Auditoria Interna e Controle Governamental

2ª edição

TCU
TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

AGU
ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO

CGU
Controladoria-Geral da União

CÂMARA DOS DEPUTADOS

República Federativa do Brasil

Tribunal de Contas da União

Ministros

Ubiratan Aguiar, *Presidente*
Benjamin Zymler, *Vice-Presidente*
Valmir Campelo
Walton Rodrigues
Augusto Nardes
Aroldo Cedraz
Raimundo Carreiro
José Jorge
José Múcio

Auditores

Augusto Sherman Cavalcanti
Marcos Bemquerer Costa
André Luís de Carvalho
Weder de Oliveira

Ministério Público

Lucas Rocha Furtado, *Procurador-Geral*
Paulo Soares Bugarin, *Subprocurador-Geral*
Cristina Machado da Costa e Silva, *Subprocuradora-Geral*
Marinus Eduardo de Vries Marsico, *Procurador*
Júlio Marcelo de Oliveira, *Procurador*
Sérgio Ricardo Costa Caribé, *Procurador*

Auditoria interna e controle governamental

2ª edição

Brasília, 2011

TCU
TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

AGU
ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO

CGU
Controladoria-Geral da União

CÂMARA DOS DEPUTADOS

©Copyright 2010, Tribunal de Contas da União
www.tcu.gov.br

É permitida a reprodução desta publicação, em parte ou no todo, sem alteração do conteúdo, desde que citada a fonte e sem fins comerciais.

Auditoria interna e controle governamental / Adelino Fernandes de Oliveira ... [et al.] . – Brasília : Tribunal de Contas da União, 2011.

352 p.

A publicação apresenta o resultado do curso de pós-graduação lato sensu "Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental", promovido pelo Instituto Serzedello Corrêa (ISC) do Tribunal de Contas da União, juntamente com Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor) da Câmara dos Deputados, Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) da Controladoria-Geral da União e Escola da Advocacia Geral da União.

ISBN 978-85-60365-04-3

1. Auditoria. 2. Controle externo. 3. Controle interno. 4. Corrupção. 5. Controle social. I. Brasil. Tribunal de Contas da União. II. Oliveira, Adelino Fernandes de.

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Ministro Ruben Rosa

Apresentação

A criação, por iniciativa desta Corte de Contas, da Rede de Controle da Gestão Pública, em março de 2009, fez despontar novo cenário, em âmbito nacional, de combate à corrupção e ao desperdício de recursos do Erário. A mencionada Rede tem como escopo facilitar o acompanhamento e a melhor aplicação dos recursos públicos nas três esferas de poder: federal, estadual e municipal. Trata-se de uma ação conjunta de aproximação com o intuito de buscar maior eficácia no trabalho realizado pelos órgãos envolvidos no controle do gasto público no Brasil.

O curso de pós-graduação *lato sensu* "Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental", promovido pelo Instituto Serzedello Corrêa (ISC) do Tribunal de Contas da União, juntamente com seus parceiros nessa ação educacional, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor) da Câmara dos Deputados, Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) da Controladoria-Geral da União e Escola da Advocacia-Geral da União, veio corroborar as intenções consignadas nos documentos produzidos nos fóruns organizados pela Rede de Controle.

Sem dúvida, esse curso foi um feito vitorioso das instituições promotoras, na medida em que proporcionou para os participantes o aprimoramento do conhecimento instrumental e teórico sobre o tema.

A publicação que ora é apresentada traz o resultado auferido pelos participantes do referido curso na forma de uma produção técnico-científica, fruto das pesquisas e estudos desenvolvidos ao longo de 18 meses, entre agosto de 2008 e janeiro de 2010.

Desejo que a leitura do presente trabalho seja a mais proveitosa possível no sentido de contribuir para o aperfeiçoamento das atividades de controle, com vistas a que os recursos do Erário sejam aplicados com probidade e zelo, para atenderem condignamente às necessidades da sociedade.

UBIRATAN AGUIAR
Presidente do TCU

Sumário

Convênios e contratos de repasse: análise da prestação de contas pelo Controle Interno
Adelino Fernandes de Oliveira, 13

Avaliação de riscos para a seleção de fiscalizações
no Tribunal de Contas da União – TCU
Aline Rodrigues Ferreira, 25

Mapeamento das convergências entre a metodologia utilizada
pela SFC/CGU na identificação de pontos críticos nos programas
governamentais com a estrutura conceitual proposta pelo Coso
Carla Igina Oliveira Carneiro, 35

A AGU e a rede de controle governamental
Carlos Araujo Souto, 45

Necessidade ou simples obrigatoriedade? Sistema de controle interno integrado da União
Carlos Eduardo Rodrigues Cruz , 51

Análise dos resultados oriundos do Sorteio Público de
Municípios – subsídios para o controle preventivo
Celso da Motta Aguiar, 65

Ferramentas computacionais aplicadas aos trabalhos de auditoria interna
Christian Ternes Arrial, 73

Diagnóstico da capacitação em segurança pessoal de servidores da
Controladoria-Geral da União – CGU, para operações especiais.
Cristiano Paulo Soares Pinto, 87

Mapeamento cognitivo como ferramenta para auditoria operacional
Cristina Monken Mascarenhas, 99

A (in)aderência dos órgãos setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo
Federal à finalidade constitucional de avaliar a execução dos programas de governo
Denise Arruda Silva , 111

Análise dos controles dos repasses fundo a fundo na saúde
Eduardo Favero, 119

A educação continuada e os servidores da Secretaria de
Controle Interno da Câmara dos Deputados
Elizabeth Paes dos Santos , 131

A implementação da Secretaria de Controle Interno na Advocacia-Geral da União
Gabriela de Carvalho, 143

Auditoria Operacional: proposta de conceito para aplicação na Câmara dos Deputados
Gilson Silva Filho, 151

Acompanhamento da execução de programas de governo: análise da metodologia de planejamento utilizada pela Secretaria Federal de Controle
Itamar José Padilha, 161

Consequências da perícia judicial na apuração de responsabilidades
Jorge Brasil, 173

Supervisão e coordenação: impactos na qualidade dos trabalhos de auditoria da Controladoria-Geral da União
José Marcelo Castro de Carvalho, 179

Relatório de Gestão Fiscal: estudo comparado de procedimentos de análise dos dados
Juliana Aguiar de Carvalho Paiva, 189

Controles internos e gestão de riscos: estudo de casos em órgãos de controle da administração pública brasileira
Lia de Castro Silva, 201

A utilização do risco na planificação das ações de controle da Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados
Luiz Renato Costa Xavier, 215

Proposta de modelo de implementação de auditoria de TI no âmbito da CGU
Maíra Hanashiro, 227

A avaliação de controles internos pelas auditorias do TCU
Marcelo Chaves Aragão, 237

Auditoria operacional no TCU: impacto da metodologia na realização dos trabalhos e nas constatações
Marcos Lima de Matos, 247

Impactos da gestão estratégica no trabalho da Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados
Maristela Paiva, 259

SINAPI x ORSE: Análise comparativa entre o Sistema Nacional de Pesquisa de Custos e Índices da Construção Civil e o sistema adotado pelo Governo do Estado de Sergipe
Maurício da Cunha Almeida, 269

A avaliação dos controles internos no âmbito das auditorias de natureza operacional, realizadas pelo Tribunal de Contas da União, destacando a abordagem dos componentes do Coso
Mayalú Tameirão de Azevedo, 281

A inter-relação dos trabalhos realizados pela Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados com os componentes da metodologia utilizada pelo *Committee of Sponsoring Organizations* (Coso)
Raul Adriano Vilela Armando, 293

Integração dos órgãos de controle e combate à corrupção
Ricardo Augusto Panquestor Nogueira, 303

Análise comparativa entre as atuações da Controladoria-Geral da União e do Tribunal de Contas da União no acompanhamento de obras públicas
Rita de Cássia Oliveira, 309

AGU e TCU: Uma cooperação em defesa do patrimônio público
Robson Nascimento Caldas, 321

Proposta de um modelo de auditoria concomitante para as obras e serviços de engenharia da Câmara dos Deputados
Thomaz Passos Ferraz Moreira, 331

Coso I: estudo do processo de fiscalização de obras no TCU
Valéria Mitiko Nakano , 343

Prefácio

A presente obra é o resultado da cooperação entre a Advocacia-Geral da União, a Câmara dos Deputados, a Controladoria-Geral da União e o Tribunal de Contas da União no aperfeiçoamento científico e profissional dos servidores que, em cada uma dessas Instituições, têm a responsabilidade de realizar o controle da aplicação dos recursos públicos. Os artigos aqui apresentados sintetizam os trabalhos de conclusão do Curso de Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental, ação educacional fruto do esforço conjunto desses órgãos, com o objetivo de fomentar a geração, a aplicação e a disseminação de conhecimentos e competências na administração pública.

Com esta publicação, espera-se disponibilizar à população em geral informações relacionadas ao controle da gestão pública em linguagem simples e contribuir, desta forma, para que o cidadão possa compreender melhor seu papel de agente fiscalizador do gasto público, conhecendo os meios de que pode dispor para bem realizá-lo. Os diversos enfoques permitem que o leitor tenha uma visão ampla do tratamento dado ao controle interno e à auditoria governamental, tornando o conteúdo aplicável às diversas realidades vivenciadas no Setor Público.

As discussões ao longo do livro tratam desde a necessidade de implantação, desenvolvimento e melhoria de metodologias para a execução de auditorias, acesso às informações (portais de transparência), disponibilidade de coordenação e de supervisão, em todas as suas fases, até a necessidade de estrutura adequada para o desenvolvimento das atribuições desses profissionais, com vistas ao alcance da qualidade, no âmbito de suas Instituições. A riqueza e a variedade dos temas são frutos da experiência multiprofissional dos integrantes do curso que, com os mais diversificados conhecimentos, apresentaram estudos e propostas sobre: metodologias de controle; educação continuada para profissionais do controle; apuração de responsabilidade; prestação de contas; controle de qualidade dos trabalhos de fiscalização; integração dos órgãos de controle; e análise dos controles internos e seus resultados.

Destaque-se a afirmação pelos autores da importância da avaliação de riscos e de controles administrativos como insumos importantes para um trabalho de qualidade, os quais se fundem no objetivo maior: o resultado da política pública. A visão desses profissionais que valorizam o aperfeiçoamento dos controles internos administrativos, com foco no negócio da Instituição, é inspiração para trabalhos futuros que efetivamente agreguem valor à qualidade da gestão pública.

De fato, a coragem para apoiar e realizar um curso dessa magnitude e pioneirismo imputa, tanto aos participantes, quanto às instituições promotoras, o compromisso de desencadear discussões, reflexões e críticas com vistas às mudanças que se façam necessárias, em um processo continuado de melhoria e aperfeiçoamento das atividades de controle.

Luciano Carlos Batista
Diretor-Geral do ISC

Aluno	Orientador	Título do artigo
1. Carlos Araujo Souto	Rui Magalhães Piscitelli	A AGU e a rede de controle governamental
2. Robson Nascimento Caldas	Rui Magalhães Piscitelli	AGU e TCU: uma cooperação em defesa do patrimônio público
3. Itamar José Padilha	Maria de Fátima Rezende	Acompanhamento da execução de programas de governo: análise da metodologia de planejamento utilizada pela Secretaria Federal de Controle
4. Elizabeth Paes dos Santos	Paulo Antonio Lima Costa	A educação continuada e os servidores da Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados
5. Gabriela de Carvalho	Rui Magalhães Piscitelli	A implementação da Secretaria de Controle Interno na Avocacia-geral da União
6. Denise Arruda Silva	José Antonio Meyer	A (in) aderência dos órgãos setoriais do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal à finalidade constitucional de avaliar a execução dos programas de governo.
7. Raul Adriano Vilela Armando	Romilson Rodrigues Pereira	A inter-relação dos trabalhos realizados pela Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados com os componentes da metodologia utilizada pelo *Committee of Sponsoring Organizations* (COSO)
8. Rita de Cássia Oliveira	Osvaldo Gomes de Holanda Júnior	Análise comparativa entre as atuações da Controladoria-Geral da União e do Tribunal de Contas da União no acompanhamento de obras públicas
9. Eduardo Favero	Ronald da Silva Balbe	Análise dos controles dos repasses fundo a fundo na Saúde
10. Celso da Motta Aguiar	Eliane Viegas Mota	Análise dos resultados oriundos do sorteio público de municípios - subsídios para o controle preventivo.
11. Marcos Lima de Matos	Carlos Alberto Sampaio de Freitas	Auditoria Operacional no TCU: impacto da metodologia na realização dos trabalhos e nas constatações
12. Gilson Silva Filho	Dagomar Henriques lima	Auditoria Operacional:proposta de conceito para aplicação na Câmara dos Deputados.
13. Luiz Renato Costa Xavier	Francisco Glauber Lima Mota	A utilização do risco na planificação das ações de controle da Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados.
14. Marcelo Chaves Aragão	Melchior Sawaya Neto	A avaliação de controles internos nas auditorias operacionais do TCU.
15. Mayalú Tameirão de Azevedo	Francisco Eduardo de Holanda Bessa	A avaliação dos controles internos no âmbito das auditorias de natureza operacional, realizadas pelo Tribunal de Contas da União, destacando a abordagem dos componentes do COSO.

Aluno	Orientador	Título do artigo
16. Aline Rodrigues Ferreira	Luciano dos Santos Danni	Avaliação de riscos para seleção de fiscalizações no Tribunal de Contas da União – TCU.
17. Jorge Eduardo Barreto Brasil	João Carlos M. de Aragão	Consequências da perícia judicial na apuração de responsabilidades
18. Lia de Castro Silva	Luciano dos Santos Danni	Controles internos e gestão de riscos: estudo de caso em órgãos de controle da Administração Pública brasileira.
19. Adelino Fernandes de Oliveira	Francisco Glauber Lima Mota	Convênios e contratos de repasse: análise da prestação de contas pelo controle interno
20. Valéria Mitiko Nakano	Carlos Alberto Sampaio de Freitas	COSO I: estudo do processo de fiscalização de obras no TCU.
21. Cristiano Paulo Soares Pinto	Maria de Fátima Rezende	Diagnóstico da capacitação em segurança pessoal de servidores da Controladoria-Geral da União para operações especiais.
22. Christian Ternes Arrial	Marcus Vinícius Chevitarese Alves	Ferramentas computacionais aplicadas aos trabalhos de Auditoria Interna
23. Maristela Paiva	Romilson Rodrigues Pereira	Impactos da gestão estratégica no trabalho da Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados.
24. Ricardo Augusto Panquestor Nogueira	Tatiana Mauta Viera	Integração dos órgãos de controle e combate à corrupção.
25. Cristina Monken Mascarenhas	Dagomar Henriques Lima	Mapeamento cognitivo como ferramenta para auditoria operacional.
26. Carla Igina Oliveira Carneiro	Francisco Eduardo de Holanda Bessa	Mapeamento das convergências entre a metodologia utilizada pela SFC/CGU na identificação de pontos críticos nos programas governamentais com a estrutura conceitual proposta pelo COSO.
27. Maíra Hanashiro	André Luiz Furtado Pacheco	Proposta de modelo de implementação de auditoria de TI no âmbito da CGU
28. Thomaz Passos Ferraz Moreira	Mauro Moura Severino	Proposta de um modelo de auditoria concomitante para as obras e serviços de engenharia da Câmara dos Deputados.
29. Juliana Aguiar de Carvalho Paiva	Francisco Glauber Lima Mota	Relatório de gestão fiscal: estudo comparado de procedimentos de análise dos dados
30. Maurício da Cunha Almeida	Jivago Grangeiro Ferrer	SINAPI x ORSE - análise comparativa entre o Sistema Nacional de Pesquisa de Custos e Índices da Construção Civil e o sistema adotado pelo governo do estado de Sergipe.
31. Carlos Eduardo R. Cruz	José Antonio Meyer	Necessidade ou simples obrigatoriedade? Sistema de controle interno integrado da União
32. José Marcelo Castro de Carvalho	César Mármore Rios Mota	Supervisão e coordenação: impactos na qualidade dos trabalhos de auditoria da Controladoria-Geral da união.

Convênios e contratos de repasse: análise da prestação de contas pelo Controle Interno

Adelino Fernandes de Oliveira

1 INTRODUÇÃO

A ênfase na cooperação entre entes da administração pública se deu a partir da Constituição de 1988, cujo art. 23 introduz a ideia de cooperação associativa, ao disciplinar a competência comum entre a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios. Posteriormente, com a Emenda Constitucional n° 19/1998, o instituto foi regulado de forma explícita no art. 241 da Carta Magna, nos seguintes termos:

> Art. 241. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios disciplinarão por meio de lei os consórcios públicos e os convênios de cooperação entre os entes federados, autorizando a gestão associada de serviços públicos, bem como a transferência total ou parcial de encargos, serviços, pessoal e bens essenciais à continuidade dos serviços transferidos.

A demanda social crescente por obras e serviços públicos, notadamente a partir da Constituição de 1988 não tem sido atendida diretamente pelos órgãos e entidades do governo, dada a incapacidade do Estado em supri-las. A solução para esse problema foi o aumento das transferências de recursos do governo federal para órgãos e entidades dos estados, do Distrito Federal e dos municípios e para entidades privadas sem fins lucrativos, por meio de convênios e instrumentos congêneres.

O presente estudo tem por escopo dirimir dúvidas quanto à melhor forma de atuação dos órgãos de controle interno na apreciação de prestações de contas de convênios e contratos de repasse, com relação à amplitude do exame, no que diz respeito à aplicação das técnicas de auditoria e à adoção de boas práticas utilizadas pelos órgãos de fiscalização. A matéria insere-se no campo da auditoria de conformidade e exige controle rigoroso, em razão dos precedentes históricos de desvios, fraudes e atos de corrupção, constantemente noticiados pelos veículos de comunicação, provocando a intervenção dos órgãos de controle, do Ministério Público e ações das polícias, principalmente da federal.

A relevância material dos convênios e contratos de repasse deve-se ao grande vulto de recursos descentralizados da União para estados, Distrito Federal e municípios da ordem de R$ 15 bilhões anuais, equivalentes a 20% das transferências constitucionais e legais e 70% das destinadas à saúde, incluindo o Sistema Único de Saúde (SUS). O assunto é o que mais aparece nas estatísticas do Tribunal de Contas da União (TCU). Os acordos celebrados mediante convênios representam cerca de 70% das irregularidades apontadas pelo Tribunal e 63% das multas que ele aplica anualmente.

2 CONTROLE DOS CONVÊNIOS E CONTRATOS DE REPASSE

A competência para fiscalização dos convênios e contratos de repasse é estabelecida em diversos normativos, destacando-se o Decreto-Lei n° 200/1967, a Lei n° 8.666/1993, a Lei Complementar n° 101/2000 e o Decreto n° 6.170/2007. A Portaria Interministerial n° 127/2008, regulamentadora do decreto supracitado, disciplina a atuação da fiscalização nos arts. 51 a 55. Segundo o art. 53, um representante do concedente ou contratante

deverá acompanhar a execução do objeto do ajuste, podendo o órgão fiscalizador valer-se de terceiros, delegar competência ou firmar parcerias com outros órgãos ou entidades para cumprimento dessa atribuição. Determina, ainda, que a Controladoria Geral da União (CGU) realizará auditorias periódicas nos instrumentos regulados pela referida norma.

A fiscalização desses ajustes é realizada também pelo TCU e pelo Ministério Público Federal, quando provocado, geralmente por meio de inquéritos abertos pela Polícia Federal.

Outra forma de fiscalização dos convênios e contratos de repasse é por meio do controle social, instrumento democrático decorrente do princípio da soberania popular.[1] É com esse controle que os cidadãos exercem o direito de fiscalizar as atividades da administração pública, de forma individual, em grupo ou por meio de entidade pública ou particulares, como partidos políticos, associações, sindicatos, conselhos municipais de saúde, de educação, de proteção a menores e adolescentes, etc. Segundo Candeia (2005, p. 86), a denúncia popular é uma das espécies de fiscalização mais eficazes, porque é o cidadão que se encontra mais próximo da execução do ajuste.

Para efetivar a fiscalização pela sociedade, a própria Constituição Federal, a Lei de Responsabilidade Fiscal, a Lei de Licitações e as demais normas que disciplinam o controle têm determinado a obrigatoriedade de que os órgãos responsáveis pelas despesas públicas atentem para os princípios da publicidade e da transparência, levando as informações necessárias aos cidadãos por meios das mais variadas formas de comunicação.

Algumas contribuições ao controle social foram implementadas por recomendações do Tribunal de Contas da União, como as exaradas no Acórdão nº 2.066/2006 – Plenário. São importantes também as ações da CGU, distribuindo cartilhas, treinando convenentes e contratados e promovendo seminários nos municípios, com o objetivo de mobilizar os conselhos e lideranças locais quanto à importância de acompanhar a execução das obras e serviços, garantindo o direito dos cidadão previsto no art. 5º da Carta Magna.

3 PRESTAÇÃO DE CONTAS

Prestar contas é uma obrigação de qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens, valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.[2]

Quem quer que utilize dinheiros públicos terá de justificar seu bom e regular emprego na conformidade das leis, regulamentos e normas emanadas das autoridades administrativas competentes.[3]

Ubiratan Aguiar *et al* (2008, p. 67) afirma que a obrigação de prestar contas tem caráter personalíssimo, acarretando a responsabilização pessoal do agente público, no caso de omissão no dever de prestar contas ou de tê-las impugnadas. Fernandes (2004, p. 83) esclarece que não é o dever de prestar contas que constitui a obrigação personalíssima, como decidiu o Supremo Tribunal Federal (STF) no MS 21644-1-DF (DJU de 08/11/96), mas sim o dever de ressarcir o erário pela aplicação irregular de recursos públicos.

A prestação de contas é disciplinada pelos arts. 56 a 60 da Portaria Interministerial nº 127/2008. A norma eliminou a obrigatoriedade de prestações de contas parciais. Por força do disposto no art. 56 daquela norma, o prazo de entrega da prestação de contas deve constar do ajuste, competindo ao concedente ou contratante estabelecer, em ato próprio, esse prazo.

A prestação de contas recebida deverá ser registrada na Comissão Gestora do Sistema de Gestão de Convênios e Contratos de Repasse (Siconv) pelo concedente ou contratante e, nos termos do art. 58 da Portaria nº 127/2008, conterá, além dos documentos e informações disponíveis naquele sistema, os seguintes documentos:

I. relatório de cumprimento do objeto;

II. declaração de realização dos objetivos a que se propunha o instrumento;

III. relação de bens adquiridos, produzidos ou construídos, quando for o caso;

IV. a relação de treinados ou capacitados, quando for o caso;

V. a relação dos serviços prestados, quando for o caso;

VI. comprovante de recolhimento do saldo de recursos, quando houver; e

VII. termo de compromisso por meio do qual o convenente ou contratado será obrigado a manter os documentos relacionados ao convênio ou contrato de repasse, nos termos do § 3º do art. 22.

A análise da prestação de contas pelo órgão concedente ou contratante deverá ter por base os pareceres técnico e financeiro expedidos pelas áreas competentes e deverá ser feita no prazo de noventa dias, contados da data do recebimento, conforme determina o art. 60 da portaria regulamentadora dos convênios e contratos de repasse.

As despesas de convênios e de contratos de repasse, segundo Castro (2008, p. 275), devem ser apresentadas na prestação de contas mediante documentos originais fiscais ou equivalentes. Assim, as faturas, os recibos, as notas fiscais e outros documentos comprobatórios devem ser emitidos em nome do convenente ou do executor, se for o caso, devidamente identificados com referência ao título e número do ajuste.

Cabe ressaltar que as prestações de contas normalmente são apreciadas pelo Tribunal de Contas da União em conjunto com a tomada de contas anual do órgão ou entidade concedente ou contratante.

4 AVALIAÇÃO DA EFICÁCIA DOS PROCEDIMENTOS DE CONTROLE DOS AJUSTES

Após as alterações promovidas pelo Decreto nº 6.170/2007 não se têm dados suficientes para que seja feita uma avaliação dos controles dos ajustes em comparação com a situação anterior. O que se nota é que são constantes as denúncias noticiadas pelos meios de comunicação sobre desvios de finalidade, fraudes e corrupção envolvendo recursos descentralizados por meio de convênios e contratos de repasse.

O jornal Correio Braziliense de 08/08/09 noticia que, decorridos dois anos da edição das novas regras para agilizar o processo de prestação de contas e evitar fraudes, só o estoque de contas não analisadas dos entes federados e entidades privadas aumentou de R$12,5 bilhões para R$15,7 bilhões.

No relatório sobre as contas do governo do exercício de 2008, o TCU informa que naquele ano houve aumento substancial tanto no valor das prestações não apresentadas

como naquelas que não foram analisadas pelos órgãos concedentes, com atraso médio de 4,3 anos, envolvendo recursos da ordem de R$25,7 bilhões.

O excesso de burocracia e de exigências para celebração e execução dos ajustes parece não ter produzido efeitos contra o mau uso, os desvios e as fraudes na aplicação desses recursos. Segundo conclui o Relatório da CPMI das Ambulâncias[4], essa situação cria terreno fértil para a ação de grupos criminosos especializados no assunto, facilitando ainda mais suas ações.

Salinas (2008, p. 225) constata que as normas que disciplinam os convênios e contratos de repasse ignoram completamente o princípio da reserva legal. Esse princípio (SILVA, 1992, p. 369) consiste em estatuir que a regulamentação de determinadas matérias há de fazer-se necessariamente por lei formal. Tal fato dificulta a responsabilização dos administradores faltosos, já que, não havendo lei que tipifique a conduta, torna-se quase impossível punir os culpados. Sobre a matéria, é desejável que o Congresso Nacional aprove a Emenda Constitucional nº 30/2005, que dá poderes de autoexecutoriedade às decisões da Corte de Contas.

É necessário que haja mais segurança jurídica no disciplinamento desses ajustes, porque as mudanças rotineiras na legislação causam transtornos tanto aos órgãos concedentes ou contratantes como aos órgãos e entidades que recebem recursos descentralizados, dificultando também o trabalho dos órgãos de controle.

O Relatório da CPMI das Ambulâncias conclui que a melhor medida que se pode adotar para resolver os problemas com as transferências voluntárias seria a suspensão delas. Entretanto, por tratar-se de medida de difícil implementação, propôs-se que sejam realizadas as transferências voluntárias exclusivamente por meio de contratos de repasse, tendo em vista que a fiscalização da Caixa Econômica Federal tem ocorrido prévia e concomitantemente à execução. Além disso o órgão conta com maior número de pessoas treinadas e capacitadas para acompanhar os ajustes, enquanto a fiscalização direta dos órgãos concedentes só tem ocorrido nas etapas subsequentes à execução.

O ministro do Controle e da Transparência (MCT)[5], em audiência pública no Congresso Nacional, a respeito da CPMI das Ambulâncias, afirma que o disciplinamento da descentralização de recursos públicos a entidades privadas deve ter como foco principal os resultados alcançados e não as suas formalidades. Caso uma lei com esse objetivo seja editada pelo Legislativo, o novo disciplinamento possibilitará que a fiscalização, tanto pelo controle interno quanto pelo controle externo, siga a tendência atual da doutrina auditorial, que privilegia a ênfase nos resultados na avaliação de programas de governo, exigindo-se dos executores o cumprimento de indicadores previamente definidos.

5 ATUAÇÃO DOS ÓRGÃOS DE CONTROLE NO EXAME DE PRESTAÇÕES DE CONTAS

Constatam-se, nos diversos órgãos de controle interno dos entes públicos, procedimentos e metodologias distintas em relação ao exame de prestações de contas. Há órgãos que não examinam todas as prestações de contas de convênios e contratos de repasse, seja porque a responsabilidade pela análise é dos órgãos gestores responsáveis pelos programas de governo geradores dos ajustes, como, por exemplo, a Secretaria de Controle Interno da Presidência da República, seja porque não dispõem de pessoal em número suficiente para tarefa de tal porte, como ocorre na auditoria da Fundação Nacional de Saúde (Funasa), seja ainda por razões legais ou de planejamento estratégico.

Há também órgãos de controle interno que, por força da distribuição de competências internas do ente público, são os únicos responsáveis pelo exame das prestações de contas, as quais não são previamente examinadas pelos órgãos técnicos sob os aspectos financeiro (setor de Contabilidade) e técnico (órgão técnico jurídico ou de engenharia).

Além desses aspectos, observa-se também certa variedade de tipos de auditoria que são priorizadas pelos órgãos de controle interno dos entes públicos (operacional, conformidade, desempenho, etc.). Como se vê, há uma gama bastante variada de procedimentos e metodologias adotados pelos órgãos públicos em relação à atividade de controle interno.

Na Secretaria de Controle Interno da Casa Civil da Presidência da República (Secin/PR), a análise de prestações de contas de convênios e instrumentos congêneres consiste no exame dos ajustes selecionados no planejamento anual. A definição dos acordos a serem fiscalizados depende de um amplo processo de planejamento que se inicia com a hierarquização dos programas de governo, segundo critérios de materialidade, relevância e criticidade. Havendo seleção de programas executados por meio de convênios e contratos de repasse, o órgão aplica técnica de amostragem para a escolha dos ajustes. Naquela secretaria, a responsabilidade pelo exame normal das prestações de contas dos acordos é dos órgãos gestores responsáveis pelos programas de governo geradores dos convênios e dos contratos de repasse.

Uma das boas práticas observadas na Secin/PR é a existência de um comitê técnico formado pelo seu secretário de controle interno, pelo coordenador-geral de auditoria do órgão, um representante da assessoria do gabinete da secretaria e os titulares das unidades de auditoria interna das entidades da administração indireta vinculadas à Presidência da República. A finalidade do comitê é aperfeiçoar tecnicamente as atividades de auditoria, racionalizar seus trabalhos e proporcionar integração e aperfeiçoamento de seus recursos humanos, nos termos da Portaria Secin/PR nº 13/2009.

No Senado Federal, a atuação de sua Secretaria de Controle Interno (SCINT/SF), por meio da Subsecretaria de Auditoria Contábil (SSACON), consiste no exame integral e exclusivo de todos os convênios, observando-se as normas da Lei de Diretrizes Orçamentárias, da LRF, da Lei nº 8.666/1993 e das demais normas infralegais, já que o órgão não tem norma própria que discipline o assunto.

A SCINT/SF analisa toda a documentação e o cumprimento das exigências e formalidades previstas na IN/STN nº 01/1997, uma vez que todos os convênios existentes foram celebrados na vigência daquela norma. São examinados o relatório de execução físico-financeiro, o demonstrativo da receita e da despesa, a regularidade dos pagamentos efetuados, a adequação dos bens adquiridos ou produzidos, os extratos da conta corrente onde foram movimentados os recursos do ajuste e a conciliação bancária.

Na Funasa, a auditoria interna, a exemplo da Secin/PR, tem suas ações direcionadas ao controle dos ajustes em que haja recomendações da CGU, do TCU ou de denúncias apresentadas pelos cidadãos, por parlamentares e pelos diversos veículos de comunicação. A auditoria interna daquela fundação utiliza o Siconv e sistemas próprios de acompanhamentos dos convênios e contratos de repasse por ela firmados. O órgão elabora um Plano de Atividade de Auditoria (Paint), submetendo-o à aprovação da CGU, selecionando para exame os ajustes que apresentem maior relevância, risco e criticidade. Sua atuação é exclusiva, já que não existe exame prévio das contas por outro órgão da Funasa. Entre as boas práticas adotadas por aquele controle interno, observa-se que o órgão atua da forma mais independente possível das interferências políticas, utiliza-se do Siconv e de sistemas próprios de fiscalização, atua em operações conjuntas com a CGU e o TCU e tem capacitado seus auditores por meio de curso de pós-graduação em auditoria.

A Controladoria da Corregedoria-Geral do Distrito Federal (CGDF) é um órgão de controle interno que examina apenas os ajustes incluídos no seu planejamento anual e aqueles que são objeto de denúncias, de representações ou de determinações do Tribunal de Contas do Distrito Federal. A Controladoria da CGDF tem o apoio do órgão de contabilidade que realiza um exame prévio de todos os ajustes. Conta também com a colaboração de outros órgãos de controle interno subordinados a empresas e entidades do Distrito Federal que possuem controladorias e seções de controle interno.

A Controladoria da CGDF tem duas diretorias de auditoria, a da administração direta e a da administração indireta. Cada uma delas possui gerências de auditoria, competindo-lhes, dentre outras atribuições, examinar, relatar e certificar as prestações de contas, avaliar os resultados da gestão quanto à eficiência e à eficácia da aplicação dos recursos descentralizados. As prestações de contas de convênios e contratos de repasse são entregues diretamente ao órgão ou entidade concedente, o qual registra e manifesta previamente sobre a regularidade do seu bom e regular emprego, no prazo de sessenta dias, em conformidade com as determinações do Decreto/DF nº 24.482/2004.

Entre as boas práticas adotadas na Controladoria da CGDF, destaca-se o monitoramento dos ajustes por meio de um sistema de auditoria que guarda similaridade com o Siconv, propiciando acompanhamento prévio e concomitante nas suas ações e desmaterialização de seus processos.

A Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados (Secin/CD) examina integralmente as prestações de contas por meio de sua Coordenação de Auditoria Contábil e Operacional, observando-se as normas da Lei de Diretrizes Orçamentárias, da Lei nº 8.666/1993, da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), da Resolução/CD nº 29/2004 e demais normativos editados pelo Poder Executivo, já que todos os convênios foram firmados na vigência da Instrução Normativa nº 01/1997 da Secretaria do Tesouro Nacional. A Secin/CD aprecia as prestações de contas após um controle prévio do órgão de contabilidade, o qual examina desde os atos de concessão, de celebração e de execução até a prestação de contas e eventuais processos de Tomada de Contas Especial. Em relação à execução dos ajustes, há acompanhamento das áreas de Engenharia e Arquitetura, que apresentam pareceres técnicos. Quando solicitado, o órgão jurídico da Casa apresenta pareceres sobre a legalidade e a regularidade das contratações de obras e serviços com recursos descentralizados.

As atuações da Auditoria Interna da Funasa (Audin/Funasa) e da Controladoria-Geral da CGDF na fiscalização dos convênios e contratos de repasse são bastante diferenciadas da fiscalização executada pelos órgãos de controle interno das duas Casas do Legislativo. Ambas atuam no exame dos processos incluídos em seus planos anuais de auditoria, mediante a seleção dos ajustes que apresentem os maiores riscos de ocorrência de erros, desvios e nos casos de denúncias e representações.

Há semelhança nos procedimentos da Secin/CD e nos da Controladoria-Geral da CGDF apenas quanto à manifestação prévia do órgão de contabilidade.

Nas duas Casas do Legislativo Federal, os órgãos de controle efetuam o exame integral dos ajustes e emitem relatórios e certificados de auditoria para subsidiar a apreciação das mesas diretoras, órgãos competentes para aprovar as prestações de contas de convênios e contratos de repasse.

Observa-se que os procedimentos adotados pela Secin/CD, comparados com os dos demais órgãos de controle interno, apresentam-se bastante seguros em relação aos órgãos que não adotam a prática do exame prévio pelo setor de contabilidade porque,

além do duplo grau de controle, é possível examinar todos os ajustes, em razão de existirem poucos convênios vigentes. Por outro lado, por serem examinados duplamente, a atuação do controle interno constitui um retrabalho da análise feita pelo órgão contábil, podendo ocasionar eventuais conflitos de competência.

6 SUGESTÕES PARA APRIMORAMENTO DO EXAME DAS PRESTAÇÕES DE CONTAS

No âmbito da Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados, a comparação entre os órgãos pesquisados permite inferir que é perfeitamente possível que se possa examinar as prestações de contas dos ajustes com maior celeridade e eficiência, adotando-se, dentre outras, as seguintes medidas:

- sugerir a criação de carreira específica de auditores, com mais independência e autonomia;

- sugerir a atualização da Resolução/CD nº 29/04, especialmente quanto à obrigatoriedade de que os convenentes ou contratantes movimentem os recursos do ajuste em uma conta bancária exclusiva e que os pagamentos das compras e da contratação de obras e serviços se deem estritamente por meio de crédito em conta corrente do fornecedor;

- analisar previamente as concessões e os instrumentos de celebração de convênios e contratos de repasse acompanhando em conjunto com o setor de contabilidade a execução por meio do Siconv;

- exigir nos acordos que os recursos transferidos sejam movimentados em conta bancária única e que os pagamentos se deem exclusivamente por meio de crédito em conta corrente dos fornecedores;

- efetuar acordos de cooperação com outros órgãos públicos, visando troca de informações e acesso a bancos de dados que permitam o cruzamento de informações e o controle efetivo sobre a documentação fiscal comprobatória das despesas, sobre a capacidade financeira e a idoneidade dos convenentes;

- selecionar para exame apenas as prestações de contas que apresentem maior relevância e risco da ocorrência de erros, de fraudes e de outras irregularidades;

- concluir o trabalho de elaboração do seu manual de auditoria, definindo detalhadamente os principais procedimentos que devam ser adotados na apreciação de prestação de contas de convênios;

- evitar a celebração de convênios e de contratos de repasse quando existirem outros meios de se transferir os recursos diretamente a órgão público vinculado ao interessado;

- firmar parcerias com outros órgãos de controle interno, especialmente com o TCU e o Senado Federal, para fins de estudos, troca de experiências e boas práticas de auditoria; e

- assumir diretamente as despesas com as entidades vinculadas aos parlamentares, em vez de celebrar convênios, como sugerido pelo no Processo

CD nº 226.078/2007, com fulcro em parecer da Segunda Câmara do TCU no Processo TC 021.410/1994-1.

No âmbito da Administração Pública Federal, observa-se que são necessárias outras medidas destinadas a aperfeiçoar os controles tanto na concessão e execução quanto no exame das prestações de contas, tais como:

- estruturar os órgãos concedentes ou contratantes com pessoal qualificado e treinado em número adequado para acompanhar todas as fases dos ajustes ou somente firmar parcerias por meio de contrato de repasse;

- dotar o Siconv de todas as funcionalidades previstas nos normativos que disciplinam as transferências voluntárias do governo federal;

- aperfeiçoar e divulgar os incentivos à fiscalização pela sociedade dos convênios e instrumentos e contratos de repasse;

- consolidar as normas que tratam de transferências voluntárias, dando maior legitimidade para aplicar severas penalidades aos responsáveis por desvios, fraudes e outras irregularidades;

- aperfeiçoar a distribuição das receitas públicas no Orçamento-Geral da União, transferindo aos municípios uma maior fatia das receitas e atribuindo maior responsabilidade ao administradores de recursos públicos;

- restringir as emendas orçamentárias individuais dos parlamentares ao Orçamento-Geral da União, privilegiando as apresentadas pelas comissões permanentes e pelas bancadas partidárias regionais, com o objetivo de atingir os interesses da sociedade.

7 CONCLUSÃO

O Decreto nº 6.170/2007 e a Portaria Interministerial nº 127/2008 introduziram novos avanços no disciplinamento da utilização de recursos da União por meio de convênios e contratos de repasse, abrangendo os seguintes aspectos:

a. vedação de transferências a entidades públicas ou particulares que tenham como dirigentes membros de poder ou seus familiares (art. 2º);

b. exigência de cadastro prévio das entidades privadas sem fins lucrativos no Siconv, (art. 3º);

c. possibilidade de seleção de entidades e projetos por meio de chamamento público (arts. 4º e 5º);

d. obrigatoriedade de que o convênio ou contrato de repasse contenha cláusula que preveja a forma de fiscalização do ajuste, podendo ser feita por meio de outro órgão público (art. 6º);

e. exigência de que a descentralização de recursos públicos para obras seja feita por meio de contrato de repasse, exceto quando o concedente tiver estrutura para acompanhá-las (art. 8º);

f. obrigatoriedade de que os pagamentos feitos pelos convenentes ou contratantes sejam realizados exclusivamente por meio de crédito na conta corrente do fornecedor dos bens ou serviços contratados (art. 10, § 1º);

g. definição quanto à forma de as entidades privadas contratarem a aquisição de bens e serviços, exigindo-se no mínimo cotação prévia de preços e atendimento aos princípios da impessoalidade, da moralidade e economicidade (art. 12);

h. obrigação de que os concedentes ou contratantes padronizem aqueles objetos mais frequentes dos ajustes (art. 14);

i. possibilidade de se fazerem aquisições de bens de forma centralizada, distribuindo-os aos convenentes, quando se tratar de bens previamente padronizados pelo órgão (art. 15).

Passados mais de dois anos da edição do Decreto nº 6.170/2007 ainda não se pode afirmar que houve melhora nos controles dos convênios e dos contratos de repasse firmados no âmbito do Poder Executivo porque não existem dados disponíveis de avaliação, conforme se verificou em pesquisas junto aos sítios do TCU, do Portal dos Convênios e da CGU.

No âmbito da Câmara dos Deputados, observa-se que o disciplinamento dado pela Resolução/CD nº 29/2004 carece de atualização para acompanhar os avanços da legislação infralegal do Poder Executivo, incluindo aqueles principais aspectos que alteraram o disciplinamento da matéria, referidos anteriormente.

Ademais a Resolução/CD nº 29/2004 disciplinou o assunto limitando a celebração de convênios com entidades elencadas na norma, carecendo de previsão para acordo com outras entidades, sempre que a administração da Casa julgar conveniente e atendendo aos interesses dos partícipes e da sociedade.

No que se refere à análise das prestações de contas de convênios e de contratos de repasse da Câmara dos Deputados, observa-se na pesquisa que o duplo controle exercido pelo Departamento de Finanças (Defin) e pela Secin se complementam, diferenciando-se do controle exclusivo de análise dos órgãos de controle interno do Senado Federal e da Funasa. A dupla fiscalização na Câmara dos Deputados se assemelha aos trabalhos da Diretoria-Geral de contabilidade da Subsecretaria de Fazenda do Distrito Federal e da Controladoria da CGDF. Embora não haja participação de um órgão de Contabilidade, há também dupla atuação no controle dos recursos descentralizados na Presidência da República por meio de análise prévia dos órgãos gestores de convênios e contratos de repasse e por intermédio de auditorias da Secin/PR.

A pesquisa junto aos órgãos de controle interno permite afirmar que a Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados pode tornar seus procedimentos de análise de prestações de contas de convênios e de contratos de repasse mais céleres e seguros, sem necessidade de se examinar integralmente todos os processos, nem de analisar todos os documentos apresentados, dada a confiabilidade dos pareceres e relatórios técnicos apresentados previamente pelos órgãos fiscalizadores dos ajustes.

Entretanto, é necessário utilizar as técnicas de auditorias adequadas para escolha dos ajustes a serem incluídos no seu Plano Interno de Auditoria e selecionar nos processos auditados amostras da documentação apresentada para minuciosas conferências.

REFERÊNCIAS

GUIAR, Ubiratan *et al*. *Convênios e Tomadas de Contas Especiais. Manual Prático*. 3ª Ed. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2008.

BRASIL. *Relatório da CPMI "das ambulâncias"*. Brasília – dezembro de 2006 - Volumes I e II : www.senado.gov.br

_____. *Tribunal de Contas da União. Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República. Exercício de 2008*. www.tcu.gov.br

CANDEIA, Remilson Soares. *Convênios Celebrados com a União e suas Prestações de Contas*. São Paulo : Editora NDJ , 2005.

BRASIL. *Constituição Federal, de 04 de outubro de 1988*. República Federativa do Brasil.

_____. *Decreto n° 6.170, de 25 de julho de 2007*. República Federativa do Brasil.

_____. *Decreto n° 24.582, de 5 de abril de 2005*. Distrito Federal.

_____. *Decreto-Lei n° 200, de 25 de fevereiro de 1967*. República Federativa do Brasil.

_____. *Lei n° 4.320, de 17 de março de 1964*. República Federativa do Brasil.

_____. *Lei n° 8.666, de 21 de junho de 1993*. República Federativa do Brasil.

_____. *Lei Complementar n° 101, de 04 de maio de 2000*. República Federativa do Brasil.

_____. *Portaria Interministerial MPOG/MF/MCT n° 127, de 29 de maio de 2008*. República Federativa do Brasil.

_____. *Resolução n° 9, de 29 de janeiro de 1997*. Senado Federal.

_____. *Resolução n° 23, de 6 de novembro de 1997*. Câmara dos Deputados.

_____. *Resolução n° 29, de 22 de dezembro de 2004*. Câmara dos Deputados.

BRASIL. *Manual da Legislação Federal sobre Convênios da União – Orientações aos Municípios - outubro de 2008,* www.convenios.gov.br

CASTRO, Domingos Poubel de. *Auditoria e Controle Governamental na Administração Pública*. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. *Tomada de Contas Especial – Processo e Procedimento nos Tribunais de Contas e na Administração Pública*. 2ª ed. Brasília Jurídica, 2004.

SALINAS, Natasha Schmmitt Caccia. *Avaliação Legislativa no Brasil*. Tese de mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008. www.teses.usp.br/teses - acesso em 30/10/2009

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 8ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

NOTAS

1. Constituição Federal. Art. 1º, parágrafo único: "Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição".
2. Parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal de 1988.
3. Art. 93 do Decreto-Lei nº 200/1967.
4. Relatório dos trabalhos da CPMI das Ambulâncias (criado por meio do Requerimento 7/2006-CN), volume 2, p.459.
5. http://www.cgu.gov.br/Imprensa/Arquivos/2007/integra.pdf - acesso em 29/09/09.

SOBRE O AUTOR

Analista Legislativo da Câmara dos Deputados, graduado em Administração de Empresas pela União Pioneira de Integração Social e em Direito pela Associação de Ensino Unificado do Distrito Federal, pós-graduando em Auditoria Interna e Controle Governamental pelo ISC/TCU.

Avaliação de riscos para a seleção de fiscalizações no Tribunal de Contas da União – TCU

Aline Rodrigues Ferreira

1 INTRODUÇÃO

Organizações cada vez mais complexas e especializadas, alinhadas a restrições de recursos, induziram a necessidade de se criar modelos para uma gestão mais eficiente. O mesmo aconteceu com a administração pública, que passou a descentralizar e delegar muitas de suas ações, com objetivos voltados a resultados e desempenho.

Nesse contexto, os controles evoluíram de aspectos meramente formais e contábeis para uma visão mais gerencial, de controles alinhados aos objetivos organizacionais, relacionados aos riscos que podem comprometer o alcance desses objetivos.

Normas de referência internacional, como o Coso[1], ISO e Intosai, enfatizam a necessidade de se implementar uma gestão voltada para riscos. Conforme as diretrizes dessas normas, a ação de controle deve voltar-se aos riscos identificados e avaliados pela organização.

Assim, os controles voltados para resultados exigem uma atuação sistematizada e mais eficiente dos órgãos de controle em geral, por isso a avaliação de riscos é uma ferramenta importante para direcionar as ações de controle em áreas e processos críticos das organizações.

O objetivo deste artigo é avaliar a evolução recente dos planos de fiscalização do Tribunal de Contas da União (TCU) e identificar se os elementos centrais de análise de risco, preconizados nos padrões e nas normas de referência mundial, vêm sendo incorporados em algumas instâncias. Logo, a finalidade desta análise é identificar como os elementos de risco estão sendo incorporados para a escolha das fiscalizações realizadas pelo TCU.

O desenvolvimento do trabalho ocorreu em duas etapas. Na primeira, foram estabelecidos conceitos sobre avaliação e gerenciamento de riscos, por meio de pesquisa documental, para construir uma matriz conforme os critérios estabelecidos nas normas analisadas.

Na segunda etapa, realizaram-se entrevistas com auditores responsáveis pela elaboração do plano de fiscalização do TCU e com as equipes de auditoria que efetuaram os trabalhos.

A limitação de tempo e de recursos não permitiu que fossem analisadas todas as fiscalizações relacionadas ao tema. Foi utilizada a presença de um viés de risco como critério para a seleção dos trabalhos estudados.

2 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA GERENCIAL

Na década de 90, a redefinição do papel do Estado foi um tema universal. No Brasil, a crise do Estado intervencionista tornou-se evidente a partir da metade dos anos 80, devido à crise fiscal e ao esgotamento da estratégia de substituição de importações. Essa necessidade de redefinição de papéis alcançou também, a burocracia estatal, pois, no modelo intervencionista, ela é concentrada e centralizada, sendo caracterizada pela rigidez de procedimentos e pelo excesso de normas e regulamentos.

O Brasil não apresentava uma crise de governabilidade, e sim de governança. Nesse sentido, tornou-se necessário fortalecer a governança, e, para isso, uma administração pública burocrática rígida e ineficiente não se coadunava com os interesses de um Estado promotor e regulador. Dessa forma, era imprescindível a transição da administração pública burocrática para uma administração pública gerencial, flexível e eficiente, voltada para o atendimento ao cidadão.

Esse novo enfoque, consequentemente, afetou o trabalho dos auditores, que deveria ser aprimorado para acompanhar a tendência de ações voltadas aos resultados. Assim, criou-se uma pressão para que os controles, que eram meramente formais, com ênfase nos processos e atos legais, passassem a buscar resultados.

Diversas normas de referência internacional estabeleceram diretrizes para controles eficientes, voltados a resultados e desempenho. Essas diretrizes redefiniram conceitos e atribuições e agregaram os controles à gestão, como será analisado a seguir.

3 CONTROLES VOLTADOS PARA RESULTADOS

A *National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, também conhecida como *Treadway Commission*, criada em 1985 para estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros, era composta por representantes das principais associações de classe com interesses ligados ao tema. Essa comissão identificou como oportuna a necessidade de se integrar os diversos conceitos de controle interno e desenvolver um referencial comum, iniciativa estabelecida por meio da criação do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* - Coso (Comitê das Organizações Patrocinadoras).

O modelo Coso II foi definido devido a novas crises no mundo corporativo, em que se entendeu oportuno estabelecer melhorias na governança e no gerenciamento de riscos.

Esses documentos tornaram-se referência mundial sobre controles internos e gerenciamento de riscos e foram adotados por muitas entidades, inclusive ligadas ao setor público, como o BID, o Banco Mundial e a Intosai.

Nesse sentido, a Intosai (2007, p. 19) definiu controle interno como:

> Controle Interno[2]: é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados:
>
> - Execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
> - Cumprimento das obrigações de *accountability*;
> - Cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
> - Salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

Conforme o conceito mencionado, o controle interno deve mitigar riscos. Essa concepção ampliou a abrangência do controle e redefiniu papéis e funções dentro do sistema de controle interno de uma organização, ocasionando, inclusive, uma evolução do papel do auditor interno.

Segundo a metodologia Coso, o controle interno é parte integrante do gerenciamento de riscos corporativos, sendo considerado uma ferramenta de gestão.

Então, para o Coso (2006, p. 10):

> O gerenciamento de riscos corporativos é um processo conduzido em uma organização pelo conselho de administração, diretoria e demais empregados, aplicado no estabelecimento de estratégias formuladas para identificar, em toda a organização, eventos em potencial, capazes de afetá-la, e administrar os riscos de modo a mantê-los compatíveis com o apetite a riscos da organização e possibilitar garantia razoável do cumprimento dos seus objetivos.

Essa definição reflete certos conceitos fundamentais para o entendimento e a aplicação desse modelo, sendo assim importante observar que o gerenciamento de risco é um processo contínuo, conduzido por profissionais em todos os níveis da organização e que deve ser aplicado em toda a organização (em todos os níveis e unidades) e deve ser compatível com as estratégias definidas. Além disso, é necessário estabelecer a visão de portfólio de todos os riscos a que a organização está exposta, de forma a garantir uma segurança razoável de que foram identificados, para o conselho de administração e da diretoria executiva, os eventos em potencial que possam afetar a organização, o risco tolerado e o tratamento para os riscos.

