

O controle interno e auditoria governamental: comparativo

Internal control and audit government: comparative

Denise Fontenele de Oliveira¹

RESUMO

Este artigo tem como propósito analisar alguns aspectos relacionados ao controle interno na Administração Pública brasileira. O controle interno é visto, sobretudo pela literatura contabilista, como uma das principais formas de controle na atividade pública. Por essa razão é que devem ser garantidas algumas prerrogativas às entidades, como, por exemplo, a autonomia funcional. Outra questão também visa demonstrar que a auditoria interna governamental é o ápice da pirâmide do sistema de controle interno. Enquanto o controle interno se subordina ao titular do órgão ou entidade, pois faz parte de suas atividades administrativas normais, a auditoria interna não faz parte (até pode) necessariamente da estrutura ou dessas atividades. A metodologia utilizada, pode ser considerada, quanto aos objetivos, uma pesquisa descritiva, uma vez que foi descrito características do controle interno no setor público brasileiro e do cenário em que ele está inserido atualmente. Quanto aos procedimentos, foi realizada uma pesquisa bibliográfica, visto que com o intuito de definir o papel do controle interno no setor público brasileiro foi realizado o estudo a partir de referenciais teóricos.

Palavras-Chave: Administração Pública. Controle Interno. Auditoria Governamental.

ABSTRACT

This article aims to analyze some aspects related to the internal control in the Brazilian Public Administration. The internal control is seen, especially by the accounting literature as a major form of control in public activity. For this re-

¹ Graduada em Direito - Universidade de Fortaleza – Universidade de Fortaleza; Especialista em Direito; Processual Penal – Universidade de Fortaleza; Especialista em Direito Processual Civil - Escola Superior da Magistratura do Estado do Ceará – ESMEC; Atualmente Diretora de Divisão de Gerenciamento Eletrônico de Documentos no Tribunal de Justiça do Estado do Ceará. E-mail: denise.oliveira @tjce.jus.br.

ason, it must be guaranteed some prerogatives to these entities, such as, for example, the functional autonomy. Another question also aims to demonstrate that the internal audit government is the apex of the pyramid of the internal control system. While such internal control is subordinate to the holder of the agency or entity, as part of their normal administrative activities, the internal audit, on the contrary, is not part (maybe can be!) necessarily of those structure or activities. Thus, the internal audit government should fiscalise/appraise the degree of reliability and control efficiency and effectiveness of the internal controls of the agency or of the audited entity, with all the autonomy that the law can assure, without them being confused. The purpose of this article, therefore, is to establish a very clear distinction between the activities of internal control and government audit activities, considering the big confusion that has been done in various organs and entities of the public administration in general.

Keywords: Public Administration. Internal Control. Government Auditing.

1 INTRODUÇÃO

O conceito de Governança encontra raízes na Administração Pública Gerencial, que trouxe para o Estado um grau de modernização acelerado nos últimos anos.

A partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, ganhou ênfase a discussão sobre o controle interno governamental, especialmente pela sua previsão constitucional contida nos artigos 70 e 74, transcritos a seguir:

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.

Art. 74 Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem

como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º “Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

Em face da falta de uma padronização organizacional, principalmente em virtude das diferentes estruturas administrativas adotadas pelos vários Estados da Federação, muita confusão se tem feito a respeito do assunto. Ora se atribui o controle interno aos departamentos de contabilidade, ora aos departamentos de finanças, orçamentação, contabilidade e auditoria, ou, equivocadamente, se atribui à auditoria interna todo o controle interno.

Pelo critério do Poder que o exerce, identificam-se as categorias: a) do controle administrativo ou executivo, exercido pela própria Administração sobre seus atos; b) do controle legislativo ou parlamentar, exercido pelo Poder Legislativo e seus órgãos; e c) do controle judiciário, exercido pelo Poder Judiciário.

