controle interno no Brasil, do Código de Contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003.** Guia para atuação das auditorias e organização dos controles internos nos Estados, Municípios, ONGs. São Paulo: Atlas, 2008.

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

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade, de Auditoria e Perícia.** Brasília: CFC, 2003.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria Governamental.** 3ª edição. São Paulo, Atlas 2008.

Escritório de Controladoria Geral dos Estados Unidos da América (GAO). **Normas de auditoria governamental; revisão de 1994**. Tradução do Tribunal de Contas do Estado da Bahia. Salvador: TCE, 1995.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 3ª edição. São Paulo: Atlas, 2000.

Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação. **Manual de Auditoria Interna**. 2009.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projeto de pesquisa**. 3ª edição. São Paulo: Atlas, 1991.

MELO VINAGRE, Maria de Fátima. **A importância da evidência em auditoria**. Universidade Federal da Paraíba, 2004.

Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai). **Normas de Auditoria**. Salvador, TCE, 1995.

Organização Latino americana das Instituições Superiores de Auditoria (olacefs). **Manual de auditoria governamental para os países em desenvolvimento**. Quito: olacefs, 1978.

PETER, Maria da Glória Arraes; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 2003.

PINHEIRO, Geraldo José; CUNHA, Luís Alberto Silva. **A importância da auditoria na detecção de fraudes**. Contabilidade vista & revista. Belo Horizonte, v. 14, n. 1, p. 31-48, abr. 2003.

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

SÁ, Antônio Lopes de. **Fraudes contábeis**. 2ª edição. Rio de Janeiro: Ed. Tecnoprint, 1982.

___ **Curso de Auditoria**. 7ª edição. São Paulo: Atlas, 1995.

Secretaria do Tesouro Nacional. **Instrução Normativa n° 16/1991**. define conceitos, diretrizes e estabelece as normas de auditoria do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal.

SILVIA, R.G. **Auditorias internas no sistema de gestão da segurança e saúde no trabalho**. Faculdade de saúde pública da Universidade de São Paulo, 2002.

Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria de natureza operacional** – Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000.

Universidade Gama Filho. **Apostila Elaboração e Análise de Políticas Públicas**. Pós Graduação a Distância, áreas de administração pública. Elaboração por Fernando Moutinho Ramalho Bittencourt. Brasília-DF, 2007.

VALE, Carlos. **Procedimentos de auditoria pública**. João Pessoa: Universitária, 2001.

Material da Internet:

Sítio da Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/principal.htm>.

Revistas:

Fórum de Contratação e Gestão Pública. **Auditoria Governamental: nova tendência de controle**. Evandro Martins Guerra. Vol. 1, n° 10, p. 1180-1183. Outubro, 2002.

___ **O Novo Paradigma para os Órgãos de Controle Interno: da auditoria de conformidade (campo da legalidade) para a auditoria**

operacional de natureza eminentemente preventiva (campo da legitimidade). Marcelo Neves. Vol. 6, nº 67, p. 40-42. Julho, 2007.

L&C: Revista Direito e Administração Pública. **Auditoria operacional na administração pública.** Júlio César Lopes Serpa. Vol. 6, nº 59, p. 27-29. Maio, 2003.

Revista de Informação Legislativa. **A jangada de pedra.** Fernando Moutinho Ramalho Bittencourt. Vol. 42, nº 168, p. 227-254. Out/dez, 2005.

Revista do Serviço Público. **Auditoria de desempenho governamental e o papel de Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS).** Marcelo Barros Gomes. Vol. 53, nº 2, p. 37-79. Abr/Jun, 2002.

Revista do Tribunal de Contas da União. **Algumas ideias para o aperfeiçoamento das atividades de auditoria no TCU.** Carlos Cesar Modena. Vol. 27, nº 68, p. 95-104. Abr/jun, 1996.

___**Auditoria em programas governamentais e os Tribunais de Contas no Brasil.** Inaldo da Paixão Santos Araújo. Vol. 33, nº 92, p. 38-43. Abr/jun, 2002.

___**A conquista do tempo presente: auditoria operacional e legitimidade das instituições de controle.** Fernando Moutinho Ramalho Bittencourt. Vol. 36, nº 105, p. 60-76. Jul/set, 2005.