A finalidade do gerenciamento de riscos corporativos é alinhar o apetite a riscos com a estratégia adotada pela organização, fortalecer as decisões em resposta aos riscos, reduzir as surpresas e prejuízos operacionais, identificar e administrar riscos múltiplos e entre empreendimentos, aproveitar oportunidades e otimizar capital. Assim, o gerenciamento de riscos corporativos ajuda a organização a alcançar seus objetivos e a evitar perigos e surpresas em seu percurso.

4 RESPONSABILIDADE DAS ENTIDADES DE FISCALIZAÇÃO SUPERIORES (EFS)

Segundo a Intosai (2007, p. 66):

> Entidades de Fiscalização Superiores (EFS) fortalecem e apoiam a implantação do controle interno eficaz na administração pública. A avaliação do controle interno é essencial para as auditorias de conformidade, contábeis e operacionais das EFS. Elas transmitem seus achados e recomendações aos *stakeholders* interessados.

Então, as EFS e auditores externos devem avaliar o funcionamento do sistema de controle interno e comunicar os achados à gerência. A avaliação do auditor sobre o controle interno da organização deve envolver os seguintes aspectos (INTOSAI, 2007, p. 68):

Determinar a importância e o grau de sensibilidade aos riscos ao qual os controles estão sendo dirigidos; avaliar a suscetibilidade do mal uso de recursos, as deficiências no alcance dos objetivos relacionados à ética, economia, eficiência e eficácia ou falhas na prestação de contas (*accountability*) e o descumprimento de leis e regulamentos; identificar e compreender os controle relevantes; determinar o que já se conhece sobre a eficácia do controle; avaliar a adequação do planejamento do controle; determinar, através de provas, se os controles são eficazes; relatar sobre as avaliações do controle interno e discutir as ações corretivas necessárias.

Então, segundo a Intosai, não cabe às EFS planejar, implementar, manter ou documentar o controle interno da organização, e sim avaliá-lo. Também ressalta a necessidade de se buscar

unidades de auditoria interna sólidas, sendo essa uma fonte de informação para determinar a extensão dos trabalhos de auditoria. As EFS devem, ainda, exercer um papel de liderança diante do setor público, com o intuito de estabelecer parâmetros para a eficácia dos controles internos das organizações, conforme as diretrizes determinadas por esta norma.

Conforme as competências definidas, conclui-se que para o TCU avaliar a coerência dos riscos e os controles dirigidos para mitigá-los é necessário implementar uma sistemática para avaliar riscos na administração pública, que possibilite a priorização das ações de fiscalização em pontos críticos.

Para avaliar como essa sistemática vem sendo desenvolvida pelo TCU[3], construiu-se, de acordo com os critérios estabelecidos pelo Coso, Intosai e ISO, uma tabela com as principais dimensões para análise de riscos.

Segundo o Coso, os riscos são eventos que podem afetar negativamente o alcance dos objetivos de uma organização; são avaliados sob a perspectiva da probabilidade e do impacto. "A probabilidade representa a possibilidade de que um determinado evento ocorrerá, enquanto o impacto representa o seu efeito". (COSO, 2006, p. 60)

Para a ISO (2009), esse processo é denominado análise de riscos, que envolve a apreciação das causas e fontes de risco, suas consequências positivas e negativas e a probabilidade de que essas consequências possam ocorrer. Dessa forma, os riscos devem ser analisados por meio de seus efeitos e probabilidade, além de outros atributos. A ISO também considera relevante analisar a eficácia e eficiência dos controles existentes.

Por fim, são estabelecidos parâmetros para combinar esses dois aspectos (a probabilidade e o impacto) com o intuito de identificar os eventos que possuem a maior probabilidade de ocorrer e maior impacto e, assim, priorizar as ações de fiscalização nessas áreas. Esse tipo de análise estabelecerá as áreas mais críticas, que precisam ter atividades de controle específicas para mitigar riscos e prover uma segurança razoável do alcance dos objetivos almejados, conforme a Figura1.

Figura 1 - Avaliação de Riscos conforme o Impacto e a Probabilidade

As diretrizes da Intosai recomendam que as entidades governamentais devem gerenciar riscos com a maior probabilidade de impactar a prestação de serviços e o alcance dos resultados desejados.

Conforme as normas estudadas, para identificar os elementos de avaliação de riscos incorporados nos planos de fiscalização e outros trabalhos do TCU associados a riscos, a análise será divida em três grandes dimensões: impacto, probabilidade e visão sistêmica. Dentro dessas dimensões, serão consideradas diversas subdimensões comumente utilizadas para analisar riscos.

A visão sistêmica, na verdade, é pressuposto para uma avaliação de riscos eficaz. Considerando que avaliação de riscos possui como base o contexto e os objetivos da organização, uma análise isolada pode promover distorções sobre o real impacto de um determinado risco. Além disso, pode ocasionar retrabalho, pois o mesmo objeto pode estar sendo auditado por diferentes órgãos e secretarias. Sendo assim, a visão sistêmica é primordial para o planejamento de trabalhos, a médio e longo prazos, pois estabelece uma coordenação das fiscalizações e identifica as áreas críticas por meio de uma análise global das políticas governamentais.

Nesse sentido, a visão sistêmica dependerá do sistema, contexto analisado, isto é, em relação a essa dimensão estudada, quanto mais abrangente o sistema analisado, mais eficaz será a identificação e a avaliação de riscos.

Acrescentou-se, conforme recomendação das normas da ISO, a eficácia dos controles internos existentes, considerando inclusive a qualidade da auditoria interna, reforçando, assim, a orientação da Intosai de que as EFS devem garantir a existência de unidades de auditorias internas sólidas.

O Quadro 1 representa as dimensões (impacto, probabilidade e visão sistêmica) apresentadas pelas normas estudadas para avaliar riscos. As subdimensões são os critérios utilizados para analisar cada dimensão definida. Assim, o impacto é analisado por meio do levantamento da materialidade e relevância do objeto estudado; a probabilidade de ocorrência de um risco é mensurada por meio da eficácia dos controles internos e qualidade da auditoria interna; e a visão sistêmica depende de como a análise considerou o sistema no qual o objeto está inserido.

Quadro 1 - Critérios para Avaliação de Riscos

Avaliação de Riscos
Impacto
Subdimensões[4]
Materialidade
Relevância
Probabilidade
Subdimensões
Eficácia dos controles internos
Qualidade da auditoria interna
Visão sistêmica

RESULTADOS

Desde 2000, o TCU tem buscado inserir elementos de análise de riscos para a escolha das fiscalizações.

Nos últimos dez anos, o TCU procurou desenvolver diferentes abordagens para introduzir essa temática nas fiscalizações realizadas pelo órgão, como os seguintes trabalhos[5]: matriz de riscos da Adfis (Secretaria Adjunta de Fiscalização); matriz de risco desenvolvida pela Seprog (Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo); levantamento de riscos nas agências reguladoras, realizado pela Sefid (Secretaria de Fiscalização de Desestatização), e os TMS (Temas de Maior Significância).

A Resolução-TCU n° 185, de 2005, é uma evidência da preocupação da direção do tribunal com os padrões atuais de controles voltados a riscos. Ela estabeleceu diretrizes para introduzir essa cultura no TCU; alinhou a escolha das fiscalizações ao Planejamento Estratégico e de Diretrizes do TCU; coordenou ações de fiscalização, por meio da escolha de temas de maior significância, observando os critérios de materialidade, relevância, riscos e oportunidade; com a escolha de temas abrangentes, instigou trabalhos com uma visão sistêmica da administração pública; analisou a capacidade operacional e técnica para a realização dos trabalhos e estimulou parcerias e a aprendizagem organizacional.

Também foram estabelecidas parcerias estratégicas entre órgãos da administração pública, com o objetivo de troca de informações para uma maior efetividade das ações de controle, além de evitar a duplicidade de trabalhos.

Assim, constatou-se que existem trabalhos no TCU que possuem uma abordagem voltada aos riscos, e, atualmente, foram definidas diretrizes para os planos de fiscalização (TMS) que atendem a essa finalidade. No entanto, não se pode considerar, ainda, a existência de um processo de análise de risco sistematizado e institucionalizado. Essa abordagem ainda está centralizada em diretrizes, definidas pela alta administração, e não há normativos, específicos para a avaliação de riscos, que orientem a execução dos trabalhos realizados pelas equipes de auditoria.

Como esse processo ainda não está totalmente implementado, há um risco das ações de fiscalização do TMS identificarem áreas e temas significantes de forma abrangente e não definirem de fato o que deve ser auditado.

No Quadro 2, foram inseridos e consolidados todos os trabalhos analisados, de acordo com o quadro de critérios para mensurar riscos, anteriormente citado, e, após o preenchimento, de acordo com cada análise feita para cada trabalho escolhido. O preenchimento em cinza escuro significa que o trabalho abordou, em suas subdimensões, a dimensão especificada. Nesse caso, o trabalho analisou algum aspecto relacionado com as três dimensões definidas para avaliar riscos: impacto, probabilidade e visão sistêmica.

Os trabalhos escolhidos foram indicados durante as entrevistas como experiências realizadas no TCU com uma abordagem voltada para riscos. Então, percebe-se, de acordo com o Quadro 2, que todos os trabalhos estudados levaram em conta aspectos para avaliar impacto e probabilidade.

Quadro 2 - Consolidação dos Trabalhos Analisados quanto aos Critérios de Riscos

Análise de Riscos	**Matriz de Risco Adfis**	**Matriz de Risco-Seprog**	**TMS-Assistência Social**	**TMS-Reforma Agrária**	**TMS-Educação**	**Levantamento de Riscos nas Agências Reguladoras**
Impacto						
Materialidade	x	x	x	x	x	x
Relevância	x	x	x	x	x	x
Probabilidade						
Avaliação de probabilidade						x
Eficácia dos controles internos	x	x	x	x	x	
Qualidade da auditoria interna						
Visão Sistêmica						

Para avaliar o impacto, os trabalhos estudados levaram em consideração a materialidade e a relevância. A materialidade foi estipulada por meio do estudo de recursos orçamentários envolvidos em programas, ações ou atividades definidas de acordo com cada análise específica. A relevância estudou a importância dessas atividades para o desenvolvimento da política governamental e o alcance dos objetivos definidos.

A análise da probabilidade de ocorrência de um determinado risco foi identificada por meio da avaliação de eficácia dos controles internos. Para isso, foram considerados, principalmente, trabalhos anteriores do TCU e da CGU, além de informações de outros processos, como o processo de prestação de contas. Cabe mencionar que no levantamento realizado pelo TMS - Assistência Social, para avaliar a eficácia dos controles internos dos programas envolvidos, foram identificadas as atividades de controle estabelecidas para mitigar riscos de fraude.

As matrizes desenvolvidas pela Adfis e pela Seprog definiram critérios específicos para avaliar controles internos, sendo que, também, levaram em consideração informações sobre auditorias anteriores. O trabalho desenvolvido pela Sefid avaliou a probabilidade de ocorrência de um determinado risco, de acordo com a opinião da equipe técnica de cada agência reguladora.

Um ponto que não foi abordado pelos trabalhos foi a qualidade da auditoria interna, conforme preconizado pelas normas da Intosai. Auditorias internas atuantes e consolidadas garantem maior eficácia dos controles internos das instituições, além de manter atualizado e consolidado o gerenciamento de riscos, contribuindo para a sustentabilidade desse modelo.

Apesar de considerar elementos citados de avaliação de riscos, as matrizes desenvolvidas pela Adfis e pela Seprog possuíam uma visão sistêmica menos abrangente.

A matriz de risco da Adfis selecionava unidades jurisdicionadas, estados e municípios de acordo com a clientela definida para cada secretaria do TCU, porém as políticas governamentais podem ser mais abrangentes, envolvendo vários órgãos executores. O ponto de partida da metodologia desenvolvida pela Seprog foram programas de governo finalísticos. Apesar da abrangência dos programas de governo, havia a necessidade de se definir áreas mais amplas de análise para a construção de um plano de fiscalização que envolvesse todas as unidades do TCU.

Então, a partir de 2005, definiu-se a escolha das fiscalizações por meio dos Temas de Maior Significância (TMS). Conforme demonstrado (Quadro 2), os trabalhos realizados, TMS - Assistência Social, TMS - Educação, TMS - Reforma Agrária, também possuíam elementos para avaliar riscos.

A preocupação desse novo paradigma era partir de uma análise mais abrangente da administração pública, mapeando e identificando todas as intervenções governamentais relacionadas com o tema, analisando, inclusive, a concepção das políticas para cada problema identificado na sociedade. Além disso, com a definição de temas para a seleção de fiscalizações, os trabalhos não pertenciam a unidades específicas, proporcionando parcerias e aprendizagem organizacional.

Dessa forma, houve um ganho na visão sistêmica das metodologias voltadas para risco, proporcionada pela abordagem dos planos de fiscalização por temas ou por áreas. A busca por informações estratégicas garantiu uma maior efetividade das ações de controle.

Conclui-se que, com a institucionalização desse processo de planejamento, em todos os níveis da organização, as informações disponibilizadas pelos trabalhos podem alimentar um sistema de informações, contribuindo para a construção de estratégias menos subjetivas, a exemplo do Sistema Integrado de Administração Financeira do governo federal (Siafi), que consolida informações orçamentárias e proporciona uma visão sistêmica da administração pública, possibilitando uma análise consolidada das intervenções governamentais.

REFERÊNCIAS

BERGAMINI, Sebastião Júnior. *Controles Internos como um Instrumento de Governança Corporativa*. *Revista do BNDES*, Rio de Janeiro, v. 12, dez, 2005, p.149-188.

Câmara da Reforma do Estado. *Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado*. 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/publi_04/COLECAO/PLANDI1.HTM>. Acesso em: 20/10/2009.

COSO – *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (Org.). Internal Control – *Integrated Framework*. Executive Summary. United States of America: COSO, 1992. Disponível em: <www.coso.org/IC-IntegratedFramework-summary.htm>. Acesso em: 20/10/2009.

_____. *Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada*. Sumário Executivo: Estrutura. PriceWatherhouseCoopers – COSO – Audibra, nov. 2006. Disponível em: http://www.ibgc.org.br/CadernoGovernanca.aspx?CodCaderno=5. Acesso em 10/8/2009.

INTOSAI. *Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector.* 2004. Disponível em: <http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1guicspubsece.pdf>. Acesso em: 20/08/2009.

INTOSAI. *Guidelines for Internal Controls Standards for the Public Sector. Further Information on Entity Risk Management. PSC Subcommittee on Internal Control Standards*. 2007. Disponível em: <http://psc.rigsrevisionen.dk/composite-218.htm>. Acesso em: 20/08/2009.

ISO - The International Organization for Standardization. *Risk Management- Principles and Guidelines - ISO/FDIS 31000. 2009*. Disponível em: <http://www.iso.org/iso/catalogue_detail.htm?csnumber=43170>. Acesso em 10/10/2009.

STANDARDS AUSTRALIA. *Standards Australia AS/NZS 4360 Risk Management*, Standards Australia, Sydney, 1999.

_____. *Guidelines for managing risk in the Australian and New Zealand Public Sector* HB143, Sydney, 1999.

TCU. *Regimento Interno do Tribunal de Contas da União*. 1992. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/normativos/BTCU_ESPECIAL_1_DE_13_02_2007.pdf.>. Acesso em: 10/10/2009.

TCU. TC 012.275/2005-6. *Acórdão 2294/2005 - Plenário*. 1995. Disponível em: <http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/MostraDocumento?qn=2&doc=1&dpp=20&p=0>. Acesso em 11/11/2009.

TCU. *Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública*. Um Estudo de Diversos Modelos e das Normas Disciplinadoras em Diversos Países. Diretoria de Métodos e Procedimentos. jul, 2009.

TCU/FGV - Fundação Getúlio Vargas. *Metodologia para Identificação e Classificação de Riscos Associados ao Controle da Regulação*. 2007

TCU. *Secretaria de Avaliação e Fiscalização de Programas de Governo* - Seprog. Seleção dos Programas de Governo.

NOTAS

1. Coso - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. ISO - The International Organization for Standardization. Intosai - International Organization of Supreme Audit Institutions.
2. "A auditoria interna, que não deve ser confundida com controle interno ou com unidade de ou do controle interno, é um controle da própria gestão, que tem por atribuição medir e avaliar a eficiência e eficácia de outros controles. Importa destacar que não cabe à auditoria interna estabelecer estratégias para gerenciamento de riscos ou controles internos para mitigá-los, pois estas são atividades próprias dos gestores. Cabe-lhe avaliar a qualidade desses processos. A auditoria interna de um órgão ou entidade do Poder Executivo Federal integra, por força do que dispõe o Decreto n° 3.591/2000, o sistema de controle interno desse Poder, mas não se confunde, ressalte-se mais uma vez, com o controle interno da própria entidade." (TCU, 2009, p. 8)
3. O Tribunal de Contas da União é uma Entidade de Fiscalização Superior - EFS, membro da Intosai.
4. As subdimensões podem variar, de acordo com as características da organização.
5. Esses trabalhos foram escolhidos por possuírem um viés de risco.

SOBRE A AUTORA

Auditora Federal de Controle Externo (AUFC), graduada em Ciência Política pela Universidade de Brasília (UnB), Especialista em Auditoria Interna e Controle Governamental.

Mapeamento das convergências entre a metodologia utilizada pela SFC/CGU na identificação de pontos críticos nos programas governamentais com a estrutura conceitual proposta pelo Coso

Carla Igina Oliveira Carneiro

1 INTRODUÇÃO

Trata-se, aqui, de um levantamento específico da atuação da Secretaria Federal de Controle Interno da Controladoria-Geral da União (SFC/CGU) no gerenciamento de risco, ou seja, na avaliação dos programas orçamentários fiscalizados por determinação constitucional em comparação com a estrutura de avaliação de controles internos e de gestão de riscos corporativos proposta pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (Coso)[1].

A justificativa para o levantamento fundamenta-se no interesse em realizar um estudo sistemático sobre a metodologia utilizada no ambiente laboral e no fato da estrutura Coso ser internacionalmente difundida.

A hipótese testada é a seguinte: há convergências da metodologia que a SFC/CGU utiliza no gerenciamento de risco, especialmente no que concerne à identificação de pontos críticos dos programas orçamentários fiscalizados, com a estrutura conceitual do Coso.

O objetivo geral deste artigo é expor as principais conclusões da monografia apresentada para aprovação no curso de Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental do Instituto Serzedello Corrêa, do Tribunal de Contas da União, a qual foi elaborada mediante análise de resultados de estudo descritivo da metodologia de avaliação da execução de programas da SFC/CGU e da identificação de aspectos doutrinários e conceituais convergentes com a estrutura conceitual do Coso.

A revisão de literatura proposta compõe-se basicamente dos ditames do Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, estabelecido na Instrução Normativa SFC n° 1, de 06/04/2001 (SFC, 2001), do Manual de Metodologia de Planejamento para o Acompanhamento da Execução de Programas de Governo (SFC, 2009) e do Sumário Executivo do Coso (COSO, 2006).

O artigo encontra-se estruturado em cinco capítulos. Primeiro a introdução, com objetivos e justificativa para a realização do trabalho. O segundo apresenta os referenciais teóricos utilizados. O terceiro descreve a metodologia da pesquisa utilizada para o levantamento de dados desta monografia. O quarto apresenta o resultado da análise quanto aos pontos de convergência entre a metodologia da SFC e os componentes de gestão de riscos do Coso. O quinto e último capítulo sintetiza as conclusões.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Componentes do Coso

A sigla Coso designa o Comitê das Organizações Patrocinadoras, entidade criada em 1985, sem fins lucrativos, voltada para o aperfeiçoamento da qualidade de relatórios

financeiros, por meio de implementação de controles internos e governança corporativa. Em 2004, o Coso publicou o documento *Enterprise Risk Management — Integrated Framework*[3], conhecido como Coso ERM, o qual ampliou a primeira versão de Controles Internos para a questão da gestão de risco, (COSO, 2006). O Coso ERM propõe uma estrutura de gestão de riscos, desmembrada em oito componentes inter-relacionados (COSO, 2006). A seguir são apresentados cada um dos componentes descritos:

Componentes Coso ERM

Ilustração 1 – Componentes Coso ERM

1. Ambiente de Controle – é a linha mestra entre a estrutura e a base de sustentação dos demais componentes do arcabouço dos controles internos; inclui os valores éticos (conduta, atitude, comportamento, consciência) e a competência dos funcionários na consecução dos objetivos e metas da organização.

2. Fixação de Objetivos – os objetivos devem existir antes que a administração possa identificar os eventos em potencial que poderão afetar a sua realização.

3. Identificação de Eventos – os eventos internos e externos que influenciam o cumprimento dos objetivos de uma organização devem ser identificados e classificados entre riscos e oportunidades.

4. Avaliação de Riscos – cabe ao segmento administrativo da companhia identificar e analisar os riscos inerentes ao negócio e que podem obstruir o alcance dos objetivos, além de impedir um desempenho eficaz e eficiente das ações empregadas para consecução do resultado.

5. Resposta a Riscos – a administração escolhe as respostas aos riscos – evitando, aceitando, reduzindo ou compartilhando –, desenvolvendo uma série de medidas para alinhar os riscos com a tolerância e com o apetite a risco.

6. Atividades de Controle – políticas e procedimentos são estabelecidos e implementados para assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas com eficácia.

7. Informação e Comunicação – realiza-se por dois canais: da administração para os funcionários e destes para os dirigentes.

8. Monitoramento – trata-se da avaliação e da apreciação dos controles internos. O monitoramento pode incluir tanto a supervisão interna quanto externa dos controles internos pela administração, pelos funcionários ou pelas partes externas.

2.2 Metodologia de Avaliação Utilizada pela SFC

Segundo a Instrução Normativa SFC nº 1, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SFC, 2001) tem como finalidade avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União. A avaliação da execução dos programas (orçamentários) e das programações (extraorçamentários) visa a comprovar o nível de execução das metas, o alcance dos objetivos e a adequação do gerenciamento.

Especificamente, compete à SFC fiscalizar e avaliar a execução dos programas de governo, inclusive ações descentralizadas realizadas à conta de recursos oriundos dos orçamentos da União, quanto ao nível de execução das metas e dos objetivos estabelecidos e à qualidade do gerenciamento (SFC, 2001).

Segundo o Manual da Metodologia de Planejamento para o Acompanhamento da Execução de Programas de Governo (SFC, 2009), a aplicação do método da SFC prevê a realização das seguintes etapas:

a. Mapeamento/Conhecimento das políticas públicas pertencentes a cada ministério;

b. Hierarquização das políticas públicas a partir de critérios de materialidade, relevância e criticidade, estabelecendo a importância relativa de cada uma;

c. Priorização das políticas públicas e das ações integrantes que serão objeto de ações de controle, com base na importância relativa estabelecida na hierarquização, considerando, ainda, as prioridades institucionais, a capacidade operacional existente e a oportunidade de atuação;

d. Elaboração da documentação básica das ações priorizadas, que envolve: i) Relatório de Situação (RS): levantamento detalhado dos agentes, responsabilidades, processo, produtos e demais informações que visam a consubstanciar o melhor conhecimento possível sobre a ação e sua situação, subsídio à subsequente delimitação dos aspectos a serem considerados foco de exames; ii) Plano Estratégico (PE): panorama geral da estrutura de atuação pretendida e das opções de abordagem adotadas; iii) Plano Operacional (PO): detalhamento da estrutura de atuação, caracterizando as ações de controle previstas.

e. Elaboração dos Pedidos de Ação de Controle (PAC): preparação dos instrumentos e requisitos necessários à realização das ações de controle (auditorias ou fiscalizações), concretizados em Pedidos de Ações de Controle a serem transformados em Ordens de Serviço.

3 METODOLOGIA

Foi realizado um trabalho exploratório e descritivo, mediante abordagem empírica, composto de uma sequência teórica e outra prática. A primeira sequência consistiu em uma investigação comparativa entre os documentos relativos à metodologia da SFC e aqueles relativos aos conceitos estruturais do Coso. Para operacionalizar a comparação dos componentes, estes foram agrupados em subcomponentes, visando viabilizar a junção de temas comuns e possibilitar a comparação das partes.

A segunda sequência, ou seja, a prática, deu-se por meio de realização de entrevistas com servidores da SFC/CGU responsáveis por coordenações-gerais que realizam atividades de planejamento, auditoria e fiscalização da execução dos programas e ações governamentais.

4 RESULTADOS DA ANÁLISE COMPARATIVA EFETUADA

4.1 Ambiente Interno

Inicialmente o Coso (2006) considera que a organização empresarial deve ter uma filosofia de gestão de risco definida, representada pelo conjunto de convicções e atitudes compartilhadas que caracterizam a forma pela qual a referida organização considera o risco em tudo aquilo que faz e, também, pela disposição para assumir riscos da organização, ou seja, o nível de riscos que esta se dispõe a aceitar na busca de valor.

Nos processos internos da SFC verificou-se, no que se refere ao ambiente interno, convergência no Relatório de Situação da Ação Governamental, o qual prevê a descrição do Resumo das Formas de Execução, a descrição dos processos gerenciais e operacionais relacionados às etapas de desenvolvimento da ação de governo em exame, compreendendo as responsabilidades dos agentes, as regras, os critérios. A SFC/CGU pôde identificar, como propõe a estrutura conceitual do Coso, os valores, a cultura e o estilo dos órgãos responsáveis pela operacionalização.

Em uma ação governamental há a participação de diversos órgãos, que por sua vez têm distintas filosofias de gestão de risco. Assim, enquanto na estrutura conceitual do Coso, a filosofia de gestão de riscos é um atributo corporativo (ou seja, da organização), na gestão de ações governamentais, a filosofia de risco é dispersa, o que submete as ações governamentais a diferentes paradigmas filosóficos de risco.

Para o Coso (2006), o conselho de administração de uma organização representa uma parte crítica do ambiente interno e é capaz de influenciar os seus elementos de forma significativa. Cada fator, como a independência do conselho em relação à administração, à experiência e ao desenvolvimento de seus membros, o grau de participação e exame das atividades, bem como a adequação de suas ações, deve ser considerado.

Convergindo com o subcomponente em comento, o Relatório de Situação trata do conselho de administração e suas relações com a diretoria executiva das organizações empresariais, bem como da descrição da estrutura organizacional dos órgãos responsáveis, que se refere aos diferentes órgãos e entidades federais encarregados de cada uma das fases do processo de formulação, planejamento, implementação e controle da ação. Ao propor a identificação dos órgãos responsáveis e posicioná-los na execução da ação

governamental, a metodologia da SFC apresenta convergência com o subcomponente estrutura organizacional, pois reconhece ser necessário identificar com clareza a organização das unidades que atuam na ação e influenciam na execução das ações governamentais.

Para o Coso (2006), a integridade e o compromisso da administração com valores éticos influenciam preferências e julgamentos, os quais são traduzidos em normas de comportamento. A boa reputação de uma organização pode ser tão valiosa que os seus padrões de comportamento devem estender-se além do mero cumprimento de normas.

Não foi localizada na metodologia da SFC referência explícita ao exame de valores éticos e à integridade estabelecidos em órgãos responsáveis por executar ações governamentais.

O Coso (2006) afirma que os processos relacionados a recursos humanos, como admissão (com práticas de recrutamento realizadas a partir de entrevistas formais de profundidade e treinamento na história da organização, sua cultura e seu estilo operacional), orientação, treinamento (seminários, simulações de estudos de caso e exercícios de desempenho de papéis), avaliação, aconselhamento, promoção (transferências e promoções fundamentadas em avaliações de desempenho), compensação (bonificações) e adoção de medidas corretivas, estabelecem padrões aos empregados em relação aos níveis esperados de integridade, comportamento ético e competência.

Na metodologia da SFC, não há elementos que se refiram especificamente aos processos relacionados a recursos humanos, no entanto há a possibilidade de se abordar o tema, caso seja identificada, na elaboração do fluxo da ação de governo, a necessidade de avaliar os processos relacionados a recursos humanos.

4.2 Fixação de Objetivos

Segundo o Coso (2006), a alta administração, sob a supervisão do conselho de administração, deve estabelecer os motivos da existência da organização em um sentido amplo, por meio de sua missão e de seus objetivos estratégicos. Assim, terá condições de estabelecer os objetivos correlatos da organização relativos às operações, à conformidade e à comunicação.

O Relatório de Situação prevê a descrição dos objetivos da ação governamental e contém a descrição do que se pretende alcançar com a execução da ação (finalidade). Portanto, deve-se pesquisar se foram estabelecidos os motivos da implantação da ação em um sentido amplo. Conhecer os objetivos operacionais será primordial para que a equipe possa definir a estratégia de trabalho a ser adotada. Porém, o conhecimento de outros objetivos correlatos (comunicação e conformidade) dependerá do aprofundamento dos trabalhos e da estratégia definida.

4.3 Identificação de Eventos

Segundo o Coso (2006), eventos são incidentes ou ocorrências originadas por fontes internas ou externas que afetam a implementação da estratégia ou a realização dos objetivos. Os eventos podem provocar impacto positivo, negativo ou ambos. Fatores externos (econômicos, políticos e sociais) e internos (infraestrutura, pessoal e processo) impulsionam os eventos que afetam a implementação da estratégia e o cumprimento dos objetivos.

Os eventos cujo impacto é negativo representam riscos que exigem avaliação e resposta da administração. Da mesma forma, o risco é a possibilidade de que um evento ocorra e prejudique a realização dos objetivos. Os eventos cujo impacto é positivo representam oportunidades ou contrabalançam os impactos negativos dos riscos. Oportunidade é a possibilidade de que um evento ocorra e influencie favoravelmente na realização dos objetivos, apoiando, desse modo, a criação de valor.

Pode-se observar que o evento na metodologia da SFC é representado pelos pontos críticos, que são entendidos como cruciais no desenvolvimento da ação, essenciais à viabilização das atividades e alcance dos objetivos e nem sempre representam fragilidades. Caso apresentem fragilidades, estas poderão ter impacto negativo sobre a execução, comprometendo os objetivos da ação e/ou a regularidade do processo.

Assim, para identificar os pontos críticos, devem ser desenvolvidas hipóteses sobre as suas possíveis fragilidades e riscos de ocorrência. Ao fundamentar um ponto crítico, deve-se justificar o fato de ser considerado crítico, destacando-se possíveis fragilidades e consequências em caso de desconformidades. Outra convergência identificada é utilização da análise do fluxo do processo para identificar os eventos e os pontos críticos, visto que ambos necessitam ser contextualizados para serem determinados como positivos ou negativos, internos ou externos.

4.4 Avaliação de Riscos

O Coso (2006) afirma que a administração leva em conta tanto o risco inerente quanto o residual. Risco inerente é o risco que uma organização terá de enfrentar na falta de medidas que a administração possa adotar para alterar a probabilidade ou o impacto dos eventos. Risco residual é aquele que ainda permanece após a resposta da administração. A avaliação de riscos é aplicada primeiramente aos riscos inerentes. Após o desenvolvimento das respostas aos riscos, a administração passará a considerar os riscos residuais.

Pode-se observar que a avaliação de risco, na metodologia da SFC, ocorre na fase da hierarquização, que consiste em classificar, anualmente, os programas e programações em três grupos (A – Essenciais, B – Relevantes e C – Coadjuvantes), de forma que se estabeleça uma graduação que possibilitará definir a importância desses programas e os focos de uma atuação mais intensiva para as atividades de controle, com critérios de materialidade, relevância e criticidade, estabelecendo a importância relativa de cada uma, podendo assim avaliar a ocorrência e o impacto dos riscos.

Um programa que envolve um grande valor de recursos ou elementos de vulnerabilidade, por condição imprópria, por ilegalidade, por ineficácia ou por ineficiência, ou, ainda, importância no contexto político, social, econômico e estratégico está sujeito a uma maior probabilidade de ocorrência de risco, bem como de maior impacto.

4.5 Resposta a Riscos

Segundo o Coso (2006), após ter conduzido uma avaliação dos riscos, a administração deve determinar como responderá a eles. As respostas classificam-se nas seguintes categorias: evitar, reduzir, compartilhar, aceitar. Os riscos inerentes são analisados e as respostas avaliadas com a finalidade de se alcançar um nível de risco residual compatível com a tolerância da organização.

Em razão das limitações de recursos, as organizações devem considerar os custos e os benefícios relativos às opções de respostas alternativas ao risco. As medições de custo/benefício para a implementação de respostas são realizadas com diversos níveis de precisão, em razão da dificuldade de quantificar os custos de resposta a riscos (COSO, 2006).

Após a consolidação dos trabalhos de fiscalização e relatos das constatações verificadas, mediante hipóteses formuladas, é encaminhado, pela SFC ao gestor, documento com recomendações de providências a serem adotadas para mitigar os riscos da execução da ação. As recomendações formuladas pela SFC guardam sintonia com as opções de mitigação de riscos contidas na estrutura conceitual do Coso. É nesse momento que ocorre a convergência, visto que o gestor considerará cada uma das recomendações e reavaliará sua estratégia de atuação em função de revisão da resposta aos riscos que deve ser adotada na execução da ação.

A relação custo/benefício é um dos princípios de controle interno administrativo, segundo a IN/SFC nº 01 (2001), que consiste na avaliação do custo de um controle em relação aos benefícios que possa proporcionar. A opção de mitigação de risco levará em conta o custo de implementação de um determinado controle, na mesma proporção do risco inerente verificado.

4.6 Atividades de Controle

Segundo o Coso (2006), as atividades de controle são políticas e procedimentos que direcionam as ações individuais na implementação das políticas de gestão de riscos, diretamente ou mediante a aplicação de tecnologia, a fim de assegurar que as respostas aos riscos sejam executadas. Essas atividades podem ser classificadas com base na natureza dos objetivos da organização, aos quais os riscos de estratégia, operação, comunicação e cumprimento de diretrizes estão associados.

Trata-se de um componente cuja aplicação é de responsabilidade do gestor, portanto não há convergência direta com itens da metodologia da SFC. O item mais próximo é o que trata da descrição dos mecanismos de controle, com a identificação, análise e registro dos mecanismos, sistemas e métodos institucionais destinados ao acompanhamento e avaliação da execução da ação governamental.

4.7 Informação e Comunicação

Segundo o Coso (2006), as informações são necessárias em todos os níveis de uma organização, para identificar, avaliar e responder a riscos, administrá-la e alcançar seus objetivos. As informações originam-se de muitas fontes – internas e externas e nas formas quantitativa e qualitativa – e facilitam as respostas às condições alteradas.

Segundo o Coso (2006), a comunicação é inerente a todos os sistemas de informação. A comunicação também deve ocorrer em um sentido mais amplo, tratando de expectativas, responsabilidades de indivíduos e grupos, bem como outras questões importantes. Internamente, a administração fornece comunicações específicas e dirigidas que abordam as expectativas de comportamento e as responsabilidades do pessoal. O diálogo entre a alta administração, o conselho administrativo e a diretoria executiva é um dos mais críticos canais de comunicação.

A metodologia da SFC averigua a existência e o funcionamento do sistema de informação e comunicações que dá suporte às rotinas de execução das ações governamentais quando elabora-se o Relatório de Situação, em especial na elaboração do fluxo da ação, ainda que de forma implícita, com descrição dos processos gerenciais e operacionais que permeiam os sistemas informatizados relacionados com as etapas de desenvolvimento da ação. Dependendo das informações levantadas na elaboração do Relatório de Situação, o gerenciamento de sistemas informatizados poderá configurar-se em ponto crítico, visto que pode impactar no alcance dos resultados da ação, expostas as fragilidades de manutenção e operacionalização do patrimônio e de pessoal.

Quanto às fontes de informações e comunicações – internas ou externas, formais ou informais – que impactam na ação, pode-se afirmar que também são consideradas de uma forma implícita na elaboração do Relatório de Situação. No entanto, as fontes informais e externas apresentam maior dificuldade de serem percebidas pelos responsáveis quando da aplicação da metodologia de planejamento da SFC, justamente por estarem fora do âmbito dos gestores governamentais.

4.8 Monitoramento

Segundo o Coso (2006), uma combinação de monitoramento contínuo e avaliações independentes será capaz de assegurar que o gerenciamento de riscos corporativos mantenha a sua eficácia com o passar do tempo. O monitoramento contínuo é incorporado às atividades normais e repetitivas de uma organização. Ele também é conduzido em tempo real, responde dinamicamente a mudanças nas condições e está firmemente arraigado na organização. Consequentemente, ele é mais eficaz do que as avaliações independentes.

A metodologia da SFC prevê o monitoramento em algumas fases a seguir descritas. A primeira está prevista no Relatório de Situação, mais especificamente na segunda parte – Informações sobre o Exercício Anterior –, que apresenta registros sobre a execução da ação em relação ao planejado e os problemas detectados pelo controle interno, que são fundamentais para auxiliar na definição da estratégia de atuação e direcionamento do foco. É nesta fase que são efetuados os registros das recomendações efetuadas pelo órgão de controle interno e das providências adotadas pelos gestores.

Pode-se observar também convergência da terceira parte – Informações sobre o Exercício Atual –, do Relatório de Situação, na qual está previsto o registro dos resultados obtidos com a realização das ações de controle, das providências tomadas pelo próprio órgão de controle interno em função dos resultados das ações de controle e das consequências decorrentes dessas providências durante o exercício vigente, portanto os registros feitos serão utilizados na definição de foco nos exercícios subsequentes.

5 CONCLUSÃO

Conclui-se que existem convergências conceituais entre a metodologia de avaliação de execução de programas de governo praticada pela SFC e a estrutura (*framework*) proposta pelo Coso.

No entanto, antes de sintetizá-las, faz-se necessário registrar que a metodologia de avaliação de execução de programas de governo praticada pela SFC e a estrutura proposta pelo Coso são abordagens distintas, ou seja, o Coso é uma estrutura conceitual adequada

a propiciar avaliação de controles internos "corporativos", enquanto a metodologia da SFC tem como objetivo a análise da execução de ações e programas de governo.

Portanto, pode-se concluir que, originalmente, a estrutura do Coso e a metodologia da SFC foram concebidas para atuar em objetos distintos, daí a justificativa para que a convergência resultante deste estudo não seja total.

As primeiras convergências verificadas referem-se ao relacionamento do conselho de administração com a diretoria executiva das organizações empresariais, à descrição da estrutura organizacional e à relação dos objetivos que foram citados na metodologia e estrutura do Coso. Outra importante convergência refere-se ao componente Identificação de Eventos do Coso, que serve para a elaboração do fluxo, identificação dos pontos críticos e formulação de hipóteses, na metodologia da SFC.

Verificou-se convergência no componente da Avaliação de Riscos que perpassa quatro fases da metodologia. Na primeira, a fase macro, ocorre a hierarquização dos programas e programações; na segunda, chamada tática, ocorre a identificação dos pontos críticos e hipóteses dos eventos quanto aos impactos e na terceira fase, dita operacional, há a avaliação da probabilidade com a execução das ordens de serviço. Na quarta fase, a de consolidação, mediante os resultados das fiscalizações e auditorias efetuadas, há a medição do risco com a junção de todos os resultados alcançados. Finalizando as convergências encontradas, tem-se o monitoramento que é citado na estrutura do Coso e na metodologia da SFC.

Essas convergências foram confirmadas mediante os resultados das entrevistas aplicadas, porém essas entrevistas e a análise final dos resultados levam à conclusão mais intrigante da convergência, a metodologia da SFC avalia riscos na hierarquização, na priorização e na identificação dos pontos críticos, sem, em nenhum momento, referir-se ao termo "avaliação de riscos" ou outros termos utilizados pelos componentes do Coso.

No entanto, outras convergências foram identificadas, porém são implícitas, ou seja, não são literalmente descritas na metodologia de acompanhamento de ações de governo, pois tratam-se de componentes que de forma indireta influenciam nos resultados alcançados com a aplicação da metodologia de acompanhamento de ações de governo da SFC. É o caso da filosofia de gestão de risco, da ética, da seleção de recursos humanos, da disposição e tolerância a risco, do custo *versus* o benefício, da informação e da atividade de controle.

Avaliando os resultados encontrados ao final do trabalho, apesar das convergências detectadas, observa-se a existência de convergências implícitas que poderiam reforçar e aprimorar a abordagem da SFC sobre aspectos importantes, tais como filosofia de gestão de risco, da ética, da seleção de recursos humanos, da disposição e tolerância a risco, do custo *versus* o benefício e da informação.

Finalizando, verificou-se que muitas das convergências identificadas, as implícitas em especial, foram fundamentadas na experiência de aplicação da metodologia de avaliação da execução de ações governamentais, o que permitiu citar as entrelinhas existentes no Manual da Metodologia de Planejamento para o Acompanhamento da Execução de Programas de Governo, bem como as fases de consolidação, construção das recomendações, monitoramento do plano de providências, que estão fora da abordagem do manual. É importante destacar que isso também pôde ser confirmado com o resultado das entrevistas. Assim, fica o registro da necessidade de ampliar e aprimorar a abordagem do manual em comento, com uma visão sistêmica e cíclica da metodologia de acompanhamento da execução das ações de governo da SFC.

REFERÊNCIAS

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – Coso. *Enterprise Risk Management Framework: Executive Summary*: Washington, 2006.

SFC – Secretaria Federal de Controle Interno (2001) *Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, Anexo à Instrução Normativa n. 1, de 06 de abril de 2001*, disponível em http://www.cgu.gov.br.

_____ (2009) *Manual da Metodologia de Planejamento para o Acompanhamento da Execução de Programas de Governo*, disponível em http//cgu.gov.br.

NOTAS

1. Coso: Comitê das Organizações Patrocinadoras.
2. Gerenciamento de Risco Empresariais – Estrutura Integrada.

SOBRE A AUTORA

Servidora da Secretaria Federal de Controle Interno da Controladoria-Geral da União especialista em Contabilidade Pública (UnB), Auditoria Interna e Controladoria (UnB) e Auditoria Interna e Controle Governamental (TCU).

A AGU e a rede de controle governamental

Carlos Araujo Souto

1 INTRODUÇÃO

O contexto histórico que antecedeu a criação da Advocacia-Geral da União remonta ao fato de que as atuais funções de representação judicial da União eram exercidas pelo Ministério Público da União e as de consultoria e assessoramento jurídicos do Poder Executivo, pela Consultoria-Geral da República (Decreto n° 92.889, de 1986, e Decreto n° 93.237, de 1986).

Com a Constituição Federal de 1988, nasceu a AGU com a responsabilidade de fazer a representação judicial e extrajudicial da União e a consultoria e o assessoramento jurídico dos órgãos e entidades da administração pública federal, ficando o Ministério Público responsável pela defesa da sociedade.

É possível que muitos não tenham o claro entendimento da importância do exercício das competências da Advocacia-Geral da União para a manutenção e o funcionamento da rede de controle governamental, para a proteção dos interesses sociais e individuais indisponíveis, para a harmonização de conflitos entre órgãos e entidades da administração pública e para o aperfeiçoamento da democracia brasileira.

Este artigo busca apresentar a AGU como instituição participante da rede de controle governamental, além de destacar inúmeras formas de atuação, no desempenho de suas competências constitucionais, que revelam a relevância da instituição para o controle da legalidade, da legitimidade e da constitucionalidade, constituindo-se também num instrumento de viabilização de políticas públicas, tão necessárias à satisfação dos interesses primários da sociedade.

2 A ADVOCACIA PÚBLICA

A Constituição de 1988, na busca do aperfeiçoamento democrático do Brasil, inovou ao estabelecer um capítulo próprio e distinto daqueles destinados aos chamados Poderes de Estado (Executivo, Legislativo e Judiciário). Trata-se do quarto capítulo, chamado "Das Funções Essenciais à Justiça", sendo este dividido em três seções: Ministério Público; Advocacia Pública, na qual se inclui a Advocacia-Geral da União (AGU), e da Advocacia e da Defensoria Pública.

Assim, no exercício de suas atribuições, a AGU dedica-se às atividades de representação judicial e extrajudicial da União (competências postulatórias) e de consultoria e de assessoramento jurídicos do Poder Executivo (competências consultivas), liberando o Ministério Público para o pleno exercício de defesa da ordem jurídica, essencial à Justiça e ao regime democrático, e proteção dos interesses sociais e individuais indisponíveis, desvencilhando-o da representação judicial da União, por vezes conflitante com sua missão institucional.

3 A AGU E A ATIVIDADE DE CONTROLE

A Advocacia-Geral da União, no exercício da advocacia de Estado, desempenha uma série de atividades voltadas para o controle de legalidade e legitimidade, tanto no exercício da competência postulatória (de representação judicial e extrajudicial da União), como da preventiva (de consultoria e assessoramento jurídicos dos órgãos e entidades da administração pública federal), com a evidente função de aperfeiçoamento da ordem jurídica e sustentação do Estado Democrático de Direito.

Desse modo, as atividades de representação extrajudicial da União e de suas autarquias e fundações, sejam elas exercidas em empresas públicas e sociedades de economia mista ou na celebração de contratos por entes públicos federais, são de inegável relevância, possibilitando ou mesmo complementando o exame e o controle prévios da legalidade de grande parte das atividades administrativas e contratuais, medidas de caráter preventivo que possibilitam o controle efetivo da atuação da administração federal, reduzindo de perdas patrimoniais e o volume das ações judiciais.

A busca da conciliação entre órgãos e entidades da União representa outra atividade da AGU com impacto positivo sobre a rede de controle governamental, uma vez que procura evitar que a solução de controvérsias entre órgãos e entidades da administração federal se transfira para a esfera judicial.

A constituição do Grupo Executivo de Acompanhamento das obras do PAC (Gepac), cujo objetivo é fazer o acompanhamento das obras do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC), por meio da representação judicial e extrajudicial da União e de suas autarquias e fundações, contribui para a viabilização e a consecução de políticas públicas. Essas também são ações de elevada relevância para a efetividade da rede de controle do governo.

A relevância da atuação da AGU também se evidencia em relação à assinatura de Termos de Ajustamento de Conduta (TAC), que busca tomar do responsável por ato lesivo a direito o compromisso de ajustar condutas às exigências legais. A assinatura de TAC necessita de aprovação da AGU, uma vez que todas as implicações e repercussões necessitam de adequada análise jurídica. O que se busca, portanto, com a participação da AGU, é evitar que a União, de modo inadvertido, assuma obrigações de fazer ou de não fazer, cujo descumprimento do compromisso firmado possa traduzir-se em prejuízos aos cofres públicos. Os inúmeros casos bem sucedidos de TAC evidenciam que a trilha do caminho do ajustamento e da correção de conduta lesivas ao patrimônio público mostra-se acertada e deve ser ampliada.

Com o propósito de aumentar a efetividade das ações de controle governamental e a eficiência da ação estatal, a AGU busca agregar valor ao resultado final pretendido, mediante a ampliação do relacionamento institucional entre os órgãos que compõem a rede de controle governamental. Dessa maneira, a instituição busca atuar em conjunto com o Tribunal de Contas da União. Como exemplo, em período recente instalou-se um escritório de representação da AGU junto ao TCU, a fim de permitir um atendimento tempestivo às demandas da Corte de Contas, proporcionando agilidade à propositura de medidas judiciais para recuperar verbas desviadas por agentes públicos, na busca de maior eficiência e transparência na defesa do patrimônio da União.

A interposição de ações de improbidade administrativa revela-se um instrumento de controle do qual a AGU também se utiliza. A Lei n° 8.429, de 2 de junho de 1992, estabelece que, diante de fundados indícios de atos de improbidade praticados por qualquer agente público, servidor ou não, contra a administração direta, indireta

ou fundacional de qualquer dos poderes da União, dos estados, do Distrito Federal, dos municípios, de território, será proposta representação ao Ministério Público ou à procuradoria do órgão/entidade vinculada à AGU para a interposição de ação competente para a decretação do sequestro dos bens do agente ou terceiro que tenha enriquecido de forma ilícita ou causado dano ao patrimônio público.

4 NOVAS PERSPECTIVAS PARA A ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO

Uma ação de elevado impacto na atividade de controle governamental contou com a participação direta da AGU: a assinatura do protocolo de intenções, pelos representantes dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário que atuam na fiscalização do uso de recursos públicos. A assinatura desse protocolo, ocorrida dia 25/03/2009, na sede do Tribunal de Contas da União (TCU), em Brasília, fortalece a Rede de Controle da Gestão Pública e tem por objetivo fomentar a atuação em conjunto dos integrantes dessa rede para o aumento da efetividade das ações do Estado no combate à corrupção. Na oportunidade, o advogado-geral da União, ministro José Antonio Dias Toffoli, afirmou ser esse um passo importante para que o Estado brasileiro possa enfrentar a corrupção de forma articulada. Segundo o advogado-geral da União, "vários órgãos governamentais já desempenham esse papel, mas agora o trabalho poderá ser feito de forma conjunta, a partir de parcerias estratégicas que devem refletir diretamente no combate a desvios de recursos". Na mesma ocasião, o presidente do TCU, ministro Ubiratan Aguiar, reafirmou a importância de somar esforços para dar, ao Brasil, efetividade no controle de verbas públicas. Segundo ele, "este é o momento de enfrentarmos, de mãos dadas, a corrupção", destacando que "agora cabe aos dirigentes ficarem responsáveis por assegurar o trâmite do processo, a parte concreta".

A busca da conciliação no lugar da judicialização de demandas faz parte da nova perspectiva de atuação da AGU. Trata-se, como dito, do trabalho da AGU para a redução de conflitos por meio de acordos administrativos, por intermédio das Câmaras de Conciliação da Administração Federal (CCAF), voltadas para a conciliação entre órgãos e entidades da União, na tentativa de se evitar que eventuais controvérsias se transfiram para a esfera judicial, o que já proporcionou por inúmeros acordos desde o ano de 2007.

Na visão de seus dirigentes, a contribuição da AGU para a efetividade da rede de controle governamental evidencia-se em seu modo de atuar, com foco no controle preventivo; dedicando-se às atividades de consultoria, de assessoria jurídica e ações de caráter educativo voltadas para os gestores públicos de órgãos e entidades da administração direta e indireta; em ações que objetivam dar maior efetividade ao controle externo; na adoção de medidas proativas com o propósito de elevar a efetividade das ações de controle, na defesa da legalidade e da legitimidade dos atos praticados pela administração pública; como agente que viabiliza políticas públicas, dentro do atual modelo do Estado brasileiro, exercendo os mecanismos jurídicos de que dispõe para a concretização desses atos e políticas.[1]

5 CONCLUSÕES

Diante do exposto, verifica-se que a AGU é uma instituição dedicada às atividades de representação judicial e extrajudicial da União e de consultoria e de assessoramento jurídicos do Poder Executivo. Como advocacia pública e inserida pela Constituição Federal de 1988 no capítulo dedicado à Função Essencial à Justiça, a AGU posiciona-se fora da estrutura dos três poderes da República, de modo a desempenhar, com independência orgânica, suas competências constitucionais.

No exercício de suas competências de controle preventivo (consultoria e assessoramento jurídicos) e postulatórias (representação judicial e extrajudicial da União), a AGU empenha-se pela efetividade e pelo fortalecimento da rede de controle governamental, consolidando-se como instituição necessária à manutenção e ao efetivo funcionamento da rede de controle da gestão pública.