O comitê do AICPA - Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados publicou o SAS - Statement on Auditing Producers - (Declaração sobre produtores de Auditoria) nº 29, em outubro de 1958, subdividindo o controle interno em contábil e administrativo, conforme segue:

CONTROLE INTERNO CONTÁBIL: compreende o plano de organização e todos os procedimentos referentes diretamente relacionados com a salvaguarda do ativo e a fidedignidade dos registros financeiros. Geralmente compreende controles, tais como os sistemas de autorização e aprovação, segregação entre as tarefas relativas à manutenção e elaboração de relatórios e aquelas que dizem respeito à operação ou custódia do ativo, controles físicos sobre o ativo e auditoria interna.

CONTROLE INTERNO ADMINISTRATIVO: compreende o plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes principalmente à eficiência operacional, e à obediência às diretrizes administrativas que normalmente se relacionam apenas indiretamente com os registros contábeis e financeiros. Incluem-se aqui controles como análises estatísticas, estudos

de tempo e movimento, relatórios de desempenho, controle de qualidade.

Assim, conclui-se que o controle interno faz parte das atividades normais da Administração Pública, se subordina ao titular do órgão ou da entidade, tendo como função acompanhar a execução dos atos indicando, em caráter opinativo, preventivo ou corretivo, as ações a serem desempenhadas com vistas a atender o controle da execução orçamentária, financeira, contábil e patrimonial, bem como os controles administrativos de um modo geral.

A auditoria interna governamental pode ser considerada o ápice da pirâmide do sistema de controle interno, uma vez que a mesma supervisiona, normatiza, fiscaliza e avalia o grau de confiabilidade dos controles internos, buscando garantir a eficiência e eficácia dos mesmos, sem com eles se confundir. É uma parte especializada da auditoria que se dedica à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos órgãos e das entidades da administração pública, quanto à legalidade, à legitimidade, à economicidade, bem como à fiscalização dos recursos repassados pelo Estado a título de Convênio, Subvenções Sociais e Econômicas e demais formas de antecipações de recursos legalmente admitidas, que têm como beneficiários os Municípios, Entidades Públicas ou Entidades Privadas sem fins lucrativos.

Cruz (1997, p. 22), considera que a evolução da auditoria pode ser classificada em três etapas. Este autor destaca para cada uma destas etapas o principal resultado a alcançar, conforme segue:

- Auditoria Fiscalizadora – principal resultado a alcançar: certificar a adequação dos controles internos e apontar irregularidades, truques e fraudes detectados;
- Auditoria de Gestão – principal resultado a alcançar: identificar desvios relevantes e apontar atividades e/ou departamentos fora do padrão de desempenho esperado;
- Auditoria Operacional – principal resultado a alcançar: certificar a efetividade e oportunidade dos controles internos e apontar soluções alternativas para melhoria do desempenho operacional. “Medir o grau de atendimento das necessidades dos clientes e acompanhar, mediante indicadores do nível de eficiência e eficácia, o desvio em relação ao desafio padrão.

Portanto, ao contrário do controle interno tradicionalmente executado,

a auditoria interna não faz parte necessariamente da estrutura ou das atividades normais dos órgãos e entidades. Normalmente existe um órgão centralizador das atividades de auditoria interna governamental, que atua sobre todos os demais órgãos e entidades.

2 RESULTADOS E DISCUSSÃO

2.1 O Controle interno e auditoria interna na administração pública

Estudos apontam que data de 1922 a preocupação no Brasil com o controle no setor público. Nesse período, segundo Calixto e Velázquez (2005, p.4), “o Controle Interno atuava examinando e validando as informações sob os aspectos da legalidade e da formalidade”, sendo que a sua preocupação concentrava-se em atender aos órgãos de fiscalização externa e não à avaliação da forma como os administradores atuavam na prestação dos serviços públicos.