No que diz respeito ao controle interno, a atividade de controle preventivo da AGU consiste em consultoria e assessoramento jurídicos dos órgãos e entidades da administração pública. Desse modo, a atuação da AGU mostra sua relevância a partir de uma atuação concomitante com a prática do ato, orientando o gestor público na prática administrativa, a fim de que esta obedeça aos normativos legais e constitucionais, evitando ou minimizando processos de judicialização e contribuindo para a efetividade de atos e políticas públicas, além de procurar atuar em sintonia com a Controladoria-Geral da União (CGU), órgão central de controle do Poder Executivo Federal, adotando medidas jurídicas cabíveis para dar efetividade às atividades de controle da CGU. O resultado prático dessa cooperação revela-se no crescente número ações de improbidade administrativa propostas pela AGU, tendo por base os relatórios da Controladoria-Geral da União. Em 2008, a AGU impetrou 291 ações de improbidade administrativa. Até julho de 2009, já somam 155 dessas ações.[2]

Em relação ao controle externo da administração pública, à semelhança do trabalho cooperativo entre AGU e CGU, observa-se um estreitamento no relacionamento entre a AGU e o TCU, com vistas à adoção de medidas conjuntas capazes de dotar de efetividade as decisões da Corte de Contas. Como resultado dessa atuação conjunta, observa-se o crescimento do número de ações de improbidade administrativa impetradas pela AGU, tendo por base as decisões do TCU em Tomada de Contas Especial – TCE –, revelando que a AGU tem participação relevante para a efetividade das atividades de controle da rede governamental.

Por fim, vislumbra-se um futuro promissor para a instituição. A partir do desempenho competente e racional de suas atribuições, como vem ocorrendo até então, a AGU produzirá significativos resultados para o Estado brasileiro. A AGU tem uma função constitucional de elevada responsabilidade, na busca do controle da legalidade e legitimidade da prática da administração pública, para a efetividade de rede interna e externa de controle governamental e na defesa da República. Sem dúvidas, os próximos anos serão muito importantes para a instituição, para o Estado brasileiro e para a sociedade brasileira.

Em resumo, a Advocacia-Geral da União não apenas integra a rede de controle governamental, como também tem participação ativa e relevante para a efetividade das ações de controle dos demais participantes. A instituição não apenas age de modo próprio, como também busca uma atuação conjunta e cooperativa com os demais integrantes da rede (em especial CGU e TCU), a fim de fortalecer as ações de controle da administração pública e a sustentação e o aperfeiçoamento da ordem jurídica, no modelo brasileiro de Estado Democrático de Direito.

Apesar de existir há apenas 15 anos, a AGU prestou e continuará prestando relevantes serviços ao país, na defesa do Estado, na formulação de políticas públicas e no controle da legalidade e constitucionalidade dos atos praticados pela administração pública. Assim, para continuar nessa disposição, necessita cada vez mais de valorização de seus quadros de pessoal e de ampliação de suas competências, contribuindo de modo efetivo para a defesa de interesses primários e para o cumprimento da missão fundamental da advocacia pública que é "sustentar e aperfeiçoar o Estado Democrático de Direito".

REFERÊNCIAS

ACKERMAN, Bruce. *The new separation of powers. Harvard Law Review*. Massachussets: Cambrigde, v. 113, n. 3, p. 634-729, jan. 2000.

ARZUAGA, Carlos I. Salvadores. *Los controles institucionales em La Contituición Argentina:* 1853-1994. Buenos Aires: La Ley, 1999.

AZAMBUJA, José Roberto. *Instituição participa de Rede de Controle para fortalecer combate à corrupção*. Revista da AGU . Brasília, mar. 2009. Disponível em: <http//www.agu.gov.br>. Acesso em: 27 mar. 2009.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Advocacia-Pública*. Revista Jurídica da Procuradoria-Geral do Município de São Paulo. São Paulo, p. 11-30, dez. 1996.

FARIA, Dárcio Augusto Chaves. *A ética profissional dos procuradores públicos*. Revista Forense, Rio de Janeiro, ano 89, v. 321, p. 21-39, jan./mar. 1993.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição Brasileira de 1988*: São Paulo; Saraiva, 1994.

FERREIRA, Sérgio de Andréa. *Comentários à Constituição*. In: CUNHA, Fernando Whitaker da (Coord.). *Comentários à Constituição*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1991. v.3.

FIGUEIREDO, Marcelo. *Teoria geral do Estado*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MACEDO, Rommel. *Advocacia-Geral da União na Constituição de 1988*. São Paulo: LTr, 2008.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Advocacia de Estado revisada: essencialidade ao Estado Democrático de Direito. Debates em Direito Público*: Revista de Direito dos Advogados da União, São Paulo, ano 4, n. 4, out/2005.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *As funções essenciais à justiça e as procuraturas constitucionais*. Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, n. 45, p.41-57, 1992.

PALU, Oswaldo Luiz. *Controle dos atos de governo pela jurisdição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

QUEIROZ, Antonio Augusto. *AGU, desafios e perspectivas*. Revista da AGU. Brasília, dez. 2008. Disponível em: <http//www.agu.gov.br>. Acesso em: 18 ago. 2009.

SILVA, José Afonso da. *Advocacia Pública e Estado Democrático de Direito*. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, v. 230, p. 281-289, out./dez. 2002.

Documento elaborado por Maria Jovita Wolney Valente - *Histórico e Evolução da AGU* – última atualização em 22/5/2009.

NOTAS

1. Entrevistas com o procurador-geral da União, Jair José Perin, e com o procurador-geral federal, Marcelo Siqueira de Freitas.
2. Dados extraídos de relatório elaborado pela PGU, em julho de 2009.

SOBRE O AUTOR

Servidor da Advocacia-Geral da União, graduado em Administração pelo Centro Universitário (UDF), especialista em Estratégia Empresarial pela Fundação Getúlio Vargas de Brasília (FGV/DF).

Necessidade ou simples obrigatoriedade? Sistema de controle interno integrado da União

Carlos Eduardo Rodrigues Cruz

1 INTRODUÇÃO

Acredita-se que o Brasil deve fortalecer os seus sistemas de controle interno, tornando as atividades de auditoria, fiscalização e controle verdadeiramente típicas de Estado. Para caminharmos nesse sentido, faz-se necessário o conhecimento da realidade atual, obtendo-se dados e informações que poderão auxiliar na proposição de um novo modelo, mais moderno e acima de tudo mais efetivo.

Dessa forma, pretende-se neste trabalho demonstrar que o sistema de controle interno integrado da União, preconizado nos arts. 70 e 74 da Constituição Federal, é necessário para avaliar mais adequadamente a gestão dos administradores públicos e para gerar informações técnicas, confiáveis e padronizadas para os controles externo e social.

Procura-se ainda evidenciar a necessidade de regulamentação deste tema por parte do Congresso Nacional, criando-se, em normas próprias, meios efetivos para que o sistema de controle interno cumpra integralmente o previsto nos incisos I e II do art. 74 da Constituição Federal.

Intenta-se ademais estudar as estruturas organizacionais, carreiras, áreas de atuação, denominações e competências dos principais órgãos de controle interno dos Poderes Legislativo (Senado Federal e Câmara dos Deputados), Judiciário (Supremo Tribunal Federal, Tribunais Superiores) e Executivo (Controladoria-Geral da União), dos Conselhos Constitucionais e do Ministério Público da União, com o objetivo de conhecê-los de forma mais pormenorizada, identificando as semelhanças e assimetrias atualmente existentes, buscando-se assim uma visão panorâmica e sistêmica da realidade atual.

2 DO COMPARATIVO ENTRE A CONSTITUIÇÃO DE 1967 E A DE 1988

No processo de redemocratização do país, a Assembléia Nacional Constituinte foi convocada pela Emenda Constitucional nº 26, de 27/11/1985, e teve finalizados seus trabalhos em 05/10/1988, quando se promulgou a atual Constituição Federal.

De início, apresentar-se-á, no quadro a seguir, a redação dos arts. 205 e 215 da Constituição de 1967 e dos arts. 70 e 74 da Constituição de 1988, relacionados com a matéria em estudo, para, a seguir, comentar-se sobre a evolução pretendida pelos constituintes:

Quadro I – Comparativo entre dispositivos da Constituição de 1967 e 1988.

Constituição de 1967	Constituição de 1988
Art. 205. A fiscalização financeira e orçamentária da União será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo, instituídos por lei. (...) Art. 215. A fim de assegurar maior eficácia do controle externo e a regularidade da realização da receita e das despesas, o Poder Executivo, no âmbito federal, estadual, municipal e do Distrito Federal manterá controle interno, visando a: I – proteger os respectivos ativos patrimoniais; II – acompanhar a execução de programas de trabalho e dos orçamentos; III – avaliar os resultados alcançados pelos administradores, inclusive quanto à execução dos contratos. Parágrafo único. Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou abuso, darão ciência ao Tribunal Federal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária.	Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998) 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, dele darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária. § 2º Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

Fonte e método: Elaborado pelo autor, a partir do texto das Constituições.

Nota-se, do cotejo entre as redações do arts. 205 da CF/1967 e 70 da CF/1988, que aquele falava somente fiscalização financeira e orçamentária, já este incluiu as fiscalizações contábil, operacional e patrimonial. Ressalta-se a operacional, porquanto está diretamente vinculada aos programas e ações de governo.

Vale, ainda, comparar a redação do inciso III do art. 205 com a do inciso II do art. 74, pois, em que pese aquela falar em avaliar os resultados alcançados pelos administradores, focou na execução dos contratos, já a redação do inciso II deste enfatizou a preocupação de avaliar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial, quanto à eficácia e eficiência, ou seja, a Constituição de 1988 orientou as auditorias e fiscalizações para uma atuação mais abrangente e muito mais extensa.

Merece também cotejo a redação do *caput* do art. 215 da CF/1967 com a do *caput* art. 74 da CF/1988, pois o constituinte de 1988 teve a preocupação de assegurar no texto constitucional a existência de sistemas de controle interno em todos os poderes e, ainda, que eles exercessem suas atividades de forma integrada.

Essa inovadora redação foi inicialmente proposta pelo constituinte Osmundo Rebouças (Emenda nº 501108-6), sendo que da justificativa apresentada, transcreveu-se abaixo fragmento que bem sintetiza o espírito singular e original de sua proposição:

> (...) procura-se **sintetizar**, e ao mesmo tempo **ser abrangente, todas as funções clássicas de controle e fiscalização**, assim como **orientá-las no sentido de modernização, na medida em que recomenda a análise dos resultados alcançados quanto à eficácia e eficiência**. (grifo do autor)

Registre-se que a introdução da expressão "de forma integrada" foi fruto de emenda do constituinte Adroaldo Streck (Emenda nº 500571-0), da qual se destacam de sua justificativa os seguintes excertos:

> (...) Nunca devemos esquecer, além disso, que a finalidade do Controle Interno, é permitir que obtenham informações oportunas e confiáveis, a qualquer momento, e não somente por ocasião do Balanço. Isto é necessário até mesmo para que o Congresso Nacional exerça diuturnamente sua ação fiscalizadora. Ora, em nível global, **essas informações só serão confiáveis se puderem ser coligidas, registradas, conferidas, enfim, tratadas da mesma forma ao longo do exercício**.
>
> Ressaltamos, por fim, que **caberá a legislação complementar disciplinar como deverá ser efetuada a integração entre os sistemas de controle interno, buscando, sempre, o fortalecimento da harmonia entre os Poderes**, preservando, obviamente, as peculiaridades de cada um. (grifo do autor)

Outra alteração, de suma importância, promovida pelos constituintes de 1988, foi o fortalecimento do controle social, presente no § 2º do art. 74, originada de emenda do deputado Jorge Hage[1] (Emenda nº 1P12396-8), da qual vale destacar sua breve e contundente justificativa:

> De pouco vale a previsão constitucional, **se não se assegura, ao nosso tempo, a possibilidade de cobrança social das medidas previstas**. A realidade brasileira constitui disso a evidência mais completa. (grifo do autor)

Conclui-se, portanto, que a Constituição de 1988, em seus arts. 70 e 74, inovou, em relação aos arts. 205 e 215 da Constituição de 1967, em pelo menos seis aspectos, porquanto:

a. consignou a obrigatoriedade de fiscalizações contábil, operacional e patrimonial, além da financeira e orçamentária, já previstas na CF de 1967;

b. reforçou a preocupação com os resultados alcançados, ao prever a avaliação da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, quanto à eficácia e eficiência;

c. deixou assente a necessidade de sistemas de controles internos em todos os Poderes da União;

d. inovou sobre os sistemas, que deveriam funcionar de forma integrada;

e. mudou o foco de atuação dos controles internos, que além de legalidade, deveriam avaliar resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, quanto à eficácia e eficiência; e

f. reforçou o controle social ao legitimá-lo para denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

Sobre o tema sistema integrado de controle interno, cite-se a lição de Guerra (2009, p. 273), quando aduz:

> Enfim, podemos dizer que a Lei Maior de 1988, ao prescrever a criação e manutenção obrigatória de um sistema integrado de controle interno, quis alcançar de forma ampla toda a organização de gerência pública, não se limitando aos tradicionais controles financeiro e administrativo. Buscou-se, pois, a implementação de um sistema que englobasse o conjunto integrado de todos os controles, fossem financeiros, gerenciais, administrativos e operacionais.
>
> (...)
>
> Em outras palavras, trata-se de um complexo de procedimentos administrativos, constitucionalmente previsto, de natureza financeira, contábil e orçamentária, exercido por órgão posicionado dentro da própria estrutura da Administração, indissociável desta, impondo ao gestor público a necessária visualização de todos os seus atos administrativos com boa margem de segurança, de acordo com as peculiaridades de cada órgão ou entidade, com fincas de prevenção, identificação e rápida correção de irregularidades ou ilegalidades, capaz de garantir o cumprimento dos planos, metas e orçamentos preconcebidos.

3 DOS ORGÃOS DE CONTROLE INTERNO DO GOVERNO FEDERAL

Inicialmente, será realizada uma análise comparativa entre as competências, atribuições dos órgãos de controle interno do(s):

- Poder Legislativo: Senado Federal, Câmara dos Deputados e Tribunal de Contas da União.

- Poder Judiciário: Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça, Tribunal Superior do Trabalho, Tribunal Superior Eleitoral e Superior Tribunal Militar.

- Poder Executivo: Controladoria-Geral da União.

- Conselhos Constitucionais: Conselho da Justiça Federal.

- Ministério Público da União: Procuradoria-Geral da República.

Esclareça-se, por oportuno, que o Tribunal de Contas da União foi agrupado ao Poder Legislativo para fins didáticos e que não foram analisados o Conselho Nacional de Justiça, Conselho Nacional da Justiça do Trabalho e o Conselho Nacional do Ministério Público, porquanto o primeiro e o terceiro conselhos citados não possuírem órgãos de controle com competências normatizadas e o segundo conselho ter suas atividades de controle desempenhadas pela Secretaria de Controle da Justiça do Trabalho, órgão vinculado ao Tribunal Superior do Trabalho.

3.1 Das competências e atribuições dos órgãos

Para verificar se os normativos (leis, resoluções, atos, regimentos internos e outros) que preveem as competências e atribuições dos órgãos de controle interno estudados atendem, minimamente, ao previsto na Constituição Federal, foi feita, inicialmente, uma análise dos arts. 70 e 74 da Carta Magna, concluindo-se, como parâmetro de comparação, que os sistemas de controle interno devem:

- Em relação ao art. 70 da CF, realizar auditoria contábil, orçamentária, operacional e patrimonial, levando em consideração os aspectos da legalidade, legitimidade e economicidade.

- Em relação ao art. 74 da CF, funcionar de forma integrada, avaliar o cumprimento das metas do PPA, programas de governo e orçamento da União e os resultados da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, quanto à eficiência e a eficácia.

A partir da análise comparativa, conclui-se, em relação ao Poder Legislativo, que os normativos internos do Senado Federal deixaram de atender aspectos importantes tais como observar a economicidade (art. 70) e avaliar o cumprimento de metas do PPA e os resultados da gestão orçamentária, financeira, patrimonial quanto à eficiência e a eficácia (art. 74).

Os normativos internos da Câmara dos Deputados atendem quase a totalidade do previsto nos arts. 70 e 74 da CF, exceto ao aspecto da legitimidade previsto no art. 70.

Observa-se, ainda, que os normativos do Tribunal de Contas também atendem quase a totalidade do previsto nos arts. 70 e 74, a exceção da integração prevista no *caput* do art. 74 da CF, muito provavelmente pelo fato de a Corte de Contas não estar vinculada formalmente a nenhum poder.

Atinente ao Poder Judiciário, conclui-se que os normativos do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça e do Superior Tribunal do Trabalho atendem plenamente ao previsto no art. 70. Nota-se que os normativos internos do Tribunal Superior Eleitoral não preveem análise quanto ao aspecto da legitimidade e os do Superior Tribunal Militar não contemplam a realização de auditorias operacionais.

Continuando a análise do Poder Judiciário, em relação ao *caput* do art. 74 da CF, percebe-se que, em relação à forma integrada, somente o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal Militar não a preveem.

Ainda referente ao Poder Judiciário, em relação ao inciso I do art. 74 da CF, a maioria dos tribunais preocupou-se em avaliar o cumprimento das metas do programa de governo, a exceção do Superior Tribunal Militar, que foi o único tribunal a prever expressamente a avaliação do orçamento da União.

Vale ainda consignar que o Tribunal Superior do Trabalho foi o único a contemplar a avaliação das metas do PPA em seus normativos internos.

Finalizando a análise do Poder Judiciário, em relação ao inciso II do art. 74 da CF, os normativos internos de todos os tribunais atenderam aos seus requisitos.

Em relação ao Poder Executivo, os normativos internos da Controladoria Geral da União atenderam a todos os requisitos previstos nos arts. 70 e 74 da CF.

Concernente aos conselhos constitucionais e ao Ministério Público da União, percebe-se que os normativos internos do Conselho da Justiça Federal e da Procuradoria Geral da República, respectivamente, atenderam a quase todos os requisitos dos arts. 70 e 74 da CF, à exceção do aspecto da legitimidade (art.70).

3.2 Das respostas aos questionários aplicados

Para verificar se as atividades desenvolvidas pelos órgãos de controle correspondem de fato ao previsto nos arts. 70 e 74 da CF e aos normativos internos dos próprios órgãos, foi produzido questionário (Apêndice I), que foi distribuído aos seguintes órgãos: Senado Federal, Câmara dos Deputados, Tribunal de Contas da União, Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça, Tribunal Superior do Trabalho, Tribunal Superior Eleitoral e Superior Tribunal Militar, Procuradoria Geral da República, Conselho da Justiça Federal e Conselho Nacional de Justiça.

Registre-se que em cada órgão foram distribuídos 3 (três) questionários, sendo 1 (um) para o dirigente do órgão de controle e os outros 2 (dois) para servidores de 2º nível hierárquico. Em que pese esses questionários terem sido distribuídos pessoalmente ou enviados por *e-mail* (após visita aos órgãos) aos referidos servidores, apenas 13 (treze) foram respondidos do total de 33 (trinta e três) questionários distribuídos, consoante quadro a seguir:

Quadro II – Respondentes aos questionários aplicados.

Vinculação	Órgão	Dirigente	Servidores	Total
Legislativo	Senado Federal	1	1	2
	Câmara dos Deputados	1	2	3
	Tribunal de Contas da União	1	2	3
Judiciário	Supremo Tribunal Federal	1	1	2
	Superior Tribunal Militar	0	2	2
Conselhos Constitucionais	Conselho Nacional de Justiça	0	1	1
TOTAIS GERAIS		4	9	13

Fonte e método: elaborado pelo autor, a partir de análise quantitativa dos questionários aplicados.

3.3 Da consolidação das respostas apresentadas

Esclareça-se que as questões de números 01 a 07 estão vinculadas ao art. 70 da CF, as de números 08 a 16 estão vinculadas ao art. 74 da CF e as de números 17 a 19 estão vinculadas à IN 57/2009, do Tribunal de Contas da União.

Outro fato que merece ser esclarecido é que as questões de números 07 e 15 foram do tipo "aberto", sendo apresentado a seguir um resumo das principais respostas:

Quadro III– Consolidação das respostas – questão nº 07

Qual o seu entendimento de auditoria operacional?
• Avaliar atos de gestão, quanto à eficácia, eficiência e efetividade, e verificação de controles internos. • Avaliação de ações gerenciais e procedimentos operacionais. • Verificação dos atos de gestão pelos aspectos da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade das despesas públicas. • Análise procedimental com o intuito de verificar se determinada atividade está sendo realizada de forma eficiente e não apenas de forma eficaz. • Avaliar se as atividades estão sendo executadas, bem como se suas metas e resultados estão sendo alcançados. • Focada nos processos de trabalho, construção de mapas de processo, identificar rotinas sobrepostas, retrabalhos, racionalização dos processos e na busca por eficiência. • Visa melhorar a eficiência dos sistemas operacionais, minimizando os custos, por meio da avaliação quanto ao alcance dos objetivos previamente definidos e verificação dos controles e procedimentos aplicados. • Avaliar ações gerenciais e procedimentos relacionados ao processo operacional, foco na eficiência da gestão. • Processo de avaliação de riscos e de sistemas de controles internos da organização, para atingir objetivos operacionais de forma eficiente e eficaz. • Envolve metas, recursos, atingimento de objetivos. • Atingir objetivos finalísticos (atividade fim) de maneira eficiente, econômica e eficaz, com custos minimizados.

Fonte e método: elaborado pelo autor, a partir das respostas apresentadas.

Quadro IV – Consolidação das respostas – questão nº 15

Questão nº 15 – Qual o seu conceito de eficácia?
• Alcance dos objetivos com a celeridade e qualidade requeridas. • No Google você vai ver que eficácia "mede a relação entre os resultados obtidos e os objetivos pretendidos, ou seja, ser eficaz é conseguir atingir um dado objetivo." Todavia, na minha cabeça a diferença básica entre eficácia e eficiência é que a primeira engloba a segunda. Eficácia é fazer o certo, enquanto eficiência é fazer direito. Exemplo: você ao construir uma ponte ligando nada a lugar nenhum pode ter sido eficiente (pagou barato, licitou corretamente, etc.), mas foi ineficaz, pois a ponte não será usada. Uma escola inabitada é outro exemplo de obra ineficaz, podendo até ter sido devidamente licitada e paga nos preços de mercado. Resumindo, eficácia é o resultado; eficiência é a atividade. • Fazer mais com menos. • Consecução de uma atividade ou de um objetivo proposto. Diferentemente, a eficiência é a consecução da atividade ou do objetivo proposto, porém, da melhor maneira possível. • É a busca pelo resultado. O atingimento das metas estabelecidas. • Atingir o objetivo. • É a relação entre o planejado e o alcançado, i. e., quando os objetivos reais atingem ou se aproximam dos previamente definidos. • É o simples exame dos resultados, ou melhor, qualquer atividade estatal deve buscar examinar em que medida aquela atividade gerou benefícios para a sociedade. Em suma, é uma avaliação de resultados que geraram benefícios. • Análise comparativa realizada entre os recursos efetivamente utilizados e os orçamentos, corretamente estimados, estabelecidos para a execução de uma meta para um projeto, atividade ou programa. • Alcançar objetivos.

Fonte e método: elaborado pelo autor, a partir das respostas apresentadas.

Consigne-se, preliminarmente, que foi pedido o conceito de eficácia por ser o básico para se realizar uma avaliação de programas quanto ao desempenho.

Atinente às outras questões, tem-se o seguinte quadro sinóptico:

Quadro V – Consolidação de todas as respostas.

Norma	nº da Questão	tema tratado	sim	não	desconsideradas
ART. 70 DA CF	1	Necessidade de órgão central ou sistema de controle interno	13	-	-
	2	Realiza auditoria contábil	12	1	-
	3	Realiza auditoria financeira	11	2	-

Norma	nº da Questão	tema tratado	sim	não	desconsideradas
	4	Realiza auditoria patrimonial	13	-	-
	5	Realiza auditoria orçamentária	11	2	-
	6	Realiza auditoria operacional	7	4	2
ART. 74 DA CF	8	Necessidade de sistemas de controle interno	13	-	-
	9	Realiza avaliação de metas do PPA	10	3	-
	10	Realiza avaliação de execução de programas e dos orçamentos	10	3	-
	11	Realiza avaliação da gestão orçamentária	13	-	-
	12	Realiza avaliação da gestão financeira	11	1	1
	13	Realiza avaliação da gestão patrimonial	10	3	-
	16	Existe sistema de controle interno no poder	3	9	1
IN. 57/2009 TCU	17	Realiza exames de conformidade	11	2	-
	18	Realiza exames de desempenho	8	5	-
	19	Órgão central realizaria exames de conformidade e desempenho com a mesma autonomia	1	7[2]	5

Fonte e método: elaborado pelo autor, a partir das respostas apresentadas.

4 CONCLUSÕES

Este trabalho foi desenvolvido para responder se há mesmo a necessidade do sistema integrado de controle interno da União ou se trata de uma mera previsão constitucional.

Constatou-se que a existência desse sistema integrado de controle interno é necessária, porque pela sua ausência não estão sendo atingidas satisfatoriamente, pelos órgãos de controle interno, as finalidades previstas nos arts. 70 e 74 da Constituição Federal.

Essa afirmação é comprovada a partir da análise das competências, das estruturas e das próprias respostas às perguntas feitas nos questionários aplicados. Em que pese a pequena amostra obtida com os questionários, levando em consideração o universo estudado – o que representa uma fragilidade que é descrita neste trabalho –, houve a comprovação efetiva dessa assertiva pelas análises realizadas.

Forçoso também concluir que, nos Poderes Legislativo e Judiciário, pela presença de múltiplas estruturas organizacionais, ausência de carreira, áreas de atuação não

padronizadas e pela existência de múltiplas denominações, estruturas e competências, neste momento é praticamente inviável a integração entre seus órgãos de controle interno.

Para mitigar a questão levantada nesse trabalho, tem-se a ressaltar que há em tramitação no Congresso Nacional os PLS nº 229/2009 e nº 248/2009, sendo a matéria referente ao controle interno tratada nos arts. 136 e 137 e 119, respectivamente, que vão a seguir transcritos:

> Art. 136. Os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário regulamentarão os efeitos desta Lei Complementar no seu próprio âmbito, **quanto à definição do órgão que devam exercer o papel de órgão central do respectivo sistema de controle interno.**
>
> Art. 137. Fica criado o Conselho de Dirigentes de Controle Interno, **composto pelos titulares dos órgãos centrais dos sistemas de controle interno dos três Poderes**, que terá como atribuição integrá-los. (grifo do autor)
>
> Art. 119. Os Poderes e órgãos autônomos regulamentarão esta lei no seu âmbito, **quanto à definição do órgão que deverá exercer o papel de órgão central do respectivo sistema de controle interno.**
>
> § 1º Os sistemas de controle interno dos Poderes Executivo, Legislativo, Judiciário, do Ministério Público e das Defensorias Públicas autônomas sujeitam-se à orientação normativa de conselho dos respectivos dirigentes, nos termos de lei complementar.
>
> § 2º Os sistemas de controle interno do Poder Judiciário e do Ministério Público observarão as normas definidas pelos Conselhos Nacionais de Justiça e do Ministério Público respectivamente, nos termos dos arts. 103- B e 130-A da Constituição
>
> (...). (grifo do autor)

Entretanto, vislumbra-se a necessidade de abordar outros aspectos importantes, alguns deles já apontados pelo Tribunal de Contas de União no Acórdão nº 1.074/2009-Plenário, tais como: estruturas, posicionamento hierárquico, acesso de informações e outros.

Dessa forma, entende-se que as principais recomendações do Tribunal de Contas da União, constantes do referido acórdão, a seguir arroladas, devam ser incorporadas ao texto dos projetos de lei, tendo em vista que teriam a universalidade e a força cogente, próprias de uma lei:

a. os Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo deverão ter unidades de Controle Interno vinculadas à alçada máxima de cada órgão;

b. é assegurado aos auditores internos:

b_1. o acesso irrestrito a dados, informações, registros físicos, sistemas informatizados e qualquer documento para executar suas auditorias e fiscalizações; e

b_2. o apoio necessário dos servidores das unidades auditadas, bem como, quando necessário, a assistência de especialistas, peritos e outros profissionais.

c. é vedada a participação de auditores internos:

c_1. em atividades possam caracterizar cogestão; e

c_2. executar atividades finalísticas do órgão.

Depreende-se ainda que a criação de uma carreira de Auditor Interno Governamental, nos poderes Judiciário e Legislativo – à semelhança do Executivo, que possui a carreira de Analista de Finanças e Controle – é de suma importância para a melhora qualitativa dos trabalhos de auditoria e fiscalização desenvolvidos pelos órgãos de controle interno daqueles Poderes.

Outro aspecto relevante e que pode ser objeto de inclusão nos projetos de lei, caso haja a criação da carreira de Auditor Interno Governamental, é a escolha do dirigente da unidade de controle, devendo recair dentre um dos auditores integrantes da referida carreira, para um período de dois anos, permitida uma recondução, o que assegurará que o dirigente máximo do órgão de controle interno seja sempre um técnico da área.

Entende-se também salutar a inclusão, nos referidos projetos, de dispositivos prevendo a competência dos órgãos centrais de cada poder (p. ex.: coordenar a execução do concurso público para ingresso na carreira e o curso de formação, estabelecer o número mínimo de auditores internos para cada órgão, instituir manuais de auditoria e outras[3]) e a criação de uma Escola Superior de Controle Interno, com sede no Distrito Federal, autonomia administrativa e financeira para treinar e capacitar os auditores internos dos Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo para o desempenho de suas atividades e harmonização de seus procedimentos[4].

Por fim, tem-se a consignar que o sistema de controle interno integrado da União, preconizado nos arts. 70 e 74 da Constituição Federal, é obrigatório, necessário e essencial para controlar as finanças públicas, fiscalizar, auditar e avaliar os programas de governo e contribuir para realização da verdadeira justiça social. Ao revés, um controle apequenado, ineficiente e com uma atuação muito pulverizada (falta de integração), só interessa aos que possuem severas deformidades morais.

REFERÊNCIAS

GUERRA, Evandro Martins. *Os controle externos e internos da administração pública*. 2.ed. rev. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

BRASIL. *Acórdão nº 1.074/2009*. Tribunal de Contas da União. Disponível em : http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario. Acesso em: 9 ago. 2009.

_____. *Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituiçao.htm. Acesso em: 03 dez. 2008.

_____. *Resolução nº 9/1997 – Senado Federal*. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/sf/senado/scint/legis/pessoal/legislacao/resolucao/resol09_1997.htm>. Acesso em: 3 dez. 2008.

_____. *Ato nº 25/2004 – Senado Federal*. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/sf/senado/scint/legis/pessoal/legislacao/ato_cd/ACD25-2004.htm>. Acesso em: 3 dez. 2008.

BRASIL. *Resolução nº 69/1994 – Câmara dos Deputados*. Disponível em: <http://intranet2.camara.gov.br/internet/legislacao/legin.html/textos/visualizarTexto.html?ideNorma=320265&seqTexto=1&PalavrasDestaque= >. Acesso em: 3 dez. 2008.

_____. *Resolução nº 23/1997 – Câmara dos Deputados*. Disponível em: http://intranet2.camara.gov.br/internet/legislacao/legin.html/textos/visualizarTexto.html?ideNorma=321072&seqTexto=1&PalavrasDestaque. Acesso em: 3 dez. 2008.

_____. *Ato da Mesa nº 70/2001 – Câmara dos Deputados*. Disponível em: <http://intranet2.camara.gov.br/internet/legislacao/legin.html/textos/visualizarTexto.html?ideNorma=321197&seqTexto=1&PalavrasDestaque= >. Acesso em: 3 dez. 2008.

_____. *Resolução TCU nº 199/2006*. Disponível em: <http://www2.tcu.gov.br/pls/portal/docs/PAGE/TCU/NORMAS_JURISPRUDENCIA/ATOS_NORMATIVOS/RESOLUCOES_VERSAO3/RES2006-199.DOC>. Acesso em: 3 dez. 2008.

_____. *Regulamento da Secretaria do Supremo Tribunal Federal*. Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/atoNormativo/verAtoNormativo.asp?documento=765. Acesso em: 25 ago.2009.

_____. *Ato Regulamentar STF nº 04/2006*. Disponível em: http://www.stf.jus.br/portal/atoNormativo/verAtoNormativo.asp?documento=1102. Acesso em: 27 ago.2009.

_____. *Portaria STJ nº 101/2009*. Disponível em: http://bdjur.stj.jus.br/xmlui/handle/2011/20488. Acesso em: 6 out. 2009.

_____. *Resolução Administrativa TST nº 1306/2008*. Diário da Justiça da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 4 set. 2008, p. 25. Republicado no Diário da Justiça do Trabalho Eletrônico n. 67, 10 set. 2008, p. 11. Consulta em: 10 out. 2009.

_____. *Resolução TSE nº 21.423/2003*. Disponível em: http://www.tse.gov.br/sadJudSjur/pesquisa/actionBRSSearch.do?toc=true&docIndex=0&httpSessionName=brsstateSJUT31506077&sectionServer=TSE. Acesso em: 14 out.2009.

_____. *Resolução STM nº 123/2003*. Disponível em: http://www.stm.jus.br/legislacoes/resolucoes/resolucao%20123%20completa.pdf/view. Acesso em: 6 out. 2009.

_____. *Guia de Atribuições GDA nº 2140.3*. Disponível em: consulta realizada na Biblioteca do Superior Tribunal Militar. Em 06 nov. 2009.

_____. *Portaria PGR nº 542/1988*. Disponível em: D.O.U. de 09/12/1988. Consulta em: 9 out. 2009.

_____. *Portaria PGR nº 474/1993*. Disponível em: D.O.U. de 28/12/1993. Consulta em: 9 out. 2009.

_____. *Portaria PGR nº 200/2009*. Disponível em: www.audin.mpu.gov.br/audin/portaria_%20pgr_200_2009.pdf . Consulta em: 10 out.2009.

_____. *Resolução CJF nº 362/2004*. Disponível em: http://daleth2.cjf.gov.br/download/res362.pdf. Acesso em: 7 out.2009.

_____. *Portaria CJF nº 40/2009*. Disponível em:

BRASIL. *Resolução CNJ nº 86/2009*. Disponível em: http://www.cnj.jus.br/index.php?option=com_content&view=article&id=8630:resolucao-no-86-de-08-de-setembro-de-2009&catid=57:resolucoes&Itemid=512. Acesso em: 7 out. 2009.

_____. *Manual de Elaboração : plano plurianual 2008-2011 - Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos/SEPLAN*. Disponível em: www.sigplan.gov.br/.../ManualdeElaboração2008-2011.pdf. Acesso em: 2 nov. 2009.

_____. *Instrução Normativa SFC nº 01/2001*. Disponível em: www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/.../IN01_06abr2001.pdf. Acesso em: 2 nov. 2009.

_____. *Projeto de Lei n° 229/2009*. Disponível em: http://www.senado.gov.br/sf/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=91341. Acesso em: 21 nov. 2009.

_____. *Projeto de Lei nº 249/2009*. Disponível em: http://www.senado.gov.br/sf/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=91495. Acesso em: 20 nov. 2009.

NOTAS

1. Cabe esclarecer que a proposição do parlamentar era inserir um parágrafo único no art. 142 do Projeto de Constituição, sendo o mesmo incluído, muito provavelmente, pela Comissão de Sistematização, como § 2° no art. 146 do Substitutivo n°1 do Relator.
2. Os entrevistados entenderam que o grau de autonomia seria maior.
3. Outras competências poderiam ser: i) aprovar técnicas e/ou procedimentos a serem utilizados nas auditorias, iii) avaliar o desempenho das unidades integrantes do seu sistema e iii) estabelecer regras de objetividade e confidencialidade exigidas dos auditores internos no desempenho de suas funções.
4. A Receita Federal possui em sua estrutura a Escola Superior de Administração Fazendária – ESAF, com atribuições semelhantes ao proposto para os Auditores Fiscais.

SOBRE O AUTOR

Advogado, diretor-adjunto da SCINT do Senado Federal.

Análise dos resultados oriundos do Sorteio Público de Municípios – subsídios para o controle preventivo

Celso da Motta Aguiar

1 INTRODUÇÃO

A Controladoria-Geral da União (CGU) atua de diferentes formas na fiscalização da aplicação dos recursos federais repassados a estados e municípios. Uma dessas formas se dá por meio do Programa de Fiscalização a partir de Sorteios Públicos, cuja execução prevê ações de controle a partir da seleção de um número definido de pequenos e médios municípios, escolhidos de forma aleatória por meio de sorteio.

Objeto proposto deste estudo, o Sorteio de Municípios, como é mais comumente conhecido, encontra-se atualmente em sua 31ª edição e teve início em abril de 2003. O Sorteio se constitui em uma ferramenta de combate à corrupção e ao mau uso do dinheiro público, fornecendo, também, subsídios para que se forme opinião sobre a execução das ações governamentais.

Embora já bastante consolidado interna e externamente, o Sorteio de Municípios caracteriza-se por ser um programa em evolução e, em que pesem os esforços de aprimoramento já empreendidos por todo o corpo técnico do órgão, os procedimentos, as constatações e a forma de tratamento dos fatos verificados merecem estudos para aprimorar e otimizar a atuação dos diferentes agentes envolvidos.

A questão a ser tratada neste estudo, portanto, é se, a partir das constatações oriundas dos trabalhos realizados nos Sorteios Públicos de Municípios, é possível verificar melhorias gerenciais nos processos de execução das ações governamentais, em especial quanto à implantação de mecanismos de controle preventivo no combate à corrupção e ao mau uso do dinheiro público.

O objetivo precípuo deste estudo, portanto, é o de buscar contribuições para o aumento da eficácia das ações desempenhadas pelas instâncias de controle, em especial pela Controladoria-Geral da União (CGU).

Como objetivos secundários, podemos citar:

a. analisar se o momento de atuação e o ciclo de operacionalização do Sorteio de Municípios permitem a atuação oportuna do controle;

b. analisar a evolução dos procedimentos aplicados nos trabalhos de fiscalização;

c. analisar o comportamento dos gestores federais diante dos resultados do Sorteio de Municípios;

d. analisar de forma qualitativa e quantitativa os desdobramentos oriundos dos resultados dos trabalhos de fiscalização;

e. analisar a profundidade e a extensão dos exames realizados nas fiscalizações.

2 CONTROLE

Da leitura de artigo (não acadêmico) de autoria do ex-ministro Antonio Delfim Netto (NETTO, 2008), resta demonstrada de forma inequívoca a valia dos trabalhos já realizados pela CGU, uma vez que nem sempre o controle social e as externalidades são suficientes para elucidar falhas na aplicação de recursos públicos e a necessidade de um contínuo aprimoramento dos meios utilizados nessas ações de controle.

Uma citação de Vieira (2005), por sua vez, reforça a idéia de que muito já se fez em relação ao combate à corrupção, mas que há sempre muito a ser feito.

2.1 Definição de controle

O Dicionário Aurélio (FERREIRA, 2004) define "controle" em sentido amplo como: "1. Ato, efeito ou poder de controlar; domínio, governo. 2. Fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos, departamentos, ou sobre produtos, etc., para que tais atividades, ou produtos, não se desviem das normas preestabelecidas".

Pelas duas definições acima e para efeitos deste trabalho, podemos nos limitar a distinguir duas formas básicas de controle. A primeira delas se refere ao controle administrativo, que, presente em organizações públicas e privadas, pode ser entendido como o conjunto de métodos, procedimentos e rotinas utilizados pelo administrador para se certificar do alcance dos objetivos pretendidos. No âmbito da administração pública, a Instrução Normativa SFC nº 01/2001 apresenta a seguinte definição: "Controle interno administrativo é o conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades 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".

Essa definição de controle administrativo não se confunde com o controle exercido na administração pública por órgãos especificamente constituídos com essa finalidade. Conforme define o art. 70 da Constituição Federal: "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".

A relação entre os controles administrativos e o controle exercido pelo Congresso Nacional e pelas unidades que compõem os sistemas de controle interno está no fato de que a qualidade dos controles administrativos serve de parâmetro para a atuação dos órgãos de controle. Assim, quanto mais atuantes e efetivos forem os controles administrativos, menor será a necessidade de atuação dos órgãos de controle e vice e versa.

2.2 Controle interno e controle externo

O controle pode ser classificado, quanto ao posicionamento em relação à instituição auditada, como interno ou externo.

Interno é aquele em que a unidade, órgão ou departamento responsável pelo controle está vinculado à entidade ou órgão controlado. De modo diverso, externo

é aquele em que o ente responsável pelo controle não está vinculado à entidade ou órgão controlado.

Retornando ao texto constitucional, o controle externo sobre órgãos dos três poderes da União é aquele realizado pelo Congresso Nacional, com apoio do Tribunal de Contas da União (TCU). Já o controle interno fica sob a responsabilidade dos sistemas de controle interno no âmbito de cada poder. No Poder Executivo Federal, a Controladoria-Geral da União (CGU) exerce o papel de órgão central do Sistema de Controle Interno.

2.3 Momentos do controle

Segundo o art. 77 da Lei n° 4.320/1964, o controle pode ser classificado, quanto ao momento em que é exercido, como prévio, concomitante e subsequente. Controle prévio é aquele que se realiza antes, o concomitante durante e o subsequente posteriormente à execução do ato administrativo.

2.4 Controle preventivo

Não se pode prescindir do controle em qualquer que seja o estágio em que se encontre a execução de um programa ou projeto de governo. No entanto, um dos objetivos do controle é, a partir dos resultados por ele obtidos, criar subsídios ao aprimoramento dos controles administrativos, a fim de evitar a ocorrência de falhas ou desvios que possam comprometer os resultados da política pública (ALBUQUERQUE, 2006).

O controle preventivo, portanto, é a melhor forma de evitar a má aplicação dos recursos públicos, tendo em vista que é muito mais difícil recuperar ou corrigir fatos já ocorridos, para os quais resta, quase sempre, somente a alternativa da punição.

2.5 Rede de Controle do Poder Executivo Federal

Para cumprir suas funções institucionais de órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, a Controladoria-Geral da União (CGU) possui em sua estrutura a Corregedoria-Geral da União (CRG), a Ouvidoria-Geral da União (OGU), a Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI) e a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), que atuam como unidades finalísticas.

A operacionalização do Sorteio de Municípios está sob a responsabilidade da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), que está estruturada em seis diretorias, de acordo com a área de atuação. Às diretorias da SFC, por sua vez, estão vinculadas coordenações-gerais de auditoria, responsáveis pelas atividades de controle junto aos diversos ministérios. No caso específico deste estudo, a Coordenação (DIURB) responsável pelo acompanhamento do Ministério das Cidades está vinculada à Diretoria de Auditoria da Área de Infraestrutura (SFC/DI).

Cabe às coordenações-gerais o planejamento e a supervisão técnica das fiscalizações, o que compreende, entre outras atividades, a elaboração de procedimentos específicos, a emissão de ordens de serviço, a seleção de amostras e a revisão de relatórios. A execução das fiscalizações é realizada pelas controladorias regionais, localizadas nos 26 estados da Federação, e também pela própria coordenação.

3 PROGRAMA DE FISCALIZAÇÃO A PARTIR DE SORTEIOS PÚBLICOS DE MUNICÍPIOS

Em especial nos programas de governo com execução descentralizada, a CGU tem desenvolvido diversas ações de capacitação, como é o caso do programa "Olho Vivo no Dinheiro Público", e de fiscalização nos diversos municípios brasileiros. Nesses trabalhos do controle está inserida a atividade do Programa de Fiscalização a partir de Sorteios Públicos.

3.1 Breve histórico do Programa de Fiscalização a partir de Sorteios Públicos

A Controladoria-Geral da União (CGU) sempre atuou junto a entes estaduais e municipais, públicos ou privados, na fiscalização dos recursos transferidos pela União, de acordo com estratégias desenhadas por cada uma de suas unidades técnicas (Coordenações-Gerais). A essas estratégias de atuação foi agregado o Programa de Fiscalização a partir de Sorteios Públicos. Instituído em caráter definitivo pela CGU por meio da Portaria nº 247, de 20/6/2003, do então ministro de Estado do Controle e da Transparência, Waldir Pires.

Objeto do presente estudo, o Sorteio de Municípios tem por finalidade precípua: "conferir maior transparência e visibilidade à gestão governamental, para assegurar a correta aplicação dos recursos públicos, em benefício da população, de modo a inibir e combater a corrupção e fomentar o controle social" (Portaria nº 247, de 20/6/2003).

Os resultados das fiscalizações realizadas são encaminhados, por meio de relatórios, aos gestores federais, para adoção de providências em relação às falhas eventualmente identificadas e para subsidiarem a avaliação da execução da política pública em enfoque, sendo disponibilizados também para consulta pública na página da CGU na internet (http://www.cgu.gov.br/sorteios/index1.asp).

3.2 Abrangência do Programa de Fiscalização a partir de Sorteios Públicos

A primeira cerimônia do Sorteio foi realizada em 3/4/2003 e a mais recente em 1/3/2010. Ao todo, foram 31 edições do Sorteio de Municípios, 2 específicas para projetos inseridos no Programa de Aceleração do Crescimento do governo federal e 8 de unidades da Federação. Para efeito deste trabalho foram consideradas apenas as edições do Sorteio de Municípios, uma vez que o universo, o prazo para execução e a extensão dos procedimentos têm características específicas.

Entre o 1º e o 30º Sorteio, foram realizadas ações de controle em 1.528 dos 5.520 municípios brasileiros com população de até 500.000 habitantes (IBGE), excluídas as capitais.

4 PROPOSTA PARA AVALIAÇÃO DO IMPACTO DO PROGRAMA DE FISCALIZAÇÃO A PARTIR DE SORTEIOS PÚBLICOS JUNTO AOS GESTORES FEDERAIS

A partir dos resultados obtidos pelos trabalhos demandados por uma das Coordenações-Gerais de Auditoria da CGU (DIURB), vinculada a uma área ministerial (Ministério das Cidades), foi selecionado o programa governamental "6001 – Apoio ao Desenvolvimento Urbano de Municípios de Pequeno Porte", dada sua representatividade, bem como foram selecionadas as edições do Sorteio que compuseram a amostra que serviu de base para as análises.

4.1 Programa de Apoio ao Desenvolvimento Urbano de Municípios de Pequeno Porte

O programa "6001 – Apoio ao Desenvolvimento Urbano de Municípios de Pequeno Porte" foi criado com o objetivo de "apoiar a adequação urbana por meio da adequação de recursos de infraestrutura urbana que contribuam para a qualidade de vida da população, inclusive adequação de vias para sistemas motorizados e não motorizados" (SIGPLAN, acesso em 5/11/2009).

Alguns fatores indicam o nível de prioridade a ser dado ao monitoramento da execução desse programa: materialidade (expressiva participação no orçamento do Ministério das Cidades); criticidade (execução descentralizada e recursos provenientes, via de regra, de emendas parlamentares); representatividade (27,83% dos projetos vinculados ao Ministério das Cidades, posição em 5/11/2009, receberam recursos para sua execução total ou parcial do programa "6001"); abrangência (o programa tem ações executadas em todos os 26 estados da Federação).

4.2 Definição do universo objeto de estudo

Assim como a própria sistemática, a geração dos relatórios do Sorteio de Municípios também passou por reformulações, buscando, além da padronização da forma de exposição dos resultados, meios de tratar os dados relativos às constatações e de gerar os diferentes tipos de relatórios de modo automatizado. Dessa forma, a partir da sua 20ª edição, os achados de fiscalização passaram a ser inseridos no sistema Ativa e, consequentemente, os relatórios passaram a ser gerados por meio desse sistema.

Uma vez que essa inovação permitiu que os fatos constatados pudessem ser extraídos sob forma de banco de dados, foram selecionadas, a partir do 20º sorteio, todas as etapas do Sorteio cujos resultados já haviam sido encaminhados aos gestores. Logo, o intervalo de análise compreende do 20º ao 27º sorteios.

4.3 Levantamento, cruzamento e análise dos dados

Definidas as edições do Sorteio, foram realizadas as análises descritas a seguir.

Para verificar a situação quanto ao momento de atuação, foram confrontadas as datas de realização dos Sorteios com as datas de início e fim de vigência dos contratos de repasse, a fim de verificar em que estágio as obras se encontravam quando da fiscalização da CGU.

Em seguida, foi realizado um levantamento do ciclo efetivo de realização de todas as atividades do Sorteio, com o objetivo de verificar o comportamento histórico do prazo de encaminhamento dos relatórios de fiscalização aos gestores federais. Nesse contexto, foram utilizados os cronogramas oficiais de cada edição do Sorteio e as datas dos documentos que encaminharam os resultados ao ministério.

No que diz respeito às atividades compreendidas em cada ciclo dos sorteios, foram analisados em dias úteis os prazos previstos nos cronogramas para realização das diversas ações. O intuito era o de verificar o tempo destinado para cada uma das principais atividades relacionadas à execução propriamente dita das fiscalizações.

A evolução dos procedimentos aplicados foi objeto de avaliação também. Para isso, foram selecionadas aleatoriamente amostras de ordens de serviço das oito edições do Sorteio para leitura e comparação.

Em seguida, foram mapeadas e classificadas as constatações para verificar o comportamento histórico em termos de proporção dos tipos de falhas (falhas formais, médias, graves e fraudes ou desvios), a média de constatações em relação ao total de contratos de repasse fiscalizados e em relação àqueles contratos de repasse em que tenham sido verificadas falhas.

A partir das constatações, foram analisados os desdobramentos, ou seja, as respostas dos gestores federais, contendo justificativas ou informações sobre eventuais providências implementadas. O objetivo era o de verificar o comportamento dos gestores diante dos relatórios do Sorteio, bem como verificar a efetividade das medidas adotadas, o que, consequentemente, reflete na efetividade das ações de fiscalização.

Diante das análises da distribuição regional das constatações e dos desdobramentos, buscou-se estabelecer relação quanto à extensão dos exames, ou seja, se as diversas unidades regionais da CGU estão aplicando exames uniformes para verificar a execução dos contratos de repasse, bem como se a profundidade desses exames é suficiente para sustentar a posição original da controladoria, diante de eventuais contestações dos gestores.

5 AVALIAÇÃO DO IMPACTO DO PROGRAMA DE FISCALIZAÇÃO A PARTIR DE SORTEIOS PÚBLICOS JUNTO AO MINISTÉRIO DAS CIDADES

A fim de avaliar o impacto do Sorteio, foram consideradas não apenas as variáveis decorrentes da atuação dos gestores federais, mas também outras variáveis específicas do fluxo de operacionalização do Sorteio de Municípios, uma vez que podem interferir na qualidade e tempestividade dos resultados.

Do ponto de vista da operacionalização do Sorteio, conclui-se que os critérios de seleção do universo de projetos a serem fiscalizados em cada etapa possibilitam os controles prévio, concomitante e *a posteriori*. E, embora o ciclo total de realização dos sorteios ainda se encontre em patamares acima do esperado, foi verificada uma tendência de redução da duração desse ciclo, em função de um maior controle e da aplicação de boas práticas.

A distribuição do tempo previsto para realização dos trabalhos de fiscalização propriamente ditos, entretanto, dedica menor percentual às fases de planejamento e execução dos trabalhos de campo, em detrimento das fases relacionadas à elaboração e revisão de relatórios.

Por fim, diante das análises realizadas, conclui-se pelo baixo índice de efetividade tanto na adoção de medidas corretivas, quanto na implementação de controles específicos. Essa baixa efetividade decorre de alguns fatores. O primeiro deles se refere ao entendimento dos gestores federais de isenção de responsabilidade quanto aos fatos apontados e, em função desse entendimento, não são adotadas providências efetivas para solução ou responsabilização dos agentes envolvidos. Outro fator se refere ao fato de que as alterações nos controles administrativos implementadas não foram suficientes para evitar reincidência das falhas.

Comentários sobre os resultados obtidos e as limitações do trabalho

As análises foram realizadas em oito edições do Sorteio de Municípios, limitadas aos resultados referentes ao "Programa de Apoio ao Desenvolvimento Urbano de Municípios de Pequeno Porte", cujas fiscalizações foram realizadas seguindo basicamente as mesmas orientações durante o período estudado. Portanto, para estender a lógica desenvolvida neste trabalho a outros programas e ações de governo é necessário aprofundar os estudos e fazer as adaptações necessárias.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A proposta deste trabalho foi a de avaliar a contribuição do Sorteio Público de Municípios para a implementação de melhorias gerenciais dos processos de execução de programa de governo sob a responsabilidade do Ministério das Cidades. Não se teve por objetivo destacar "fragilidades", mas apresentar e discutir "oportunidades de melhoria".

Não se deve esquecer que o Sorteio nada mais é do que um método técnico e democrático de seleção de amostra e o aprimoramento de sua metodologia e, consequentemente, dos resultados obtidos, o tornará um instrumento ainda mais poderoso na dissuasão da corrupção e no incentivo ao controle social, bem como, de forma subsidiária, no acompanhamento da execução das ações de governo.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Breno Emerenciano; RAMOS, Francisco S. *Análise teórica e empírica dos determinantes de corrupção na gestão pública municipal*. In: XXXIV Encontro Nacional de Economia (ANPEC), 2006, Salvador. Anais do XXXIV Encontro Nacional de Economia (ANPEC), 2006.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituiçao.htm. Acesso em 3 de novembro de 2009.

_____. Controladoria-Geral da União. Portaria n.º 247, de 20 de junho de 2003. Institui, em caráter permanente, o mecanismo do sorteio público para definição das unidades municipais onde será objeto de fiscalização a aplicação de recursos públicos federais, sob a responsabilidade de órgãos federais, estaduais, municipais, ou de entidades legalmente habilitadas. Disponível em http://www.cgu.gov.br/AreaAuditoria Fiscalizacao/ExecucaoProgramasGoverno/Sorteios/Municipios/Legislacao/index.asp. Acesso em 5 de novembro de 2009.

_____. Controladoria-Geral da União. Portaria n.º 1.923, de 28 de setembro de 2009. Torna pública a realização do trigésimo sorteio das unidades municipais. Disponível em http://www.cgu.gov.br/AreaAuditoriaFiscalizacao/ExecucaoProgramasGoverno/Sorteios/Municipios/Legislacao/index.asp. Acesso em 5 de novembro de 2009.

_____. Lei n.º 11.666, de 02 de maio de 2008. Abre ao Orçamento Fiscal da União, em favor do Ministério das Cidades, crédito especial no valor de R$ 1.685.264.352,00, para os fins que especifica. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ Ato2007-2010/2008/Lei/_leis2008.htm. Acesso em 10 de novembro de 2009.

BRASIL. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução Normativa n.° 01, de 06 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em http://www.cgu.gov.br/Legislacao/InstrucoesNormativas.asp. Acesso em 06 de novembro de 2009.

_____. Tribunal de Contas da União. Instrução Normativa n.° 57, de 27 de agosto de 2008. Estabelece normas de organização e apresentação dos relatórios de gestão e dos processos de contas da administração pública federal. Disponível em https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarAtoNormativo/ConsultarAtoNormativo.faces. Acesso em 04 de novembro de 2009.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Novo Dicionário Eletrônico Aurélio versão 5.11a. Edição eletrônica autorizada à Positivo Informática Ltda. Rio de Janeiro, 2004.

MOTA, Eliane Viegas - Proposta para avaliação de mudanças na execução de programas de governo federais executados de forma descentralizada em consequência de fiscalizações realizadas pela Controladoria-Geral da União no âmbito do Programa de Fiscalização a partir de Sorteio Público de Municípios - Trabalho monográfico apresentado como requisito parcial para obtenção do grau de especialista em Gestão Pública em cumprimento às exigências do Regimento Interno do Curso de Especialização em Gestão Pública da Escola Nacional de Administração Pública – ENAP, 2006.

NETTO, Antonio Delfim – Reeleição e corrupção – Folha de São Paulo, 09 de julho de 2008.

VIEIRA, James Batista – O combate à corrupção no Brasil: uma avaliação do Programa de Fiscalização a partir de Sorteios Públicos do Programa de Combate à Corrupção da Controladoria-Geral da União - Dissertação submetida à avaliação como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciência Política pela Universidade de Brasília, 2005

SOBRE O AUTOR

Servidor da Controladoria-Geral da União (CGU); graduado em Ciências Contábeis pela União Pioneira de Integração Social (UPIS); especialista em Auditoria Interna e Controle Governamental, pelo Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento da Câmara dos Deputados (CEFOR), em parceria com o Instituto Serzedello Corrêa, do Tribunal de Contas da União (ISC), com a Escola da Advocacia Geral da União e com a Secretaria Federal de Controle da Controladoria-Geral da União (SFC/CGU).

Ferramentas computacionais aplicadas aos trabalhos de auditoria interna

Christian Ternes Arrial

1 INTRODUÇÃO

A evolução tecnológica na administração pública vem exigindo dos órgãos de controle a adequação das técnicas utilizadas nos procedimentos de auditoria. Com efeito, novas ferramentas computadorizadas vêm surgindo para aprimorar os trabalhos executados pelos auditores governamentais.

No ramo de auditoria, o campo que estuda a aplicabilidade dessas ferramentas é conhecido como Técnicas de Auditoria Assistidas por Computador (TAAC). Essas técnicas empregam o computador como ferramenta operacional para extração e análise de dados, conferindo maior eficiência e eficácia aos trabalhos das equipes de auditoria.

Esta pesquisa surgiu com o objetivo de capturar o "estado da arte" em que se encontra o processo de informatização das auditorias, por meio da utilização das TAAC nos órgãos de controle interno da administração pública. Pretende-se discutir questões como: quais são as ferramentas computadorizadas aplicáveis à área de auditoria que estão disponíveis no mercado; quais são suas capacidades e funcionalidades; como auxiliam de forma efetiva os exames de auditoria; e como alguns órgãos de controle interno da Administração Pública Federal vêm utilizando tais ferramentas.

Para a Secretaria de Controle Interno (SECIN) da Câmara dos Deputados, essa pesquisa será relevante na condução do projeto estratégico denominado Projeto de Informatização das Auditorias. Esse projeto será conduzido por um grupo de trabalho responsável pelo desenvolvimento ou aquisição de sistemas de gerenciamento informatizado das atividades e procedimentos de auditoria da Secin.

2 METODOLOGIA

Consoante ensinamento de Creswell (2007, p. 34), "a escolha dos métodos por um pesquisador depende de seu objetivo". Logo, tendo em vista a carência na literatura quanto aos resultados da aplicação das ferramentas computacionais no âmbito dos órgãos de controle da administração pública federal, utilizou-se a abordagem metodológica da pesquisa qualitativa como instrumento para melhor conhecer os fatos, os programas, os processos e as atividades correspondentes ao objeto de pesquisa.

Por meio dessa abordagem, buscou-se proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo explícito. Nesse sentido, Creswell (2007, p.38) destaca que:

> a pesquisa qualitativa é exploratória e útil quando o pesquisador não conhece as variáveis importantes a examinar. Esse tipo de técnica pode ser necessária ou porque o tópico é novo, ou porque nunca foi abordado com uma determinada amostragem ou grupo de pessoas.

Com esse enfoque, o escopo de pesquisa foi delimitado pela seleção de um grupo de instituições públicas federais que possuem acordos de cooperação técnica com a Câmara dos Deputados. Segundo as cláusulas iniciais desses acordos, estes são instrumentos legais idealizados para buscar maior intercâmbio institucional, bem como maior colaboração mútua para a modernização administrativa dos partícipes.

Posto que um dos focos das ações de controle é o aprimoramento da gestão administrativa (CASTRO, 2008), entendeu-se que o estudo realizado e o intercâmbio das experiências acumuladas pelos órgãos de controle das instituições cooperantes auxiliarão sobremaneira a política de interação institucional e o processo de modernização administrativa, além de subsidiar as discussões decorrentes do Projeto Estratégico de Informatização das Auditorias, inscrito no Pesci 2008-2011 (SECIN, 2007).

As instituições partícipes de acordos de cooperação técnica com a Câmara dos Deputados selecionadas para aplicação do roteiro de entrevista foram:

- Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA) – Acordo nº 2009/122.0;
- Controladoria-Geral da União (CGU) [1];
- Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (EMBRAPA) – Acordo nº 2005/056.0;
- Empresa de Tecnologia e Informações da Previdência Social (DATAPREV) – Acordo nº 2007/060.0;
- Serviço de Processamento de Dados do Executivo Federal (SERPRO) – Acordo nº 2009/048.0;
- Supremo Tribunal Federal (STF) – Acordo nº 2007/037.0; e
- Tribunal de Contas da União (TCU) – Acordo nº 2008/083.0.

Alinhada ao procedimento metodológico definido, escolheu-se como técnica de coleta de dados a entrevista semi-estruturada, que, composta em sua maior parte por perguntas abertas, deixa o entrevistado livre para responder conforme sua experiência profissional.

No roteiro de entrevista semi-estruturada utilizado no presente trabalho, definiram-se dez perguntas, sendo quatro questões centrais e seis subquestões. A metodologia empregada para apresentação dos resultados foi dividida em blocos contendo duas partes: a) questão e subquestões, b) apresentação e discussão dos resultados dos estudos de caso. Ressalte-se que esse recurso foi utilizado para facilitar a exposição, a compreensão e a discussão dos dados da pesquisa qualitativa realizada.

Os dados foram coletados em setembro de 2009. Essa coleta incluiu um mínimo de uma entrevista gravada, com duração média de setenta minutos com cada um dos entrevistados.

3 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS E DISCUSSÃO

Bloco 1

Subquestões:

1. Quais as principais ações desempenhadas pelo órgão de controle interno?

2. Como estão divididas as atribuições? (organograma)

3. Qual o número de auditores internos lotados no órgão de controle? Quantos são os auditores que detêm conhecimento operacional das ferramentas computacionais?

Com fulcro na análise das duas primeiras subquestões, observa-se que todas as unidades de controle interno entrevistadas possuem a atribuição essencial de verificar os atos de gestão, examinando critérios de legalidade, legitimidade, eficácia, eficiência e economicidade. Isso demonstra o grau de aderência das atribuições dessas unidades de controle ao conceito definido pela INTOSAI (2007) e pelo TCU (2008).

Um aspecto interessante a ser ressaltado é a forma organizada para executar essas atribuições. Observa-se que as unidades de controle interno da Embrapa, do Serpro, do STF e do TCU possuem, além da área de auditoria, setores que efetuam acompanhamento concomitante dos atos de gestão, com foco na verificação constante em determinados processos, de acordo com critérios de relevância e materialidade.

Dessa forma, se o ato de gestão (p.ex. licitações, contratos e convênios) possuir determinadas características que se enquadrem nos critérios especificados, este ato necessariamente passará pela análise do órgão de controle interno.

A terceira subquestão mostra que todas as unidades de controle possuem profissionais que detêm conhecimentos das ferramentas como usuários, efetuando operações comuns de análise e extração de dados. No entanto, observa-se que são poucos os servidores que possuem conhecimento mais amplo sobre configuração e programação das ferramentas computacionais utilizadas nos trabalhos de auditoria.

Segundo pesquisas internacionais (Ernst & Young, 2008; IIA, 2009; KPMG, 2009; Pricewaterhouse Coopers, 2007), avalia-se que o impacto dos avanços tecnológicos nos trabalhos das unidades de auditoria interna será cada vez maior, e a utilização dos novos recursos de tecnologia da informação exigirá diferentes capacidades técnicas dos profissionais de auditoria, muito superiores às atuais.

As conclusões desses estudos reforçam a necessidade de aprimoramento contínuo dos auditores internos para cumprirem as demandas crescentes das instâncias administrativas superiores, principalmente no que diz respeito à análise dos riscos relacionados aos sistemas corporativos de gestão e suas informações.

Posto isso e tendo em vista o impacto futuro de novas ferramentas computacionais de auditoria, influenciadas pelas tendências tecnológicas, é recomendável que os órgãos de controle interno iniciem estudos para definir trilhas de conhecimento que capacitem os auditores nessa área de aprendizagem.

Bloco 2

Questão principal:

6. Quais os procedimentos de auditoria executados por meio das ferramentas?

Consoante tabela 1, observa-se que entre os testes de controle relacionados nos estudos de Boynton (2002, p. 390), a técnica mais aplicada pelas unidades de controle interno entrevistadas é a simulação paralela.

Por meio dessa técnica, avaliam-se os resultados da gestão através do reprocessamento em sistema/planilha desenvolvida pela própria unidade de auditoria interna. Em síntese, trata-se de uma ação de controle que visa conferir os requisitos específicos de determinado processamento de dados executado pelo sistema corporativo e gestão.

Tabela 1

		Anvisa	CGU	Dataprev	Embrapa	Serpro	STF	TCU	%
Testes de Controle	Simulação paralela		X	X	X	X	X		71,4%
	Dados de teste								0,0%
	Abordagem de teste integrado (ITF)								0,0%
	Auditoria contínua		X				X		28,6%
Testes Substantivos	Softwares gerais de auditoria		X	X		X		X	*57,1%*
	Softwares especializados		X	X		X		X	*57,1%*
	Seleção de amostras	X	X	X	X	X	X		85,7%
	Testes e realização de cálculos	X	X	X	X	X	X		85,7%
	Resumo de dados	X	X	X	X	X	X		85,7%
	Comparação de dados de auditoria com os registros do computador		X	X	X	X	X		71,4%

Fonte: consolidação das respostas à pergunta 6

Outra constatação verificada por meio da Tabela 1 é que apenas dois órgãos utilizam a técnica de auditoria contínua. Em ambos os casos, a técnica está fundamentada em ferramentas diferentes, porém com alto grau de efetividade. O STF possui sistemas corporativos de gestão em plataforma de processamento de dados atualizada, o que permite ao órgão de controle interno criar critérios automáticos de análise. Esses módulos de auditoria encaminham relatórios específicos contendo as informações previamente selecionadas. A CGU possui ferramentas avançadas de análise (plataformas de *business intelligence)* dos processamentos de dados de alguns sistemas da administração pública federal. Essas ferramentas emitem sinalizadores automáticos de situações/critérios anômalos definidos previamente pelo órgão de controle.

Em ambos os casos estão presentes alguns dos critérios fundamentais para garantir a efetividade das medidas de controle e o bom desempenho da técnica de auditoria contínua: sistemas corporativos de gestão com dados exatos e completos e ferramentas inteligentes de análise e extração de dados.

Os outros dois testes de controle relacionados pelos estudos de Boynton (dados de teste e abordagem de teste integrado) não foram selecionados pelos entrevistados porque, segundo comentários feitos no decorrer das entrevistas, esses são testes que implicam ingerência direta da unidade de controle interno sobre as áreas de gestão e de suporte de tecnologia da informação.

Na análise dos testes substantivos selecionados pelos órgãos de controle entrevistados, a Tabela 1 demonstra que predominam as técnicas de "seleção de amostras", "testes e realização de cálculos", "resumo de dados" e "comparação de dados de auditoria com registros do computador". O alto grau de adesão às técnicas relacionadas vincula-se a sua simplicidade de execução, porquanto podem ser realizadas pelos auditores por meio de ferramentas disponíveis em planilhas eletrônicas.

As unidades de controle interno que selecionaram os testes substantivos executados por meio de "softwares gerais de auditoria" e de "softwares especializados" detêm, respectivamente, a propriedade de licenças da ferramenta ACL e/ou construíram soluções computacionais específicas para gerenciamento e execução dos trabalhos de auditoria interna.

O que se pode observar é que esses órgãos de controle têm ao menos uma das características em comum: a) são órgãos que auditam extensas bases de dados; b) são órgãos que possuem recursos humanos na área de auditoria com extensa capacitação na área de tecnologia da informação.

Bloco 3

Questão principal:

7. Como a utilização das ferramentas aprimorou os trabalhos realizados?

Subquestões:

4. Quais as ferramentas computacionais utilizadas nos trabalhos de extração/análise de dados?

5. Quais os fatores que influenciaram a utilização de ferramentas computacionais no órgão de controle interno?

9. Quais os principais desafios enfrentados para implantação das ferramentas?

Pela análise das respostas, pode-se observar que as principais expectativas dos órgãos entrevistados (maior produtividade, maior abrangência dos exames e menor tempo de análise) foram confirmadas após a implementação das soluções computacionais.

Tendo em vista os resultados coletados por meio da questão principal, pode-se afirmar que, em ordem decrescente de relevância, as ferramentas computacionais trouxeram os seguintes aprimoramentos aos trabalhos realizados pelas unidades de controle interno entrevistadas:

I. maior celeridade, objetividade e produtividade aos trabalhos realizados pelas equipes de auditoria;

II. maior abrangência na análise de dados;

III. sistematização de rotinas de trabalho, uniformização de metodologia e de exames de campo (inclusive daqueles realizados em diferentes Estados);

IV. maior segurança/qualidade dos dados analisados pelas equipes de auditoria.

Tais observações feitas de modo empírico pelos entrevistados estão aderentes ao defendido pelas linhas acadêmicas e normas internacionais aplicáveis[2]. Cabe ressaltar que parte dessas evidências empíricas também foram capturadas pela pesquisa internacional realizada pelo IIA (2009).

Igualmente alinhados aos resultados obtidos em pesquisas internacionais com outros órgãos de controle interno (IIA, 2009; KPMG, 2009), os dados expostos na Tabela 2 demonstram que os principais softwares utilizados pelos órgãos de controle interno entrevistados são o MS-Excel/Calc(BrOffice) e MS-Access/Base(BrOffice). São fatores preponderantes para essa constatação: facilidade de uso e flexibilidade/funcionalidade das ferramentas.

Não obstante os resultados acima, devido às limitações desta pesquisa, não foi possível averiguar quais os parâmetros de segurança utilizados pelos órgãos de controle para resguardar a integralidade dos dados originais quando da análise por meio dessas ferramentas.

Tabela 2

Ferramenta	Anvisa	CGU	Dataprev	Embrapa	Serpro	STF	TCU	%
Access/Base		X	X	X	X	X		71,4%
ACL		X	X		X		X	*57,1%*
Oracle Discorever						X		14,3%
Excel/Calc	X	X	X	X	X	X	X	*100,0%*
Picalo		X						14,3%
SIAFI	X	X	X	X	X	X	X	*100,0%*
SIAPE	X	X	X	X	X		X	*71,4%*
Sistemas internos		X	X	X	X	X	X	*85,7%*

Fonte: consolidação das respostas à pergunta 4

Outra ferramenta muito utilizada pelas unidades de controle entrevistadas é o ACL, fato também retratado nas pesquisas internacionais (Deloitte, 2007; IIA, 2009; KPMG, 2009).

Nesse ponto, cabe ressaltar a iniciativa em curso na CGU, cujo intuito é desenvolver e personalizar, para uso interno, a ferramenta *Picalo*[3]. Essa ferramenta é uma solução em

software livre para análise de extensas bases de dados, criada pelo professor Conan C. Albrecht, da *Brigham Young University*.

Ao término dos trabalhos dessa equipe da CGU, que mantém contato direto com o desenvolvedor da ferramenta, esse software poderá ser aproveitado por todos os departamentos internos e regionais da CGU, tornando-se uma alternativa eficiente e de menor custo de manutenção/suporte. Tal iniciativa pode ser um referencial para outros órgãos da rede de controle da administração pública, em todas as suas esferas (federal, estadual e municipal).

Outro aspecto observado na Tabela 2 é a ratificação de um dos objetivos do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) – módulos operacional e gerencial – como ferramenta de controle. Consoante manual do sistema, um dos seus objetivos primários é "prover de mecanismos adequados ao registro e controle diário da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, os Órgãos Central, Setorial, Seccional e Regional do Sistema de Controle Interno e órgãos executores" [4].

Posto isso, a funcionalidade do Siafi atende à obrigatoriedade constitucional e legal dos órgãos de controle interno quanto à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das entidades da administração pública. Por oportuno, cabe relembrar que não foi objeto da presente pesquisa avaliar o grau de atendimento do Siafi às necessidades de informação dos órgãos de controle.

Outra questão relevante que emerge da análise das entrevistas é a tendência de desenvolvimento de sistemas internos para gerenciamento, execução e monitoramento das auditorias, como forma de aprimorar os trabalhos desenvolvidos pelos órgãos de controle.

Sob este aspecto, destaca-se iniciativa interna desenvolvida pela unidade de Auditoria-Geral do Serpro denominada Sistema Integrado Serpro de Auditoria (SISAUD). Esse sistema é todo construído em plataforma de software livre, isto é, está completamente alinhado à política estruturante do Governo Federal, divulgada por meio do Aviso Circular nº 40 /SE-C.Civil/PR, de 24 de novembro de 2003.

Essa solução interna vem sendo aprimorada pela unidade de controle interno há cerca de dez anos, e incorpora todas as fases do ciclo auditorial, desde o planejamento, passando pela execução e redação do relatório, até o monitoramento das recomendações. Na Auditoria-Geral do Serpro a maior parte dos procedimentos de auditoria é realizada por meio deste sistema.

Resguardadas as questões técnicas referentes às plataformas e linguagens de tecnologia da informação operantes em cada instituição, esse sistema informatizado de auditoria pode servir como *benchmarking* para outros órgãos da rede de controle interno da administração pública.

Bloco 4

Questão principal:

8. Favor indicar quais as melhores práticas e resultados obtidos com a utilização das ferramentas computacionais nas auditorias realizadas pelo órgão de controle.

Uma boa prática citada de maneira recorrente pelos órgãos entrevistados foi a sistematização das rotinas de auditoria. Conforme discutido no Bloco 3, quando o ciclo

auditorial é executado por meio de um sistema informatizado, observa-se uma melhora nos trabalhos realizados.

Em alguns casos, o sistema informatizado de auditoria também trouxe melhorias no relacionamento com os gestores, visto que foram garantidas facilidades na comunicação interna, tais como:

I. compartilhar as não-conformidades recorrentes detectadas em exames pretéritos, listadas de forma genérica;

II. construir banco de normas internas e da legislação federal, bem como da jurisprudência consolidada do Tribunal de Contas da União para consulta tanto de auditores quanto de gestores;

III. propiciar meios mais simples ao gestor de comunicar as ações planejadas e executadas para cumprimento das recomendações.

São constatações que corroboram, por meio de outro prisma, com a recomendação de que os órgãos de controle da administração pública adotem sistemas informatizados para execução do ciclo de auditoria. Seja devido aos resultados expostos nesta pesquisa, seja por conta de observações semelhantes levantadas nos estudos internacionais (Deloitte, 2007; Ernst & Young, 2008; IIA, 2009; KPMG, 2009, Pricewaterhouse Coopers, 2007).

Bloco 5

Questão principal:

10. Quais os critérios utilizados para mensurar o ganho de eficiência nos procedimentos de auditoria com a utilização das ferramentas computadorizadas?

Nenhum dos órgãos de controle entrevistados indicou critérios objetivos específicos para mensurar os ganhos de eficiência nos procedimentos de auditoria em que foram utilizadas ferramentas computadorizadas. Contudo, todos citaram que há observações subjetivas destes ganhos diretos.

Segundo estudo realizado pelo IIA (2009), não é tarefa fácil definir critérios objetivos ou indicadores que demonstrem os ganhos obtidos por meio da utilização de ferramentas computacionais no ramo de auditoria.

Contudo, o instituto aponta algumas sugestões (IIA, 2009, p. 9):

a. demonstrar como algumas dessas ferramentas podem ser utilizadas por certos órgãos da gestão, aumentando a utilização em escala e reduzindo o custo marginal;

b. calcular o número de horas que as equipes de auditoria economizaram por conta da utilização das ferramentas, bem como a forma de alocação desse "tempo livre", seja demonstrando o aumento do número de auditorias realizadas ou a não necessidade de novos recursos humanos para cumprir determinadas atribuições;

c. calcular o montante de recursos economizados pela organização com o uso da ferramenta pelo órgão de controle, demonstrando tal fato por meio de relatórios mensais, quadrimestrais ou anuais.

Além dos estudos realizados pelo IIA, conclusões de estudos semelhantes realizados pela Deloitte (2007), Ernst & Young (2008) e KPMG (2009) reforçam a necessidade dos órgãos de controle interno mensurarem sua performance em geral, "por meio de métricas objetivas, monitoradas de forma constante e considerando aspectos qualitativos e quantitativos" (DELOITTE, 2007, p. 15).

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Os resultados das pesquisas bibliográficas, corroborados pelos resultados das entrevistas com os órgãos de controle interno das instituições partícipes de acordos de cooperação técnica com a Câmara dos Deputados, indicam que a adoção de ferramentas computacionais específicas confere às unidades de controle maior eficiência e eficácia no gerenciamento e na execução do ciclo auditorial[5].

Os dados coletados de ambos os estudos convergem para o aprimoramento no desempenho do órgão de controle interno quanto aos seguintes fatores:

a. planejamento e gerenciamento das auditorias;

b. abrangência no escopo dos exames e na análise das bases de dados;

c. produtividade das equipes de auditoria;

d. uniformidade e celeridade na execução dos procedimentos de auditoria.

Com relação aos softwares mais utilizados pelos órgãos de controle interno (Tabela 2), verifica-se que a utilização de planilhas eletrônicas e sistemas de bancos de dados genéricos para análise de dados em exames de auditoria necessitam de critérios/protocolos de segurança específicos para salvaguarda dos dados originais. Uma vez que os dados extraídos estiverem disponíveis para análise nestes tipos de ferramentas, há possibilidade de que alguns procedimentos executados pelos auditores possam inadvertidamente alterar os dados originais, invalidando todas as evidências correlatas.

Nesse caso, é recomendável que as unidades de controle interno estudem soluções para garantir a exatidão dos dados originais por meio de configurações específicas nestas ferramentas, sem comprometer o risco de confiabilidade dos dados extraídos.

Não obstante as restrições orçamentárias para aquisição, treinamento, suporte e manutenção de softwares gerais de auditoria, que são soluções mais adequadas ao problema da integralidade dos dados originais, o estudo apontou algumas iniciativas desenvolvidas por órgãos de controle interno que implicam economia relevante à administração pública, porquanto empregam soluções em software livre.

Cabe ressaltar as seguintes iniciativas:

a. *SERPRO:* o Sistema Integrado Serpro de Auditoria (SISAUD) é um sistema que vem sendo aprimorado pela unidade de auditoria interna há cerca de dez anos. Esse sistema é todo construído em plataforma de software livre e incorpora todas as fases do ciclo auditorial, desde o planejamento, passando pela execução e redação do relatório, até o monitoramento das recomendações;

b. *CGU:* dentro da Controladoria há uma equipe de trabalho que vem desenvolvendo e personalizando a ferramenta *Picalo*. Trata-se de uma solução em software livre para análise de extensas bases de dados. Como alternativa de software geral de auditoria, essa ferramenta poderá ser aproveitada por todos os departamentos e regionais da CGU, tornando-se uma alternativa eficiente e de menor custo de aquisição/treinamento/manutenção/suporte.

Ambas as iniciativas estão alinhadas ao item 9.2.4 do Acórdão n. 1521/2003 – TCU/Plenário que recomenda:

9.2. determinar à Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação - SLTI, do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão que, no uso de sua competência, adote as providências necessárias à orientação dos órgãos e entidades da Administração Pública federal no seguinte sentido:

9.2.4. não obstante a indicação de marca, desde que circunstanciadamente motivada, possa ser aceita em observância ao princípio da padronização, este como aquela *não devem ser obstáculo aos estudos e à efetiva implantação e utilização de software livre no âmbito da Administração Pública Federal, vez que essa alternativa, como já suscitado, poderá trazer vantagens significativas em termos de economia de recursos, segurança e flexibilidade;* (grifo nosso)

Posto isso, como recomendação específica à Secin e genérica a outras unidades de controle, conclui-se pela adoção de softwares gerais de auditoria, construídos em plataforma de software livre[6]. Ao implantar ferramentas de auditoria construídas em software livre, promover-se-á a formação de uma nova cultura na unidade de controle interno, porquanto essas são soluções computacionais recentes. O que difere de parte da cultura de operação de arquivos texto e planilhas eletrônicas, em que há preponderância de softwares proprietários na administração pública (p.ex. MS-Word e MS-Excel). Uma mudança de plataforma para essas operações implicaria mudança de cultura organizacional, fato que requer maiores cuidados.

Por fim, acredita-se que o refinamento das funcionalidades e da efetividade das ferramentas de auditoria construídas em código aberto pode ganhar maior celeridade e conteúdo se houver uma política de intercâmbio de dados, informações e soluções de tecnologia da informação entre os órgãos que compõem a rede de controle da administração pública federal.

Inicialmente, essa política de intercâmbio e integração poderia promover um fórum[7] para o desenvolvimento de softwares gerais de auditoria, aplicados ao gerenciamento de auditorias internas e à análise de bases de dados, cujo parâmetro preliminar de estudo seria as experiências consolidadas do Serpro e da CGU.

REFERÊNCIAS

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. *Auditoria*. 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. CONGRESSO. CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Resolução n. 69,* de 21 de julho de 1994. Diário do Congresso Nacional - Seção 1 - Suplemento - 22/06/1994. Brasília: Câmara dos Deputados, 2004.

_____. CONGRESSO. CÂMARA DOS DEPUTADOS. SECRETARIA DE CONTROLE INTERNO – SECIN. *Planejamento Estratégico da Secin: 2008 – 2011*. Brasília: Câmara dos Deputados, dez/2007.

_____. MINISTÉRIO DA FAZENDA. SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. *Manual eletrônico do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI*. Disponível em < http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/020000/020800/020801>. Acesso em 19/10/2009.

_____. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Acórdão n. 1521/2003 – TCU/Plenário*. Relator: Ministro-substituto Augusto Sherman Cavalcanti. Diário Oficial da União, 21 de out. 2003.

_____. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Extrato de Acordo de Cooperação Técnica*. Diário Oficial da União, 16 de abril de 2008, Seção 3, p.94. Disponível em <http://www.ticontrole.gov.br/portal/page/portal/ticontrole/termocooperacaotecnica_0.pdf.>. Acesso em 19/10/2009.

_____. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Técnicas de Auditoria: Benchmarking*. Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/690437.PDF>. Acesso em 19/10/2009.

CASTRO, Domingos Poubel 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*. São Paulo: Atlas, 2008.

CRESWELL, John W. *Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto*. tradução Luciana de Oliveira da Rocha. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2007.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. *Auditoria Interna no Brasil*. São Paulo, 2007. Disponível em: <http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/auditoria%20interna.pdf>. Acesso em 20/03/2009.

ERNST & YOUNG GLOBAL LIMITED. *Escalating the role of internal audit: Ernst & Young's 2008 Global Internal Audit Survey*. 2008. Disponível em: < http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/AABS_RAS_Global_internal_audit_survey_2008/$FILE/AABS_RAS_Global_internal_audit_survey_2008.pdf>. Acesso em 23/08/2009.

INFORMATION SYSTEMS AUDIT AND CONTROL ASSOCIATION – ISACA. *IS Auditing Guideline: G3 Use of Computer-Assisted Audit Techniques (Caats)*. 2008. Disponível em : <http://www.isaca.org/Content/ContentGroups/Standards2/Standards,_Guidelines,_Procedures_for_IS_Auditing/IS_Auditing_Guideline_G3_Use_of_Computer-Assisted_Audit_Techniques1.htm>. Acesso em 02/12/2008.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC. *International Auditing Practice Statement 1009 - Computer-Assisted Audit Techniques*. Dezembro, 2003. Disponível em: <http://app1.hkicpa.org.hk/professionaltechnical/pronouncements/handbook/volume3b/pn1009.htm>. Acesso em 04/12/2008.

KPMG INTERNATIONAL. *KPMG's 2009 IT Internal Audit Survey: the status of IT Audit in Europe, the Middle East and Africa*. 2009. Disponível em: <http://www.kpmg.eu/docs/IT_audit_survey_WEB_accessible.pdf> . Acesso em 23/08/2009.

Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. *Diretrizes para as normas de controle interno do setor público./.*— Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores; Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. *Internal Audit 2012: a study examinig the future of internal auditing and the potential decline of a controls-centric approach*. 2007. Disponível em < http://www.pwc.com/en_US/us/internal-audit/assets/pwc_ias_2012.pdf>. Acesso em 02/09/2009.

THE AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS – AICPA. *Practice Aid: Frequently Asked Questions – Computer Assisted Auditing Tools and Techniques (CAATTs). AICPA – Top technology initiatives* – 2008. Disponível em: <http://www.aicpa.org/download/infotech/2008_Top_Tech/CAATTs_FAQ_Document.pdf> . Acesso em 18/06/2009.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS – IIA. *Global Audit Information Network: 2009 IT Audit Benchmarking Study – version 1.2*. Março, 2009. Disponível em: <http:// www. theiia.org/download.cfm?file=4974>. Acesso em 02/09/2009.

NOTAS

1. A CGU não possui acordo bilateral de cooperação técnica com a Câmara dos Deputados. No entanto, tendo em vista a estrutura da assessoria de controle interno dos Ministérios da Justiça (Acordo nº 146.181/2007) e da Integração Nacional (Acordo nº 106.566/2008), a CGU foi convidada a compor o trabalho de pesquisa, por ser a responsável direta pela avaliação dos controles internos administrativos de ambos os órgãos federais.
2. ISACA(2008) – *IS Auditing Guideline G3:Use of Computer-Assisted Audit Techniques (CAATs)* e IFAC (2003) – *International Auditing Practice Statement 1009 – Computer-Assisted Audit Techniques*
3. http://www.picalo.org/
4. Manual eletrônico do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI – Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em < http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/020000/020800/020801>.
5. Os resultados práticos obtidos pelos órgãos de controle entrevistados carecem de métricas objetivas e indicadores de desempenho, a serem verificados em estudos posteriores.
6. É importante destacar que a adoção de ferramentas computacionais específicas pelas unidades de controle interno precisa ser acompanhada pela área de gestão de TI da organização. Há questões específicas de interoperabilidade, suporte e manutenção que precisam ser discutidas com os gestores responsáveis antes da efetiva implantação.

7. Existe uma comunidade denominada TIControle (www.ticontrole.gov.br), fruto de acordo multilateral de cooperação técnica, publicado no DOU n. 73, Seção 3, de 16 de abril de 2008, em que são signatários: Senado Federal, Câmara dos Deputados, Supremo Tribunal Federal, Conselho Nacional de Justiça, Ministério da Justiça, Advocacia-Geral da União, Controladoria-Geral da União, Tribunal Superior Eleitoral, Procuradoria-Geral da República, Conselho Nacional do Ministério Público, Superior Tribunal de Just Ministério Público, Superior Tribunal de Justiça, Conselho da Justiça Federal, Tribunal de Contas da União, Superior Tribunal Militar, Tribunal Superior do Trabalho, Conselho Superior da Justiça do Trabalho e Banco Central do Brasil.

SOBRE O AUTOR

Christian Ternes Arrial, Analista Legislativo nomeado em 17/1/2002 na Câmara dos Deputados, lotado na Secretaria de Controle Interno desde 21/8/2006. Graduado em Administração de Empresas pela Universidade de Brasília (UnB), Especialista em Matemática Aplicada à Economia e Administração (UnB) e Especialista em Auditoria Interna e Controle Governamental pelo Instituto Serzedello Corrêa/TCU.

Diagnóstico da capacitação em segurança pessoal de servidores da Controladoria-Geral da União – CGU, para operações especiais.

Cristiano Paulo Soares Pinto

1 INTRODUÇÃO

Qualquer trabalho desenvolvido por um profissional possui grau de risco inerente ao desempenho dessa função. Algumas atividades, no entanto, possuem um risco mais elevado do que outras; inclusive dentro de uma mesma instituição. No serviço público não é diferente. A Controladoria-Geral da União (CGU), órgão central do controle interno do Poder Executivo Federal, tem, entre suas atribuições, o combate e a prevenção à corrupção, investigando irregularidades na condução do gasto público, procurando, assim, evitar ações nocivas ao patrimônio público.

Nesse contexto, ocorrem as Operações Especiais, trabalhos realizados em conjunto com a Polícia Federal (PF). Servidores da CGU participam dessas operações com o objetivo de instruir o processo de apuração de possíveis atos ilícitos.

As Operações Especiais diferenciam-se dos trabalhos regularmente realizados pela CGU: boa parte daquelas operações apresenta um viés investigativo. Com certa frequência, empolgam os servidores públicos engajados nessas investigações – fruto da vasta exploração televisiva desse tipo de trabalho –, principalmente os recém-ingressados na administração pública, que são mais vulneráveis a deixar a razão de lado e agir emocionalmente na obtenção e no trato da informação decorrente das diligências efetuadas.

Diante da relevância dessas atividades, buscou-se, neste artigo, sintetizar os resultados do estudo nas rotinas de treinamento e capacitação em segurança pessoal dos servidores da CGU em trabalhos de campo nas referidas Operações Especiais, com vistas à elaboração de um diagnóstico sobre os procedimentos inerentes à realização e à qualidade desses treinamentos.

Aliado a isso, procurou-se apurar, junto a especialistas e acadêmicos, as melhores práticas sobre o assunto, tanto no ramo privado quanto em órgão públicos. Com base nessa pesquisa, buscou-se verificar a aplicabilidade das técnicas de análise e de gerenciamento de riscos no que concerne à Segurança Pessoal e à Conduta Segura.

No desenvolvimento deste estudo, foi analisado o fluxo das normas australo-neozelandezas (AS/NZS 4360). Em seguida, suas rotinas foram adaptadas e trazidas à realidade das Operações Especiais e da segurança pessoal. Além disso, também foram entrevistados especialistas no assunto. Por fim, é apresentado o resultado dessas pesquisas, as quais foram realizadas com o uso de questionários formulados com o objetivo de avaliar o grau de satisfação dos servidores que foram capacitados pela CGU para execução dos trabalhos de campo em Operações Especiais.

A pesquisa completa e as sugestões de melhoria foram detalhadamente apresentadas por PINTO (2009).

Diagnóstico sobre o treinamento em segurança pessoal do servidor nas Operações Especiais na CGU

O principal objetivo do estudo foi compreender como funciona a política de segurança pessoal dos servidores em trabalhos de campo das denominadas Operações Especiais no âmbito da CGU. Para tanto, foram traçados os seguintes objetivos específicos:

Verificar como funcionam as Operações Especiais no âmbito da CGU

Com base em normativos existentes, em entrevista realizada com o coordenador da Coordenação-Geral de Operações Especiais (DCOPE) e em questionários respondidos por participantes de Operações Especiais, pôde-se entender com profundidade o funcionamento, as rotinas, o planejamento e, principalmente, o modo de condução das operações. Por uma questão de sigilo e, inclusive, de segurança, não convém a exposição de todos os detalhes no presente trabalho, o que não trará prejuízo, tendo em vista que o objetivo principal é entender como funciona a capacitação dos servidores.

O ministro de Estado do Controle e da Transparência, no Plano de Integridade Institucional, Controle dos Recursos Públicos e Prevenção da Corrupção 2007 – 2010 (PII), dá a seguinte definição de Operação Especial:

> As auditorias especiais se diferenciam substancialmente das auditorias ordinárias seja pela motivação, seja pelo escopo. Algumas vezes, se originam de constatações feitas nas auditorias ordinárias; outras vezes, decorrem de denúncias, representações, ou mesmo de notícias veiculadas nos meios de comunicação. A intensificação dessas auditorias pode auxiliar na prevenção da ocorrência de ilícitos mais graves, ou, quando já consumados estes, na sua pronta apuração e punição, inclusive levando, em certos casos, ao desmantelamento de esquemas de corrupção há muito instalados em determinados setores da Administração Pública.

Frequentemente, tal espécie de auditoria requer, para o aprofundamento e mesmo para a consolidação dos seus achados, a contribuição da ação policial, com seu instrumental próprio de investigação, do que decorre a indispensabilidade da parceria entre a CGU e a Polícia Federal.

Observou-se que as operações são divididas nas de Auxílio à Busca e Apreensão e nas de Fiscalização e Auditoria. Nota-se que as Operações de Busca e Apreensão tiveram seus servidores treinados em uma proporção superior à dos servidores das Operações de Fiscalização e Auditoria. Porém, o coordenador da DCOPE afirmou que nos treinamentos não se privilegia uma em detrimento da outra; a única diferença entre os dois tipos de operação é a seleção dos servidores que participam desses trabalhos. A coordenação busca servidores experientes para as tarefas de Busca e Apreensão, pois são trabalhos que também exigem preparação física e psicológica.

Verificar como é realizada a capacitação em segurança pessoal dos servidores em Operações Especiais na CGU

Com base nas respostas dadas ao questionário, verificou-se que existe capacitação em segurança pessoal, a qual foi considerada satisfatória pelos respondentes (daqueles servidores que responderam ao questionário e foram treinados, mais de 70% informaram estar, no mínimo, satisfeitos com o treinamento ministrado). Porém, com base na

entrevista realizada com o coordenador da DCOPE, apurou-se que tal treinamento não é institucionalizado. Não há, portanto, uma política de capacitação para segurança pessoal. A capacitação é personalista, mormente vinculada às figuras do coordenador e de alguns servidores mais antigos, com base na capacidade e na competência e conhecimento adquiridos em trabalhos anteriores.

Outro fato que evidencia a inexistência de uma rotina de capacitação é que, de todos os respondentes do questionário, 45% destes não tiveram qualquer treinamento sobre segurança pessoal na execução dos trabalhos.

Ainda com base nas respostas aos questionários, analisou-se a frequência com que as capacitações ocorreram. Foram considerados os treinamentos para os trabalhos em campo, e é importante frisar que 25% dos servidores que realizaram serviços de Busca e Apreensão não receberam qualquer treinamento e, ao analisar os números dos trabalhos de Fiscalização e Auditoria, esse percentual vai para 54%.

Para o treinamento de servidores quanto à segurança nos momentos de descanso, evidencia-se que os percentuais da ausência de treinamento foram superiores, quando comparados ao treinamento dos trabalhos de campo. Nos casos dos trabalhos de Auxílio na Busca e Apreensão, 50% dos servidores tiveram treinamento e todos ficaram satisfeitos. Quando se fala nos trabalhos de Fiscalização e Auditoria, apresentou-se o quadro de 27% de servidores treinados contra 73% não treinados.

Pesquisar, sempre com o foco na segurança pessoal, os processos de análise e gerenciamento de risco e de treinamento aplicados em outros órgãos federais em situações de trabalhos semelhantes aos das Operações Especiais da CGU

Durante o estudo, observou-se que grande parte do material encontrado sobre treinamento e segurança pessoal é proveniente de órgãos ligados à polícia e ao exército. Apurou-se, também, que poucas são as carreiras de Auditoria e Fiscalização que possuem uma rotina para treinamento no assunto. Além disso, concluiu-se que não há muitos órgãos que possuam um curso específico sobre segurança pessoal, à exceção do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), que capacita seus Auditores Fiscais do Trabalho. Infelizmente, um dos motivadores para o aprimoramento da capacitação no MTE foi a morte de quatro servidores no exercício de suas funções. Ressalte-se que todos os especialistas entrevistados deixaram claro que é primordial o treinamento para as auditorias/fiscalizações de natureza especial.

Verificar a aplicabilidade, ao caso específico da CGU, das melhores técnicas de doutrinas de segurança, no que concerne à segurança pessoal de servidores na execução das Operações Especiais

No tópico 2, será apresentada a síntese de uma proposta de Roteiro de Conduta Segura, estabelecendo rotina de identificação de risco, que deve ficar a cargo da área responsável pelas Operações Especiais na Controladoria.

No referido tópico, são consideradas as rotinas existentes no âmbito da coordenação responsável e as rotinas de segurança existentes no âmbito da Polícia Militar do estado de São Paulo, do Exército Brasileiro, da Agência Brasileira de Inteligência, além das normas nacionais e internacionais de segurança e avaliação de risco e dicas passadas pelos especialistas entrevistados e pelos acadêmicos.

A Secretaria Federal de Controle Interno possui uma política de segurança e uma rotina de treinamento adequadas que propiciem ao servidor uma conduta segura em campo quando em Operações Especiais?

A resposta é que a SFC possui capacitação. Todavia, não se pode afirmar que exista uma política de segurança, isso porque o treinamento ministrado antes das Operações Especiais não é institucional, mas sim personalista, como afirmado há pouco, tendo em vista que está centralizado no coordenador da DCOPE e em alguns servidores mais experientes e não em rotinas e procedimentos expressos. Ainda assim, é importante ressaltar que o treinamento foi avaliado entre satisfatório e muito satisfatório pela grande maioria dos servidores capacitados que foram a campo. Nota-se, entretanto, que, mesmo apresentando um alto grau de satisfação pelos que receberam os treinamentos, alguns servidores responderam que foram a campo sem qualquer tipo de orientação, fato que pode ser relevante para colocar servidores em risco.

O pesquisador concorda com os especialistas – principalmente com as palavras do diretor de Informações Estratégicas, da Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas, da Controladoria-Geral da União –, que são unânimes em afirmar que cada caso é isolado e específico. Não é viável colocar em um papel todas as rotinas de segurança a serem seguidas, pois os riscos nas operações são diferenciados. Porém, é essencial a existência de um padrão mínimo de conduta, uma doutrina que seja institucional e disseminada pela instituição de modo sistemático, devendo, inclusive, ser objeto de revisões periódicas.

O treinamento deve voltar-se, principalmente, para as questões que envolvam a avaliação e a percepção do risco. Ademais, deve fundamentar-se nas normas internacionais e espelhar-se nos treinamentos elaborados para policiais e militares, adaptando-os à realidade dos servidores da CGU.

Vários são os motivos que reforçam o argumento da necessidade de um treinamento institucional para as questões de conduta segura do servidor da CGU. Outro especialista entrevistado foi um analista de Finanças e Controle da CGU, lotado no gabinete da SFC, capitão das Forças Especiais do Exército Brasileiro, na reserva, com vasto conhecimento no âmbito das operações de natureza especial, ele reforça o alerta para um desses motivadores, que talvez seja o principal: deixar claro para os servidores a identidade da CGU, as atribuições dos próprios servidores e o papel destes na operação. Todos esses pontos estão nos normativos existentes: a CGU possui identidade e atribuições claras e específicas. A questão é que isso deve ser transmitido ao servidor de forma rotineira e institucional. O principal risco repousa no fato de o principal parceiro da CGU nessas operações ser o Departamento de Polícia Federal, que possui, na execução das operações, atribuições e treinamentos diferenciados. Isso faz com que exista a possibilidade de algum servidor da CGU extrapolar suas competências, caso não receba o devido treinamento explícito para saber o seu papel e suas atribuições nas tarefas de campo. Como exemplo, existe a seguinte situação, relatada nas respostas dos questionários: servidores seguiram os policiais no momento da invasão do local onde seria realizada a Busca e Apreensão, inclusive escalando muros. O coordenador estranhou o relato e afirmou que a orientação dada é a de que os servidores da CGU somente entrem no local onde será realizada a operação após toda a situação ter sido dominada pela Polícia Federal. Neste aspecto, cumpre destacar que existe uma necessidade de melhorar o compartilhamento de informações entre os agentes da Polícia Federal e os coordenadores das Operações Especiais no âmbito da CGU, principalmente os servidores da CGU que são coordenadores das equipes de campo. É necessário que, sempre que possível, os responsáveis na CGU pela coordenação dos contatos com a Polícia Federal procurem

obter o máximo de informações, as quais devem ser repassadas à equipe, diminuindo, assim, o grau de desconhecimento dos fatos.

As respostas aos questionários sinalizam para o fato de 92% dos servidores que participaram das últimas Operações Especiais acreditarem que uma política de treinamento é necessária ou essencial. Esse número eleva-se para 97% quando se questiona a importância de um manual sobre o assunto.

Evidenciou-se também que, dentre os respondentes, aqueles servidores mais experientes, com uma quantidade igual ou superior a 10 participações em Operações Especiais, consideraram tanto o treinamento quanto o manual ou necessário ou relevante.

É importante que fique claro que o estudo não sugere que a memória e a experiência do coordenador e de servidores mais antigos que aplicam os treinamentos sejam deixadas de lado em troca de um manual. Tanto os acadêmicos quanto os especialistas são unânimes em afirmar que a experiência, nesse tipo de trabalho, nunca deve ser negligenciada, pelo contrário, deve ser aproveitada sempre que possível. Assim, deve-se utilizar o manual em conjunto com o treinamento, de modo sistêmico.

Necessário também ressaltar que algumas situações de risco são inerentes à função exercida pelo servidor naquele instante e fogem do controle tanto do servidor quanto da coordenação, como relatado nas respostas aos questionários, em que são descritas situações recorrentes que chamaram atenção: a principal é o traslado de carro do local onde se reúnem os participantes das operações para o local da efetiva execução. Muitos afirmaram que, em diversas ocasiões, passaram por situações de risco, nas quais o condutor do veículo oficial não dirigia o carro com cautela, pelo contrário, mostrava-se muito arrojado. Quando o coordenador foi questionado sobre alguns servidores que falaram da insegurança nos trajetos feitos em carros da Polícia Federal, ele afirmou que esse tipo de conduta foge ao seu controle, pois o transporte é feito por outro órgão. Ele não teria como interferir em uma conduta de trânsito segura dos servidores da Polícia Federal. No entanto, essas situações, como já são previsíveis, podem ser objeto de ação das coordenações para que o risco seja mitigado.

2 SUGESTÃO DE UM ROTEIRO DE CONDUTA SEGURA

Na construção deste roteiro, o pesquisador buscou ouvir servidores que conhecem do assunto "segurança", tendo sido as entrevistas com especialistas dessa área e as experiências de campo dos próprios servidores da CGU as maiores fontes de conhecimento.

As orientações, fruto deste estudo, pretendem registrar e aprimorar as estratégias já existentes de conduta dos servidores nos trabalhos de campo. São descritas técnicas de conduta profissional e pessoal, de abordagem, de entrevistas e de obtenção de evidências, sempre com o objetivo de mitigar os riscos que permeiam a atividade de uma auditoria investigativa. O roteiro tem caráter essencialmente prático e visa institucionalizar e aprimorar o que, em boa parte, já existe na prática. Pretende-se que a possibilidade de sua aplicabilidade seja avaliada pela DCOPE em futuras Operações Especiais a serem realizadas no âmbito dos órgãos de controle.

Essa síntese de roteiro apresenta considerações iniciais sobre o tema "segurança em campo". No entanto, é importante lembrar que a segurança da equipe deve ser uma atribuição de todos os que participam da operação, inclusive dos dirigentes e coordenadores que não irão executar os trabalhos em campo. Cada um deve ter claro o seu papel na operação.

O estudo não extinguirá o tema, haja vista que o quesito de conduta segura é bem mais abrangente que apenas trabalhos de campo, estendendo-se inclusive para o círculo social do servidor.