A história do Controle Interno na Administração Pública brasileira está centrada no artigo 76, da Lei nº 4.320, de 17 de Março de 1964, que foi responsável pela introdução das expressões Controle Interno e Controle Externo, apresentando a definição para as competências do exercício daquelas atividades. Segundo Calixto e Velázquez (2005, p.4), foi conferido ao Poder Executivo o Controle Interno, ao passo que o Controle Externo foi atribuído ao Poder Legislativo.

2.2 Conceito de controle interno

Não há consenso entre os autores sobre a conceituação de Controle Interno. Observa-se, ainda a confusão que se formou entre as expressões “Controle Interno”, “Sistema de Controle Interno” e “Auditoria Interna”, na medida em que, são consideradas sinônimos, refletindo um engano que se dissipa a partir das definições que a seguir são apresentadas:

Controle Interno é o conjunto de normas, rotinas e procedimentos,

adotados pelas próprias Unidades Administrativas, tais como Manual de rotinas, segregação de funções, determinação de atribuições e responsabilidades, rodízio de funcionários, limitação de acesso aos ativos, limitação de acesso aos sistemas de computador e treinamento de pessoal, com vistas a impedir o erro, a fraude e a ineficiência.

Auditoria Interna é uma técnica utilizada pelo órgão central ou setorial, para avaliar a eficiência do Controle Interno, quanto a obediência às normas ou a obsolescência dessas. A auditoria desenvolve trabalhos avaliativos, de forma mais ou menos profunda, em razão direta do julgamento feito sobre o Controle Interno, quanto à sua maior ou menor adequabilidade para a preservação dos ativos que deverá proteger.

A diferença conceitual entre Sistema de Controle Interno, Controle Interno e Auditoria Interna resume-se no seguinte: Sistema é o funcionamento integrado dos Controles Internos; Controle Interno é o conjunto de meios de que se utiliza uma entidade pública para verificar se suas atividades estão se desencadeando como foram planejadas; e Auditoria Interna é uma técnica utilizada para checar a eficiência do Controle Interno.

- **A ação do controle interno**

A invocação do artigo 15 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão tem sentido emblemático, porque se insere na fase moderna da organização política do Estado em forma de república, inaugurada com a Revolução Francesa.

O dever de prestar contas, de todos quantos administrem bens públicos em nome dos demais cidadãos decorre do princípio republicano (de rés publica).

Para que possam prestar contas sem receios, os administradores devem estar bem informados sobre os atos e fatos de sua administração. Devem, igualmente, prover os meios para que a sociedade faça o acompanhamento da gestão e a tomada de contas, quando necessário, através dos meios institucionais.

Ao complexo de atividades relacionadas com o acompanhamento dos atos e fatos da administração, organizado para assegurar sucesso na realização de seus fins, designa-se ação de controle.

- **Administração e controle**

Para melhor entender e situar a importância da função de controle, torna-se necessário fazer uma digressão e lembrar os fundamentos que orientam a atividade de administração.

A Administração de uma entidade deve estar estruturada e organizada de acordo com princípios científicos aplicáveis às funções básicas que a compõem, para melhor realizar os seus planos e alcançar os objetivos que constituem a razão da sua existência.

Segundo os clássicos Henri Taylor e Frederico Fayol, a administração deve atender, particularmente, aos princípios de organização, planejamento, comando e **controle**.

O controle constitui um dos princípios basilares da administração, de tal forma que a inexistência dessa função ou as deficiências que apresentar têm reflexos diretos e negativos com a mesma intensidade nas demais funções (organização, planejamento e comando), decretando invariavelmente a frustração parcial ou total dos seus objetivos. Os resultados medíocres ou desastrosos na administração pública têm sempre como responsáveis as falhas do controle, de igual forma como o sucesso repousa fundamentalmente na sua eficiência.

- **O controle interno**

O controle interno faz parte do plano de organização da Administração e tem os mesmos objetivos. Ocupa-se essencialmente com o processamento de informações que retroalimentem a função do comando, concorrendo para a correta tomada de decisões; coexiste com as demais funções da Administração e com elas, por vezes, se confunde, sendo CAD qual indispensável para o funcionamento do sistema que formam, de tal maneira que a falha em uma delas pode embaraçar o funcionamento de todo o conjunto.