Para a construção deste roteiro, adaptou-se um modelo construído pela ABNT para expor os objetivos de controle e os controles necessários para questões de segurança da informação.

Abaixo, estão exemplificados alguns casos extraídos da monografia de PINTO (2009), lembrando-se que aqui se encontra apenas um extrato exemplificativo e que um roteiro seguro deve seguir outros passos igualmente relevantes:

Gestão do risco - Tem o objetivo de direcionar e controlar tudo o que se refere a riscos em Operações Especiais no âmbito da CGU.

- **Identificar os riscos** - A coordenação da operação deverá buscar informações para identificar fontes e ameaças, a fim de estimar o risco do trabalho.

- **Avaliar os riscos** - A coordenação da operação compara o risco estimado, já apurado, com critérios de risco predefinidos para determinar a importância do risco.

- **Controlar os riscos** - A coordenação da operação escolhe e executa as medidas para mitigar os riscos encontrados. Registre-se que esse item da Gestão do Risco é o mais complexo, pois esse controle dependerá do grau de sofisticação da operação. Assim, quanto mais sigilosa, perigosa e relevante for a operação, mais rígidos deverão ser os controles. Nesta pesquisa, procurou-se um controle mínimo, que poderá ser utilizado na média das operações; inclusive, com algumas adaptações, poderá ser usado em fiscalizações ou sorteios. Em casos de operações de maior complexidade, os controles deverão ser incrementados.

Então, para cada etapa da operação (Planejar, Executar, Reportar), será necessário seguir uma rotina rígida, que deve ser adaptada a cada caso concreto.

3 NO PLANEJAMENTO

Ambiente das Operações (Área de trabalho)

Conhecer o terreno onde serão realizados os trabalhos. Conhecer o município, a microrregião e seu entorno. A região é violenta? O município possui hospital, hotel, aeroporto, rodoviária?

Identificar o risco - Violência no município; ameaças; conflitos locais (briga política regional, grupos políticos rivais, brigas entre famílias influentes); agressão ou intimidação; existência de tensão social no local (grupos de Sem Terra, índios, garimpeiros, ambientalistas e fazendeiros); falta de infraestrutura local (ausência de hospitais; delegacia sem equipamentos; hotel sem segurança; doenças tropicais).

Avaliar risco - Ainda no escritório, apurar: índices de violência do município; trabalhos anteriores já realizados pela CGU ou por órgãos federais parceiros; a origem da demanda que se transformou no trabalho de auditoria que será realizado (se foi demanda da população, grupo político, de trabalhos de outros órgãos); se o município

possui hospital, hotéis, delegacia, aeroporto, rodoviária; como são os acessos ao município; quais rodovias passam pela cidade; se esta possui linhas aéreas constantes e linhas de ônibus regulares; se seria possível manter uma equipe no local; qual seria o tamanho do grupo; por quanto tempo é sensato manter a equipe em campo. Além disso, por meio de buscas na rede mundial de computadores, entender, caso existam, os interesses dos grupos sociais que se encontram na região. Se for área de conflito, buscar ocorrências, sempre que possível fazendo ligação com o objetivo dos trabalhos. Em região amazônica, verificar quais as doenças comuns no local (ex.: febre amarela e dengue). Apurar a existência de algum tipo de epidemia e se existe alguma vacina recomendada, algum cuidado especial, roupas especiais.

Em campo. Encaminhar Equipe Precursora com o objetivo de obter informações sobre: local onde será realizado o trabalho (será no órgão, no hotel, na polícia ou em outro órgão que cederá o espaço?); local onde a equipe ficará hospedada. Além disso, realizar contatos com autoridades já avaliadas no escritório; apurar a necessidade de Estória Cobertura[1].

Controlar risco - Com o objetivo de mitigar os riscos identificados, é importante verificar a real necessidade de encaminhar a equipe ao local. Pode-se, por exemplo, apreender o material que será analisado e encaminhá-lo a um ponto seguro onde os servidores da CGU realizem os trabalhos. Caso seja essencial a presença dos servidores no município para realizar os trabalhos, verificar a possibilidade de se hospedarem em localidade próxima, fora do município. Solicitar escolta da Polícia Federal. Orientar o grupo de auditores sobre as vacinas necessárias para evitar riscos no local dos trabalhos. Criar Estória Cobertura e treinar a equipe para falar a mesma linguagem.

4 NA EXECUÇÃO

Ambiente da execução dos trabalhos (área do alvo)

Identificar risco - Violência; intimidação; falta de privacidade; falta de higiene; condições ergonômicas inadequadas.

Avaliar risco - O local é seguro? É limpo? Possui iluminação adequada? A limpeza é adequada? Existe privacidade para a equipe conversar? Será necessário fazer varredura no local? As chaves de acesso estão todas com a equipe? Se for um órgão federal, qual o histórico de invasões ou outros tipos de perturbações realizadas por agentes externos? Avaliar se as conversas podem ser escutadas fora da sala por alguém que passa no corredor. Existe ar-condicionado? Está limpo? É possível o acesso nos finais de semana? Verificar se na sala há armários, gavetas ou prateleiras com documentos de outras operações ou que não sejam ligados à operação a ser realizada.

Controlar risco - Dar preferência a que os trabalhos sejam realizados na sede da CGU, da Polícia Federal ou do Ministério Público, se for necessário estar no órgão auditado, verificar a necessidade de escolta; solicitar ao administrador do local que retire todo e qualquer documento ou material que não seja ligado à operação; ficar atento ao comportamento de pessoas em visita ao local de execução dos trabalhos, especialmente aquelas incluídas na última hora; evitar responder a perguntas que não estejam relacionadas ao objetivo da visita; permitir o acesso a assuntos sensíveis somente a pessoas com necessidade de conhecê-los; evitar fornecer dados pessoais de colegas de trabalho ou informações sobre suas rotinas; guardar documentos sob a sua custódia em

locais seguros e trancados; ao tirar cópias de documento sensível, recolher o documento original e cuidar para que cópias inutilizadas sejam apropriadamente descartadas; certificar-se de que esboços, cópias e materiais subsidiários à produção de documentos sensíveis sejam devidamente destruídos por fragmentação ou outro processo (a eliminação dos documentos propriamente ditos só deve ser realizada em conformidade com as determinações legais); ao ausentar-se da sua sala, bloquear seu computador e evitar deixar documentos sobre a mesa; após reuniões ou conferências que tratem de assuntos sensíveis ou sigilosos, verificar o ambiente para certificar-se de que não foram esquecidos rascunhos, anotações, papéis e outros materiais; tomar cuidado com a curiosidade! Se não há necessidade de conhecer assunto registrado em documento sigiloso, não o ler.

Descanso e lazer

- Bares e Danceterias

Avaliar risco - Qual o porte da cidade? É possível sair sem que se chame atenção? É recomendável sair?

Controlar risco - Sair sempre acompanhado; dar preferência ao táxi para evitar problemas com estacionamento e acidentes pelo uso de álcool; se for de carro, preferir estabelecimentos que tenham estacionamento próprio e com segurança; evitar local superlotado; em locais fechados, observar sempre se existem portas de emergência (observar onde estão e escolher uma posição que facilitaria a saída); marcar locais para reencontro com as pessoas que estiverem com você (procurar ir ao local pelo menos uma vez durante o evento); evitar que estranhos se sentem à sua mesa; ter cuidado na saída, pois as abordagens ocorrem geralmente quando as pessoas se dirigem ao veículo estacionado; não discutir com seguranças de casas noturnas, mesmo tendo razão (se o problema for uma nota de consumo errada, pagar, sair calmamente e depois fazer uma queixa na polícia e no Procon. Em hipótese alguma, acompanhar os seguranças a salas fechadas da casa); tomar cuidado: existem pessoas que seduzem suas vítimas, vão até sua casa ou a um motel, oferecem uma bebida com sonífero e, quando a vítima dorme, roubam o que estiver ao alcance; se for agredido por algum segurança, procurar um serviço médico e pedir um relatório do atendimento, e, depois, ir à delegacia de polícia mais próxima e fazer uma queixa; não aceitar convites de pessoas que tenha acabado de conhecer na rua, em bares ou casas de diversão noturna etc; se beber, fazê-lo moderadamente, para não perder os reflexos e a vigilância; nunca usar local isolado para encontros amorosos, pois este é um comportamento de risco.

Comportamento (Rotinas) - O que falar para a família; como se registrar no hotel; como se comunicar com sua residência; como andar na rua.

Identificar risco - Violência; emboscada; intimidação; roubo; comprometer a operação; expor a instituição.

- Família

Avaliar risco - Qual a necessidade de o servidor falar para a família aonde vai? É realmente necessário? Como treinar a família para que se comunique com o servidor?

Controlar risco - O local pode ser informado apenas em operações com grau de risco menor; deixar alguém na sede do órgão responsável pelo contato em caso de

necessidade de falar com o servidor; não contar detalhes da operação para os familiares (pode comprometer a segurança destes, do servidor e da equipe); dependendo do grau de risco da operação, não passar o telefone do hotel para a família.

- Emergência

Avaliar risco - Avaliar todas as possibilidades de riscos levantadas e verificar se existem no município onde se executa o trabalho soluções plausíveis para todos; o coordenador da equipe está devidamente treinado para resolver situações adversas que ocorram em campo? A equipe sabe a quem procurar em caso de emergência? Será um telefone central ou para cada tipo de problema uma pessoa será responsável?

Controlar risco - Se possível, todas as situações de emergência devem ser comunicadas ao coordenador; o coordenador deve estar treinado e pronto para a tarefa; a equipe deve saber a quem procurar em um momento de emergência; caso ocorra qualquer incidente suspeito, informe-o imediatamente à coordenação; relate "quem, o quê, onde e quando" em relatórios de viagem; pense que um incidente isolado pode representar parte de uma operação de coleta de dados de maior abrangência.

5 CONCLUSÃO

Para se atingir o objetivo de diagnosticar como se encontra o treinamento dado aos servidores da CGU antes de irem a campo para executar Operações Especiais, foram utilizados os questionários enviados aos servidores que participaram das referidas operações e foi realizada entrevista com o coordenador da área da CGU que administra tais operações.

Ficou evidenciado que existe treinamento e os servidores capacitados o consideram de qualidade, no entanto esse não é um procedimento institucionalizado. Mais de 70% dos servidores que foram treinados se sentiram satisfeitos com a orientação prestada, contudo o treinamento não é formalizado em manuais ou outra ferramenta similar. Essa capacitação depende, hoje, do conhecimento e da memória, principalmente, do coordenador das Operações Especiais.

Foi apurado também que não existe nenhum normativo que obrigue ou oriente aquela coordenação a elaborar um treinamento formal, ou mesmo nada que vincule a ida do servidor a campo a alguma providência sobre capacitação a ser tomada pela direção dos trabalhos. Contudo, o curioso é que o treinamento existe e é muito satisfatório. No caso de Busca e Apreensão, 100% dos servidores que responderam o questionário ficaram satisfeitos com o treinamento dado. Por não ser institucional e estar muito vinculado à pessoa do coordenador ou de alguns poucos servidores de sua confiança, é provável que, em algumas situações, devido à agenda ou ao deslocamento de parte da equipe de outros estados longe da sede, o treinamento acabe sendo inviável.

Os servidores que participaram das operações apresentam um alto grau de interesse em que a CGU elabore um treinamento e um manual de Conduta Segura. Do universo estudado, 32% acreditam ser "Essencial" e 60%, "Necessário" o treinamento. Quando foram questionados sobre a necessidade de um manual sobre o assunto, os números passam para 45% que acham "Essencial" e 52,5%, "Necessário", demonstrando que os executores acreditam que a formalização das rotinas mínimas em um manual seria primordial.

Logo, de todos os dados apurados, pode-se concluir que a capacitação hoje passada pela coordenação das operações é de interesse dos servidores, os quais a consideram de qualidade e esperam que esse treinamento torne-se institucional.

REFERÊNCIAS

AUSTRÁLIA. Standards Australia. Australian/New Zealand Standard Risk Management. (AS/NZS 4360:2004). Austrália. 2004.

BEAL, Adriana. Segurança da Informação: princípios e melhores práticas para a proteção dos ativos de informação nas organizações. São Paulo: Atlas, 2005.

BRASIL. Lei 10.180, de 6 de fevereiro de 2001

BRASIL. Agência Brasileira de Inteligência. Programa Nacional de Proteção ao conhecimento. Disponível em < http://www.abin.gov.br/modules/mastop_publish/?tac=Dicas_de_Prote%E7%E3o > Acesso em 24 de Novembro de 2009

BRASIL. Controladoria Geral da União. Plano de Integridade Institucional Controle dos Recursos Públicos e Prevenção da Corrupção 2007 – 2010 (PII) Março de 2007. Atualizado em março de 2009

BRASIL. NBR ISO/IEC 17799:2005. Tecnologia da Informação – Técnicas de segurança – Código de Prática para gestão da segurança da informação.

_____. NBR ABNT ISO/IEC 27001:2006. Tecnologia de Segurança – Sistema de Gestão de Segurança da Informação – Requisitos.

_____. NBR ABNT ISO/IEC Guia 73:2005. Gestão de Risco – Vocabulário Recomendação para uso das normas.

PINTO, Cristiano Paulo Soares (2009) Diagnóstico da capacitação em segurança pessoal de servidores da Controladoria-Geral da União-CGU, para operações especiais [manuscrito]

SCHELB, Guilherme Zanina. Viver é Coisa Perigosa: orientações para soluções de conflitos. – Brasília, DF, 2008 [Ed. Do autor].

NEAL, A.; GRIFFIN, M.A. & HART, P.M. (2000). The impact of organizational climate on safety climate and individual behaviour. Safety Science, 34, 99-109.

SÃO PAULO. Polícia Militar do Estado de São Paulo. Manual de Auto Proteção da Polícia Militar de São Paulo

NOTAS

1. Segundo a Associação Brasileira dos Analistas de Inteligência Competitiva – ABRAIC –, técnica operacional que consiste no emprego de uma estória de proteção por pessoas, instalações ou organizações para encobrir propósitos ou ações nas Operações de Inteligência. Assim sendo, visa proteger o sigilo das Operações de Inteligência, as identidades do órgão e do pessoal empenhado na busca, bem como a proporcionar a proteção física do pessoal, do material e das instalações.

SOBRE O AUTOR

Servidor da Controladoria-Geral da União, graduado em Administração de Empresas pela Universidade de Brasília (UnB), especialista em Auditoria Interna e Controle Governamental pelo Instituto Serzedelo Corrêa do Tribunal de Contas da União.

CRISTINA MONKEN MASCARENHAS

1 INTRODUÇÃO

O mapeamento cognitivo tem suas origens na psicologia na década de 1940 (SOUZA, 1995). Com o desenvolvimento da técnica, foram propostas novas aplicações, notadamente como ferramenta de gestão (BASTOS, 2000, 2002; FIOL; HUFF, 1992; BROW, 1992; ACKERMANN; EDEN; CROPPER, 1992; COSSETTE; AUDET, 1992; LANGFIELD-SMITH, 1992; BOUGON,1992, GUIMARÃES, 2007). Dentro deste campo de aplicação, diversos enfoques a respeito dos mapas cognitivos foram explorados em estudos organizacionais. Entre os tipos de mapas cognitivos mais utilizados estão o de identidade, o de categorização e o causal (GUIMARÃES, 2007).

Os mapas cognitivos causais foram os mapas selecionados para este estudo, por apresentarem características que mais se adequam os objetivos da auditoria operacional. Eles podem ser individuais ou de um grupo. Existem, também, os mapas cognitivos causais consolidados, que são resultado da fusão de mapas cognitivos individuais de diversos atores, a respeito de uma mesma questão (EDEN, 1992).

Por meio de revisão bibliográfica a respeito das possibilidades e limitações do mapeamento cognitivo como ferramenta gerencial e das atribuições e metodologias utilizadas na auditoria operacional na administração pública, este artigo buscou estudar a viabilidade da adequação do mapeamento cognitivo como ferramenta para este tipo de auditoria.

No universo da auditoria, podemos dizer que os mapas criados a partir do mapeamento cognitivo seriam uma representação gráfica de como os auditores entenderam o que os atores envolvidos explicitaram a respeito do objeto de auditoria. Tais representações auxiliariam inicialmente os auditores a compreender melhor o problema de auditoria, confrontar o entendimento de grupos de atores diferentes, como por exemplo, gestores e beneficiários, formuladores e executores, e identificar as questões de auditoria que serão abordadas, e, na fase de relatório, auxiliariam a explicação clara aos leitores do problema de auditoria identificado.

2 MAPEAMENTO COGNITIVO

O conceito de mapa cognitivo foi criado por E. Tolman, a partir dos seus estudos em Psicologia sobre a aprendizagem e a orientação de ratos em labirintos (BASTOS, 2000). Segundo este autor, os mapas cognitivos são representações desenvolvidas no cérebro de indícios visuais, táteis, auditivos que configuram o ambiente e permitem a orientação do ser no espaço.

Os seres humanos também desenvolvem estes mapas, mas eles não são constituídos apenas das características físicas de seu ambiente. As influências linguísticas e comportamentais são partes integrantes. Portanto, os mapas cognitivos criados pelo homem são modelos muito mais complexos e dinâmicos que os mapas criados pelos animais (CSÁNYI, 1995 *apud* BASTOS, 2000).

Sob esta ótica, o mapa cognitivo passa a ser, então, um mapa linguístico, de conceitos (CSÁNYI, 1995 *apud* BASTOS, 2000), pois a linguagem modifica o meio pelo qual o ambiente é mapeado e insere características subjetivas na formação das representações mentais.

Há uma distinção entre mapa e mapeamento cognitivo que deve ser abordada. Primeiramente, o mapa cognitivo pode ter dois significados. O primeiro significado diz respeito à construção mental do indivíduo a respeito do ambiente ou de uma experiência. O mapeamento cognitivo, por sua vez, constitui-se no processo de tradução desta representação mental para o papel. Pode ser descrito, então, como o processo de transcrição dos mapas mentais ou *schemas* da mente dos indivíduos para outro meio. Daí surge o mapa cognitivo em seu segundo significado, como um produto físico deste mapeamento (BASTOS, 2000).

Podemos chegar à conclusão, então, que os mapas cognitivos gerados a partir do mapeamento envolvem, ao menos, duas etapas de "perda" de traços da realidade: a primeira quando o indivíduo, segundo a sua subjetividade, constrói seus mapas cognitivos; e a segunda, quando o mapeador, utilizando-se também de sua própria subjetividade, tenta extrair a visão da realidade descrita pelo indivíduo que está tendo seus processos cognitivos mapeados.

Como ferramenta gerencial, o mapeamento cognitivo facilita a visualização de como um indivíduo enxerga o ambiente ao seu redor ou de como ele entende uma experiência.

A habilidade dos mapas cognitivos, explorada por diversos estudos, de estruturar o conhecimento envolvido em uma organização tem despertado um grande interesse dos pesquisadores no uso dos mapas cognitivos como ferramenta para a compreensão dos elos cognitivos envolvidos nas decisões e nas ações organizacionais.

Muitas pesquisas no campo gerencial apresentam os mapas cognitivos como um instrumento para descrever e até antecipar o comportamento dentro de uma instituição. Dentro desta abordagem a respeito dos mapas cognitivos, presume-se que existe uma ligação entre o pensamento representado no mapa e o comportamento observado (FIOL; HUFF, 1992).

Eden (1992, p. 262) ensina que os mapas cognitivos são ferramentas úteis para representar informações subjetivas. Eles funcionam como ferramentas para facilitar a tomada de decisões, a resolução de problemas e a negociação dentro do contexto da intervenção organizacional.

Muitos autores se valem dos mapas cognitivos como ferramentas de pesquisa organizacional e de apoio à implementação de ações (BASTOS, 2000, 2002; FIOL; HUFF, 1992; BROW, 1992; ACKERMANN; EDEN; CROPPER, 1992; COSSETTE; AUDET, 1992; LANGFIELD-SMITH, 1992; BOUGON,1992; GUIMARÃES, 2007).

Segundo Fiol e Huff (1992, p. 273), "representações gráficas podem tanto simplificar idéias, quanto facilitar a transmissão das idéias complexas". Segundo esta perspectiva, o mapeamento cognitivo pode ser útil para auxiliar o auditor no planejamento da auditoria quando há carência de informações e, também, para organizar as informações quando elas existem em excesso, auxiliando o auditor a dar sentido à complexidade do ambiente.

Outra oportunidade que os mapas cognitivos oferecem é a de possibilitar, em processos de grupo, a base para a unidade e a diversidade ao mesmo tempo. Vários mapas não idênticos entre si podem compartilhar semelhanças e, assim, podem ser sobrepostos para formar um único mapa que une a diversidade de pensamentos e os conceitos compartilhados de diversas pessoas em uma organização (FIOL; HUFF, 1992, p. 277).

Há diferentes tipos de mapas cognitivos sendo utilizados e diversos autores fazem uma divisão diferenciada quanto a esses tipos. Esta diversidade se deve, em grande parte, às múltiplas possíveis relações que podem ser estabelecidas entre os conceitos ou elementos cognitivos (BASTOS, 2000). Fiol e Huff (1992) dividem os mapas cognitivos em três categorias, de acordo com os seus componentes. Esta divisão será a utilizada, por serem estas três categorias de mapas cognitivos as mais usadas nas pesquisas organizacionais.

1. Mapas de identidade: identificam conceitos e temas centrais do discurso do indivíduo, principais atores, eventos e processos do "terreno", por meio do agrupamento de conceitos e de temas frequentemente repetidos (BASTOS, 2000). Este tipo de mapa volta-se para uma análise do conteúdo do discurso (GUIMARÃES, 2007).

Fiol e Huff (1992) consideram que os mapas de identidade são a base do processo de mapeamento cognitivo em organizações, pois mostram as principais características do "terreno cognitivo".

Este tipo de mapa é uma ferramenta para identificar atores chave, eventos e processos críticos no ambiente. É formado pela análise do conteúdo verbal do entrevistado.

2. Mapas de categorização: buscam mapear como as pessoas estruturam o seu conhecimento. Centram-se então em três pressupostos:

> [...] o pensamento requer um resgate da memória organizada; o processo de categorização – modificação de velhas categorias e criação de novas – está envolvido na aprendizagem; e, que o significado de qualquer conceito emerge do seu contraste com outros conceitos (BASTOS, 2000, p.7).

Utilizam como base a teoria dos construtos pessoais de Kelly, que tenta explicar de que forma os seres tomam consciência do seu mundo (GUIMARÃES, 2007).

Segundo Rieg e Filho (1999), construtos são ideias, informações que são construídas por cada indivíduo de uma maneira particular e são organizados de forma hierarquizada na mente, de maneira a formar um sistema.

Segundo a teoria dos construtos pessoais de Kelly, o homem procura continuamente dar sentido ao mundo ao seu redor. Para construir significados, o ser humano desenvolve um sistema de "construtos" que têm como característica a bipolaridade (um pólo de afirmação e outro de negação). Por meio das similaridades e contrastes fornecidos por essa bipolaridade, os construtos são organizados hierarquicamente na mente do indivíduo, formando um sistema que permite a construção de significados e a interação social (KELLY, 1955).

Os mapas de categorização buscam descrever os *schemas* (construtos) mentais de uma pessoa por meio do contraste entre conceitos. Os conceitos são agrupados com base nas semelhanças e diferenças entre os eventos e situações identificados no discurso (BASTOS, 2000).

3. Mapas causais ou de argumentação: explicitam a influência, a relação de causalidade e a dinâmica do sistema de construtos pessoais (*schemas* mentais). São, assim como os de categorização, baseados na teoria dos construtos pessoais de Kelly. Mapas causais e de argumentação são muito similares e serão utilizados aqui como sinônimos.

São mapas mais complexos, que proporcionam, em uma organização, a construção de um sentido para o ambiente em que o decisor está inserido. Fornecem detalhes sobre as características do ambiente e sobre o modo que estas características estão conectadas. Traçam as relações entre *"givens, means and ends"* (FIOL; HUFF, 1992), ou seja, opções preferenciais, escolhas estratégicas e objetivos (BASTOS, 2002) ou opções potenciais, questões-chave e objetivos (RIEG; FILHO, 2003).

Este tipo de mapa proporciona informações sobre ligações potenciais entre realidades de importância para a organização através do tempo. Explicita como eventos individuais se ligam a outros eventos ocorridos em tempos diferentes. Estas relações estabelecidas capturam julgamentos sobre a ligação entre ações e efeitos (FIOL; HUFF, 1992).

Ao final de seu artigo, Fiol e Huff (1992) concluem que os três tipos de mapas cognitivos possuem seus pontos fortes e fracos. Eles podem ser explorados em conjunto em uma organização, pois um tipo de mapa pode complementar as informações capturadas por outro. As particularidades de cada um devem ser conhecidas para que eles possam ser melhor aproveitados.

3 AUDITORIA OPERACIONAL

A Intosai – *International Organization of Supreme Audit Institutions* – divide a auditoria governamental em dois tipos: auditoria de regularidade e auditoria operacional (INTOSAI, 2001).

A auditoria operacional, na administração pública, preocupa-se com o exame independente e objetivo dos quatro "Es" em relação ao objeto auditado: economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. O objeto auditado pode ser uma organização, um programa ou uma atividade, e o objetivo das auditorias operacionais é obter melhorias em relação a este objeto (BRASIL, 2009).

Pollitt *et al*. (2008, p. 48) utilizam o termo auditoria de desempenho como sinônimo para a auditoria operacional. Para estes autores, o objeto da auditoria operacional é "alcançar um julgamento acerca do nível de desempenho de uma entidade auditada". Além disso, mais à frente, os autores ressaltam que os estudos realizados em cinco EFS – Entidades de Fiscalização Superiores – demonstraram que, na prática, as auditorias operacionais realizadas não são estritamente de desempenho, elas, usualmente, estão mais focadas nas "práticas de boa-administração e nos processos-padrão dos entes auditados ou nos sistemas de monitoramento e de informação sobre o desempenho, do que no próprio desempenho substantivo" (POLLITT *et al*., 2008, p. 49).

Outras dimensões, além dos quatro "Es", podem, então, ser examinadas nos trabalhos de uma auditoria operacional, como a qualidade dos serviços prestados, o grau de adequação dos resultados dos programas às necessidades dos clientes daquele programa e a equidade na distribuição dos bens ou serviços gerados. Todas estas dimensões expostas visam subsidiar a *accountability* de desempenho, que é objetivo da auditoria operacional (BRASIL, 2009).

O auditor, na auditoria operacional, pode desempenhar quatro papéis distintos, segundo Pollitt *et al*. (2008). Um destes papéis é o de auditor como um juiz, que detém o foco da auditoria na verificação da conformidade das ações do órgão público com a lei, ou seja, o foco da auditoria é a legalidade.

O auditor pode atuar nas auditorias operacionais como um contador público, também voltado mais ao papel de conformidade, confrontando a atuação do órgão com as regras e regulamentos oficiais. Esta visão do papel do auditor tem foco na transparência.

Outro papel é o de pesquisador/cientista. Sob este enfoque, o auditor se atém mais aos padrões científicos de produção de conhecimento, utilizando-se de métodos analíticos precisos e bem embasados.

Pollitt *et al*. (2008) nos diz que as noções de conformidade são muito menos importantes nesse contexto. A tarefa do auditor de desempenho, assumindo o papel de pesquisador/cientista, é produzir explicações que podem ser justificadas pelo seu rigor analítico e sua sofisticação metodológica.

Existe, também, o papel do auditor como consultor de gestão. Sob esse enfoque, o auditor se volta mais à garantia de melhorias para a administração pública. Nesta vertente, a utilidade da auditoria é auxiliar a administração a promover melhorias, e, aqui, esta promoção de melhorias tem muito mais importância que a conformidade legal ou rigor científico.

As auditorias operacionais não necessariamente atuam somente em um destes papéis. Cada trabalho pode representar uma combinação diferente dos quatro perfis. Entretanto, uma auditoria não tem como abordar os quatro aspectos com o mesmo peso. São quatro pólos distintos, e, ao se aproximar mais de um pólo, a auditoria necessariamente se distanciará um pouco dos demais.

4 MAPEAMENTO COGNITIVO E AUDITORIA OPERACIONAL

A proposta de uso do mapeamento cognitivo neste artigo aborda o perfil de auditor como um consultor de gestão. Nesta função, o auditor volta mais seus trabalhos à identificação de melhorias para a administração pública, que é, em geral, o objetivo das auditorias operacionais. Desempenhando este papel, ele pode se valer do mapeamento cognitivo como ferramenta para a pesquisa e diagnóstico em organizações.

Quando combinadas, outras ferramentas, já utilizadas pelo Tribunal de Contas da União na execução deste tipo de auditoria, desempenham o papel de captação, descrição e reflexão sobre o objeto de auditoria. Entretanto, o mapeamento cognitivo pode ser uma ferramenta a mais no rol de opções já existente que enriqueceria uma parte dos processos da fase de planejamento, podendo inclusive ser usada em combinação com outras, visando atender o dinamismo dos trabalhos da auditoria operacional e se adequar às variadas realidades de cada auditoria. Além disso, o mapeamento é capaz de transformar parte do diagnóstico feito na etapa de planejamento em uma representação gráfica, que permite comparações imediatas entre os mapas de diferentes grupos de atores. Em comparação com uma representação discursiva, a representação gráfica é mais sintética e de mais fácil compreensão.

Organizar graficamente a maneira como os atores envolvidos entendem o objeto de auditoria e identificar os pensamentos compartilhados pode auxiliar o auditor a compreender a dinâmica do processo da organização como um todo. Esta característica do mapeamento cognitivo pode ser especificamente útil na fase de planejamento, na identificação de fraquezas, ameaças, fortalezas e oportunidades dentro do contexto do objeto auditado, auxiliando os auditores na identificação de possíveis questões de auditoria.

Um dos papéis dos mapas cognitivos é favorecer o autoconhecimento (COSSETTE; AUDET, 1992). Este é um dos papéis desempenhados também pela auditoria operacional. Neste sentido, o mapeamento cognitivo pode funcionar como uma ferramenta interativa que proporcionará ao auditado a reflexão a respeito do tema e a comparação de sua visão com a de outros atores.

Jardim (2001, p. 142) explica que:

> Na abordagem cognitiva, estabelece-se um processo de negociação de uma situação problemática em que o facilitador [auditor] e o(s) ator(es) [auditado(s)] se comprometem a construir a definição do problema, aceitando a intersubjetividade e o pressuposto da aprendizagem. Os mapas cognitivos podem, por esse meio, servir como instrumento de negociação.

A abordagem do auditor na auditoria operacional é semelhante à abordagem do facilitador no processo de solução de problemas complexos junto aos tomadores de decisão. Da mesma forma, o auditor e o auditado devem estabelecer um processo de cooperação mútua na identificação dos "problemas" de auditoria.

O manual de auditoria operacional do TCU (BRASIL, 2009, P. 15) traz a seguinte recomendação, referente a uma norma da Intosai (2004, p. 65):

> Para evitar conflitos desnecessários, os auditores devem procurar entender a natureza específica do objeto de auditoria. E para isso, deverão considerá-lo a partir de diferentes perspectivas e adotar atitude aberta e objetiva diante de opiniões divergentes, esforçando-se para explicitá-las de maneira a construir uma visão final tão verdadeira e justa quanto possível.

Os mapas causais, descritos anteriormente, são mapas mais complexos e proporcionam, em uma organização, a construção de um sentido para o ambiente em que o decisor está inserido. Eles fornecem detalhes sobre as características do ambiente e sobre o modo que estas características estão conectadas (FIOL; HUFF, 1992). Revelam influência, causalidade, dinâmica do sistema e argumentação (BASTOS, 2000). Por isso, são estes mapas os que mais têm características úteis ao planejamento em auditoria, que busca justamente explorar e compreender a dinâmica do objeto auditado, e foram os selecionados para o uso como ferramenta de diagnóstico em auditoria operacional neste artigo. O uso dessa ferramenta, entretanto, é proposto de maneira simplificada, como um método de estruturação de dados.

Para este artigo, foi utilizada uma metodologia de mapeamento semelhante à descrita por Ackermann, Eden e Cropper (1992), de forma sintética. Esta metodologia foi a selecionada, pois tem o objetivo de estruturar, analisar e dar sentido ao objeto do mapeamento e permite a construção de mapas grupais. Estas características da técnica são as que mais se adequam aos propósitos do planejamento em auditoria operacional.

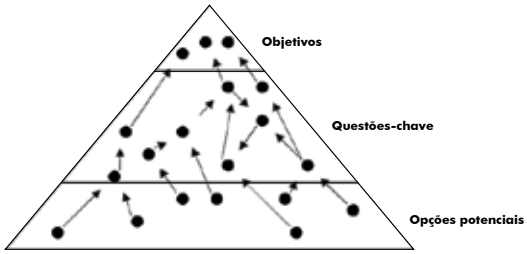
A atividade de construção de um mapa cognitivo "envolve processo cuidadoso de depuração e codificação do relato da situação problemática" (RIEG, 2003, p. 145). Os mapas cognitivos têm a forma de uma rede de frases, ligadas entre si por setas, organizadas de forma hierarquizada. Cada frase tenta capturar e refletir a maneira como um indivíduo expressa uma ideia.

Embora os mapas cognitivos tenham um formato de diagrama de causas e efeitos, a estrutura formada tem uma extensão de significados muito mais ampla. Além das

ligações de explicações e consequências, os mapas cognitivos trazem também conexões entre "opções e resultados, meios e fins, ações e objetivos" (RIEG, 2003).

O mapa deve ser sempre orientado à ação. Os construtos (frases) devem sempre começar por verbos, para garantir esta orientação. Como consequência dos mapas serem voltados para a ação, o topo da figura concentra os objetivos, o centro concentra as questões-chave ou estratégicas e a base, as possíveis ações que sugerem soluções para as questões-chave a que estão ligadas (ACKERMANN; EDEN; CROPPER, 1992). Uma ilustração desta figura pode ser observada na representação a seguir.

Estrutura hierárquica de um mapa cognitivo



Fonte: RIEG, 2003.

Os construtos, ou conceitos (frases de 10 ou 12 palavras construídas com base no discurso do entrevistado), são formados de um par de opostos psicológicos, não necessariamente lógicos, com o objetivo de captar de forma mais fidedigna a perspectiva da pessoa. Aqui se revela a influência da teoria dos construtos pessoais de Kelly.

A ligação entre os construtos respeita uma hierarquia. "A vinculação entre conceitos reflete a relação meio-fim, antecedente-consequente, conduzindo a um objetivo final" (BASTOS, 2000).

Os seguintes passos são sugeridos para a construção dos mapas cognitivos como ferramenta para a auditoria operacional:

Primeiro passo – Depois de estudar o objeto de auditoria selecionado, por meio da legislação pertinente, trabalhos anteriores, literatura especializada, artigos e outros, informações são colhidas por meio de entrevistas. Estas entrevistas têm o objetivo de coletar informações preliminares; ampliar o conhecimento sobre o objeto auditado; identificar os objetivos da ação, do programa ou da entidade; identificar fatores de influência e outros atores envolvidos; entender a dinâmica dos processos envolvidos; obter percepções de gestores, executores, especialistas e beneficiários. As entrevistas são registradas e os registros utilizados para a estruturação do mapa cognitivo.

Segundo passo – Os elementos colhidos por meio das entrevistas realizadas são separados em frases de até 10 ou 12 palavras, formando os conceitos ou construtos.

Nesta fase é importante registrar também o pólo oposto de cada conceito (pólo contraste) colhido na entrevista. Para alguns conceitos não é necessário evidenciar o pólo oposto, essa prática é aconselhada somente para aqueles em que o oposto psicológico não é evidente.

É interessante questionar o entrevistado sobre o oposto psicológico de algum conceito com a pergunta "ao invés de...". Não se deve deduzir o oposto psicológico, pois nem sempre ele é o oposto lógico.

O primeiro pólo do construto não necessariamente é positivo. Ele deve ser a primeira percepção expressada pelo entrevistado para aquele conceito, seja ela positiva ou negativa.

O oposto psicológico deve ser representado antecedido de "...", que quer dizer "ao invés de", como no exemplo abaixo.

Adequar os armazéns próprios às normas de certificação ... manter a estrutura atual

Terceiro passo – Os conceitos são separados em três tipos: objetivos, direções estratégicas e opções potenciais. "As frases que representam conceitos distintos são organizadas de acordo com os vínculos entre eles para formar uma hierarquia de meios e fins" (BASTOS, 2002). Os objetivos serão alocados no topo do mapa, as direções estratégicas na parte mediana e as opções potenciais na parte inferior. Os objetivos devem ser os primeiros a serem marcados. Eles geralmente constituem aquelas opções ideais, os objetivos maiores para o objeto de auditoria, segundo o entrevistado.

Bastos (2002, p. 9) explica assim as direções estratégicas (escolhas estratégicas) e as opções potenciais (opções preferenciais):

> As escolhas estratégicas – "pivôs ao redor dos quais o mapa está centrado" (Pidd, 1998, p. 149) são conceitos cujos pares implicam consequências de longo prazo, elevado custo ou que são irreversíveis. As opções preferenciais são conceitos enunciados de forma imperativa, com a opção preferida como o primeiro pólo.

Quarto passo – O mapa começa a ser montado a partir da classificação dos conceitos feita seguindo o modelo da estrutura hierárquica. As setas que ligam os conceitos devem ser interpretadas como "leva a" ou "implica" (ACKERMANN; EDEN; CROPPER, 1992).

As setas $\xrightarrow{+}$ ligam o primeiro pólo de um conceito ao primeiro pólo de outro conceito. Já as setas $\xrightarrow{-}$ ligam o primeiro pólo de um conceito ao pólo contraste de outro conceito.

Algumas perguntas, durante a entrevista, facilitam a identificação dos tipos de conceito que o entrevistado está expressando.

A pergunta "Por que esse conceito é importante?" facilita a identificação dos conceitos-fim. O entrevistado responderá a essa pergunta dizendo que esse conceito é importante para que se possa atingir determinado fim. Em seguida o entrevistador deve perguntar qual é o oposto psicológico desse fim. O processo de questionamento deve seguir até que se chegue ao nível hierárquico mais elevado, ou seja, aos objetivos estratégicos, às metas maiores. É importante ressaltar que um conceito pode gerar mais de um conceito-fim.

Para identificar conceitos-meio a pergunta "Quais as razões que explicam esse conceito?" ou "Como podemos chegar a esse conceito?" são importantes. O entrevistado responde a essa pergunta explicando que aquele conceito pode ser atingido por meio de um ou mais meios. Em seguida deve-se identificar o oposto psicológico deste conceito-meio. Um conceito pode ser explicado por dois ou mais conceitos-meio. Esse questionamento deve seguir até que se chegue ao nível hierárquico mais baixo do mapa, ou seja, às opções potenciais ou opções preferenciais.

Por meio do mapa construído é possível visualizar as áreas mais sensíveis e selecionar questões de auditoria com base nestas percepções.

Os nós formados (construtos ligados por muitas setas) e os construtos classificados como objetivos podem ser vistos como potenciais questões de auditoria, pois identificam objetivos maiores do objeto auditado e assuntos que exercem influência sob diversos aspectos do objeto de auditoria, aspectos representados pelas diversas ligações com outros construtos.

Uma limitação da técnica identificada é a de que o mapa cognitivo, como produto do mapeamento, não pode ser tido como uma representação da realidade da organização. Deve se ter em conta que ele está impregnado da interpretação pessoal do entrevistado e do mapeador. No entanto, esta limitação não invalida o seu uso como ferramenta para a auditoria operacional em sua fase de planejamento, já que esta é uma fase de diagnóstico. As questões de auditoria levantadas nesta fase serão examinadas a fundo durante a execução dos trabalhos, quando serão coletadas evidências para testar a opinião do auditor.

Outra limitação do mapeamento cognitivo citada por Bastos (2000, p. 13) diz respeito à dificuldade do mapeamento em acessar o conhecimento "tácito, tido como garantido e difícil de ser verbalizado". No entanto, como Bastos mesmo explicita, esta não é uma limitação exclusiva do mapeamento cognitivo. Todas as metodologias de pesquisa sociocomportamentais compartilham esta mesma limitação.

Uma limitação bastante evidente e que pode invalidar o uso da técnica é sua sensibilidade à habilidade do mapeador. Esta limitação foi enfatizada por diversos autores (ACKERMANN; EDEN; CROPPER, 1992; BASTOS, 2000; RIEG, 2003) e se estende ao uso do mapeamento de forma simplificada como ferramenta para auditoria operacional. O sucesso da ferramenta está associada à habilidade do mapeador em conduzir as entrevistas e identificar os conceitos e sua hierarquia. Daí a necessidade de que os auditores responsáveis pelo mapeamento recebam treinamento ou que a condução de mapeamento seja contratada de profissionais habilitados.

5 CONCLUSÃO

O mapeamento cognitivo como ferramenta gerencial é utilizado para captação, descrição e reflexão sobre estruturas conceituais partilhadas, processos organizacionais e situações complexas. Estas funções do mapeamento cognitivo se assemelham muito aos objetivos perseguidos pela fase de planejamento em auditoria operacional. Na etapa de planejamento há a necessidade de coleta de informações qualitativas a respeito do objeto auditado, com o intuito de compreender o ambiente, os sistemas, os processos envolvidos e as influências externas e internas.

Neste artigo, foi apresentada uma proposta de adequação do mapeamento cognitivo, do modo como ele é usado como ferramenta gerencial, para a auditoria operacional. Por meio da revisão bibliográfica realizada, foi identificada a oportunidade de utilização desta ferramenta na etapa de planejamento em auditoria operacional.

O mapeamento cognitivo do tipo causal foi o modelo adotado, por suas características melhor se adequarem ao objetivo perseguido pela auditoria operacional, ou seja, identificar e propor pontos de melhoria ao objeto auditado, semelhante às características dos mapas causais, que proporcionam uma representação gráfica que explicita as relações causais entre as ações e auxiliam a reflexão sobre problemas complexos.

O estudo mostrou que o mapeamento cognitivo pode ser uma ferramenta interessante para a auditoria operacional na medida em que facilita a estruturação da descrição fornecida pelos auditados dos problemas ou ambientes e contextos em que estão inseridos os objetos de auditoria. A técnica pode ser útil, também, na estruturação das informações contidas em fontes documentais.

Esta técnica, por demandar tempo para a sua execução, tende a ser mais apropriada para objetos de auditoria complexos, cuja estruturação do conhecimento a respeito do tema demanda organização de grande número de informações ou de informações oriundas de diversas fontes.

A metodologia apresenta algumas limitações, dentre as quais se destacou a sensibilidade à habilidade do mapeador em conduzir as entrevistas, selecionar os conceitos e hierarquizá-los, limitação que pode ser suprida com a participação do auditor em treinamentos ou pela contratação de profissionais habilitados para a condução do mapeamento.

REFERÊNCIAS

ACKERMANN, Fran; EDEN, Colin; CROPPER, Steve. *Getting Started with Cognitive Mapping*. Tutorial paper at the 7th Young OR Conference, University of Warwick, 13th-15th. 1992. p. 65–82.

ALBUQUERQUE, F. F. T. de. *A Auditoria Operacional e seus Desafios: Um estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União*. Salvador: Ed Renovar. Tribunal de Contas da Bahia, 2007.

BASTOS, A. V. B. *Mapas Cognitivos: Ferramentas de Pesquisa e Intervenção em Processos Organizacionais*. EnEO 2000. Disponível em : <http://abrad.org.br/evento.php?acao=trabalho&cod_edicao_subsecao=62&cod_evento_edicao=15&cod_edicao_trabalho=4701#self>. Acesso em: 30 jun. 2009.

_____. A. V. B. *Mapas cognitivos e a pesquisa organizacional: explorando aspectos metodológicos*. Estudos de Psicologia. n. 7 (Número Especial). 2002. p. 65–77.

BOUGON, M. G. *Congregate Cognitive Maps: A Unified Dynamic Theory of Organization and Strategy*. Journal of Management Studies. v. 29, n. 3. 1992. p. 369–389.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Manual de Auditoria Operacional*. 2009. Não publicado.

BROWN, S. M. *Cognitive Mapping and Repertory Grids for Qualitative Survey. Research: Some Comparative Observations*. Journal of Management Studies. v. 29, n. 3, 1992. p. 287–307.

COSSETTE, P.; AUDET, M. *Mapping of on an idiosyncratic schema*. Journal of Management Studies. v. 29, n. 3. 1992. p. 325–347.

CSÁNYI, V. *The biological bases of cognitive maps*. In, LASZLO, E. *et al*. *The evolution of cognitive maps – new paradigms for the twenty-first century*. Amsterdam.

Gordon and Breach. 1995. *apud* BASTOS, A. V. B. *Mapas Cognitivos: Ferramentas de Pesquisa e Intervenção em Processos Organizacionais*. EnEO 2000.

EDEN, C. *On de Nature of Cognitive Maps*. Journal of Management Studies. May 1992. v. 29, n. 3, p. 261–265.

FIOL, C. M.; HUFF, A. S. *Maps for Managers: Where are we? Where do we go from here?* Journal of Management Studies. May 1992. v. 29, n.3, p. 267–285.

GUIMARÃES, F. M. *Aplicação do mapeamento cognitivo como apoio à implementação de estratégias empresarias: o caso de uma organização hospitalar.* Porto Alegre: EdPUCRS, 2007. 181 p.

INTOSAI. *Code of Ethics and Auditing Standards*. Approved by the XVIIth Congress of INTOSAI in Seoul 2001. 75 p. Disponível em: http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1codethaudstande.pdf. Acessado em: 17 nov. 2009.

INTOSAI. *Implementation Guidelines for Performance Auditing. Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience*. Stockholm, July. 2004. Disponível em: < http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1implgperfaude.pdf>. Acesso em: 17 nov. 2009.

JARDIM, S. B. *A cobrança eficiente pela garantia de disponibilidade e pelo uso da água: proposta de um modelo multicritério de gestão*. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Instituto de Pesquisas Hidráulicas. Porto Alegre: EdUFRS, 2003. 350p.

LANGFIELD-SMITH, K. *Exploring the need for a Shared Cognitive Map*. Journal of Management Studies. 1992. v. 29, n. 3, p. 349–367.

NAO. London Underground. *Are the Public Private Partnerships likely to work successfully?* Reported by the comptroller and auditor general. HC 644 Session 2003-2004: 17 jun. 2004. Disponível em: < http://www.nao.org.uk/publications/0304/london_underground_-_are_the.aspx>. Acesso em: 18 de jun. 2009.

POLLITT, Christopher; GIRRE, Xavier; LONDSDALE, Jeremy; MUL, Robert; SUMMA, Hilkka; WAERNESS, Marit. *Desempenho ou Legalidade. Auditoria operacional e de gestão pública em cinco países*. Ed. Fórum. Belo Horizonte. 2008. 362p.

RIEG, Denise L.; FILHO, Targino de A. *Mapas Cognitivos como ferramenta de estruturação de problemas: o caso da pró-reitoria de extensão da UFSCar*. Gestão e Produção, v.10, n. 2, p. 145-162, ago. 2003.

RIEG, D. L.; ARAÚJO FILHO, T. *Mapeamento cognitivo como ferramenta para desenvolvimento, implementação e monitoração de estratégias*. In: ENEGEP, v. 19, 1999. Niterói. Anais. Niterói: Ed UFF, 1999.

ROCHA, A. C.; QUINTIERE, M. M. R. *Auditoria Governamental. Uma Abordagem Metodológica da Auditoria de Gestão*. Curitiba. Ed Juruá. 2009. 1ª Ed. 169 p.

SOUZA, C. L. *Cognição Ambiental e as Relações: Mapas Cognitivos, Ambiente Construído & APO*. Instituto de Psicologia / Universidade de Brasília. Laboratório de Psicologia Ambiental. 1995, v. 4, n. 8, p. 1–11.

USAID CENTER FOR DEVELOPMENT INFORMATION AND EVALUATION. *Performance Monitoring and Evaluation*: Tips. 1996. Number 5.

WEICK, K. E.; BOUGON, M. G. Organizations *as cognitive maps: charting ways to success and failure*. In SIMS JR., H. P.; GIOIA, D. A., *The Thinking organization: Dynamics of organizational social cognition*. San Francisco. Jossey-Bass Publishers. 1986. p. 102-135. *apud* BASTOS. A. V. B. *Mapas cognitivos e a pesquisa organizacional: explorando aspectos metodológicos*. Estudos de Psicologia. n. 7 (Número Especial). 2002. p. 65–77.

SOBRE A AUTORA

Auditora Federal de Controle Externo na Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, no Tribunal de Contas da União; odontóloga pela Universidade de Brasília; profissional com dois anos de experiência no controle externo da administração pública, com foco na avaliação da eficiência e efetividade dos resultados da ação governamental.

A (in)aderência dos órgãos setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal à finalidade constitucional de avaliar a execução dos programas de governo

Denise Arruda Silva

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 prevê em seus arts. 70 e 74 a realização do controle externo, exercido pelo Congresso Nacional, auxiliado pelo Tribunal de Contas da União (TCU), e do controle interno de cada poder – Legislativo, Executivo e Judiciário – de forma integrada. A legislação que disciplina o assunto, em especial sobre o sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, sofreu várias transformações, em busca de melhor atender às disposições constitucionais.

A fim de verificar se os preceitos constitucionais estão sendo cumpridos pelo poder público, neste trabalho será tratado o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI – PEF), com enfoque nos órgãos setoriais de controle. Busca-se atestar se estes órgãos setoriais estão atuando na mesma linha que a estabelecida pelo órgão central do SCI – PEF, a Controladoria-Geral da União (CGU), no que tange à aderência à finalidade prevista no inciso I do art. 74 da Constituição Federal, especialmente quanto à avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual e da execução dos programas de governo.

2 A ATUAL CONFIGURAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL NO BRASIL

O SCI – PEF no Brasil sofreu várias mudanças nas últimas décadas em decorrência, principalmente, das exigências, políticas e sociais, de se ter um controle efetivo que atendesse aos preceitos constitucionais, não só quanto aos aspectos de conformidade, mas também em relação à verificação de que o dinheiro público estava sendo realmente gasto conforme determinado pelo governo, cumprindo-se de forma efetiva os programas de governo, conforme dispõe a Constituição Federal.

De acordo com a legislação, em especial o Decreto nº 3.591/2000 e a Lei nº 10.180/2001, a atual estrutura do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, que comporá o presente estudo, compreende:

- a Controladoria-Geral da União (CGU), como órgão central;
- órgãos setoriais, de controle interno, que integram:
  - Casa Civil (Ciset/CC/PR);
  - Ministério das Relações Exteriores (Ciset/MRE);
  - Ministério da Defesa (Ciset/MD);
  - Advocacia-Geral da União (AGU).

Cabe ressaltar que a AGU ainda não teve estruturado o seu órgão setorial, apesar de haver previsão legal para tanto, sendo a Ciset/CC/PR responsável pelas suas atividades de controle interno, nos termos do parágrafo 4º do art. 8º do Decreto nº 3.591/2000, ficando prejudicada a análise das atividades desse órgão.

3 DAS FINALIDADES DO SCI – PEF

O art. 74 da Constituição Federal estabeleceu as finalidades do sistema de controle em todos os poderes, conforme transcrito adiante:

> Constituição Federal de 1988
>
> Art. 74 Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle 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. (grifo do autor).

Dispondo especificamente sobre o sistema do Poder Executivo Federal, o Decreto nº 3.591/2000, em seu art. 2º, prevê como finalidades do SCI – PEF as mesmas constantes da Carta Magna.