O controle interno tem expressão funcional e sua ação não admite concentração puramente orgânica.

Embora não haja unanimidade na identificação de suas funções, as mais frequentemente mencionadas são as que seguem:

- Organização (administrativa, jurídica e técnica);
- Procedimentos e métodos;

- Informações (planejamento. Orçamento, contabilidade, estatística e informatização);
- Recursos humanos;
- Autoavaliação.

O sistema de controle interno se constitui na alma do plano de organização de qualquer entidade, fundamentalmente comprometido com a realização dos objetivos da própria Administração, os quais constituem a razão de sua existência.

Segundo o disposto no artigo 74 da Constituição Federal, deve ter atuação sistêmica e integrada, nos Poderes Legislativo, Executivo, e Judiciário, para o fim de

- Avaliar o cumprimento de metas e a execução dos programas governamentais e orçamentários;
- Comprovar a legalidade e avaliar os resultados da gestão, quanto à eficiência e eficácia;
- Exercer o controle das obrigações, direitos e haveres;
- Apoiar o controle externo.

• **Auto-avaliação do controle interno**

Uma das funções do Controle Interno é a avaliação de sua própria atividade.

Sabendo-se que suas funções convivem na Administração com todas as demais funções, resulta que se encontra presente em cada desdobramento da organização. Evidencia-se, por exemplo, na atividade de triagem de ingresso e saída de pessoas, veículos, bens e mercadorias; no acompanhamento das condições de qualidade dos serviços e dos produtos; na feitura de estatísticas; na contabilização física e financeira; nos registros dos recursos humanos e dos correspondentes dados cadastrais, funcionais e financeiros.

A supervisão das atividades de controle interno compete à função de Comando, que ele necessita para bem administrar. Importa-lhe, por isso, preservar seu funcionamento com eficiência.

O tamanho e a complexidade das organizações modernas, porém, têm dificultado e, por vezes, impossibilitado a supervisão direta de todas as operações por parte dos dirigentes superiores, obrigando-os a delegar parte dessas funções a outros profissionais. Estes, com a devida independência, coletam dados estratégicos, analisam-nos e colocam à disposição da direção

as informações finais sobre o comportamento operacional da entidade.

Essa atividade é organicamente concentrada na unidade de avaliação do controle interno, constituindo-se em desdobramento da Administração Superior. Penetra em toda a organização para identificar possíveis falhas, desvios, debilidades ou deficiências, objetivando retroalimentar o comando com informações que lhe permitam tomar decisões corretas que indiquem a necessidade de intervir para alterar o curso da ação e modificar as políticas administrativas, ou recomendem a sua manutenção. Em outros termos compete-lhe:

- Prestar informações permanentes à Administração Superior sobre todas as áreas relacionadas com o controle seja contábil, administrativo, operacional ou Jurídico;
- Preservar os interesses da organização contra ilegalidades, erros ou outras irregularidades;
- Velar para a realização das metas pretendidas;
- Recomendar os ajustes necessários com vistas à eficiência operacional.

• **Objetivos do controle interno**

O Sistema de Controle Interno opera de forma integrada, ainda que cada Poder tenha seu próprio Controle Interno. Esse Sistema, entretanto, será coordenado pelo Executivo, posto que lhe competirá, ao final do exercício, preparar a prestação de contas conjunta, em que pese os demais Poderes elaborarem as suas respectivas contas (MACHADO JR; REIS, 1998, p.140).

Sob a ótica da empresa privada o Controle Interno apresenta os seguintes objetivos: salvaguardar e proteger seus ativos, verificar o grau de confiabilidade e exatidão dos registros contábeis e promover a eficiência operacional (ATTIE, 1998, p. 114).

O Controle Interno em uma entidade desempenha como objetivo maior, a segurança do patrimônio, além de gerar eficiência na consecução do objetivo social, o que se manifesta como resultado, e, obviamente, são ferramentas de apoio à contabilidade. A partir de um consistente sistema de controle interno, procura-se evitar desvios, perdas e desperdícios; assegurando, razoavelmente, o cumprimento de normas administrativas e legais e propiciando a identificação de erros, fraudes e seus respectivos responsáveis. A partir dessa concepção, o Controle Interno há de ser entendido como parte integrante da estrutura da Administração Pública, com o objetivo de auxiliar

a gestão pública em relação ao cumprimento das metas e plano de governo.

- **A Importância do controle interno na administração pública**

O conjunto de normas, rotinas e procedimentos, adotado pelas próprias Unidades Administrativas denominado de Controle Interno, dá ao administrador respaldo e confiança no gerenciamento do patrimônio Público. O Controle Interno executado pela Administração compreende uma relevante ferramenta, pois é uma forma de controle preventivo, detectivo e corretivo, que deve ser operado com todo rigor e independência, a fim de cumprir as finalidades a que se propõe.

O Controle Interno ganha importância na área Estatal em virtude dessa esfera não dispor de mecanismos naturais de correção de desvios, processo que ocorre nas atividades privadas, onde a “competição” e o “lucro” funcionam como potentes instrumentos para reduzir desperdícios, melhorar o desempenho e alocar recursos de forma mais eficiente. O direito de propriedade estatal é dúbio, não existindo a vigilância do “olho do dono”, como na empresa. Por ser dúbio dá margem ao surgimento de grupos de pressão, internos e externos ao aparelho estatal, que procuram explorar o interesse e o patrimônio públicos em proveito próprio. Essa regra geral assume importância peculiar no nosso país, onde as pessoas estão mais preocupadas com seus próprios interesses que com os coletivos e a Justiça ainda é lenta e suave para quem atua à revelia da lei. (CIALDINI; NASCIMENTO, 2003 p.196).

- **Características do sistema de controle interno na administração pública**

As características do Controle Interno, Segundo Attie (1998, p. 115) compreendem:

“Plano de organização” – plano simples que se deve prestar ao estabelecimento de linhas claras de autoridade e responsabilidade. Um elemento importante em qualquer plano de organização é a independência estrutural das funções de operações, custódia, contabilidade e auditoria (segregação de funções).

Entende-se por segregações de funções a separação das atividades de execução das de controle em atendimento ao lema “quem faz não controla”. Assim, ninguém pode ter o controle completo de uma transação, sob pena

de causar vulnerabilidade no sistema.

“Sistema de autorização e procedimentos de escrituração” – constituído de sistema adequado de contabilidade para assegurar que as transações sejam classificadas e registradas com respaldo em documentos hábeis (originais), em conformidade com o plano de contas e em tempo hábil (oportunidade);

“Manual de procedimentos” que estabelece os procedimentos operacionais e contábeis, normatiza as políticas e instruções e uniformiza tais procedimentos;

“Manual de formulários e documentos” que possibilita padronizar os formulários, estabelecendo seus objetivos, finalidades, nível de informação que deve conter, emitentes usuários, pontos de controle, critérios e locais de arquivos, devendo conter ainda, campos específicos para vistos, assinaturas e autorizações (ATTIE, 1998, p. 116);

“Estímulo à eficiência operacional” – abrange a competência do pessoal, baseada na capacidade técnica prevista para o cargo, e a responsabilidade, para definir claramente os níveis de atribuições, de modo que possibilite apurar a responsabilidade por prejuízos ocorridos por negligência, incapacidade técnica ou fraude.

“Aderência às políticas existentes” – constituída de Supervisão – indica que os funcionários devem ser supervisionados por pessoas de reconhecido valor e probidade, e Auditoria interna para atuar na organização como um fator de persuasão, pelo fato de os servidores saberem que estão sendo monitorados (ATTIE, 1998, p. 116).