Então, partindo dos princípios constitucionais e legais, a SFC elaborou o Manual do SCI – PEF, por meio da IN nº 1, de 6 de abril de 2001, que dispõe sobre as finalidades do sistema, nos mesmos moldes que os estabelecidos na Constituição, sendo que neste trabalho será abordada apenas a finalidade prevista no inciso I do art. 74 da Constituição, aspecto esse tratado pela SFC em seu manual na Seção I, 3, alínea *a*, para o qual a CGU tem buscado voltar o foco de seus trabalhos.

Para atender a essas finalidades, é importante que os órgãos setoriais de controle estejam adequadamente estruturados, o que poderá ser atestado, ou não, pela análise do regimento interno de cada setorial, possibilitando verificar a aderência ou não às finalidades dispostas na Constituição, no Decreto nº 3.591/2000 e na IN nº 1/2001, especialmente quanto à avaliação da execução dos programas de governo.

4 A ESTRUTURAÇÃO DOS ÓRGÃOS SETORIAIS EM RELAÇÃO À FINALIDADE CONSTITUCIONAL DE AVALIAR A EXECUÇÃO DOS PROGRAMAS DE GOVERNO

Como aqui serão abordados os órgãos setoriais, serão tratados os aspectos relevantes para o entendimento do trabalho, com base no regimento interno de cada casa, além de questionário aplicado aos secretários/coordenadores de cada setorial.

De acordo com os regimentos internos das três Cisets, observa-se que as finalidades ali definidas são exatamente as previstas na IN nº 1/2001 e no Decreto nº 3.591/2000, conforme exposto no item 3, sendo que também verifica-se que há a preocupação, por parte de cada secretaria, em cumprir a finalidade de se avaliar os programas de governo, como prevê a Constituição, o Decreto nº 3.591/2000 e a IN nº 1/2001, visto que todas contam com uma coordenação ou gerência específica para tal fim, nos moldes preconizados pelo órgão central. Mas apenas o regimento da Ciset/MD e da Ciset/MRE traz bem definidas as competências das suas gerências de programas, onde fica claro o foco voltado para a avaliação da execução dos programas de governo.

Observa-se que as três setoriais realizam o planejamento anual de suas atividades, o que é essencial para a execução dos trabalhos de auditoria, mas apenas a Ciset/CC/PR afirmou fazer o mapeamento das políticas públicas e a hierarquização dos programas, nos moldes estabelecidos pela SFC/CGU[1], o que garante que seja atendida a finalidade do inciso I do art. 74 da Constituição Federal, apesar de as Cisets do MD e do MRE entenderem que seus trabalhos seguem as orientações constantes da IN nº 1/2001 nesse aspecto, na medida em que procedem à análise da execução dos programas de governo e avaliação dos resultados, mas esse entendimento só poderá ser atestado após a verificação dos relatórios de auditoria de cada uma dessas unidades.

5 RELATÓRIOS DE AUDITORIA DAS CISETS

Objetivando-se avaliar os trabalhos desenvolvidos pelas Cisets e verificar o foco de auditoria adotado por cada unidade de controle interno, buscaram-se, na internet, relatórios disponibilizados pelas suas unidades jurisdicionadas.

Inicialmente, verificou-se que as unidades jurisdicionadas da Ciset/MD disponibilizam seus relatórios de auditoria na internet no próprio *site* do Ministério da Defesa, e que nem todas as unidades jurisdicionadas da Ciset/CC/PR publicam em seu *site* os relatórios para consulta. As unidades jurisdicionadas da Ciset/MRE não disponibilizam quaisquer de seus relatórios na internet, apesar de a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) prever que todos esses documentos deverão ser divulgados na internet para acesso do público, conforme art. 17, § 1º, inciso I, alínea *n*, da LDO 2009 – Lei nº 11.768, de 14 de agosto de 2009.

Dentre os relatórios disponibilizados pelas unidades jurisdicionadas da Ciset/CC, foram selecionados cinco, adiante relacionados, todos referentes à auditoria de gestão nos exercícios de 2007 e 2008:

- Arquivo Nacional: Relatório de Auditoria 08/2008;[2]
- Instituto Nacional de Tecnologia da Informação (ITI): Relatório de Auditoria 16/2008;[3]
- Fundo Nacional Antidrogas (Funad-PR): Relatório de Auditoria 22/2008;[4]
- Imprensa Nacional: Relatórios de Auditoria 19/2008 e 10/2009.[5]

Destaca-se que no *site* do Arquivo Nacional, do ITI e do Funad-PR foram localizados apenas os relatórios referentes ao exercício de 2007. Após pesquisa em várias outras unidades jurisdicionadas do órgão setorial da Casa Civil, não foram encontrados outros relatórios que abrangessem ao menos dois exercícios.

Quanto às unidades jurisdicionadas da Ciset/MD, cujos relatórios são disponibilizados na própria página do Ministério da Defesa, foram selecionados seis, discriminados abaixo, também referentes à auditoria de gestão nos exercícios de 2007 e 2008:

- Fundo do Ministério da Defesa (FMD): Relatórios de Auditoria 38/2008 e 47/2009;[6]
- Hospital das Forças Armadas (HFA): Relatórios de Auditoria 55/2008 e 59/2009; [7]
- Fundo do Serviço Militar (FSM): Relatórios de Auditoria 40/2008 e 48/2009.[8]

Cabe ressaltar que as unidades jurisdicionadas da Ciset/MD divulgam, na página do MD, os relatórios de auditoria dos exercícios de 2005 a 2008, nos termos da LDO.

Quanto à Ciset/MRE, não foi possível analisar qualquer relatório, pois, apesar de solicitado diretamente ao órgão, nenhum foi encaminhado, tendo em vista que não consta qualquer relatório na internet, conforme já dito anteriormente.

Da leitura e análise dos onze relatórios selecionados, observa-se que os trabalhos de auditoria desenvolvidos pelas setoriais da Casa Civil e do Ministério da Defesa tiveram o foco voltado para os seguintes aspectos:

a. situação das transferências concedidas e recebidas referentes a convênios e/ou outros tipos de transferências voluntárias;

b. regularidade dos procedimentos licitatórios e contratos;

c. política de recursos humanos;

d. cumprimento das recomendações do Sistema de Controle Interno;

e. procedimentos de concessão de diárias;

f. regularidade do uso de cartões de crédito;

g. cumprimento das determinações expedidas pelo TCU;

h. execução de contratos;

i. avaliação sobre a qualidade e confiabilidade dos indicadores utilizados para avaliar o desempenho da gestão e dos controles internos implementados pelo gestor para evitar ou minimizar riscos;

j. conformidade de conteúdos apresentados nas peças do processo de contas; e

k. avaliação quanto à eficácia e eficiência no cumprimento dos objetivos e metas planejados e/ou pactuados.

Verifica-se que a grande parte dos aspectos analisados nas auditorias trata de questões de conformidade, excetuando as letras *i* e *k*, que se relacionam com aspectos operacionais, aspectos que abrangem a avaliação da execução dos programas de governo, foco deste trabalho, que foram tratados nos seguintes Relatórios de Auditoria, adiante discriminados:

- Relatório 19/2008, da Ciset/CC/PR;

- Relatório 10/2009, da Ciset/CC/PR;

- Relatório 59/2009, da Ciset/MD.

Pode-se dizer que nos relatórios acima houve a preocupação não só com os aspectos da legalidade e conformidade, mas também com o desempenho do órgão ao realizar suas ações finalísticas, envolvendo a avaliação do cumprimento das metas e da execução dos programas de governo, conforme dispõe o inciso I do art. 74 da Constituição Federal e o Decreto nº 3.591/2000, bem como previsto pela CGU, nos termos constantes da IN nº 1/2001, que tratam das finalidades do sistema de controle.

Entretanto, a maioria dos relatórios analisados não tratou da finalidade constitucional de se avaliar a execução dos programas de governo, mas de outras questões relacionadas a aspectos de conformidade. Estas questões foram abordadas pelos órgãos setoriais em seus relatórios de auditoria devido às exigências do TCU, que especifica as peças que deverão conter dos processos de contas, incluindo o relatório de auditoria de gestão, conforme disposto na Instrução Normativa nº 57, de 27 de agosto de 2008.

No caso dos relatórios analisados, foram consideradas as informações constantes da DN 85, de 19 de setembro de 2007, e da DN 94, de 3 de dezembro de 2008.

Adiante, estão relacionadas as informações que deverão constar dos relatórios de auditoria referente ao exercício de 2008, com base na DN 94/2008:

1. Avaliação dos resultados quantitativos e qualitativos da gestão, em especial quanto à eficácia e eficiência no cumprimento dos objetivos e metas (físicas e financeiras) planejados e/ou pactuados;

2. Avaliação sobre a qualidade e confiabilidade dos indicadores utilizados para avaliar o desempenho da gestão, bem como dos controles internos implementados pelos gestores para evitar ou minimizar os riscos inerentes à execução orçamentária, financeira, operacional e patrimonial;

3. Avaliação da situação das transferências concedidas e recebidas mediante convênio, acordo, ajuste, termo de parceria ou outros instrumentos congêneres;

4. Avaliação da regularidade dos processos licitatórios, dos atos relativos à dispensa e inexigibilidade de licitação;

5. Avaliação da gestão de recursos humanos;

6. Avaliação do cumprimento das determinações e recomendações expedidas pelo TCU;

7. Avaliação da execução dos projetos e programas financiados com recursos externos, quanto aos aspectos de regularidade e desempenho;

8. Auditorias planejadas e realizadas pelos órgãos de controle interno da própria entidade jurisdicionada;

9. Avaliação do cumprimento das normas legais e regulamentares relativas à aprovação, à fiscalização e ao controle de projetos financiados pelos fundos;

10. Avaliação dos procedimentos de concessão de diárias por deslocamento incluindo ou iniciando em finais de semana e feriados a servidores ocupantes de cargos comissionados;

11. Avaliação da regularidade da utilização de cartões de crédito;

12. Falhas e irregularidades constatadas que não resultaram em dano ou prejuízo e que ainda não tenham sido corrigidas pelo gestor ou cujas justificativas não tenham sido acatadas;

13. Relação das irregularidades que resultaram em dano ou prejuízo, verificadas por meio de auditorias de gestão;

14. Avaliação conclusiva sobre as justificativas apresentadas pelos responsáveis pelas irregularidades apontadas; e

15. Opinião do órgão de controle interno quanto à conformidade de conteúdos apresentados nas peças do processo de contas.

Verificando-se os pontos abordados pela DN que deverão constar dos relatórios de auditoria, nota-se que, dos quinze acima elencados, apenas dois (itens 1 e 2) contemplam aspectos operacionais, ou seja, quase 90% dos dispositivos fixados pelo TCU são voltados para questões de conformidade, sendo que dos dois pontos ligados à auditoria operacional, o de número 1 é que reflete a finalidade constitucional sobre a avaliação da execução dos programas do governo, pois trata do cumprimento das metas previstas no plano plurianual.

Vê-se, assim, que os órgãos setoriais nem sempre conseguem tratar, em suas auditorias, das principais finalidades previstas no art. 74 da Constituição Federal, inciso I, que trata da avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual e da "execução dos programas de governo", pois os aspectos a serem verificados em auditoria, nos termos especificados pelo TCU em suas DN, são quase todos voltados para questões contábeis, de conformidade. Não significa que esses pontos não devam ser tratados, mas o que acontece atualmente é a tendência de os trabalhos desempenhados pela CGU voltarem-se mais para a análise da execução dos programas de governo, de forma a cumprir as disposições constitucionais.

6 CONCLUSÃO

O SCI – PEF passou por várias modificações até chegar à atual estrutura, tendo com órgão central a CGU, além dos três órgãos setoriais aqui abordados: da Casa Civil, do Ministério da Defesa e do Ministério das Relações Exteriores. Essa estrutura foi criada tendo como principal objetivo atender aos preceitos estabelecidos no art. 74 da Constituição Federal, conforme se depreende da análise realizada no presente trabalho.

Com base nas análises aqui procedidas, verifica-se que todos os órgãos setoriais estão estruturados para atender aos preceitos constitucionais acima especificados, pois, de acordo com seus regimentos internos, existe uma coordenação ou gerência específica para tratar dos programas de governo.

Porém, pôde-se constatar, pelos relatórios de auditoria elaborados pelas setoriais e verificados neste estudo – cujo número analisado foi restrito pela dificuldade de disponibilização de tais documentos na internet pelas unidades jurisdicionadas de cada órgão setorial, em descumprimento à LDO –, que raramente as auditorias realizadas têm foco na análise da execução dos programas de governo, predominando caráter de conformidade.

Tal tipo de atuação dos órgãos setoriais decorre do cumprimento de exigências do TCU, pois todos os pontos que são tratados nos relatórios de auditoria de gestão são previamente definidos por aquele tribunal em suas Decisões Normativas, editadas anualmente, o que permite dizer que o foco atual dado pelos órgãos setoriais aos seus trabalhos está mais voltado para atender às disposições das DN do TCU do que às finalidades constitucionais, principalmente ao inciso I do art. 74 da Constituição Federal, que trata da análise do cumprimento das metas do PPA e da execução dos programas de governo.

Portanto, o trabalho permite concluir que os órgãos setoriais não estão aderentes à finalidade constitucional de avaliar a execução dos programas de governo, nos termos previstos na Carta Magna e no Decreto nº 3.591/2000, bem como previsto pela CGU, na IN nº 1/2001, tendo em vista terem que abordar os pontos trazidos nas DN do TCU, cujo teor abrange essencialmente aspectos de conformidade.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA BRASIL. *Saiba mais sobre as CPIs do Orçamento (1993) e da Corrupção (1988)*. Disponível em http://www.agenciabrasil.gov.br/noticias/2006/08/04/materia.2006-08-04.9469177921. Acesso em 15 set. 2009.

ARAÚJO. *Controle Interno no Poder Executivo Federal:* um estudo exploratório quanto à percepção dos auditores internos das instituições federais de ensino (IFE's) sobre atuação da Controladoria-Geral da União. Recife, 2007. Dissertação (mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal de Pernambuco, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*, de 5 de outubro de 1988. Brasília, 1988. Disponível em https://presidencia.gov.br. Acesso em 27 out. 2008.

_____. *Decreto 3.591*, de 6 de setembro de 2000. Brasília, 2000. Disponível em http://presidencia.gov.br. Acesso em 27 out. 2008.

_____. *Decreto 4.177*, de 28 de março de 2002. Brasília, 2002. Disponível em http://presidencia.gov.br. Acesso em 04 nov. 2008.

_____. *Decreto 4.113*, de 5 de fevereiro de 2002. Brasília, 2002. Disponível em http://presidencia.gov.br. Acesso em 04 nov. 2008.

_____. *Decreto 4.304,* de 16 de julho de 2002. Brasília, 2000. Disponível em http://presidencia.gov.br. Acesso em 27 out. 2008.

_____. *Lei 10.180*, de 6 de fevereiro de 2001. Brasília, 2001. Disponível em http://presidencia.gov.br. Acesso em 27 out. 2008.

CASTRO, Domingos Poubel. *Auditoria e Controle Interno na Administração Pública*. São Paulo: Atlas, 2008.

COIMBRA, Fábio Magrinell. *Estado Democrático de Direito e Controle da Atividade Estatal: breves notas sobre a Controladoria*-Geral da União. Revista da Faculdade de Direito de Campos, Ano VII, n. 08, 335 a 357, jun. 2006.

MARTINS, Raildy Azevedo Costa. *A SFC – Da Organização à Instituição:* um marco na história do controle dos gastos públicos. Brasília, 1998. Monografia (especialização em Administração de Recursos Humanos) – Fundação Getúlio Vargas.

MINISTÉRIO DA DEFESA. *Portaria Normativa 142,* de 25 de janeiro de 2008. Brasília, 2008. Disponível em https://www.defesa.gov.br/bdlegis/index.php?page=lista_pesquisa. Acesso em 24 jun. 2009.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Instrução Normativa 01*, de 06 de abril de 2001. Brasília, 2001. Disponível em http://www.cgu.gov.br. Acesso em 24 jun. 2009.

NOTAS

1. IN SFC 01/2001 Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, cap. III, seção I.
2. Disponível em: www.arquivonacional.gov.br/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm. Acesso em 06 out. 2009.
3. Disponível em: www.iti.gov.br. Acesso em 06 out. 2009.
4. Disponível em: www.senad.gov.br/fundo_nacional_antidrogas/contas_anuais.html. Acesso em 02 dez. 2009.
5. Disponível em: portal.in.gov.br/in/imprensa1/tomada-contas. Acesso em 06 out. 2009.
6. Disponível em : www.defesa.gov.br/transparencia_adm/index.php?page-tomada_contas. Acesso em 06 out. 2009.
7. Disponível em : www.defesa.gov.br/transparencia_adm/index.php?page-tomada_contas. Acesso em 06 out. 2009.
8. Disponível em: www.defesa.gov.br/transparencia_adm/index.php?page-tomada_contas. Acesso em 02 dez. 2009.

SOBRE A AUTORA

Servidora da Advocacia-Geral da União, graduada em Ciências Contábeis, pela Faculdade de Ciências Econômicas do Triângulo Mineiro (FCETM); especialista em Gestão Econômica e Administração Financeira pela FCETM.

Análise dos controles dos repasses fundo a fundo na saúde

Eduardo Favero

1 INTRODUÇÃO

A modalidade de transferência de recursos fundo a fundo constitui, hoje, a principal forma que o Ministério da Saúde, por meio do Fundo Nacional de Saúde (FNS), transfere recursos para a assistência à saúde nos estados e municípios, seja para a atenção básica, seja para os procedimentos de média e alta complexidade. O próprio processo de construção do Sistema Único de Saúde (SUS), de forma descentralizada, buscando delegar ao ente "município" a responsabilidade pela gestão das ações e serviços de saúde, justificou o surgimento desta modalidade, em oposição ao modelo convenial e ao modelo de pagamento por produção. Tais formas de transferências de recursos não seriam adequadas devido à falta de agilidade e à burocracia excessiva e, também, ao incentivo à concentração dos recursos nos locais onde tradicionalmente está centralizada a oferta de serviços. Essa política seria contrária à regionalização e à descentralização, diretrizes fundamentais do SUS.

A Lei nº 8.142/90 preocupou-se em definir os requisitos mínimos para que um ente federado recebesse os recursos do FNS. Para isto, os estados, municípios e Distrito Federal deverão contar com: fundo de saúde; conselho de saúde, com composição paritária, de acordo com o Decreto n° 99.438, de 7 de agosto de 1990; plano de saúde; relatórios de gestão que permitam o controle de que trata o § 4° do art. 33 da Lei n° 8.080, de 19 de setembro de 1990; contrapartida de recursos para a saúde no respectivo orçamento e comissão de elaboração do Plano de Carreira, Cargos e Salários (PCCS), previsto o prazo de dois anos para sua implantação (BRASIL, 1990).

Todavia, com o surgimento dessa modalidade, cuja prestação de contas da aplicação dos recursos passou a ocorrer por meio de relatórios de gestão, surgiu a necessidade de se estabelecer um sistema de controle, composto por diversos integrantes, que buscasse garantir a boa e regular aplicação de tais recursos. Isto porque os mecanismos de controle do faturamento existentes nos sistemas informatizados seriam insuficientes para tal.

2 SISTEMA DE CONTROLE DOS RECURSOS

O Ministério da Saúde realiza monitoramento dos gastos públicos em saúde, mediante as evoluções da produção ambulatorial e hospitalar, lançada nos sistemas de informações, cujo gerenciamento compete ao Departamento de Informática do SUS (Datasus). Os dados sobre a produção ambulatorial e hospitalar são registrados pelo próprio prestador de serviços de saúde (seja público, filantrópico ou privado). Os arquivos decorrentes da produção lançada no sistema são entregues ao gestor local para análise, conferência e validação, para, posteriormente, serem agregadas às bases de dados nacionais do Datasus.

A criação da modalidade de repasses fundo a fundo trouxe para o setor público a agilidade necessária para que o gestor pudesse atender, de forma tempestiva, as necessidades de saúde de sua população. Todavia, criou dificuldades para que os órgãos de controle pudessem rastrear a aplicação de tais recursos, tendo em vista que o gestor não mais necessita prestar contas formalmente ao governo federal. Além disso, como os recursos repassados são depositados no Fundo de Saúde do ente federado, misturam-se com os recursos originários do próprio ente, dificultando ainda o rastreamento.

Por isso, o legislador preocupou-se em estruturar um sistema de controle específico para verificar a aplicação de tais recursos, delegando inicialmente à população local, usuária e beneficiária dos serviços de saúde, e representada nos conselhos de saúde, tal fiscalização. Em seguida, buscou estruturar um sistema de auditoria interna dos próprios gestores de saúde, representado pelo Sistema Nacional de Auditoria (SNA), nas três esferas de governo. Os órgãos de controle interno e externo completam tal sistema, mas serão feitas apenas pequenas considerações sobre o papel da Controladoria-Geral da União (CGU) e do Tribunal de Contas da União (TCU), por serem os guardiões dos recursos federais.

3 CONSELHOS DE SAÚDE

A Constituição, em seu art. 198, e a Lei nº 8.080/1990, art. 33, afirmam que os recursos financeiros do SUS serão depositados em conta especial, em cada esfera de sua atuação, e movimentados sob fiscalização dos respectivos conselhos de saúde. Essa lei não foi adiante na regulamentação de tais conselhos devido a vetos do executivo federal. Mas a Lei nº 8.142/1990 conseguiu regulamentar a participação popular no controle social da política de saúde por intermédio das conferências e dos conselhos de saúde (ZELENOVSKY, 2006), definindo estes como órgãos colegiados compostos por representantes do governo, dos prestadores de serviço, profissionais de saúde e usuários que, em caráter permanente e deliberativo, atuam na formulação de estratégias e no controle da execução da política de saúde na instância correspondente, inclusive nos aspectos econômicos e financeiros.

O Decreto nº 1.232/1994, que regulamentou os repasses fundo a fundo, também delegou aos conselhos de saúde, em seu art. 3º, a importante responsabilidade de fiscalizar a aplicação de tais recursos e não se esqueceu de mencionar os tradicionais órgãos de controle (BRASIL, 1994). Atualmente, a Resolução nº 333/2003 do Conselho Nacional de Saúde, apesar de não possuir força de lei, estabelece diretrizes sobre a organização dos conselhos de saúde em todo o Brasil. A representação paritária (25% de trabalhadores de saúde; 25% de prestadores de serviços (públicos e privados); 50% de usuários) foi estabelecida como forma de a comunidade ter efetiva participação (BRASIL, 2003).

Com a intenção de se verificar alguns aspectos da atuação dos conselhos, realizou-se uma pesquisa com uma amostra não probabilística composta por 175 conselhos municipais de saúde. Tais conselhos estão distribuídos por todas as regiões brasileiras e consistem no subconjunto que respondeu o questionário enviado a todos os conselhos constantes da relação do sítio do CNS. Desta forma, não foi possível a extrapolação das conclusões para a população e os resultados devem ser considerados como pertencentes a estudos de caso e serão relatados a seguir.

Quando indagada a proporção de membros do segmento "governo" no conselho, 26,8% dos respondentes afirmaram possuir mais de 25%, o que contraria a Resolução CNS nº 333/2003 e vai de encontro à proposta do conselho que é dar mais espaço à sociedade civil. Além disso, em 20,5% dos conselhos respondentes, o segmento dos usuários não atinge os 50% estabelecidos pela resolução.

Constatou-se que, nesses conselhos, a influência do prefeito em suas decisões ainda é um fator considerável. Em apenas 19,4% dos respondentes a influência é diferente de zero, numa escala de 0 a 5, sendo que atinge níveis máximos em 7% dos mesmos. Houve dois depoimentos de respondentes que chamaram a atenção quando se indagou qual seria tal influência. Eis o primeiro: "A influência é total, pois o conselho só funciona se o administrador quiser, pois, se não, somos boicotados de todas as maneiras. Na prática a vida de um conselho não tem relação com as teorias ou ideologias já vistas. Só sabe

quem convive com a situação, que é desestimulante, pois a lei nos pequenos municípios é descumprida e pronto, ponto final". O segundo é ainda mais desconcertante: "Não podemos realizar comentários sobre este assunto. Os membros não podem exercer suas funções expressas devido a estas influências". Outros depoimentos ainda demonstram a ingerência e a desconsideração do prefeito sobre as decisões dos conselhos: "Ocorreram situações em que verbas programadas no orçamento foram remanejadas para outras finalidades, sem a anuência do conselho"; "Na aprovação de projetos – exemplo implantação da ESF – exige que as reuniões sejam mais breves – extraordinárias".

Depoimentos de respondentes atestam que "a lei de criação do conselho determina que o presidente seja o secretário de saúde". Em 13,7% dos respondentes, não há nenhuma liberdade na realização de eleições (escala de 0 a 5), sendo que em 18,3% não há liberdade total de escolha. Percebe-se que a prática de eleições livres para presidente está se difundindo pelo país, mas ainda há um longo caminho a percorrer para eliminar a ingerência dos prefeitos nessa questão.

Apesar de a lei ser clara e determinar que os conselhos de saúde devam ter dotação orçamentária própria, 74,4% dos respondentes não a possuem, sendo que um deles deu o seguinte depoimento: "apesar de o conselho ser deliberativo, a prefeitura diz se tem orçamento ou não. Isso demonstra que existe influência do prefeito" e é uma evidência de que o conselho não dispõe da autonomia necessária para desempenhar suas funções. Além disso, maior parte ocupa dependências cedidas pela própria secretaria de saúde (89% dos respondentes) ou pela câmara de vereadores (2% dos respondentes). Esta é outra evidência da dependência dos conselhos em relação ao gestor.

Em 48% dos respondentes, os conselheiros não fizeram nenhum curso de capacitação em 2009. Para bem fiscalizarem os recursos do SUS, é necessário que os conselheiros tenham os conhecimentos necessários para poderem acompanhar as ações e decisões do gestor, entender o emaranhado da legislação do SUS e o fluxo de recursos para os diversos níveis de atenção à saúde. Nos respondentes que realizaram capacitações, os temas mais abordados foram: legislação do SUS (60%), programas de saúde (50%) e finanças (41%). Como ponto positivo, 47% dos respondentes atestaram que pelo menos 25% de seus conselheiros possuem formação na área da saúde.

Como dificuldade adicional para o conselho realizar sua missão fiscalizadora pode-se citar a recusa do gestor em prestar informações e fornecer documentos, conforme expresso no depoimento de um conselho respondente: "a comissão permanente de orçamento, finanças, controle e avaliação recebeu várias conciliações bancárias do Fundo Municipal de Saúde (FMS), solicitou documentos complementares e não foi atendida. O CMS decidiu solicitar novamente e não teve êxito. A questão foi para o Ministério Público (MP)".

Os conselhos respondentes atestaram que realizam diversas atividades para fiscalizar os recursos do SUS: analisam a prestação de contas do prefeito (74%), analisam se as equipes de saúde da família estão formadas e operando (62,8%), checam se os procedimentos de média (28%) e alta (24%) complexidade foram mesmo realizados, conferem se as denúncias recebidas de mau uso de recursos da saúde são procedentes (51,4%), conferem se as ações na área de saúde estão de acordo com o Plano Municipal de Saúde (58,8%) e verificam as condições de trabalho do pessoal (56%) e de material das unidades de saúde do município (44,5%). Neste caso, percebe-se que muito já se avançou, mas falta um longo caminho a percorrer, ainda mais quando se constata que 11% dos respondentes afirmam que seus conselhos não realizam a fiscalização dos recursos da saúde, e tendo em vista que são atividades que devem ser realizadas por todos os conselhos, no exercício de seu poder fiscalizador atribuído pela legislação.

Outra atribuição importante dos conselhos é o recebimento e o tratamento de denúncias da população. Pouco mais da metade dos respondentes afirmaram que dão o encaminhamento necessário a estas denúncias, seja por meio da nomeação de uma comissão de apuração ou levando adiante para a auditoria do SUS e/ou órgãos de controle. Alguns indicaram que existem comissões específicas do próprio conselho com a atribuição de receber e apurar denúncias. A outra metade dos respondentes silenciou sobre o assunto, indicando uma possível inércia do CMS.

As autorizações de internações hospitalares (AIH) constituem a forma de faturamento e pagamento no que tange aos procedimentos mais caros do SUS e que formam o conjunto mais interessante para os prestadores privados e para os possíveis fraudadores do sistema. As autorizações para procedimentos de alta complexidade (Apac) também se incluem nesse grupo. Desta forma, os conselhos de saúde deveriam se debruçar sobre tais mecanismos a fim de certificar-se de que os procedimentos realmente foram executados. Contudo, apenas 42,8% dos respondentes preocupam-se em fiscalizá-los.

A pesquisa indicou uma alta preocupação dos conselhos com a estratégia Saúde da Família, quando 85% dos respondentes afirmaram que fiscalizam a aplicação dos recursos do PAB variável referente às equipes do município. Contudo, no que se refere às visitas e inspeções nos postos e unidades básicas de saúde, apenas 40% dos respondentes fazem pelo menos uma incursão mensal, sendo que outros 20% o fazem com uma periodicidade aleatória, indicando ausência de planejamento no que tange ao acompanhamento das atividades da atenção básica.

Percebe-se uma melhoria na sistemática de prestação de contas dos Fundos Municipais de Saúde, tendo em vista que 63% dos respondentes afirmaram que a prestação de contas contém mais do que dados agregados da aplicação dos recursos, havendo o detalhamento necessário da aplicação dos mesmos. Todavia, cerca de 12% atestaram a não realização da prestação de contas do FMS, reforçando o descaso do gestor com relação ao papel dos conselhos.

Os Conselhos Municipais de Saúde (CMS) aparentam estar distantes das modernas práticas de gestão. Apenas 9,7% preocupam-se em estabelecer indicadores, 26% em acompanhar a evolução de indicadores preestabelecidos pelo gestor e 29% estabelecem metas. Quando se trata de análise de risco, o percentual dos CMS respondentes que se preocupam em realizar tal atividade, considerada básica em qualquer sistema de governança, cai para 8%. O maior grupo (45%) preocupa-se apenas em encaminhar sugestões ao gestor.

O item XVII da Resolução nº 333 do Conselho Nacional de Saúde afirma que os conselhos devem responder a consultas sobre assuntos pertinentes às ações e serviços de saúde. Do total de respondentes, 24% afirmaram que não realizam tal atividade, demonstrando total isolamento da população. Tal fato ainda é evidenciado quando 34% dos respondentes não comunicam suas ações à população e 20% atestam que não recebem nem sugestões nem reclamações da população.

Em linhas gerais, percebe-se que os conselhos estão ainda em processo de consolidação e de conscientização de seu papel legal de fiscalizador de recursos. Os problemas apontados são de difícil solução e dependem de uma melhor organização da sociedade civil e dos setores representantes dos usuários de saúde a fim de que as ações dos gestores possam ser mais transparentes e de acordo com as necessidades de saúde da população.

4 SISTEMA NACIONAL DE AUDITORIA (SNA)

A Lei nº 8.080/1990 já fixava, em seu art. 16, inciso XIX, o estabelecimento do SNA como uma competência da direção geral do SUS. Segundo Melo (2007), esta lei demarcou a necessidade de criação do SNA como um mecanismo de regulação e controle técnico e financeiro do SUS e das ações e serviços de saúde em todo o território nacional. Todavia, foram necessários três anos para que a Lei nº 8689/1993, a mesma que extinguiu o Instituto Nacional de Assistência Médica da Previdência Social (Inamps), instituísse o SNA no âmbito do Ministério da Saúde (MS) como um sistema descentralizado.

O Decreto nº 1.232/1994, em seu art. 5º, atribui ao Ministério da Saúde, por intermédio dos órgãos do SNA e com base nos relatórios de gestão encaminhados pelos entes federados, o acompanhamento da conformidade da aplicação dos recursos transferidos à programação dos serviços e ações constantes dos planos de saúde. Ou seja, o mesmo decreto que regulamenta os repasses fundo a fundo dá ao SNA um importante papel na sua fiscalização (BRASIL, 1994). O SNA foi regulamentado pelo Decreto nº 1.651/1995, o qual estabelece a necessidade de instituição de órgãos nos três níveis de governo, no sentido de compor o SNA, ficando o SUS como o responsável pela supervisão direta. A Portaria GM/MS 1.069/1999, que reestruturou o Ministério da Saúde, estabeleceu uma nova organização para as atividades do SNA e regulamentou o Departamento Nacional de Auditoria do SUS (Denasus) como órgão federal do sistema.

O relatório do ministro José Jorge que deu origem ao acórdão TCU nº 402/2009 – Plenário traz um resumo dos problemas do SNA apontados pelos diversos órgãos de controle, inclusive do titular do controle externo, o Congresso Nacional. A Comissão Parlamentar Mista de Inquérito, que apurou as irregularidades na aquisição de Unidades Móveis de Saúde (operação "Sanguessuga"), apontou a não estruturação da auditoria do Ministério da Saúde, isto é, o não cumprimento do art. 13 da Lei n.º 8.689/1993 (BRASIL, 2009).

O próprio TCU apontou, em diversas ocasiões, as deficiências do componente federal do SNA, principalmente a falta de uma carreira de Auditor Federal da Saúde e de estrutura do sistema. No Acórdão n.º 1.843/2003 – Plenário, o TCU já recomendava ao Ministério da Saúde que "(...) realize com maior frequência auditorias de caráter preventivo, corretivo ou saneador, fortalecendo as atividades de controle, avaliação e auditoria do Sistema de Saúde e dos serviços de saúde" (BRASIL, 2003).

Recentemente o TCU enviou ao Ministério da Saúde o Ofício n.º 904/2008, datado de 16 de junho de 2008, no qual solicita a apresentação de justificativas pelo descumprimento das recomendações constantes nos Acórdãos TCU nº 1.843/2003 – Plenário e do Acórdão TCU n.º 726/2005-Plenário; dentre elas destaca-se o item 9.2.4, que recomenda: "(...) elabore projeto normativo legal que vise criar carreira(s) de auditoria (...) do Sistema Único de Saúde, de modo a capacitar o Departamento Nacional de Auditoria do SUS - Denasus (...) para o suprimento das finalidades estabelecidas no Decreto n.º 4.194/2002 e na Portaria nº 1.970/GM/MS, de 23.10.2002" (BRASIL, 2005).

Além dos órgãos de controle, o próprio controle social aprovou, na 13ª Conferência Nacional de Saúde, a proposta para implantação de uma política de auditorias no SUS em todas as esferas de gestão, abrangendo quatro diretrizes:

- Integrar as ações desenvolvidas por todas as instâncias de controle, auditoria e fiscalização, especialmente com as de controle social;

- Definir carreira de auditoria do SUS, de caráter multiprofissional, no âmbito do SNA;

- Garantir financiamento tripartite para a estruturação do Sistema Nacional de Auditoria e execução de suas ações;

- Estabelecer mecanismo para exigir o cumprimento das responsabilidades sanitárias, com envolvimento do Controle Social, nas três esferas de gestão do SUS.

Em entrevistas realizadas com os auditores do Denasus, constatou-se que, nas fiscalizações realizadas pelo órgão, são detectadas diversas irregularidades no registro dos procedimentos de média e alta complexidade nos sistemas, tais como: gestão de recursos da saúde não sendo da autonomia do gestor da saúde, comprovação de despesas fora do objeto inicial, falta de comprovação de despesas, desvio de finalidade, procedimentos não realizados, quantitativo maior do que o realizado, procedimento mais caro e complexo do que o informado no prontuário do paciente, alimentação incorreta dos bancos de dados dos sistemas da saúde, dentre outras. Como pontos fracos e ameaças ao trabalho dos auditores, foram identificados: demora na entrega da documentação solicitada aos municípios, seja por falta de organização, seja intencionalmente; deficiências para o transporte das equipes, principalmente na região Norte; a quantidade reduzida (cerca de 700) e a elevada idade média dos servidores do órgão (53 anos); falta de profissionais especializados, principalmente para auditar a alta complexidade.

Segundo Santos (2009), apesar de o SNA ter sido criado há mais de quinze anos, ainda enfrenta desafios para sua consolidação, com incipiente estruturação nos estados e municípios. Tal autor realizou uma pesquisa, por meio eletrônico, com os vinte e sete responsáveis pelo componente estadual do SNA em todos os estados. A primeira grande constatação é de que há uma grande variabilidade de nomenclatura do órgão responsável pela auditoria do SUS e de sua posição na estrutura. Em nove estados o setor é uma gerência, em outros cinco é apenas uma seção, em três é um departamento, em outros três, uma coordenação. Em apenas dois estados, o setor está diretamente subordinado ao gabinete da Secretaria Estadual de Saúde (SES), indicando uma posição "quase" adequada no organograma. O setor de auditoria, para independência e autonomia, deve estar diretamente ligado ao chefe máximo da organização (SANTOS, 2009).

As condições de funcionamento da estrutura física foram apontadas como inadequadas em dez estados e havia falta de recursos para realização das atividades em nove estados. Além disso, apenas doze unidades da Federação utilizam o sistema informatizado fornecido pelo Denasus, o Sisaud/SUS, para organizar e registrar suas atividades de auditoria.

Os estados também informaram o percentual de municípios que possuem o componente municipal do SNA implantado. Em apenas seis estados tal percentual ultrapassa os 10%, sendo que o mais alto foi encontrado em MS, com 17,9% dos municípios. Para ilustrar a situação do componente municipal, Melo (2007) apresenta uma declaração de um auditor da esfera municipal em grupo focal: "além do pequeno número de pessoas, a nossa auditoria no nível municipal... estamos em uma fase muito inicial... tem a questão da gente trabalhar praticamente sozinho... a gente não trabalha em equipe... ficamos preocupados em cumprir regulamentos e não conseguimos avançar nas nossas ações... nesses momentos, me sinto um servidor público" (MELO, 2007).

Outra evidência do baixo nível de atividade do componente municipal do SNA é a baixa adesão ao Sisaud/SUS, com apenas 42 municípios cadastrados. Destes, apenas 50% inseriram a realização de alguma atividade no sistema, seja auditoria, visita técnica, parecer técnico ou ação de capacitação.

Desta forma, percebe-se que os componentes estaduais e municipais do SNA apresentam dificuldades em sua estrutura e funcionamento. Segundo Santos (2009), a gestão do SUS estadual ainda não prioriza a auditoria como instrumento de gestão, devido aos fatores já apontados e que geram entraves para que apoie a consolidação do SNA municipal, tendo em vista a reduzida capacidade de cooperação técnica e baixo percentual de municípios com SNA nos estados (SANTOS, 2009). O plano Mais Saúde pretende colaborar para fortalecer tais componentes, com o fornecimento de equipamentos de informática. Todavia, este deverá ser apenas o primeiro de uma série de passos a serem dados pelos gestores da saúde, em sua composição tripartite, para que o SNA possa cumprir integralmente o seu papel no controle da aplicação dos recursos na saúde.

5 CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO

A metodologia de planejamento das ações da Controladoria-Geral da União (CGU), no que se refere à avaliação de programas de governo, está bem descrita no capítulo III do Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, envolvendo sete fases: mapeamento das políticas de cada ministério ou órgão; promoção da hierarquização dos programas governamentais (essenciais, relevantes e coadjuvantes) com base em critérios políticos e estratégicos, bem como de materialidade, relevância e criticidade; detalhamento das informações e ações dos programas essenciais; promoção da hierarquização das ações dos programas; elaboração de relatório de situação das ações selecionadas; elaboração do plano estratégico da ação; e elaboração do plano operacional.

Segundo Olivieri (2008), "a Secretaria Federal de Controle Interno fiscaliza presencialmente apenas algumas unidades administrativas, escolhidas conforme os critérios de priorização de programas definidos na metodologia de planejamento anual das atividades de controle". Ainda segundo a autora, "a fiscalização nos estados e municípios não tem como foco a avaliação das contas, mas sim a real execução das políticas públicas", o que denota uma evolução no conceito da auditoria, a qual ultrapassa o aspecto meramente financeiro-contábil, chegando a uma análise mais apurada, a de desempenho.

Segundo entrevistas com analistas da CGU, o acompanhamento sistemático das ações de saúde, por parte da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), é uma atividade desenvolvida desde sua criação, em 1994, mas que perdeu força com o redirecionamento das ações, estabelecido em 2003, com o surgimento dos sorteios. Todavia, tal sistemática "foi fundamental no período recente para ajudar a construir uma organização mais abrangente, sobretudo do ponto de vista das seguintes facetas: estímulo ao controle social; articulação com os órgãos de defesa do Estado e levantamento, apresentação e monitoramento das melhorias nos programas de governo a partir dos problemas apontados".

Os sorteios realizados pela CGU para apontar quais os municípios serão fiscalizados incluem todos os municípios do Brasil com população inferior a 500 mil habitantes, exceto as capitais. Todos os programas federais em execução nos municípios com até 20 mil habitantes são fiscalizados. Nos municípios com população entre 20 e 100 mil habitantes, todos os programas das áreas de saúde, educação e assistência social são fiscalizados, em conjunto com o grupo de programas de áreas preestabelecidas, sorteada no mesmo evento. Nos maiores de 100 mil habitantes, são fiscalizados o grupo de programa preestabelecido e sorteado e uma das três funções da área social, também sorteada no mesmo evento (BRASIL, 2009)

No que tange à fiscalização da aplicação dos repasses fundo a fundo na saúde, os quais são o principal instrumento da execução dos programas 1220 e 1214, a CGU pode ser considerada como o próximo integrante do sistema de controle, um nível acima do SNA, já que responde diretamente ao chefe do executivo, saindo da órbita do Ministério da Saúde. Todavia, em entrevista com analistas da área da saúde da CGU, verificou-se a dificuldade das equipes de auditoria em encontrar notas fiscais que comprovem efetivamente como os recursos da saúde são utilizados, devido ao fato de que os entes fazem a comprovação via relatório de gestão. Além disso, muitos municípios se negam a fornecer os documentos por acharem que não é da competência da CGU a análise dos mesmos, como se não se tratasse de recursos federais. Outra dificuldade apontada é saber quem responsabilizar, tendo em vista que o FNS alega que apenas cumpre orientações de repassar os recursos e a Secretaria de Atenção à Saúde (SAS) afirma que apenas cuida da política.

A Portaria nº 68 da Controladoria-Geral da União, datada de 23 de março de 2004, é um exemplo de tentativa de integração, ao se definir a parceira das ações de fiscalização do Ministério da Saúde/Denasus com a CGU, a partir de sorteios públicos relativos à época e localidade (BRASIL, 2004). Os outros órgãos de controle interno e externo, com os quais parcerias foram estabelecidas, são: Ministério Público Federal, Ministérios Públicos Estaduais e Tribunal de Contas da União.

O início das ações em parceria se deu a partir da análise dos relatórios oriundos das ações de fiscalização da CGU, em 157 municípios, definidos nos sete primeiros sorteios pelos auditores do Denasus. Do oitavo sorteio público em diante, o Denasus participou diretamente das ações da CGU, elaborando protocolos, roteiros e rotinas, de maneira a padronizar os procedimentos conjuntos desses dois órgãos. Todavia, o porte da Operação Sanguessuga foi suficiente para ocupar praticamente toda a força de trabalho do Denasus, que ficou impossibilitado de atender as demandas desta parceria. Atualmente, espera-se que tais acordos sejam revitalizados com a chamada rede de controle, promovida pelo TCU nos diversos estados, e que visa à melhoria da troca de informações pelos órgãos de controle.

6 TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

O TCU firmou entendimento de que a natureza dos repasses fundo a fundo é convenial, conforme Decisão nº 449/1998 – Plenário, segundo a qual "a transferência de recursos da União, no âmbito do SUS, para estados, municípios e Distrito Federal (DF), tem natureza convenial, embora seja admitido outro instrumento ou ato legal para sua efetivação" (BRASIL, 1998). Tal entendimento insere definitivamente a fiscalização dos repasses fundo a fundo no estabelecido no inciso VI do art. 71 da Constituição Federal como competência do TCU.

Todavia, recentemente o TCU está desenvolvendo ações no sentido de promover a integração, nos diversos estados da federação, dos diversos órgãos de controle, incluindo os Tribunais de Contas dos Estados e dos Municípios, formando a chamada rede de controle. Tal rede permitirá a melhoria da fiscalização da aplicação de recursos da saúde, tendo em vista que em sendo verificadas irregularidades na aplicação dos recursos federais, quando das fiscalizações empreendidas nos estados e municípios, aqueles tribunais comuniquem ao TCU para adoção das providências julgadas necessárias. Segundo entrevista com servidores do TCU que já participaram de trabalhos visando à elaboração de uma metodologia de auditoria da área de saúde, a iniciativa é das mais louváveis, pois seu sucesso permitirá evitar problemas existentes atualmente, tais como:

- a duplicidade de esforços, como muitas vezes observado, no caso de diferentes órgãos de controle fiscalizando o mesmo objeto, ao mesmo tempo e com a mesma finalidade;

- o retrabalho, ante a ausência de padronização das informações que devam constar dos relatórios de auditoria, de forma a possibilitar o seu completo aproveitamento por outros órgãos de controle, bem como a adoção das medidas corretivas eventualmente necessárias;

- a existência de vácuos de controle, devido à baixa coordenação de esforços e a consequente má alocação dos recursos humanos e materiais. Deve-se evitar a situação de que determinados programas ou ações sejam excessivamente fiscalizados, enquanto outros não sofrem qualquer atuação de controle.

Tradicionalmente, a atuação desses órgãos de controle, inclusive do tribunal, ocorre de maneira isolada, não sendo frequente a troca de informações entre eles. A ocorrência de retrabalho foi destacada em reunião com o Denasus, que mencionou a necessidade de realização de trabalhos adicionais para esclarecer dúvidas, complementar informações e possibilitar o atendimento de determinações de outras instâncias de controle.

Em entrevistas com servidores do TCU, verificou-se que já existe a consciência da necessidade de se modificar o foco das auditorias, considerando a ausência de recursos humanos e materiais suficientes para a fiscalização de todos os aspectos envolvidos no funcionamento do SUS. Por meio da coordenação com os demais integrantes do sistema, incluindo os tribunais de contas dos estados e municípios, Ministério Público e Polícia Federal, o TCU poderá melhor direcionar sua força de trabalho, a fim de atacar os vácuos de controle deixados pelos demais entes.

Além disso, cabe ao TCU o papel de fiscalizar a atuação dos demais integrantes e agir de forma pedagógica e disciplinadora a fim de que os gestores públicos cumpram efetivamente seu papel de aplicar adequadamente os recursos. Segundo Magalhães (2006), "deve o TCU centrar atenção na atuação dos órgãos e entidades da União que participam do SUS, avaliando a coordenação e execução por eles exercidas".

Além de auditar os demais órgãos já citados, é importante que o TCU se preocupe em fomentar o fortalecimento dos controles internos, por meio de auditorias sistemáticas e periódicas nos controles dos órgãos do Ministério da Saúde que detenham, sob sua responsabilidade, atividades de controle, de avaliação ou de regulamentação sobre o SUS. Não se pode esquecer a importância da realização de auditorias operacionais de forma sistematizada, de forma que sejam eleitos, a cada exercício, pelo menos dois programas/projetos da área da saúde que empreguem a metodologia de recursos fundo a fundo, utilizando, inclusive, critérios epidemiológicos.

Magalhães (2006) apregoa que o tribunal não deve se preocupar em resolver as irregularidades ou ilegalidades cometidas na aplicação dos repasses, buscando repassar às instâncias locais de controle a responsabilidade pela cobrança e pela sanção aos responsáveis. Todavia alerta que "tal proposta para atuação do TCU não deve ser encampada de pronto, devendo acompanhar o ritmo de implantação do SUS e a assunção das correspondentes responsabilidades pelas respectivas instâncias de controle". Em outras palavras, o TCU ainda não pode abdicar da prerrogativa de fiscalizar a conformidade da aplicação dos recursos, devido aos pontos fracos e às ameaças que pairam sobre os demais integrantes do sistema de controle. Todavia, deve se concentrar cada vez mais em avaliar o desempenho dos demais integrantes do sistema de controle, a fim de que estes estejam cada vez mais em condições de garantir a boa e regular aplicação dos recursos repassados fundo a fundo.

Atualmente, a 4ª Secretaria de Controle Externo (Secex) está conduzindo um projeto que visa aprimorar o controle dos repasses fundo a fundo, consistindo na construção de um mecanismo que permita exercer o controle de uma forma mais inteligente, identificando vazios de controle e oportunidades de atuação do TCU. Para isto está analisando os dados do Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (Siops), SIA/SUS e SIH/SUS. O Siops registra os orçamentos de saúde, mas os dados são apenas declaratórios. Poderia se transformar num sistema de prestação de contas, caso fosse mais detalhado e acompanhado por auditorias. O projeto ainda está em fase de prospecção.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O primeiro nível de controle dos repasses fundo a fundo na saúde é representado pelos conselhos de saúde, presentes em todos os municípios, mas com nível diferenciado de atuação. Os principais problemas, apontados na pesquisa realizada e no cadastro do sítio do CNS, referem-se à falta de autonomia em relação ao gestor da saúde, à capacitação dos conselheiros e à falta de comunicação com a sociedade. Muitos já adotam técnicas modernas de administração e análise de risco, mas muito ainda deve ser feito para que os conselhos cumpram seu papel de fiscalizador dos recursos fundo a fundo que a legislação lhe confere.

O componente federal do SNA, o Denasus, está conseguindo planejar suas ações, mas tem a maior parcela de sua força de trabalho alocada em demandas de órgãos externos. Além disso, a média de idade avançada e o reduzido quantitativo de seus auditores são ameaças reais a sua atuação, assim como sua posição subalterna no organograma do Ministério da Saúde, contrariando as boas práticas mundiais para a posição da auditoria interna. Tal fraqueza também está presente nos componentes estaduais, conforme demonstrado em pesquisa realizada, a qual demonstrou a preocupante situação da implantação dos componentes municipais, ausentes em mais de 80% dos municípios do país. Grande parte deste segundo nível do controle, desta forma, não está cumprindo seu papel, simplesmente por não existir.

Os órgãos responsáveis pelos monitoramentos dos programas federais e pela boa aplicação dos recursos federais, CGU e TCU respectivamente, estão buscando melhorar seu foco de atuação no controle dos repasses, tendo em vista que as ações de auditoria isoladas não conseguem estar em mais de 5580 entes federados simultaneamente. Desta forma a CGU está adotando um acompanhamento sistemático dos programas da atenção básica e da assistência hospitalar de média e alta complexidade e o TCU buscando novos mecanismos de seleção inteligente de pontos chave a serem auditados.

A comunicação e a parceria entre os diversos integrantes, por meio das redes de controle, parece ser o caminho mais indicado para melhorar a eficácia do sistema, que ainda apresenta muitos problemas e deficiências em sua atuação, conforme demonstrado neste trabalho. A eliminação do retrabalho e dos vácuos de controle conseguida com a integração dos órgãos permitirão uma atuação mais inteligente na fiscalização da aplicação dos repasses fundo a fundo na área da saúde, beneficiando assim, a grande maioria da população brasileira, usuária do SUS.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Controladoria Geral da União. *Portaria n.º 1.923*, de 28 de setembro de 2009. Diário Oficial da União, Brasília, DF, Ano 146, nº 186, 29 set 2009. Seção I, p.1.

BRASIL. Controladoria Geral da União. *Portaria n.º 68*, de 23 de março de 2004. Diário Oficial da União, Brasília, DF, Ano 141, nº 186, 24 mar 2004. Seção I, p.4.