• **Limitações do Sistema de controle interno na administração pública**

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

A inexistência de controles internos consistentes ensejará o crescente surgimento de erros e fraudes operacionais, aliando-se a esses fatos a efetivação de desvios de conduta da direção da Entidade, que propicia o recrutamento dos ilícitos supracitados pela síndrome do exemplo que vem de cima. Erros são irregularidades involuntárias ocorridas nos procedimentos ou demonstrativos contábeis. Fraudes são irregularidades propositas. Todo

procedimento delituoso, tem início, via de regra, em erros intencionais ou “testes” dos controles, envolvendo pequenos valores. Caso não sejam detectados em tempo hábil, abrem caminho para a realização de grandes golpes.

- **O Surgimento da auditoria governamental e seu conceito**

O surgimento da Auditoria Governamental, embora que empiricamente, está associada à prática que a administração pública exercia no controle da arrecadação de tributos.

No território brasileiro, a auditoria governamental encontra seu amparo legal, com a emissão da Lei nº 4.728 de julho de 1965, que veio normatizar o funcionamento do mercado financeiro e criou a obrigatoriedade da prática da Auditoria Governamental no Brasil. Nos tempos atuais, a auditoria governamental estabelece que a sua realização se efetive na comprovação da legalidade das ações empreendidas pelos órgãos e entidades que compõem a administração pública direta e indireta, abrangendo tanto a esfera Federal, Estadual e Municipal.

Sendo assim, a auditoria governamental constitui-se num importante instrumento de controle, à medida que possibilita uma melhor alocação de recursos públicos, contribuindo para detectar e propor correção dos desperdícios de recursos, da improbidade administrativa, a negligência e a omissão e, principalmente antecipando-se a essas ocorrências, procurando garantir a observância de normas que regulamentam a aplicação destes recursos, bem como na busca de garantir os resultados pretendidos, em consonância com as boas práticas de transparência da administração pública.

- **Objetivos, finalidade e objetos da auditoria governamental**

A Auditoria Governamental tem por objetivo primordial o de garantir resultados operacionais na gerência da situação pública. Observando os aspectos relevantes relacionados à avaliação dos programas de governo e da gestão pública. Assim, também apresenta como objetivos relevantes: Dar suporte ao exercício pleno da supervisão ministerial, através das seguintes atividades básicas: Examinar a observância da legislação municipal específica e normas correlatas; Avaliar a execução dos programas dos municípios, dos contratos, convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres;

Observar o cumprimento pelos órgãos e entidades, dos princípios fundamentais de planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle; Avaliar o desempenho administrativo e operacional das unidades da administração direta e entidades supervisionadas.

Para Jund (2006, p.648) a finalidade básica da auditoria na gestão pública é:

Comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos e avaliar os resultados alcançados, quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicamente da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalista das unidades e das entidades da administração pública, em todas as esferas de governo e níveis de poder, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, quando legalmente autorizadas nesse sentido.

Em geral qualquer que seja o tipo de auditoria que se vá realizar, esta deve ser planejada de modo que venham proporcionar segurança quanto à verificação ao cumprimento das leis, normas e regulamento aplicáveis a administração pública, na fase de execução, deverá ser verificada os aspectos da legalidade e legitimidade dos atos praticados pelos gestores públicos e sua consonância com as normas e com os princípios aplicáveis à administração pública em obediência a legislação em vigor.

- **Formas de execução da auditoria governamental**

De acordo com o previsto na IN no 01/2001, da Secretaria Federal de Controle, as auditorias na área governamental são executadas das seguintes formas: Direta, quando se trata das atividades de auditoria executada diretamente por servidores em exercício nos órgãos e unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, sendo subdivididas em: Centralizada, que é executada exclusivamente por servidores em exercício nos órgãos central ou setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Descentralizada, quando executada exclusivamente por servidores em exercício nas unidades regionais ou setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. E Integrada, quando executada conjuntamente por servidores em exercício nos órgãos central, setoriais, unidades regionais e/ou setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

De forma indireta quando se trata das atividades de auditoria executadas com a participação de servidores não lotados nos órgãos e unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, que desempenham atividades de auditoria em quaisquer instituições da Administração Pública Federal ou entidade privada. Compartilhada, é quando é coordenada pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal com o auxílio de órgãos/instituições públicas ou privadas. Terceirizada, quando executada por instituições privadas, ou seja, pelas denominadas empresas de auditoria externa.