_____. *Decreto nº 1.232*, de 30 de agosto de 1994. Diário Oficial da União, Brasília, DF, Ano 132, nº 167, 31 ago 1994. Seção I, p.1.

_____. *Lei n° 8.689*, de 27 de julho de 1993. Diário Oficial da União, Brasília, DF, Ano 131, nº 142, 28 jul 1993. Seção I, p.1.

_____. *Lei nº 8.142*, de 28 de dezembro de 1990. Diário Oficial da União, Brasília, DF, Ano 128, nº 249, 31 dez 1990. Seção I, p.4.

_____. Ministério da Saúde. Conselho Nacional de Saúde. *Resolução n° 333*, de 4 de novembro de 2003. Diário Oficial da União, Brasília, DF, Ano 140, nº 236, 4 dez 2003. Seção I, p.57.

_____. Tribunal de Contas da União. Acórdão n° 726/2005-TCU-Plenário. Relator: Auditor Lincoln Magalhães da Rocha. Brasília, 15 de junho de 2005. Diário Oficial de União, 20 jun 2005.

_____. Tribunal de Contas da União. *Acórdão n° 1843/2003*-TCU-Plenário. Relator: Ministro Marcos Vinicios Vilaça. Brasília, 10 de dezembro de 2003. Diário Oficial de União, 24 dez 2003.

_____. Tribunal de Contas da União. *Decisão n° 449/1998*-TCU-Plenário. Relator: Ministro Adhemar Paladini Ghisi. Brasília, 22 de julho de 1998. Diário Oficial de União, 07 ago 1998.

MAGALHÃES, Fernando. *Federalismo e o controle pelo TCU das transferências fundo a fundo:* o caso do SUS. Brasília, 2006.

MELO, Marilene. *O Sistema Nacional de Auditoria do SUS:* estruturação, avanços, desafios e força de trabalho. Tese de Doutorado em Ciências na área da saúde pública. Rio de Janeiro, 2007.

OLIVIERI, Cecília. *Política e Burocracia no Brasil*: o controle sobre a execução das políticas públicas. Tese de Doutorado. São Paulo: Escola de Administração de Empresas de São Paulo - Fundação Getúlio Vargas, 2008.

SANTOS, Joseney. *Situação do Componente Estadual do Sistema Nacional de Auditoria do SUS*. Projeto Aplicativo do Curso de Especialização em Gestão da Atenção à Saúde. São Paulo: Fundação Dom Cabral e Ministério da Saúde, 2009.

ZELENOVSKY, Maria. *O Tribunal de Contas da União e os Conselhos de Saúde*: possibilidades de cooperação nas ações de controle. Brasília, 2006.

SOBRE O AUTOR

Servidor do Tribunal de Contas da União, graduado em Ciências Navais pela Escola Naval (EN) e em Engenharia Elétrica pela Universidade de São Paulo (USP).

A educação continuada e os servidores da Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados

Elizabeth Paes dos Santos

1 INTRODUÇÃO

A abordagem que se propõe neste trabalho é a concepção de uma "trilha de aprendizagem" adaptada às necessidades dos servidores da Secretaria de Controle Interno (Secin), que sirva para suprir as lacunas de competências já mapeadas.

Para Freitas (*apud* FREITAS e BRANDÃO, 2006, p. 102), "trilhas de aprendizagem são caminhos alternativos e flexíveis para promover o desenvolvimento pessoal e profissional". Em outras palavras, a trilha representa um caminho a ser percorrido pelo profissional que, tomando conhecimento dos recursos formativos à sua disposição, deseja aumentar as competências que precisa mobilizar para um melhor desempenho profissional.

2 CONCEITOS DE COMPETÊNCIA

Gdikian e Silva (2002) resumem os conceitos de competência formulados por vários autores, separando-os segundo duas tendências:

Uma linha de autores, predominantemente americanos, conceitua competência como um conjunto de características básicas que permitem que uma pessoa tenha um desempenho superior no trabalho. Outra linha de autores, na sua maioria europeus, amplia o conceito de competência, focando-o na entrega, nos resultados, nas realizações das pessoas, adicionando valor ao negócio. (GDIKIAN e SILVA, 2002, p. 28)

Para Brandão (2008, p. 98), no entanto, o conceito que aparece com maior frequência e tem mais aceitação é o de que "competências representam combinações sinérgicas de conhecimentos, habilidades e atitudes, expressas pelo desempenho profissional, dentro de determinado contexto organizacional".

Essas competências são responsáveis por "agregar valor" a uma instituição, já que o desenvolvimento de "competências individuais" acaba gerando um aumento das competências organizacionais. Isso explica o porquê de muitas empresas buscarem aumentar o seu valor, adotando modelos de gestão baseados no conceito de competência.

Um dos grandes desafios do RH é definir e alinhar as competências individuais às organizacionais. Muitas organizações, públicas e privadas, têm recorrido ao modelo de gestão baseado no conceito de competência como uma possível solução.

Na Câmara dos Deputados (CD), o processo de gestão de recursos humanos baseada nas competências tem evoluído muito desde 2004, quando um grupo de estudos foi criado, pela Portaria da Diretoria-Geral nº 76, para a implantação do Programa de Avaliação Continuada da Gestão Pública no âmbito da CD.

Em 2006, a Câmara passou a utilizar o *Balanced Scorecard* (BSC), uma metodologia desenvolvida pelos professores da *Harvard Business School*, Robert Kaplan e David Norton. Originalmente definida por eles como um sistema de mensuração de desempenho,

o BSC passou a ser reconhecido como um modelo de gestão estratégica que auxilia a determinar quanto as organizações progrediram rumo às suas metas de longo prazo, a partir da tradução da visão em objetivos, indicadores, metas e projetos estratégicos.

Seguindo a metodologia BSC, foi montado um mapa estratégico da Câmara dos Deputados, o qual apresenta de forma clara e consistente os objetivos resultantes da convergência de seis outros mapas das áreas de apoio técnico-administrativo e legislativo da Casa. Pela técnica, cada objetivo é medido por pelo menos um indicador com metas fixadas periodicamente. Esses objetivos são alavancados pelos projetos estratégicos escolhidos pelas lideranças.

Neste trabalho interessa, sobretudo, o objetivo "garantir as competências requeridas ao cumprimento da Missão da Câmara", situado dentro da perspectiva de "pessoas e tecnologia", que visa "implantar modelo de gestão de pessoas capaz de garantir as competências necessárias ao bom desempenho profissional e ao cumprimento da missão da Câmara". Como veremos adiante, o projeto Trilha de Conhecimento da Secin está estreitamente ligado a esse objetivo institucional.

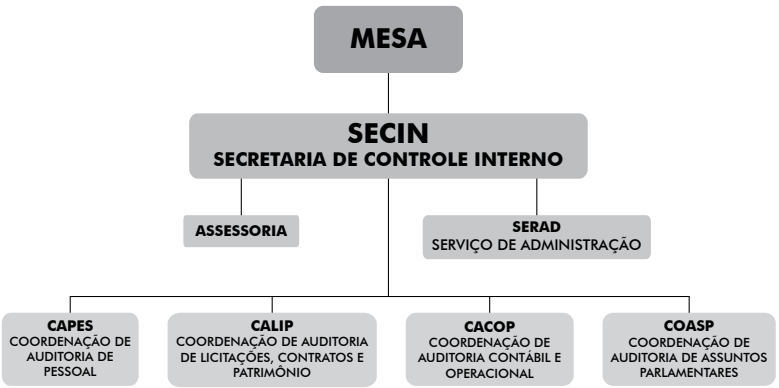
2.1 A Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados

Em 1994, a Câmara dos Deputados criou, com a aprovação da Resolução n° 69, a Secretaria de Controle Interno (Secin), subordinada diretamente à Mesa Diretora, com as seguintes competências: exercer o acompanhamento e a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, além da verificação e avaliação dos resultados obtidos pelos administradores da Casa (Res. n° 69/94, art. 3°).

Para desempenhar as suas funções, a Secin contou, no início, com um serviço de administração (Serad) e três coordenações: Coordenação de Auditoria de Pessoal (Capes), Coordenação de Auditoria Contábil e Operacional (Cacop) e a Coordenação de Auditoria de Licitações, Contratos e Patrimônio (Calip), conforme disposto na Resolução n° 23, de 1997. Somente em 2001, com a Resolução n° 70, de 7 de junho de 2001, a Secin passou a contar com mais uma coordenação: a de Auditoria de Assuntos Parlamentares (Coasp).

O organograma abaixo representa a estrutura interna da Secin.

Figura 1: Organograma da Secin



Fonte: Baseado em dados disponíveis no *site* da CD (https://extranet2.camara.gov.br/internet/conheca/ estruturaadm/controleinterno)

2.2 Projeto Trilha de Conhecimento da Secin

Como citado anteriormente, o projeto Trilha de Conhecimento da Secin está diretamente relacionado ao objetivo "garantir as competências requeridas ao cumprimento da Missão da Câmara". Ele está estruturado em três partes: a primeira consiste em "identificar os conhecimentos, habilidades e atitudes necessárias", o que na literatura é conhecido como mapeamento de competências; na segunda parte são identificadas as lacunas entre as competências existentes e as esperadas; na terceira fase são sugeridos "os possíveis caminhos a serem seguidos visando ao desenvolvimento das competências identificadas" que "estimularão o servidor, na medida em que ele próprio escolherá, dentre as opções apresentadas de desenvolvimento de competências, a que melhor se ajusta ao seu perfil de aprendizagem" (BRASIL, 2008, p. 1.534). As duas primeiras fases já foram concluídas. Neste nosso trabalho apresentamos sugestões para o desenvolvimento da terceira etapa.

2.3 Descrição do processo de mapeamento das competências da Secin

Importante destacar que o processo de identificação das competências seguiu algumas etapas, em sintonia com a indicação feita por Brandão e Bahry (2005). Após comentarem sobre a escassez de literatura que aborde o tema de forma prática, eles sugerem que o trabalho seja realizado da seguinte forma:

Para essa identificação, geralmente é realizada, primeiro, uma pesquisa documental, que inclui a análise do conteúdo da missão, da visão de futuro, dos objetivos e de outros documentos relativos à estratégia organizacional (CARBONE *et al.*, 2005). Depois, realiza-se a coleta de dados com pessoas-chave da organização, para que tais dados sejam cotejados com a análise documental, conforme proposto por Bruno-Faria e Brandão (2003). Podem ser utilizados, ainda, outros métodos e outras técnicas de pesquisa, como, por exemplo, a observação, os grupos focais e os questionários estruturados com escalas de avaliação, como sugerem Guimarães e outros (2001) e Santos (2001). (BRANDÃO e BAHRY, 2005, p. 182)

Após a realização de todas essas etapas, a equipe responsável pelo projeto apresentou a seguinte lista de competências.

Tabela 1: Rol das competências técnicas da Secretaria de Controle Interno

Rol de Competências Técnicas da Secretaria de Controle Interno	
	Interagir com as áreas auditáveis, de forma participativa.
	Atuar com imparcialidade, discrição e diligência, observando o interesse público e respeitando o sigilo profissional.
	Mapear e descrever os fluxos dos processos de trabalho, identificando os riscos inerentes.
	Avaliar a consistência e a qualidade dos controles internos das unidades administrativas, respeitando a discricionariedade do administrador.
	Analisar a materialidade, a vulnerabilidade e a relevância dos objetos auditáveis, com vistas ao desenvolvimento das atividades de auditoria.
	Elaborar e atualizar Programas de Auditoria.

Rol de Competências Técnicas da Secretaria de Controle Interno	
	Planejar e executar as auditorias, utilizando as normas, as técnicas e os Programas de Auditoria.
	Utilizar os sistemas informatizados necessários à execução dos trabalhos da Secin.
	Pesquisar jurisprudência, doutrina e legislação para subsidiar os trabalhos.
	Aplicar conhecimentos técnicos específicos da área de atuação, na execução das auditorias e dos exames processuais.
	Redigir relatórios de auditoria, observando os critérios de clareza, convicção, concisão, exatidão, relevância, tempestividade e objetividade.
	Identificar as causas e os efeitos dos achados de auditoria, propondo soluções que aprimorem os controles internos administrativos.
	Acompanhar as recomendações expedidas nos relatórios de auditoria, verificando a adoção das medidas sugeridas.
	Gerenciar e executar projetos, utilizando sistemas e técnicas adotados pela Casa.
	Avaliar as contas e os atos de gestão e de pessoal da Câmara, a fim de informar ao Tribunal de Contas da União.
	Identificar produtos, serviços, estudos científicos e tecnológicos que possam impactar na estratégia e nos trabalhos da Secin.
	Assessorar a gestão dos projetos estratégicos da Secin, utilizando sistemas e técnicas adotados pela Casa.
	Analisar a evolução dos indicadores e monitorar o alcance das metas estratégicas.
	Redigir documentos, utilizando as técnicas de redação oficial.
	Gerenciar informações funcionais, patrimoniais e processuais da Secin, operando os sistemas existentes e interagindo com os órgãos competentes da Casa.
	Auxiliar as coordenações no desempenho de atividades administrativas, de forma cordial e cooperativa.

Fonte: Projeto Trilha de Conhecimento - 2008/2009 (publicação interna)

Importante destacar que a implantação de um processo de mapeamento de competência pode contribuir para desencadear um processo de mudanças dentro da organização, seja na implantação de uma cultura de avaliação, seja na promoção do autodesenvolvimento.

Além disso, os servidores podem adquirir consciência sobre o que se espera deles em termos de comportamento e se comprometer com o processo de educação continuada a ser implantado na instituição como um meio de superar os *gaps* apontados.

2.4 Descrição da pesquisa

Após a conclusão do referido projeto, passou a ser necessário formular estratégias para o "desenvolvimento de competências profissionais". Uma das opções, dentre as várias ações educacionais e de treinamento, é a construção de uma "trilha de aprendizagem". Por isso, a proposta deste trabalho é apresentar uma sugestão de trilha específica para os servidores do Controle Interno, com a indicação de opções de capacitação, de recursos de aprendizagem necessários e de possíveis conteúdos a serem desenvolvidos nos cursos ou atividades que farão parte da trilha.

Com vistas à construção de uma trilha de aprendizagem, procurou-se na pesquisa realizada colher opiniões dos servidores sobre a educação continuada, sobre o clima organizacional e sobre as opções de treinamento para aquisição e desenvolvimento das competências necessárias, tentando verificar também o grau de interesse dos servidores nos vários aspectos relacionados ao assunto.

Nas duas primeiras partes do questionário aplicado foram feitas perguntas procurando identificar o interesse dos servidores em relação a alguns aspectos da educação continuada na Secin e os incentivos existentes. Na terceira parte, o objetivo era analisar quais as formas de educação continuada que mais benefícios podem trazer aos servidores, procurando atender aos critérios de interesse pessoal, impacto no trabalho e facilidade de implantação. Na quarta parte do questionário, procurou-se relacionar as modalidades de aprendizagem ao levantamento das competências já realizado na Secretaria. Levando-se em conta que cada servidor deve tomar conhecimento dos seus *gaps*, a indicação da preferência dos servidores em relação à modalidade de treinamento poderá ajudar o Cefor a direcionar a oferta de treinamentos necessários para suprir as lacunas dos servidores.

2.5 Perfil dos respondentes

A Secin conta com 38 servidores, sendo 23 homens (60%) e 15 mulheres (40%).

Quanto à idade, a maioria dos respondentes (48%) encontra-se na faixa etária entre 31 e 40 anos de idade.

Com referência ao grau de instrução, todos os servidores que responderam possuem curso superior completo. Houve um predomínio da especialização completa (41%), percentual que deve crescer ainda mais com o término do curso de Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental, que contou com a participação de dez servidores da Secin.

Constata-se assim que os profissionais que trabalham na Secin são qualificados e com formação acadêmica bastante ampla. O que motiva ainda mais o investimento em treinamento para um melhor aproveitamento dos talentos já existentes.

Em relação ao tempo de trabalho na Câmara dos Deputados e na Secin, a média foi de doze anos e meio de serviço na CD e seis anos na Secretaria, o que demonstra tratar-se de servidores experientes e conhecedores da Casa. No entanto, destaca-se o fato de que a maioria deles (51%) trabalha na secretaria há menos de cinco anos. Pode-se dizer que esses servidores precisam de tempo e de treinamento para poderem conhecer e desenvolver melhor os trabalhos específicos na secretaria.

3 ANÁLISE DAS RESPOSTAS

3.1 Análise da Seção 1

A partir da tabulação das respostas, verifica-se que os respondentes têm conhecimento das exigências profissionais requeridas e que procuram se manter atualizados, escolhendo cursos que realmente sejam necessários ao seu trabalho.

Não se pode esquecer que a atividade de auditoria é muito importante e quanto mais os auditores internos têm consciência das implicações do seu trabalho melhor é a sua atuação. A confiança da sociedade a respeito do desempenho das instituições públicas sempre fica abalada a cada novo escândalo anunciado na mídia. Para muitos, falta controle sobre os atos da administração.

Situação que merece uma atenção especial está relacionada ao desconhecimento por parte dos servidores das atividades que teriam que desempenhar na Secin antes de serem para lá transferidos. Quando se relaciona esse dado ao fato de que 51% dos servidores que responderam à pesquisa têm menos de cinco anos na secretaria, verifica-se quão necessária é a criação de uma trilha de aprendizagem que, aproveitando as competências que os servidores já apresentam, torne a ambientação mais rápida e agilize o processo de adaptação às atividades próprias da secretaria. A trilha de aprendizagem poderia ser usada por esses servidores logo após tomarem conhecimento dos seus *gaps*, o que representaria uma economia de tempo e de recursos na sua adaptação ao novo trabalho.

3.2 Análise da Seção 2

Em relação à educação continuada, o servidor da Secin concorda que a responsabilidade pelo seu aprendizado é dele e que a CD não poderá se responsabilizar sozinha por essa atividade. Os próprios servidores devem estar conscientes desta necessidade e tentar viabilizar os meios para promoverem autodesenvolvimento e atualização.

Muitas vezes o servidor reconhece a importância da educação continuada para o seu desenvolvimento, mas por vários motivos acaba não realizando as atividades.

Sabe-se que o desenvolvimento de competências não depende só de treinamentos formais, é necessário que o indivíduo desenvolva a capacidade de "aprender a aprender" (metacognição).

3.3 Análise da Seção 3

Nas duas próximas seções será feita uma análise das modalidades de aprendizagem disponíveis que possam fazer parte de uma trilha de aprendizagem, tendo em vista que um dos objetivos específicos é descobrir de que forma um processo de educação continuada sistematizado pode ser realizado.

Nos dois primeiros lugares, ficaram a utilização da internet e a realização de pesquisas de jurisprudência e legislação. A prioridade dada à internet deve-se a ela ter passado a ser a grande fonte de informação e o seu uso ter se tornado uma necessidade diária para os servidores, reduzindo o tempo gasto na pesquisa dos assuntos ligados à sua área de atuação. Não se pode esquecer que a atividade de auditoria requer uma constante atualização dos conhecimentos e uma permanente consulta a bases jurisprudenciais, cujas decisões poderão dar um melhor embasamento à redação dos relatórios e pareceres técnicos.

A escolha de cursos de curta duração, específicos na área de auditoria, ficou em terceiro lugar. Esse dado pode ser analisado em conjunto com as opções de realização desses cursos, já que eles podem ser realizados de forma "presencial" (apontado como a "quinta" melhor indicação) ou por meio de ensino a distância (penúltimo lugar).

Apesar de a "Educação a Distância" (EaD) ser apontada como uma alternativa de aprendizagem e de reciclagem profissional rápida, em que as barreiras de tempo, espaço e falta de recursos financeiros são mais facilmente superadas, não foi apontada como prioritária pelos servidores da Secin. Ficou em décimo lugar entre as alternativas de educação continuada.

Esse fato pode ser considerado como surpreendente, já que a utilização da internet é comum entre os servidores e foi ela que favoreceu o surgimento do EaD, metodologia de aprendizagem essencial às organizações.

As atividades de "autoaprendizagem" ficaram em quarto lugar. Entendem-se como atividades típicas de autoaprendizagem, ou autoinstrução, a leitura e a pesquisa específica e a investigação de temas através dos canais de comunicação e informação.

3.4 Análise da Seção 4

Para a análise a ser feita nesta seção, as competências descritas na Tabela 1 serão divididas em grupos.

Do primeiro grupo de competências farão parte as de número 1, 2, 10, 16, 21 e a 13, por terem sido apontadas pelos servidores como aquelas em que se deveriam usar "outras formas" para solucionar os problemas de *gap*. Esclareça-se que nos questionários enviados por *e-mail*, constavam como exemplo de "outras formas": experiência profissional, trabalho supervisionado e produção de textos técnicos.

No segundo grupo serão colocadas as competências de número 3, 4, 5, 6, 7, 11, 12 e 15, para as quais os servidores indicaram a frequência a "cursos externos" como a melhor maneira de reduzir os *gaps*.

Não chega a surpreender o fato de a escolha ter recaído em cursos externos, já que não há muitos instrutores na Casa que dominem os assuntos e possam fazer o treinamento internamente. Um aspecto a ser levado em conta é que essas competências estão relacionadas às atividades típicas da área de auditoria. Há várias empresas que se especializaram na oferta de treinamentos para auditores internos. Além disso, alguns desses cursos se apresentam como uma ocasião propícia para tomar conhecimento de novas técnicas e ferramentas que podem ser usadas neste trabalho.

De forma resumida pode-se dizer que, de acordo com a indicação dos servidores, a melhor forma de se obter conhecimento, habilidades e outras competências necessárias à atividade de auditoria é por meio de cursos externos.

No terceiro grupo foram colocadas as competências para as quais foram indicados os "cursos oferecidos pelo Cefor" como a melhor opção de diminuição de *gaps*: competências de número 8, 14, 17, 19 e 20. São, prioritariamente, atividades relacionadas ao planejamento estratégico da Secretaria e ao apoio administrativo.

A competência de número 9 ("pesquisar jurisprudência, doutrina e legislação para subsidiar os trabalhos") foi a única a receber a indicação da "autoaprendizagem" como ideal para suprir os *gaps* existentes. Recebeu 59% das indicações.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DA TRILHA DE APRENDIZAGEM

4.1 Conceitos de trilha

As trilhas de aprendizagem surgem como alternativa às tradicionais grades de treinamento, oferecendo opções para que os indivíduos aprendam respeitando o contexto social e organizacional. Segundo Freitas (2002), "trilhas de aprendizagem são caminhos alternativos e flexíveis para promover o desenvolvimento pessoal e profissional" (FREITAS, 2002, *apud* FREITAS e BRANDÃO, 2006, p. 102). Outro ponto positivo das trilhas é que elas podem oferecer diversos recursos de aprendizagem que vão além dos cursos presenciais, como, os "treinamentos autoinstrucionais, estágios, reuniões de trabalho, viagens de estudo, seminários, jornais, livros, revistas, *sites* e grupos de discussão na internet, filmes, vídeos e outros meios alternativos de aprimoramento pessoal e profissional" (FREITAS e BRANDÃO, 2006, p. 103).

Assim, a utilização da trilha de aprendizagem, ferramenta de suporte ao desenvolvimento das competências dos profissionais de uma organização, possibilita a esses profissionais escolherem, em função dos *gaps* identificados no diagnóstico de competência, o caminho mais motivador, prazeroso e produtivo a percorrer, definindo, assim, sua própria trajetória de desenvolvimento orientado.

4.2 Proposta de uma trilha de aprendizagem para a Secin

Para se conceber um programa de treinamento baseado no conceito de trilhas de aprendizagem, é necessário que a organização tenha definido os seus rumos (missão e visão), tenha mapeado as competências e identificado os *gaps*. A partir desse ponto é possível fazer um **levantamento das opções de aprendizagem** (presentes tanto no ambiente interno quanto externo), que contribuam para o desenvolvimento de cada uma das competências listadas.

A proposta apresentada no presente trabalho é apenas um ponto de partida para discussões sobre uma trilha de aprendizagem. Outra restrição do presente trabalho se deve ao fato de não ter sido uma "construção coletiva", já que se baseou apenas nos dados levantados pela pesquisa realizada entre os servidores da secretaria. Nela procurou-se relacionar as várias opções de aprendizagem disponíveis aos *gaps* de competência diagnosticados, tendo como pressuposto o objetivo específico de identificar possíveis percursos a serem percorridos pelos servidores que buscam o aprimoramento profissional.

O primeiro passo para a montagem da trilha foi a revisão da literatura existente sobre o tema. A partir daí foram arroladas as opções de aprendizagem disponíveis. Para isso realizou-se uma pesquisa recorrendo-se a várias fontes: anúncios de cursos recebidos pela Secin ou oferecidos pela internet, cursos oferecidos pelo Cefor, cursos já realizados pelos servidores, atividades indicadas pelos professores da área de auditoria. De posse destas informações, dos dados obtidos por meio dos questionários e, principalmente, no diagnóstico das competências técnicas individuais específicas da secretaria, partiu-se para a montagem de uma planilha relacionando cada treinamento e/ou atividade com as competências arroladas.

Caberá ao servidor, ao tomar conhecimento das suas lacunas de competência procurar, dentro da trilhas, quais os treinamentos poderão lhe proporcionar a elevação do nível de competência.

Um servidor, por exemplo, que esteja trabalhando no Serad, com *gap* na competência 19 (redigir documentos, utilizando as técnicas de redação oficial), poderá optar por fazer um curso do Cefor ou pela leitura dos manuais de redação recomendados. Já um assessor ou assistente de controle interno com *gap*, por exemplo, na competência 6 (elaborar e atualizar programas de auditoria) poderá escolher entre frequentar cursos externos, realizar leitura de alguns livros indicados, fazer *benchmarking* ou ainda obter certificações de entidades profissionais.

4.3 Papel do Cefor na implantação do programa

As atividades de formação e capacitação dos servidores são desenvolvidas, na Câmara dos Deputados, basicamente, pelo Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor). Instituído, em 1997, pelo Ato da Mesa nº 69, tem a finalidade de planejar, promover, executar e avaliar programas e atividades de recrutamento, seleção, formação, atualização, aperfeiçoamento, especialização e desenvolvimento dos servidores da Casa.

Dentro do planejamento estratégico da Casa, o Cefor também ficou responsável pelo projeto de "Educação Continuada" da DRH, cujo objetivo consiste na elaboração de programas de capacitação regulares voltados às necessidades técnicas, gerenciais, comportamentais e humanas dos servidores e deputados. A estruturação dos programas deve estar em consonância com o mapeamento das competências requeridas às diversas áreas da Casa, bem como com o inventário de necessidades levantadas.

O programa Trilha de Aprendizagem poderá fazer arte do Projeto de Educação Continuada e quando da implantação do programa, caberá ao Cefor importante papel na organização das opções de aprendizagem, no controle e divulgação das atividades disponíveis, elaboração do material, capacitação dos docentes, entre outras.

O Cefor também deverá ser responsável por uma parte importante que é a avaliação dos recursos públicos empregados nas atividades de treinamento e avaliação do desempenho dos servidores que optarem por percorrer a trilha. Este é o tema da última seção deste trabalho.

5 CONCLUSÃO

No exercício da profissão de auditor, principalmente entre aqueles que atuam no âmbito governamental, é necessária uma permanente atualização para atender ao aumento das demandas por serviços públicos de qualidade, nem sempre acompanhadas por aumento dos recursos orçamentários.

A instituição tem que se voltar cada vez mais para o reconhecimento do potencial do seu material humano e o desenvolvimento de competências que atendam não só às expectativas dos seus servidores, mas também aos seus próprios objetivos organizacionais. Daí a importância da CD ter iniciado o processo de planejamento estratégico e ter aderido ao modelo de gestão por competências. Os projetos derivados da necessidade de tornar realidade os objetivos estratégicos já estão em andamento.

O desafio que se apresenta para a Câmara dos Deputados é a estruturação de um processo sistemático de treinamento, de maneira que os *gaps* de competência revelados sejam supridos. À Secin, como um dos setores pioneiros neste processo, apresenta-se o desafio de descobrir seus próprios caminhos, respeitando as diretrizes propostas pela Casa, em busca de uma transformação contínua e positiva dos processos de capacitação de seus servidores.

Para que um programa de educação continuada tenha sucesso é preciso que os servidores queiram, em primeiro lugar, aprender; depois, que aceitem as mudanças e por último quebrem paradigmas. Além disso, o programa tem que ser elaborado especificamente para a instituição, pois não adianta copiar programas de outras organizações. Outro ponto imprescindível é o envolvimento de todos: diretores, coordenadores e servidores, que devem se sentir comprometidos com o processo.

A proposta deste trabalho foi a utilização de uma trilha de aprendizagem construída especialmente para atender as necessidades dos servidores da Secin. Esta trilha se apresenta como uma alternativa às tradicionais grades de treinamento e visa ampliar as opções de aprendizagem voltadas especificamente para os servidores da Secretaria com a oferta de opções variadas de treinamento.

A trilha de aprendizagem deverá, ainda, ser discutida e analisada pelos setores competentes visando à criação de um instrumento novo, ainda não suficientemente estudado, mas que pode trazer benefícios à Casa, com a redução de custos e com a ampliação das opções de aprendizagem.

Quando a instituição investe no capital humano e no ativo intelectual todos ganham. É importante que se cuide dos talentos e se gerencie da melhor forma possível os ativos, inclusive os ativos intangíveis, para que se continue prosperando.

REFERÊNCIAS

BRANDÃO, H. P.; GUIMARÃES, T. de A. Gestão de competências e gestão de desempenho: tecnologias distintas ou instrumentos de um mesmo constructo? *Revista de Administração de Empresas*. São Paulo, v. 41, n.1, p. 8-15, jan./mar. 2001. Disponível em http://www.scielo.br/scieloOrg/php/reflinks.php?refpid=S0034-761220080005000040000 4&pid=S0034-76122008000500004&lng=en. Acessado em 28 nov. 2009.

BRANDÃO, H. P.; BAHRY, C. P. Gestão por competências: métodos e técnicas para mapeamento de competências. In *Revista do Serviço Público*, vol. 56, n. 2, p. 179-194, Abr/jun 2005. Disponível em http://www.enap.gov.br/index.php?option=com_docman&task =doc_view&gid=2567. Acessado em 28 out. 2009.

BRANDÃO, Hugo Pena *et al*. Gestão de desempenho por competências: integrando a gestão por competências, o balanced scorecard e a avaliação 360 graus. *Rev. Adm. Pública* [online]. 2008, vol. 42, n. 5, pp. 875-898. ISSN 0034-7612. Disponível em: http://www.scielo.br/pdf/rap/v42n5/a04v42n5.pdf. Acessado em 15 out. 2009

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Portaria n° 2, de 28 de maio de 2008, aprova termos de abertura de projetos destinados a implementação do Plano Estratégico da Secretaria de Controle Interno – SECIN da Câmara dos Deputados*. Boletim Administrativo n. 103. Brasília, 3 jun. 2008. p. 1515-1537

_____. Câmara dos Deputados. *Resolução nº 69. Dispõe sobre a criação da Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados*. Diário do Congresso Nacional. Brasília: 1994.

_____. Câmara dos Deputados. *Resolução n° 23. Dispõe sobre a estrutura da Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados*. Diário do Congresso Nacional. Brasília: 1997.

BRUNO-FARIA, M. de F.; BRANDÃO, H. P. Competências relevantes a profissionais de T&D de uma organização pública do Distrito Federal. In: *Revista de Administração Contemporânea*. Vol. 7, n° 3. Curitiba, Jul/Set. 2003. Disponível em http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1415-65552003000300003&script=sci_arttext Acesso em 28 ou 2009.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Gestão estratégica*: Secretaria de Controle Interno – Interagir para aperfeiçoar. Brasília, Câmara dos Deputados, 2007. Disponível em: https://extranet2.camara.gov.br/servidor/gestaoestrategica/setoriais/secin. Acessado em 4 nov. 2009. Publicação interna.

FREITAS, Isa Aparecida; BRANDÃO, Hugo Pena. Trilhas de aprendizagem como estratégia de TD&E. In: BORGES-ANDRADE, Jairo Eduardo; ABBAD, Gardênia Silva & MOURÃO, Luciana (Org.). *Treinamento, desenvolvimento e educação em organizações e trabalho*: fundamentos para a gestão de pessoas. Porto Alegre: Artmed/Bookman, 2006. Cap. 5, p. 97-113.

GDIKIAN, Elizabeth Ayres e SILVA, Moisés Correia da Silva. *Educação estratégica nas organizações*: como as empresas de destaque gerenciam o processo de educação corporativa. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2002.

LE BOTERF, Guy. *Desenvolvendo a competência dos profissionais*. Porto Alegre : Artmed, 2003.

PACHECO, Luzia; SCOFANO, Anna Cherubina; BECKERT, Mara; SOUZA, Valéria. *Capacitação e desenvolvimento de pessoas*. Rio de Janeiro: Editoria FGV, 2005.

PRAHALAD, C.K. *Reexame de competências*. Revista HSM Management. Nov. 1999. Disponível em http://www.unicap.br/marina/reexame.html. Acesso em 25 out. 2009.

ZARIFIAN, Philippe. *Objetivo competência*: por uma nova lógica. São Paulo: Atlas, 2001.

SOBRE A AUTORA

Servidora da Câmara dos Deputados, graduada em Letras pela Universidade de Brasília (UnB), especialista em Processo Legislativo pelo Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (CEFOR) da Câmara dos Deputados e especialista em Auditoria Interna e Controle Governamental pelo ISC/CEFOR.

A implementação da Secretaria de Controle Interno na Advocacia-Geral da União

Gabriela de Carvalho

1 INTRODUÇÃO

A organização do controle interno é de responsabilidade do administrador público. Cabe a ele gerir o patrimônio e os recursos da instituição que dirige, sem desperdícios e desvios, bem como manter as condições que demonstrem a prática da boa administração, permitindo a verificação de que agiu com correção e competência.

Ao projetar uma estrutura de controle interno, a administração deve considerar suas finalidades gerenciais (assegurar que os recursos sejam utilizados de forma eficiente) e operacionais (focar na atividade finalística da instituição).

O controle interno incorpora a avaliação do desempenho e dos resultados (avaliação de gestão) e objetiva monitorar a eficácia e efetividade da ação pública, além de verificar o cumprimento de suas metas e a utilização racional – **economicidade** – dos recursos públicos, sempre escassos, em geral, mal distribuídos.

As principais finalidades da existência de um controle interno são: a) segurança do ato praticado e obtenção de informação adequada, b) promover a eficiência operacional da entidade, c) estimular a obediência e o respeito às políticas traçadas, d) proteger aos ativos, e) inibir a corrupção. (CASTRO, 2008, p.65).

Até o momento, não foi implantada a Secretaria de Controle Interno da Advocacia-Geral da União. Essas atividades, desde o início do funcionamento da instituição, foram confiadas à Secretaria de Controle Interno da Presidência da República, até a implementação do órgão próprio da Advocacia-Geral da União (AGU), consoante Decreto n° 767, de 1993 e art. 16 da Lei n° 9.028, de 1995.

O §1° do art. 45 da Lei Complementar n° 73/93 prevê que o Regimento Interno da AGU deve ser editado pelo advogado-geral da União e deve dispor sobre a competência, a estrutura e o funcionamento da Secretaria de Controle Interno, bem como sobre as atribuições de seus titulares e demais integrantes.

A Secretaria de Controle Interno deverá subordinar-se ao advogado-geral da União e terá por finalidade assessorá-lo na supervisão da correta gestão administrativa, orçamentário-financeira e patrimonial da AGU sob os aspectos da legalidade, economicidade, eficiência e eficácia, além de elevar, prestigiar e instrumentar as Funções Essenciais à Justiça, devendo-se frisar: essenciais, sim, à própria existência do Estado Democrático de Direito.

Na atual ordem constitucional brasileira, a Advocacia-Geral da União, enquanto Função Essencial à Justiça, mostra-se basilar para o Estado Democrático de Direito, na medida em que exerce controle de legalidade e de legitimidade, tanto no desempenho de suas competências preventivas (consultoria e assessoramento jurídicos) quanto postulatórias (representação judicial e extrajudicial da União). Tais competências formam um gênero funcional comum, denominado "advocacia do Estado", devendo esta

ser exercida com independência funcional, nos limites legais, segundo o art. 133 da Constituição de 1988. (MACEDO ROMEL, 2008, p.155)

A Advocacia-Geral da União, no papel de controle de legalidade e de legitimidade, garante um verdadeiro Estado Democrático de Direito — cuja fonte de poder é o povo — na medida em que age na defesa de princípios constitucionais que não se alteram com a mudança de governo, nem se submetem aos meros interesses político partidários.

2 A IMPLEMENTAÇÃO DA ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO E SUA ESTRUTURAÇÃO

Antes da promulgação da Constituição da República de 1988, a representação judicial da União estava a cargo do Ministério Público da União, e as atividades de consultoria e assessoramento jurídicos do Poder Executivo estavam confiadas à Advocacia Consultiva da União[2], que tinha como instância máxima a Consultoria-Geral da República[2]. A representação judicial da União esteve afeta efetivamente ao Ministério Público da União até o advento da Lei Complementar n° 73, de 10 de fevereiro de 1993, com exceção daquela referente às causas de natureza fiscal que passaram à antiga Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional desde a promulgação da Carta Política, por força do art. 29, § 5°, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

A Advocacia-Geral de União está prevista na Seção II, do Capítulo IV, destinado às Funções Essenciais à Justiça, no art. 131 da Constituição de 1988. É a instituição que representa a União judicial e extrajudicialmente. À Advocacia-Geral da União cabem as atividades de consultoria e assessoramento jurídicos ao Poder Executivo, nos termos da Lei Complementar n° 73/93. É composta pelo o advogado-geral da União, pela Procuradoria-Geral da União e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pela Consultoria-Geral da União, pelo Conselho Superior da Advocacia-Geral da União e pela Corregedoria-Geral da Advocacia da União.

Além dos órgãos que dizem respeito às atividades finalísticas da AGU, a sua Lei Orgânica previu ainda os seguintes órgãos de administração: Gabinete do Advogado-Geral da União, Diretoria-Geral de Administração, Centro de Estudos[3] e Secretaria de Controle Interno[4].

Para a implementação da Secretaria de Controle Interno da AGU há a necessidade da edição de regimento interno que disponha, de forma global e nos termos do art. 45 da Lei Complementar n° 73, de 1993, não só "sobre a competência, a estrutura e o funcionamento da Corregedoria-Geral da Advocacia da União, (...) e da Secretaria de Controle Interno, bem como sobre as atribuições de seus titulares e demais integrantes", mas que também discipline "os procedimentos administrativos concernentes aos trabalhos jurídicos da Advocacia-Geral da União". As estruturas dos principais órgãos da AGU vêm sendo objeto de atos regimentais específicos, que poderão, quando definidas todas as estruturas, ser reunidos e completados, no regimento interno.

3 O CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA FEDERAL

A administração pública sujeita-se a controle por parte dos Poderes Legislativos, Judiciário e da própria comunidade diretamente (art. 5°, LXXIII e § 3° do art. 37, ambos da CF/88), além de exercer, ela mesma, o controle sobre os próprios atos (Súmula n° 473 do STF)[5]. A finalidade do controle é a de assegurar que a administração atue em consonância com os princípios que lhe são impostos pelo art. 37 da Constituição

Federal e, em alguns casos, abrange o controle de mérito, que diz respeito ao aspecto discricionário de atuação administrativa.

O controle da administração pública é a atribuição de vigilância, orientação e correção de certo órgão ou agente público sobre a atuação de outro ou de sua própria atuação, visando a confirmá-la ou desfazê-la, conforme seja ou não legal, conveniente, oportuna e eficiente. No primeiro caso, tem-se o heterocontrole; no segundo, autocontrole, ou, respectivamente, controle externo e controle interno.

Os instrumentos do controle são todos os meios que propiciam à Administração Pública e aos órgãos de administração do Legislativo e do Judiciário o reexame de suas próprias decisões e atividades. Tais instrumentos são: direito de petição; pedido de reconsideração; reclamação administrativa; recurso administrativo. (GASPARINI, 2008, p. 949)

O controle como um todo é, portanto, o somatório dos componentes do sistema de controle interno com as ações do controle externo. Assim, quanto mais eficiente for o primeiro e quanto melhor for a sua interação com o controle externo, maior será a garantia de um efetivo controle sobre os atos da administração, em qualquer esfera do governo.

O princípio democrático, previsto no artigo inaugural da Lei Maior, consagra um direito de participação no planejamento, na execução e no controle da administração.

O direito em análise constitui uma prerrogativa democrática, de caráter essencialmente informal, apesar de sua forma escrita, e independe de pagamento de taxas. Dessa forma, como instrumento de participação político-fiscalizatório dos negócios do Estado que tem por finalidade a defesa da legalidade constitucional e do interesse público geral, seu exercício está desvinculado da comprovação da existência de qualquer lesão a interesses próprios do peticionário. (MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 2007, p.180)

No âmbito da AGU, o Ato Regimental de nº 3, de 15 de agosto de 2007, instituiu a Ouvidoria, no *caput* de seu art. 4º: "Qualquer pessoa, física ou jurídica, poderá, diretamente ou mediante representação, apresentar reclamação, sugestão, elogio ou denúncia ao Ouvidor-Geral".

"A Ouvidoria-Geral da AGU é um instrumento de gestão e participação popular, que possibilita tanto a realização do controle interno da instituição como o controle social". (SOUZA e PISCITELLI,2009)

Por fim, em última análise, cumpre esclarecer que a advocacia do Estado é vista por alguns autores como função de controle, em razão de dar garantia à efetividade das decisões políticas ao garantir a aplicação da legislação.

Desde modo, o papel de controle de legalidade e de legitimidade exercido pela Advocacia-Geral da União caracteriza sua função de advocacia do Estado, sob um prisma material, como um verdadeiro *integrity branch* (ou poder de fiscalização), na acepção empregada por Ackerman (2000, p.694-696). Esta caracterização, por sua vez, permite identificar a advocacia do Estado como uma verdadeira função de controle *(policy control)*, na terminologia de Loewenstein, em sua funcional concepção de separação dos poderes. (MACEDO ROMEL, 2008, p.155)

A despeito de suas funções primordiais, voltadas para o controle da legalidade dos atos da administração, a Advocacia da União e as procuradorias dos estados e dos municípios têm desempenhado relevante papel como provedoras de informações para

a sociedade, em especial para os advogados e estudantes de Direito, que passam a ser instrumentos multiplicadores desse controle de legalidade quando são orientados sobre o adequado funcionamento do sistema jurídico do Estado.

Portanto, há várias formas de controle na administração pública federal, corroborando, dessa forma, que a atuação da administração seja conforme os princípios da legalidade, moralidade, finalidade pública, publicidade, motivação e impessoalidade.

4 O CONTROLE INTERNO DA UNIÃO

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas adotados pela instituição para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e estimular a obediência às políticas administrativas estabelecidas. Os órgãos de controle interno governamental promovem a otimização da aplicabilidade dos recursos públicos, sendo um instrumento de promoção da defesa do patrimônio público.

Com a Constituição de 1988, o foco do controle interno foi modificado, ou seja, os artigos que tratam desse tema foram direcionados para acompanhamento dos programas de governo e da gestão dos administradores e, por último, como apoio ao controle externo. O governo buscou transformar a gestão na administração pública federal, eminentemente burocrática, em administração gerencial.

O Decreto nº 3591/2000, regulamentando a Medida Provisória nº 2.036-82, de 25 de agosto de 2000, dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. As finalidades da manutenção do Sistema de Controle Interno pelo Poder Executivo são: criar condições indispensáveis para assegurar eficácia ao controle externo e regularidade à realização da receita e da despesa; acompanhar a execução de programas de trabalho e a do orçamento e avaliar os resultados alcançados pelos administradores e verificar a execução dos contratos.

Atualmente, nos termos da Lei nº 10.683/03, a Controladoria-Geral da União (CGU) é o órgão do governo federal responsável por assistir direta e imediatamente ao presidente da República quanto aos assuntos que, no âmbito do Poder Executivo, sejam relativos à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio das atividades de controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria.

A CGU também deve exercer, como órgão central, a supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno e o Sistema de Correição e das unidades de ouvidoria do Poder Executivo Federal, prestando a orientação normativa necessária.

Portanto, a Secretaria de Controle Interno da AGU, subordinada ao advogado-geral da União, será integrada à CGU, que é o órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, que visa à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, com as finalidades, atividades, organização, estrutura e competências estabelecidas no Decreto nº 3.591/00.

Cabe ressaltar que a atuação do controle interno, no âmbito de entidades que têm estrutura própria, mais se assemelha à da auditoria independente (externa), em razão de se tratar de membros diferentes, ou seja, quem pratica o ato são os membros da AGU e quem atesta a confiabilidade deste é o controle interno. Com efeito, a auditoria independente é uma

atividade que, utilizando-se de procedimentos técnicos específicos, tem a finalidade de atestar a adequação de um ato ou fato com o fim de imprimir-lhe características de confiabilidade.

Os tipos de auditoria identificados na IN nº 1/2001 são o de avaliação da gestão; de acompanhamento da gestão; contábil; operacional e especial. As formas de execução da auditoria são direta (centralizada, descentralizada e integrada), indireta (compartilhada e terceirizada) e simplificada. E, as técnicas de auditoria são: indagação escrita ou oral; análise documental; conferência de cálculos; confirmação externa; exame de registros; correlação das informações obtidas; inspeção física; observação das atividade e condições; corte das operações ou *cut-off* e rastreamento.

A opinião do órgão ou unidade de controle interno do Poder Executivo Federal deverá ser expressa na forma de relatório, parecer, certificado ou nota. Nota é o documento destinado a dar ciência ao gestor/administrador da área examinada, no decorrer dos exames, das impropriedades ou irregularidades constatadas ou apuradas no desenvolvimento dos trabalhos. Tem a finalidade de obter a manifestação dos agentes sobre fatos que resultaram em prejuízo à Fazenda Nacional ou de outras situações que necessitem de esclarecimentos formais. Relatório é o documento pelo qual os resultados dos trabalhos realizados são comunicados às autoridades competentes: à direção, dando informações para a tomada de decisões sobre a política da área supervisionada; às gerências executivas, para o atendimento das recomendações sobre as operações de sua responsabilidade; aos responsáveis pela execução das tarefas, para correção dos erros detectados, ao TCU, instrumentalizando o controle externo; a outras autoridades interessadas, inclusive em razão de solicitação, sugestão ou denúncia, dependendo do tipo ou forma de auditoria/fiscalização realizada. (PISCITELLI, 2006, p. 413)

O parecer do dirigente do órgão de controle interno externaliza qualquer irregularidade ou ilegalidade constatada, indicando as medidas adotadas para corrigir as falhas identificadas, bem como avaliará a eficiência e a eficácia da gestão, inclusive quanto à economia na utilização dos recursos públicos. Os tipos de certificados de auditoria são: de regularidade, de regularidade com ressalvas e de irregularidades.

5 O CONTROLE INTERNO NA ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO

Há a previsão da criação da Secretaria de Controle Interno, no âmbito da AGU, no art. 2º da LC nº 73/93 e no Capítulo VIII – Do Gabinete do Advogado-Geral da União e da Secretaria de Controle Interno. À luz do art. 16, a Secretaria de Controle Interno será regida, quanto às suas competências e estrutura básica, pela legislação específica. Ademais, consoante o § 1º do art. 45 da Lei Complementar nº 73/1993, o regimento interno deve dispor sobre a competência, a estrutura e o funcionamento da Secretaria de Controle Interno, bem como sobre as atribuições de seus titulares e demais integrantes.

Os controles gerenciais objetivam assegurar que os recursos organizacionais sejam utilizados de maneira eficiente. Os controles operacionais, por sua vez, focalizam trabalho e transações individuais, operam em tempo real e estão ligados às operações do dia a dia da entidade. O resultado disso é uma verdadeira salvaguarda dos recursos públicos contra o desperdício, o abuso, os erros, as fraudes e as irregularidades.

Para a implementação da Secretaria de Controle Interno, no âmbito da AGU, há a necessidade de regulamentação via ato normativo deste órgão, consoante incisos I, XIII

e XVIII do art. 4º da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993[7], enquanto o regimento interno não for editado.

Portanto, a Secretaria de Controle Interno da AGU contribuirá para que os objetivos da administração pública sejam alcançados e para que as ações sejam conduzidas de forma efetiva, econômica, eficiente e eficaz. O objetivo do controle interno na área pública é funcionar, simultaneamente, como um mecanismo de auxílio para o administrador público e instrumento de proteção e defesa do cidadão, num verdadeiro Estado Democrático de Direito. Assim sendo, há uma salvaguarda dos recursos públicos contra o desperdício, o abuso, os erros, as fraudes e as irregularidades, bem como uma proteção maior quanto à autonomia indispensável ao desenvolvimento da função essencial à Justiça, que é a advocacia de Estado.

6 CONCLUSÕES

A Constituição de 1988 teve o inegável mérito de definir com clareza o imprescindível elo jurídico operativo que deve existir entre a sociedade e o Estado ao instituir as Funções Essenciais à Justiça, com órgãos distintos e inconfundíveis com os dos poderes do Estado, dotados da necessária independência funcional para acionar e fiscalizar esses poderes, em benefício da sociedade.

Pode-se, em suma, afirmar que a Advocacia-Geral da União, embora não constitua, organicamente, um Poder – em virtude de sua dependência orgânica em face do Executivo – exerce sim uma função constitucional autônoma (MOREIRA NETO, 2005, p.49) em relação à função executiva (binômio governo-administração). Tal função autônoma, denominada advocacia do Estado, englobando o conjunto de competências preventivas e postulatórias, é, materialmente, uma função de controle, imprescindível para a subsistência do Estado Democrático de Direito. Deste modo, faz-se necessário remodelar a dimensão orgânica da relação entre a Advocacia-Geral da União e o Poder Executivo, adequando-a à dimensão funcional. Ou seja, é fundamental que o exercício dessa função de controle conte, em nível constitucional, com expressas garantias de natureza orgânica, o que se mostra fundamental para a efetivação da concepção de Estado prevista na Constituição de 1988. (MACEDO ROMEL, 2008, p.155)

Enquanto não há essa remodelagem constitucional na relação entre a Advocacia-Geral da União e o Poder Executivo, a efetivação de uma Secretaria de Controle Interno poderá corroborar na atuação da advocacia do Estado, promovendo a segurança do ato praticado pelo advogado, garantindo a obtenção de informação adequada, promovendo a eficiência operacional da instituição, estimulando a obediência e o respeito às políticas traçadas, protegendo os ativos da União e inibindo a corrupção.

É urgente a necessidade de se dar plena ativação ao instituto do controle interno para que haja uma advocacia de Estado, independente e eficiente, e que tenha plenas condições de cumprir essa missão constitucional de ser a consciência jurídica de governos.

Um membro da advocacia pública tem o dever especial de aperfeiçoar o desempenho de sua própria atividade profissional, por ser-lhe exigido consciência da relação que deve existir entre a qualidade de sua atuação e o benefício direto que dela possa resultar para a ordem jurídica, e que dele deve ser cobrado não somente no plano moral, mas no plano funcional também.