3 CONCLUSÃO

O grau de confiabilidade dos controles internos é fundamental para o trabalho do auditor interno. Da confiança que nele se obtiver dependerá todo o enfoque, amplitude e natureza da auditoria a ser efetuada.

Assim, se os controles internos de um órgão ou entidade da administração pública forem satisfatórios, serão escolhidos procedimentos mínimos numa extensão reduzida (pode ser adotada uma amostragem, ao invés de uma auditoria completa). Por outro lado, se os controles internos se apresentarem insatisfatórios, deficientes, o trabalho do auditor interno deverá ser o mais amplo possível, com ênfase em todo o processo da execução orçamentária e contábil (execução da receita e da despesa), especialmente quanto aos estágios do recolhimento dos numerários por parte dos agentes arrecadadores, da licitação, do empenhamento, da liquidação e do pagamento da despesa pública, bem como quanto aos atos de pessoal e demais controles contábeis e administrativos.

Conforme exposto, concluiu-se que as atividades de auditoria se sobrepõem às atividades operacionais de um modo geral, inclusive sobre as atividades do controle interno administrativo e contábil, ou seja, enquanto umas normatizam, orientam, fiscalizam, avaliam o grau de confiabilidade, outras controlam a eficiência e a eficácia.

A auditoria governamental é uma atividade ainda muito recente no Brasil. Esse estado ainda embrionário da auditoria e a falta do respaldo necessário no sentido de aprimorar os preceitos morais e éticos da gestão pública resultam num ambiente não muito satisfatório para a proteção e boa

utilização dos recursos públicos. O grande número de gestores e servidores públicos ainda sem qualificação suficiente para desenvolver suas atividades nas diversas áreas da administração pública produz ambientes sem interação e resultados desastrosos que muitas vezes se atribuem simplesmente ao total desconhecimento das regras e normas de execução contábil e financeira que, por sua vez, refletem nessa avaliação negativa dos relatórios atualmente apresentados por grande parte das auditorias na administração pública.

Sendo assim, a auditoria governamental se apresenta como um importante instrumento de auxílio à gestão pública municipal, a partir do momento em que passa a auxiliar o município no exercício da administração pública, buscando ao atingir a eficiência, eficácia e economicidade, assegurando, a transparência dos atos praticados pelo administrador público. Contribuindo para organizar nas administrações públicas municipais a gestão dos recursos públicos, à medida que contribui para melhorar a realocação desses recursos, abrindo espaço para o controle social.

REFERÊNCIAS

AMAZONAS. **Constituição Estadual**. Atualizada com as Emendas Constitucionais Promulgadas.

ATTIE, William. Auditoria: **Conceitos e Aplicações**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 21^a ed. São Paulo, Saraiva, 1999.

CALIXTO, Giniglei Eudes; VELÁSQUEZ, Maria Dolores Pohmann. **Sistema de Controle Interno na Administração Pública Federal**.

CIALDINI, Alexandre Sobreira; NASCIMENTO, Roberto Sérgio. **Controle da Execução Orçamentária. Orçamento Público: Planejamento, execução e controle.** Universidade Aberta do Nordeste. Fundação Demócrito Rocha. Fascículo 12. Teresina: 2003. CRUZ, Flávio da. **Auditoria Governamental.** São Paulo: Atlas, 1997.

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

JUND, S. **Administração, orçamento e contabilidade pública.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2006

MACHADO JR, Jose Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A lei 4.320 comentada.** 27 ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1998.