Embora, por um lado, no plano ideal, se disponha de um expresso princípio, apontando o aperfeiçoamento da atuação da advocacia de Estado, ou seja, um dever de torná-la mais eficiente em sua missão constitucional, com vistas a que a ação dos demais entes estatais seja cada vez mais obediente à ordem jurídica, por outro lado, no plano do real, a árdua luta, ainda por vencer, continua a ser o alcançar um mínimo satisfatório de eficácia no desempenho dessas funções, superando, para tanto, a ignorância, o descaso e o preconceito que a cercam, e, sobretudo, a descabida mas arraigada percepção divulgada na classe política de que advocacia de Estado deve ser advocacia dos governantes. (MOREIRA NETO, 1999, pg. 13)

Um Estado Democrático de Direito exalta o princípio da legalidade e os advogados públicos ao aplicarem e exigirem comportamentos dos governantes conforme os ditames legais, sem medo e com a devida autonomia, estarão promovendo o bem-estar à comunidade.

Um controle interno devidamente estruturado tem o condão de fazer – ou pelo menos de cobrar que se faça – com que todos ajam de acordo com lei, exigindo uma consciência na qualidade de atuação e o benefício direto que dela possa resultar.

Tornar o controle mais efetivo não significa tolher a iniciativa e o funcionamento, e sim dispor e utilizar-se de mecanismos que previnam abusos e irregularidades, propiciem condições para alteração de rumos e promovam punições aos responsáveis.

O controle interno, portanto, pode exigir comportamentos de aperfeiçoamento, tais como, o desempenho institucional adequado e a indução institucional apropriada, logrando êxito para a instituição e consequentemente para toda a sociedade.

O advogado público deve repudiar qualquer tipo de intervenção política no seu exercício funcional, por ter o dever precípuo de sustentar e aperfeiçoar a ordem jurídica. A missão da advocacia de Estado é constitucional, para que se garanta que seu cumprimento se sobreponha a quaisquer outros deveres ou interesses de imposição legal.

Diante disso, uma secretaria de controle interno, com membros e servidores da carreira devidamente comprometidos e motivados, poderá corroborar o melhor desempenho da função do advogado público, sustentando-lhe o pleno exercício de aplicação da lei, nos moldes de um Estado Democrático de Direito.

REFERÊNCIAS

BANDEIRA DE MELLO Celso Antônio, *Curso de Direito Administrativo*, 23ª Edição, São Paulo: Malheiros Editores,2007;

CASTRO, Domingos Poubel de, *Auditoria e Controle Interno na Administração Pública*, São Paulo: Editora Atlas, 2008;

FAGUNDES, M. Seabra, *"O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário."* 4ª Edição, Rio: Forense;

GASPARINI,Diógenes *Direito Administrativo*, 13ª Edição, São Paulo: Editora Saraiva, 2008;

MACEDO, Rommel, *"Advocacia-Geral da União na Constituição de 1988"*, São Paulo:LTR,2008.

NETO, Diogo de Figueiredo Moreira, *"A Advocacia Pública e o Princípio da eficiência"*Interesse Público nº 4-1999, Publicação nota 10, p. 9;

PISCITELLI, Roberto Bocaccio, *O controle interno na administração pública federal brasileira*. Brasília:ESAF, 1988;

Sítio eletrônico da Escola Nacional de Administração Pública – ENAP: www.enap.gov.br ;

_____. Roberto Bocaccio, TIMBÓ Maria Zulene e ROSA Maria Berenice, *"Contabilidade Pública"*, Editora Atlas, 2006;

SOUTO, Marcos Jurema Villela Souto, *"O Papel da Advocacia-Pública no Controle da Legalidade da Administração"*. IP. Interesse Público. Ano VI-2004-nº 28, p. 49;

SOUZA Gabriel Felipe de e PISCITELLI Rui Magalhães, *"Da origem da figura do ouvidor em terras brasileiras"*, Revista da AGU, Data da publicação: 18/05/2009;

ZANELLA DE PIETRO Maria Sylvia, *Direito Administrativo*, 20ª Edição, São Paulo: Editora Atlas S.A.,2007.

NOTAS

1. Decreto nº 93.237, de 1986.
2. Decreto nº 92.889, de 1986, e Decreto nº 93.237, de 1986
3. O Centro de Estudos da AGU, denominado *Victor Nunes Leal*, foi instalado no ano de 2000.
4. A Secretaria de Controle Interno da AGU ainda não foi instalada, ficando as suas atribuições temporariamente confiadas à Secretaria de Controle Interno da Presidência da República.
5. S. 473 do STF: A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.
6. Art. 4º - São atribuições do Advogado-Geral da União:
   I - dirigir a Advocacia-Geral da União, superintender e coordenar suas atividades e orientar-lhe a atuação;
   (...)
   XIII - exercer orientação normativa e supervisão técnica quanto aos órgãos jurídicos das entidades a que alude o Capítulo IX do Título II desta Lei Complementar;
   (...)
   XVIII - editar e praticar os atos normativos ou não, inerentes a suas atribuições;
   XIII - exercer orientação normativa e supervisão técnica quanto aos órgãos jurídicos das entidades a que alude o Capítulo IX do Título II desta Lei Complementar;
   XVIII - editar e praticar os atos normativos ou não, inerentes a suas atribuições;
   (...)

SOBRE A AUTORA

Advogada da União, Advocacia-Geral da União, graduada em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, especialista em Direito Processual Civil e em Direito Público.

Auditoria Operacional: proposta de conceito para aplicação na Câmara dos Deputados

Gilson Silva Filho

1 INTRODUÇÃO

O princípio da eficiência, inserido no art. 37 do texto constitucional pela Emenda Constitucional nº 19/1998, "orienta a atividade administrativa no sentido de conseguir os melhores resultados com meios escassos de que se dispõe e a menor custo" (SILVA, 2003, p. 651). Não se trata, porém, de um conceito jurídico, e sim econômico, que tem por significado a ação com racionalidade, de maneira a se sopesarem os custos da satisfação das necessidades públicas em relação ao grau de utilidade obtido.

Nessa linha, constitui atribuição da Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados (Secin) a avaliação do cumprimento de metas orçamentárias e dos resultados alcançados, com enfoque na economicidade, eficiência, eficácia da gestão dos recursos públicos pela Câmara dos Deputados. Essa competência foi atribuída ao sistema de controle interno dos três poderes pelo art. 74 da Constituição Federal, e, de maneira específica, à Secin pelo art. 3º da Resolução nº 69/1994, da Câmara dos Deputados.

No entanto, apesar da competência para atuar com enfoque no desempenho operacional, a Secin não dispõe de conceito específico e demais ferramentas adequadas à realização de ações de controle destinadas a avaliar o cumprimento de metas e programas orçamentários e o desempenho quanto à economicidade, à eficiência e à eficácia das unidades administrativas e dos atos de gestão da Câmara dos Deputados.

Os riscos decorrentes dessa situação podem implicar na realização de auditorias operacionais de qualidade variável ou na sua não realização, impactando de forma negativa a imagem da Secin, o exercício de suas competências e o alcance das metas e objetivos estratégicos da secretaria. Quanto a esse risco, a qualidade das ações de controle foi objeto do relatório de levantamento das estruturas de governança dos órgãos e unidades de controle interno dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, elaborado pelo TCU. Esse relatório foi objeto do Acórdão nº 1.074/2009 – Plenário, o qual recomendou à Câmara dos Deputados que desenvolva "programa de monitoramento da qualidade do trabalho da auditoria interna" (BRASIL, 2009b).

Desse modo, cabe à Secin adotar conceitos e definições sobre avaliação de desempenho, bem como elaborar manuais e outros documentos técnicos que descrevam os procedimentos a serem seguidos, de modo a orientar a execução das auditorias realizadas, com vistas a assegurar que os objetivos e a qualidade dessas ações de controle sejam atingidos.

Nesse sentido, este artigo tem por objetivo apresentar um conceito de auditoria operacional aplicável pela Secin no exercício de sua competência regimental, tomando por base o ambiente de controle no qual a secretaria se insere e a revisão da literatura quanto aos principais conceitos dessa modalidade de auditoria.

2 DESENVOLVIMENTO

2.1 Ambiente de Controle

A União é formada pelos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, os quais são independentes e harmônicos entre si, competindo-lhes, respectivamente, as funções legislativa, executiva e jurisdicional (BRASIL, 1988).

Cabe ao Legislativo o controle financeiro e orçamentário evidenciado pela fiscalização da administração financeira e orçamentária, competindo-lhe, assim, exercer o controle externo. Destaque-se que, na administração moderna, essa atribuição não obsta o desenvolvimento de um "eficiente sistema de autocontrole – o chamado controle interno – do qual é titular cada um dos poderes onde ele atua" (SILVA, 2003, p. 725).

Dessa maneira, o controle dos gastos públicos divide-se em duas vertentes, que são os controles externo e interno. "O externo em defesa da sociedade ou do investidor, e o interno, fundamental para a organização e seus dirigentes." (CASTRO, 2008, p. 34).

Assim, numa classificação que trata a posição do órgão de controle em relação à estrutura administrativa a ser controlada, a unidade de controle interno compõe o organograma da entidade objeto de controle, devendo subordinar-se ao dirigente maior ou à estrutura na qual este se insere. Já o controle externo, por sua vez, subordina-se ou compõe outro poder, não fazendo parte da entidade a ser controlada (SILVA, 2003; ROCHA; QUINTIERE, 2009).

Quanto ao enfoque, a atividade de controle não se restringe atualmente apenas ao campo jurídico formal, a consistir no exame da adequação/conformidade do ato de gestão às normas pertinentes, pois o próprio texto constitucional determina a análise quanto à legitimidade, à eficiência e à economicidade (HARADA, 2005).

Com efeito, essa ampliação do enfoque das ações de controle ocorreu com o processo de transição da administração pública burocrática para a administração gerencial, iniciado no Brasil pelo governo federal em 1995, por meio do Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado. Nesse sentido, enquanto a administração estritamente burocrática pauta-se na supervisão cerrada, em regulamentos rígidos e na "auditoria de procedimentos", a administração com enfoque gerencial prioriza o controle por resultados, com ênfase na eficiência, redução de custos (economia), gestão flexível e controles sociais (BRESSER PEREIRA, 2007).

Assim, para verificar e avaliar se o gestor público atua com economia, eficiência, eficácia e de acordo com as normas legais, os órgãos de controle governamental devem atuar com enfoque no desempenho e na conformidade, de maneira que essas ações se complementem. Por um lado estão as ações mais tradicionais no controle da gestão pública "por meio de verificações da conformidade e legalidade dos atos de quem lida com o dinheiro, bem ou valor público". Por outro lado, a orientação mais recente do controle da gestão pública, com enfoque nos resultados, vem exigindo, em escala crescente, esforços dos órgãos de controle, "que buscam, além de garantir conformidade da gestão, avaliar, revisar e pesquisar o desempenho de atividades, projetos, programas, políticas e órgãos governamentais" (GOMES, 2002, p. 37).

2.2 Controle Externo

O art. 70 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) preceitua que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional da União, quanto à legalidade, legitimidade

e economicidade é da competência do Congresso Nacional, mediante controle externo, e do sistema de controle interno de cada poder.

Nas atividades de controle externo, o Congresso Nacional será auxiliado pelo Tribunal de Contas da União, que atua amparado pelas competências atribuídas nos arts. 33, §2º; 71 a 74 e 161, parágrafo único, da Constituição (BRASIL, 1988), bem como pela Lei nº 8.443/92 (Lei Orgânica do TCU) e demais normas que lhe conferem responsabilidades.

Para tanto, o TCU, no exercício de suas fiscalizações, tanto as de rotina quanto as de caráter específico e ocasional, visando obter padronização, maiores eficiência, eficácia e qualidade nos trabalhos, deve proceder de acordo com a "sistemática constante de seus manuais internos" (LIMA; CASTRO, 2003, p. 61). Como exemplo, quando o TCU trata da auditoria operacional, estabelece manuais/roteiros que normatizam a elaboração de relatório, a realização do monitoramento, do controle de qualidade e a aplicação de técnicas que subsidiam os trabalhos de auditoria.

2.3 Controle Interno

O sistema de controle interno é tratado nos arts. 70 e 74 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), os quais preceituam que cada poder manterá sistema de controle interno com o objetivo de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência e eficácia, tanto do cumprimento dos programas governamentais quanto da gestão orçamentária, financeira e patrimonial da administração pública federal.

No Poder Executivo Federal, é de responsabilidade da Secretaria Federal de Controle (SFC), integrante da CGU, proceder à avaliação da ação governamental, das ações dos gestores públicos federais e da aplicação de recursos públicos determinada na Carta Magna (BRASIL, 2001a).

Dessa maneira, a CGU adota o Manual do Sistema de Controle Interno Federal, aprovado pela IN/SFC nº 01/2001, que define as diretrizes, os princípios, os conceitos e as normas técnicas relativas à ação de controle da SFC/CGU, a fim de disciplinar e padronizar ações de controle interno do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2001a).

Nos Poderes Judiciário e Legislativo federais ainda não foram implementados sistemas de controle interno, cujas competências vêm sendo realizadas pelos órgãos de controle constantes em suas respectivas estruturas. A título de exemplo, no Legislativo federal essas competências ficam a cargo da Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados e da Secretaria de Controle Interno do Senado Federal.

2.4 Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados

A Secin foi criada por intermédio da Resolução/CD nº 69/1994. Integra a estrutura da Casa, subordinando-se diretamente à Mesa Diretora. Anteriormente, as atividades de controle interno eram realizadas pelo Departamento de Finanças e Controle Interno, o qual, após a criação da Secin, passou a denominar-se Departamento de Finanças, Orçamento e Contabilidade (BRASIL, 1994).

Quanto às atribuições, a Resolução/CD nº 69/1994, nos arts. 2º e 3º, estabelece competir à Secin o acompanhamento e a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, a verificação e a avaliação dos resultados obtidos pelos administradores públicos no âmbito da Câmara, por meio da realização de auditorias contábil, financeira, patrimonial e operacional, com o objetivo de:

I. verificar e avaliar o cumprimento dos objetivos, o atingimento das metas e a execução do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e dos orçamentos anuais e suas alterações;

II. comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à economicidade, eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos seus órgãos;

III. examinar os processos relacionados com licitações ou suas dispensas e inexigibilidades, e contratos celebrados pela Câmara dos Deputados;

IV. verificar a prestação de contas relativa a processos de suprimento de fundos e adiantamentos;

V. avaliar a eficiência e eficácia dos controles internos sobre atos que impliquem despesas ou obrigações para a Câmara dos Deputados, propondo, quando for o caso, o aprimoramento dos mesmos;

VI. apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional;

VII. colaborar com as ações do Ministério Público Federal, nos assuntos de sua competência;

VIII. verificar a exatidão e suficiência dos atos de admissão e desligamento de pessoal, e de concessão de aposentadoria e pensão, submetendo os resultados à apreciação do Tribunal de Contas da União;

IX. proceder ao exame das folhas de pagamento dos parlamentares, servidores ativos e inativos e pensionistas;

X. analisar, avaliar, elaborar relatório e emitir certificado de auditoria sobre as tomadas e prestações de contas da Câmara dos Deputados e entidades subvencionadas, a serem encaminhadas, anualmente, ao Tribunal de Contas da União, manifestando-se, inclusive, quanto à eficiência, eficácia e economicidade da gestão;

XI. alertar a autoridade administrativa sobre imprecisões e erros casuais de procedimentos, assim como sobre a necessidade de instauração de tomadas de contas especial, nos casos previstos em lei;

XII. verificar a adequação e privacidade dos dados e informações oriundos dos sistemas eletrônicos de processamento de dados;

XIII. verificar o cumprimento das diretrizes estabelecidas pela Mesa Diretora e da legislação aplicável;

XIV. realizar auditorias em programas especiais, de natureza administrativa, criados pela Câmara dos Deputados;

XV. realizar auditorias especiais, ou outras tarefas correlatas, por determinação da Mesa ou a requerimento de parlamentar aprovado pelo Plenário;

XVI. articular-se com os demais órgãos de controle interno dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, com vistas à integração sistêmica prevista na Constituição Federal [...] (BRASIL, 1994, art. 3º).

Considerando os enfoques apontados no ambiente de controle, da análise das competências da Secin, verificam-se diretrizes normativas tanto para a legalidade quanto para o desempenho. O enfoque na avaliação da conformidade está expresso no inciso II do art. 3º, primeira parte, e determina a verificação da obediência à legalidade na atuação dos gestores da Casa.

Já o enfoque no desempenho está no comando que determina a avaliação dos resultados dos administradores da Casa quanto à economia, à eficiência e eficácia, constantes no art. 2º e nos incisos I, II e V do art. 3º. Destaque-se, os dois enfoques devem ser complementares no planejamento das ações de controle destinadas à fiscalização dos recursos públicos utilizados na Câmara dos Deputados, nos termos do normativo que estabelece as competências da Secin.

Diante do exposto, analisando as atribuições da Secin, que determinam, além do exame da conformidade/legalidade, a avaliação dos resultados da gestão administrativa, fica evidenciada a necessidade desse órgão de controle interno de definir conceitos com vistas ao aprimoramento das ações de controle, contribuindo, assim, com a administração para a maior economia, eficiência, eficácia dos atos praticados pelos gestores da Casa.

2.5 Auditoria Operacional

Para o TCU (BRASIL, 2009a, p. 6), "auditoria operacional é o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de obter melhorias".

Para a CGU, a avaliação quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão aparece na definição de dois tipos de auditoria:

a. Auditoria Operacional: consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, das unidades ou entidades da administração pública federal, programas de governo, projetos, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a gestão quanto aos aspectos da "eficiência, eficácia e economicidade", procurando auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações, que visem aprimorar os procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade gerencial. Este tipo de procedimento auditorial, consiste numa atividade de assessoramento ao gestor público, com vistas a aprimorar as práticas dos atos e fatos administrativos, sendo desenvolvida de forma tempestiva no contexto do setor público, atuando sobre a gestão, seus programas governamentais e sistemas informatizados; [...]

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

> a ela confiados, compreendendo, entre outros, os seguintes aspectos: exame das peças que instruem os processos de tomada ou prestação de contas; exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos; verificação da eficiência dos sistemas de controles administrativo e contábil; verificação do cumprimento da legislação pertinente; e avaliação dos resultados operacionais e da execução dos programas de governo quanto à **"economicidade, eficiência e eficácia"** dos mesmos (BRASIL, 2001a, p. 32) (grifo do autor).

Para o Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF), a avaliação da legalidade, economia, eficiência e eficácia é realizada por meio da auditoria integrada e tem por definição:

É o conjunto de procedimentos que têm por fim proporcionar uma avaliação objetiva, construtiva, sistemática e independente de evidências, com vistas a identificar, em uma instituição pública, programa ou atividade de governo, a extensão em que:

- os recursos financeiros, humanos e materiais são geridos com a devida observância aos princípios da efetividade, eficácia, eficiência e economicidade;

- as atividades referentes à obrigação de prestar contas são desenvolvidas a contento, incluindo o cumprimento legal de normas e regulamentos, naquilo que for aplicável (BRASÍLIA, 2001, p. 8).

Inicialmente, cabe destacar que são inúmeras as denominações dadas para essa modalidade de auditoria, quais sejam: auditoria operacional, auditoria de desempenho, auditoria de gestão, auditoria integral e outras. A nomenclatura pode ser afetada por questões relativas ao país que a realiza (auditoria de desempenho, nos países anglo-saxões, ou auditoria de gestão, nos países neolatinos) ou ao enfoque que se deseja abordar (ROCHA; QUINTIERE, 2009).

Segundo Castro (2008), ao tratar da classificação das auditorias no Sistema de Controle Interno baseado na IN/SFC nº 01/2001, a auditoria operacional ou de desempenho destina-se a avaliar as ações gerenciais e os procedimentos operacionais dos órgãos e unidades administrativas, dos programas, projetos, atividades, ou parte destes. Para tanto, a auditoria operacional avalia a economicidade, eficiência, eficácia e legalidade da gestão dos recursos, assessorando o gestor público no intuito do aprimoramento do objeto auditado, por meio de recomendações. Na mesma linha de definição, para a auditoria operacional estão Lima e Castro (2003) e Peter e Machado (2009).

Para a *International Organizations of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), a auditoria operacional:

> [...] preocupa-se em verificar a economia, a eficiência e eficácia, e tem por objetivo determinar:
>
> a. se a administração desempenhou suas atividades com economia, de acordo com princípios, práticas e políticas administrativas corretas;
>
> b. se os recursos humanos, financeiros e de qualquer outra natureza são utilizados com eficiência, incluindo o exame dos sistemas de informação, dos procedimentos de mensuração e controle do desempenho e as providências adotadas pelas entidades auditadas para sanar as deficiências detectadas; e

c. a eficácia do desempenho das entidades auditadas em relação ao alcance de seus objetivos e avaliar os resultados alcançados em relação àqueles pretendidos. (INTOSAI, 2005, p. 15).

Dessa maneira, os conceitos de auditoria operacional apresentados pelos órgãos de controle ou pela doutrina são consonantes no sentido de transpor a verificação da conformidade/legalidade, adicionando, a essa análise, a avaliação dos resultados e do desempenho na utilização dos recursos públicos, conforme os objetivos do quadro acima.

Ao se verificar a aplicação da auditoria operacional em outros órgãos de controle, constata-se, além de conceitos próprios, a utilização de manuais, roteiros e técnicas de auditoria. O Tribunal de Contas da União (TCU), por exemplo, elaborou Manual de Auditoria Operacional e roteiros de auditoria para monitoramento, controle de qualidade e elaboração de relatórios de auditoria operacional, entre outros. A Controladoria-Geral da União (CGU), por sua vez, apresenta as etapas para realização das ações de controle no Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2001a).

Da análise desses materiais, nota-se que o enfoque da atuação está na avaliação de programas, o que pode ser explicado, além das atribuições legais desses órgãos de controle e da abrangência dos objetos de auditoria, pela priorização na utilização dos recursos disponíveis para realizar fiscalizações, entre outros motivos. Assim, os conceitos e as demais ferramentas de auditoria do TCU e da CGU são formatados de acordo com as respectivas necessidades, não sendo possível à Secin aplicá-los diretamente.

2.6 Economia, eficiência, eficácia e efetividade

Para a melhor compreensão das definições acima são apresentados, de maneira sucinta, os conceitos de economia, eficiência, eficácia e efetividade para auditoria operacional:

a. economia: ou economicidade, consiste na otimização dos resultados, por meio da escolha dos menores custos, mantendo em um nível aceitável as despesas com aquisição e/ou alocação dos recursos humanos, financeiros ou materiais utilizados. Assim, trata da capacidade do gestor em adquirir e administrar de modo adequado os recursos, mantendo os custos baixos (INTOSAI, 2005; BRASIL, 2009a; ROCHA; QUINTIERE, 2009; PETER; MACHADO, 2009);

b. eficiência: trata da otimização dos processos de transformação de insumos em produtos, de maneira a aproveitá-los ao máximo sem redução da qualidade. Mede, portanto, a relação custo-benefício dos atos de gestão (INTOSAI, 2005; BRASIL; 2009a; ROCHA; QUINTIERE, 2009);

c. eficácia: é a capacidade de alcance dos objetivos, das metas e das prioridades fixados no planejamento das ações do órgão. Tais objetivos podem ser expressos, tanto em meta de produção (produtos) quanto atendimento (serviços) (INTOSAI, 2005; BRASIL, 2009a; PETER; MACHADO, 2009); e

d. efetividade: "trata-se de verificar a ocorrência de mudanças na população-alvo que se poderia razoavelmente atribuir às ações do programa avaliado" (COHEN; FRANCO, 1993; apud BRASIL, 2009a, p.7).

2.7 Conceito de auditoria operacional na Câmara dos Deputados - proposta

Com base no exposto, os conceitos apresentados para essa modalidade de controle podem ser analíticos (CGU), quando apresentam os parâmetros economia, eficiência e eficácia, os objetos a serem auditados e respectivos objetivos com maior detalhamento, ou sintéticos (TCU), quando informam os mesmos dados em linhas mais gerais.

Cotejando a doutrina apresentada com as atribuições da Secin, pode-se afirmar que a secretaria, ao realizar auditorias operacionais, assessora os gestores da Câmara dos Deputados com vistas ao aprimoramento do objeto auditado e dos resultados obtidos, mediante recomendações relevantes, eficazes e eficientes.

Para tanto, o órgão de controle interno da Câmara dos Deputados deve realizar uma auditoria operacional eficiente, eficaz e efetiva, que aborde, obrigatoriamente, o nível de exigência mínima (legalidade, adequação dos registros e existência e confiabilidade dos controles internos), para em seguida abordar o nível de desempenho (economia, eficiência, eficácia) ou o nível de resultados (resultados obtidos versus esperados) (CASTRO, 2008; ROCHA; QUINTIERE, 2009).

Tomando por base os conceitos apresentados, propõe-se para a Secin o seguinte conceito analítico de auditoria operacional, o qual compreende a avaliação da legalidade, economia, eficiência, eficácia:

Auditoria operacional consiste no conjunto de procedimentos que têm por fim proporcionar uma avaliação independente, objetiva e sistemática, com vistas a identificar nos procedimentos operacionais das unidades administrativas, nos atos de gestão ou nos programas da Câmara dos Deputados, a extensão em que:

a. as normas e os regulamentos estão sendo observados, e se os controles internos administrativos e contábeis existem e são confiáveis (nível de exigência mínima);

b. os recursos financeiros, humanos e materiais são geridos com a devida observância aos princípios da eficácia, eficiência e economicidade; e

c. no alcance das metas e objetivos estabelecidos para a administração e para os programas o administrador atenta para a devida observância aos princípios da eficácia, eficiência e economicidade na utilização dos recursos públicos.

Considerando o conceito acima apresentado, na Câmara dos Deputados poderão ser realizadas auditorias operacionais tanto com foco no desempenho quanto com foco no resultado. Assim, ações de controle destinadas a avaliar o desempenho quanto à economia, eficiência e eficácia podem abordar, a depender do objetivo, as seguintes perspectivas de análise (ROCHA; QUINTIERE, 2009):

a. desempenho estratégico: com foco em analisar e avaliar o planejamento estratégico adotado pela unidade administrativa auditada para atingir sua missão institucional, verificando se a missão está sendo cumprida.

b. desempenho organizacional: trata de analisar e avaliar, entre outros, a estrutura da unidade administrativa, os controles internos administrativos e a utilização dos recursos humanos, materiais e financeiros, a fim de verificar a adequabilidade destes aos objetivos estratégicos e operacionais da unidade auditada.

c. desempenho operacional: com foco em analisar e avaliar os procedimentos e rotinas de trabalho da unidade auditada quanto: ao atendimento às normas, a adequação das aquisições (quantidade, prazos e preço) às necessidades operacionais da unidade, à guarda e manutenção de materiais e do patrimônio e outros.

A auditoria operacional, com foco nos resultados obtidos pela atuação dos gestores na execução de programas ou projetos desenvolvidos e executados na Câmara dos Deputados, processa-se por meio da avaliação quanto à eficácia e eficiência no cumprimento dos objetivos e metas (físicas e financeiras) planejados e/ou pactuados, assim como a avaliação sobre a qualidade e confiabilidade dos indicadores utilizados para avaliar o desempenho da gestão.

Desse modo, a Secin, ao realizar ações de controle baseada no conceito e respectivas perspectivas de análise, poderá, por meio das recomendações de auditoria, contribuir com os gestores da Câmara dos Deputados, com vistas a aprimorar as práticas dos atos e fatos administrativos com razoável segurança da regular, econômica, eficiente e eficaz aplicação dos recursos públicos destinados à Casa Legislativa.

3 CONCLUSÃO

O processo de transição da administração pública burocrática brasileira para a administração gerencial ampliou o enfoque das atividades dos órgãos governamentais de controle, que passaram a avaliar o desempenho da atuação do gestor público quanto à economia, à eficiência e à eficácia, por meio da auditoria operacional, além de examinar aspectos relativos à conformidade.

Para tanto, a Constituição Federal atribui competências aos órgãos de controle interno e externo para realização de fiscalizações com foco no desempenho dos gastos públicos. Diante dessa atribuição, os órgãos devem possuir conceitos e demais ferramentas de trabalho adequadas a assegurar a qualidade e o cumprimento dos objetivos propostos para a auditoria operacional.

A revisão na literatura permitiu constatar que os conceitos para auditoria operacional adotados pelos órgãos de controle adaptam-se às suas necessidades, mantendo em comum a avaliação do desempenho quanto à economicidade, eficiência e eficácia.

Diante do exposto, o conceito de auditoria operacional proposto poderá orientar a elaboração das respectivas ferramentas de trabalho (rotinas/roteiros/procedimentos). Por um lado, proporcionando a elevação da qualidade dos trabalhos de auditoria, ao subsidiar adoção de técnicas e de procedimentos de auditoria, o que permitirá uma razoável segurança que os objetivos da ação de controle sejam alcançados. Por outro lado, auxiliando no cumprimento da missão institucional da Secin, mediante o alcance dos objetivos esperados na realização das auditorias operacionais.

REFERÊNCIAS

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 05 out. 2009.

_____. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. *Resolução 69, de 1994*. Dispõe sobre a Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados e dá outras providências. Brasília, 1994. Disponível em: <http://www2.camara.gov.br/legislacao>. Acesso em: 07 out. 2009.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Instrução Normativa 01, de 2001*. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Brasília, 2001a. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br>. Acesso em: 05 out. 2009.

_____. Tribunal de Contas da União. *Acórdão 1074/2009* – Plenário. Dispõe sobre o relatório de levantamento das estruturas de governança dos Órgãos e Unidades de Controle Interno dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. Brasília, 2009b. Disponível em:< http://www.tcu.gov.br>. Acesso em: 31 out. 2009.

_____. Tribunal de Contas da União. *Manual de Auditoria Operacional*. Brasília, DF, 2009a. Não publicado.

_____. Tribunal de Contas do Distrito Federal. *Manual de Auditoria Integrada*. Brasília, DF, 2001. Disponível em: <http://www.tc.df.gov.br>. Acesso em: 15 out. 2009.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. Burocracia pública e reforma gerencial. *Revista do Serviço Público,* edição especial (1937-2007), p. 29-49, 2007. Disponível em: <http://www.bresserpereira.org.br>. Acesso em: 11 out. 2009.

CASTRO, Domingos Poubel de. *Auditoria e Controle Interno na Administração Pública*. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GOMES, Marcelo B. Auditoria de desempenho governamental e o papel de Entidades Fiscalizadoras Superiores. *Revista do Serviço Público*, n. 2, p. 36-78, abr./jun. 2002.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. *Diretrizes para Aplicação de Normas de Auditoria Operacional*. Tradução de Inaldo da Paixão Santos Araújo e Cristina Maria Cunha Guerreiro. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005. (Série Traduções, n. 10). Disponível em: <http://www.tce.ba.gov.br>. Acesso em: 06 out. 2009.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de Castro. *Fundamentos da Auditoria Governamental e Empresarial*. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2003;

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO; Marcus Vinícius Veras. *Manual de Auditoria Governamental*. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ROCHA, Arlindo Carvalho; QUINTIERE, Marcelo de Miranda Ribeiro. *Auditoria Governamental: Uma Abordagem Metodológica da Auditoria de Gestão*. 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2009.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

SOBRE O AUTOR

Analista legislativo da Câmara dos Deputados desde janeiro de 2002, lotado na Secretaria de Controle Interno em julho de 2005. Engenheiro agrônomo pela Universidade de Brasília e bacharel em Direito pelo Instituto de Ensino Superior de Brasília (IESB).

Acompanhamento da execução de programas de governo: análise da metodologia de planejamento utilizada pela Secretaria Federal de Controle

Itamar José Padilha

1 INTRODUÇÃO

Este estudo tem como base a análise da metodologia de planejamento para o acompanhamento da execução dos programas de governo, utilizada pela Secretaria Federal de Controle (SFC) da Controladoria-Geral da União (CGU-PR), tendo como referencial o manual adotado pela SFC, com foco na elaboração da documentação básica.

A elaboração deste trabalho desenvolveu-se por meio de técnica qualitativa de pesquisa, contemplando pesquisa bibliográfica e análise documental. A pesquisa bibliográfica abordou, principalmente, os conceitos aplicáveis à avaliação de programas de governos e os tipos de auditoria. Também abordou as técnicas utilizadas para a avaliação da execução de programas.

O trabalho está estruturado em duas partes, além desta introdução e da conclusão. A primeira parte trata da fundamentação conceitual, dividida em três itens: processo de elaboração do Plano Plurianual, avaliação de programas de governo e elementos para a avaliação de programas.

A segunda parte apresenta a fundamentação empírica, constituída de dois itens: metodologia de avaliação da execução de programas de governo utilizada pela SFC e análise da metodologia e sugestões de melhoria.

2 FUNDAMENTAÇÃO CONCEITUAL

2.1 Processo de Elaboração do Plano Plurianual

O PPA 2008-2011 (Lei nº 11.653, de 07/04/2008) foi organizado tendo em vista a dimensão estratégica e a tático-operacional. A dimensão estratégica está relacionada à Orientação Estratégica de Governo (OEG) – com base na visão de longo prazo e nos objetivos estratégicos de governo – e à Orientação Estratégica dos Ministérios (OEM), com base nos objetivos setoriais. Já a dimensão tático-operacional está consubstanciada nos programas e ações.

Programa é o instrumento de organização da atuação governamental que articula um conjunto de ações que concorrem para a concretização de um objetivo comum preestabelecido, mensurado por indicadores instituídos no PPA, visando à solução de um problema ou o atendimento de determinada necessidade ou demanda da sociedade (MANUAL DE ELABORAÇÃO, 2009).

Os programas compõem-se de ações, que são instrumentos de programação que contribuem para atender ao objetivo de um programa, podendo ser orçamentárias ou não orçamentárias. A orçamentária é classificada, conforme a sua natureza, em: projetos,

atividades ou operações especiais. Para as ações deverão ser indicados os produtos resultantes, as unidades de medida, as metas físicas, os custos, a unidade responsável e a forma de implementação.

A primeira etapa do processo de elaboração do PPA corresponde à Orientação Estratégica de Governo (OEG), a qual tem como finalidade nortear a formulação das políticas públicas no âmbito de cada ministério e a elaboração dos programas que integrarão o Plano Plurianual.

A partir do estabelecido na OEG, caberá aos ministérios elaborar suas orientações estratégicas, denominadas Orientações Estratégicas dos Ministérios (OEM), nas quais são definidas as prioridades do ministério para o período do Plano e explicitadas as principais políticas públicas a serem desenvolvidas nesse intervalo de tempo.

Uma vez estabelecidas as OEM, é definida a problematização, que, segundo o Manual de Elaboração do PPA 2008-2011, consiste na identificação das situações-problema existentes na sociedade, relacionadas ao setor e seus segmentos, que serão objeto de intervenção ao longo do período do Plano. Cada problema identificado deve ser seguido de detalhamento onde são apontadas suas causas e as consequências do seu não enfrentamento.

O passo seguinte na elaboração do PPA é a formulação de ações concretas organizadas em programas para o enfrentamento dos problemas e aproveitamento das potencialidades do país.

Ainda o referido Manual destaca que são insumos para a elaboração dos programas do Plano o Cenário Fiscal de referência para o período 2008-2011, as avaliações realizadas ao longo do PPA 2004-2007, o Estudo da Dimensão Territorial do PPA, em especial sua carteira de investimentos, e elementos da estratégia de financiamento, que se expressam através das ações não orçamentárias.

2.2 Avaliação de Programas de Governo

A teoria de avaliação de programas evoluiu em três estágios distintos (WILLIAM SHADISH, THOMAS COOK e LAURA LEVITON, 1995, apud CALMON 1999, p. 10). O primeiro estágio surgiu ao longo da década de 60, e caracterizou-se pela aplicação rigorosa de métodos científicos na avaliação de programas sociais. O segundo estágio emergiu na década de 1970 e teve como centro de preocupação o estudo dos fatores que influenciam a utilização da avaliação pelos administradores e decisores públicos. O terceiro estágio surgiu da síntese dos trabalhos teóricos dos dois estágios anteriores e analisa os pontos fortes e fracos dos múltiplos métodos e técnicas de avaliação existentes, ao enfatizar que a escolha de determinada prática depende das circunstâncias, dos propósitos e do contexto político que envolve a implementação de políticas.

Segundo Weiss (1997, apud UNIVERSIDADE DE CAMPINAS, 1999, p. 36), os interesses em realizar estudos de avaliação são diversos. Geralmente, no governo, esses estudos estão diretamente ligados a questão de efetividade, eficiência, *accountability*, e mais amplamente com o desempenho da gestão pública. Assim, (UNIVERSIDADE DE CAMPINAS, 1999, p. 36) o interesse mais imediato para realizar estudos e pesquisas de avaliação das atividades do governo estaria ligado a auferir os diversos resultados – esperados e não esperados – alcançados pelos programas quando implementados.

Segundo a Universidade de Campinas (1999, p. 43), independentemente do tipo ou natureza do estudo, as questões típicas das tipologias dos estudos focalizados nos resultados são: a) que tipos de serviços ou benefícios os beneficiários do programa estão recebendo? b) em que medida os serviços ou benefícios realmente recebidos pelos beneficiários do programa estão de acordo com as intenções originais dos formuladores? c) os beneficiários estão satisfeitos com os resultados atingidos pelo programa? d) os resultados atingidos são compatíveis com os resultados esperados? e) como e por que os programas implementados geram resultados não esperados?

A Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos (SPI), no Manual de Avaliação do PPA 2008-2011 (2009), destaca que, assim como há diversidade de definições sobre o que seja avaliação, há também grande número de modelos e técnicas que podem ser utilizados pelos avaliadores e que variam em função das características do programa, dos propósitos da avaliação, das expectativas dos interessados, do nível de suporte institucional e da disponibilidade de recursos para a sua realização.

A avaliação da execução de programas pela SFC refere-se a uma forma de avaliação contínua, constituída de atividades de monitoramento realizadas no transcurso das ações, com vistas a estabelecer até que ponto se está cumprindo e realizando as ações de acordo com a proposta prevista no PPA/Lei Orçamentária Anual (LOA). Assim, quanto à temporalidade, a avaliação efetuada pela SFC ocorre, ou deveria ocorrer, concomitantemente à execução dos programas. Com relação ao objeto, a avaliação caracteriza-se como de processo, uma vez que se propõe a identificar os aspectos da implementação (insumos, processos e produtos) que podem gerar ganhos ou perdas no atendimento às metas das ações do programa.

2.3 Elementos para Avaliação de Programas

2.3.1 Modelo Lógico do Programa

O modelo lógico, ou marco lógico, tem como ponto de partida o entendimento da teoria do programa, que, entre outras informações, permite identificar o problema que demandou uma ação de governo, os descritores ou evidências de que o problema, de fato, existe, quais são as suas causas e quais são as consequências para a sociedade, bem como se os recursos e ações levam aos resultados almejados, propiciando uma análise detalhada do programa.

De acordo com o Manual de Elaboração do PPA 2008-2011, o modelo lógico pode ser desenvolvido utilizando-se as seguintes etapas: 1) Coleta e Análise de Informações; 2) Pré-Montagem do Modelo Lógico; e 3)Validação do Modelo Lógico.

Ainda conforme citado no referido Manual, o modelo lógico busca configurar um desenho do funcionamento do programa para resolver problemas identificados e pode ser a base para um relato do desempenho esperado, evidenciando onde está o problema objeto do programa e como enfrentá-lo. Os elementos do modelo lógico são: recursos, operações/ações, produtos, resultados intermediários e finais, hipóteses que suportam essas relações e as influências das variáveis de contexto.

O Marco Lógico deve demonstrar a compatibilidade lógica entre, sucessivamente, a finalidade (impacto da ação governamental), o objetivo, os produtos e as atividades. Dito de outra forma, a realização das atividades deve resultar em produtos (bens e/ou serviços) que, entregues à sociedade, possibilitam alcançar o objetivo proposto. As consequências da realização do objetivo, por sua vez, são o impacto esperado, a finalidade do programa ou projeto.

2.3.2 Mapeamento de Processos

A técnica de mapeamento de processos pode ser utilizada em ações de governo. Esta técnica consiste na representação gráfica do processo, evidenciando a sequência de subprocessos, atividades, eventos, bem como os atores envolvidos, os pontos de tomada de decisão, o tempo de execução e a elaboração de informações e documentos (produtos), permitindo uma visão integrada e encadeada da ação. Toda ação de governo é desenvolvida com o objetivo de se chegar ao produto (meta física) previsto no PPA/LOA. Nesse sentido, com base no mapeamento da ação é possível elaborar indicadores de desempenho, tendo em vista os diversos produtos intermediários resultantes da implementação da ação, e assim avaliar a qualidade e a eficácia dessa ação.

A partir do mapeamento é possível identificar os gargalos (pontos de controle) e as descontinuidades no processo, bem como racionalizar e otimizar os processos (proposta de melhoria). Esta otimização consiste no redesenho, ou como o processo deve ser.

Segundo o Manual Padrão de Trabalho e Modelagem de Processo (MP, 2007), o mapeamento consiste no levantamento e diagramação do processo como ele é executado (atual) (*As Is*) – é entendido como a identificação dos fluxos de trabalho com início, meio e fim bem determinados, com insumos e produtos/serviços claramente definidos e com atividades que seguem uma sequência lógica, permitindo uma visão integrada e encadeada do trabalho; e o redesenho consiste na otimização do processo (proposta) (*To Be*) – é entendido como as melhorias realizadas por meio da racionalização do fluxo de trabalho. Gera uma base referencial que permite, entre outras aplicações, criar condições para a construção da estrutura organizacional, a definição e avaliação de indicadores de resultados de atendimento em nível interno e/ou institucional e a formulação de planos de sistemas de informações.

Segundo Biazzi (2006, p. 2), para que o mapeamento ilustre o processo que ocorre na realidade, ele deve ser obtido através de entrevistas com os funcionários que realizam as atividades e não apenas com seus superiores. A participação e o comprometimento dos superiores, sem dúvida, são de fundamental importância, mas eles muitas vezes não conhecem em detalhes o que está sendo feito. Além disso, o fluxograma deve ser validado até que a equipe de melhoria e os executores do processo estejam de acordo de que a sequência de atividades desenhada representa a realidade.

2.3.3 Mapeamento de Produtos

Mapa de produtos é uma técnica utilizada para a obtenção de indicadores de desempenho. Já produto é um bem, um serviço ou uma condição resultante de atividade(s) de uma organização ou de um indivíduo.

Um mapa de produtos possui três componentes básicos: insumos, produtos intermediários e produtos finais. Ele se assemelha a uma linha de produção ou de montagem, onde o importante é o produto gerado em cada fase, em vez do processo (ou atividade) que gerou o produto.

Pode-se dizer que os produtos intermediários desempenham o papel de insumos para outros produtos intermediários ou para o produto final.

O mapa de produtos deve ser elaborado, de acordo com o manual **Técnicas de auditoria**: indicadores de desempenho e mapa de produtos (TCU, 2000), preferencialmente com a participação do pessoal da instituição auditada, pois é quem melhor conhece as atividades desempenhadas, os produtos resultantes, os objetivos e a missão da instituição. Essa participação contribui para a elaboração de um mapa de produtos capaz de refletir a realidade da instituição.

2.3.4 Indicadores de Desempenho

Segundo o Manual (TCU, 2000), um indicador de desempenho é um número, percentagem ou razão que mede um aspecto do desempenho, com o objetivo de comparar esta medida com metas preestabelecidas. Informações sobre desempenho são essencialmente comparativas. Um conjunto de dados isolado mostrando os resultados atingidos por uma instituição não diz nada a respeito do desempenho da mesma, a menos que seja confrontado com metas ou padrões preestabelecidos ou realizada uma comparação com os resultados atingidos em períodos anteriores, obtendo-se assim uma série histórica para análise.

Os indicadores quase sempre são compostos por variáveis provenientes de um dos seguintes grupos: custo, tempo, quantidade ou qualidade.

Ressalta o Manual (TCU, 2000) que o desempenho na obtenção de um determinado resultado pode ser medido segundo as seguintes dimensões de análise: economicidade, eficiência, eficácia e efetividade. Para cada dimensão de análise podem existir um ou mais indicadores.

As formas e critérios de classificação de indicadores existentes na literatura são as mais diversas. Uma classificação importante é a de indicadores de Gestão do Processo. De acordo com o **Manual de indicadores**: marco conceitual (SPI, 2009), essa classificação tem grande importância para o gerente do programa, para os coordenadores de ação e seus respectivos executivos no gerenciamento do processo de formulação e implementação das políticas públicas, pois permite separar os indicadores de acordo com a sua aplicação nas diferentes fases do ciclo de gestão.

3 FUNDAMENTAÇÃO EMPÍRICA

3.1 Metodologia de Avaliação da Execução de Programa de Governo Utilizada pela SFC

O Controle Interno, no âmbito do Poder Executivo, é exercido pela Secretaria Federal de Controle Interno e, de acordo com o art. 74, CF, tem a finalidade de avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual e a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União.

Segundo a IN SFC nº 01, de 06/04/2001, a avaliação da execução dos programas de governo tem como objetivo comprovar o nível de execução das metas, o alcance dos objetivos e a adequação do gerenciamento do programa.

A aplicação do Método de Planejamento do Acompanhamento da Execução dos Programas de Governo, utilizado pela SFC prevê a realização das seguintes etapas:

a. Mapeamento/Conhecimento das políticas públicas pertencentes a cada ministério;

b. Hierarquização;

c. Priorização;

d. Elaboração da Documentação Básica das ações priorizadas; e

e. Elaboração do Pedido de Ação de Controle (PAC): preparação dos instrumentos e requisitos necessários à realização das ações de controle, concretizados em Pedido de Ação de Controle a ser transformado em Ordem de Serviço (OS).

De acordo com o citado Manual SFC, a hierarquização consiste em classificar, com base nos critérios de materialidade, relevância e criticidade, anualmente, todos os programas e as programações[1], por ministério, em três grupos, A – Essenciais, B – Relevantes e C – Coadjuvantes, de forma a se estabelecer uma graduação que possibilitará definir a importância dos mesmos e os focos de uma atuação mais intensiva para as atividades de controle.

A Priorização, segundo o Manual SFC, consiste na definição, pela unidade da SFC responsável por acompanhar os programas afetos a determinado ministério, de quais programas/programações e suas correspondentes ações/módulos-tipo[2] serão incorporadas ao processo de controle, de acordo com as diretrizes estratégicas da instituição e a capacidade operacional existente para o planejamento e a execução das ações de controle.

A documentação básica, por sua vez, é constituída por três elementos ou conjuntos de informações: Relatório de Situação (RS), Plano Estratégico (PE) e Plano Operacional (PO).

A composição do RS envolve levantamento amplo de dados com vistas a dar condições à área responsável pelo controle do programa de governo de conhecer a ação governamental (ou módulo-tipo), sua estrutura de funcionamento, suas normas e mecanismos de planejamento, gerenciamento, execução e controle, assim como seu histórico recente de desempenho, restrições e avaliações, destacando os aspectos considerados fundamentais ao olhar do planejador, sob a forma de tópicos específicos. (MANUAL SFC, 2009).

Na Descrição Sumária do RS, um dos itens de maior relevância é o "Resumo das formas de execução das ações (divisões, formas, mecanismos, normas e procedimentos de implementação)". De acordo com o Manual SFC (2009), este item deverá conter a descrição dos processos gerenciais e operacionais relacionados às etapas de desenvolvimento da ação de governo em exame, compreendendo as responsabilidades dos agentes, as regras, critérios etc. O item em questão é fundamental para a fase de identificação dos pontos críticos mais adiante mencionados. Para facilitar o entendimento das relações entre as etapas, o Manual recomenda enfaticamente a representação dos processos em fluxos gráficos.

De posse das informações consideradas necessárias e suficientes, levantadas no RS, é elaborado o Plano Estratégico (PE), definindo-se a estratégia a ser seguida para produzir opinião sobre a ação governamental/módulo-tipo (MANUAL SFC, 2009). O PE é constituído basicamente de duas partes: abordagem e pontos críticos com os seus respectivos procedimentos.

De acordo com o Manual SFC, pontos críticos são os pontos entendidos como cruciais na trajetória de desenvolvimento da ação, essenciais à viabilização das atividades e ao atingimento dos objetivos esperados e que, portanto, merecem ser elencados como focos potenciais dos exames por parte do Controle Interno.

Na Abordagem do Controle, levando-se em consideração os pontos críticos, deverá ser apresentado um panorama da lógica de atuação definida, os focos, os objetivos gerais e as restrições desta frente às opções adotadas. Esclarece-se qual o universo de dados a serem previamente trabalhados para definição das unidades de verificação e a necessidade de utilização do método estatístico para composição de amostra. Informa-se ainda como a Ação Governamental será segmentada em um primeiro nível para viabilizar a estruturação operacional da atuação do Controle Interno e consequentemente da avaliação pretendida (MANUAL SFC, 2009).

Um Plano Operacional (PO) é elaborado para cada uma das divisões da ação/módulo-tipo arbitradas e descritas na abordagem do PE. O citado Manual prevê ainda, em função dos fluxos de desenvolvimento, dos vários agentes e da possível complexidade das ações de governo e para melhor estruturar a atuação e o consequente resultado dos trabalhos, mais um nível de desagregação. São as chamadas Etapas do Plano Operacional.

Segundo o Manual SFC, a estruturação operacional pode ser definida a partir de diferentes enfoques ou divisões. Não obstante, deve-se ter em conta, como princípio lógico, que para cada divisão estabelecida deverá ser idealizada ao menos uma ação de controle modelada para examinar aspectos relativos a ela (divisão). Normalmente as divisões são arbitradas em função das responsabilidades/aspectos/atribuições dos agentes relacionados a elas e darão origem a planos operacionais individuais

3.2 Análise da Metodologia Utilizada pela SFC e Sugestão de Melhorias

Inicialmente cumpre destacar que o acompanhamento sistemático realizado pela SFC se dá no âmbito da ação de governo, não contemplando, geralmente, todas as ações do programa. Assim, mesmo que a(s) ação(es) priorizada(s) seja(m) a(s) mais representativa(s) do programa em termos de materialidade, criticidade e relevância, os resultados, mesmo utilizando-se de inferências estatísticas, tratam-se da(s) ação(ões), não podendo ser expandidos para o programa como um todo.

Para acompanhar a execução de um programa é preciso conhecê-lo, conhecer seu desenho, seu modo de implementação na teoria e na prática. Assim, inicialmente, é preciso saber a que objetivo(s) de governo e setorial(is) o programa está vinculado, bem como o objetivo do programa e a situação-problema. Neste ponto, merece destaque o fato de que, embora o processo de hierarquização/priorização, utilizado pela SFC, considere, na avaliação do critério relevância, as OEG, as OEM e o PPA, tais objetivos não são objeto de registro quando desse processo. Também, na elaboração da documentação básica, parte-se da descrição da ação, não se atentando para o registro dessas questões.

Nesse sentido, sugere-se que o modelo lógico do programa seja utilizado pela SFC. A compreensão do modelo lógico do programa é de suma importância para a SFC, tendo em vista suas atribuições de avaliar o cumprimento das metas do PPA, a execução dos programas de governo e os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. A aplicação deste modelo permite compreender o programa, seus produtos e resultados intermediários e finais, além de verificar a possibilidade de seu gerenciamento por resultados.

Cabe observar que a avaliação da execução dos programas de governo visa a comprovar o nível de execução das metas, o alcance dos objetivos e a adequação do seu gerenciamento, nos termos da IN SFC nº 01, de 6/4/2001. Nesse sentido, a compreensão do programa e de suas ações, de seus resultados e produtos é essencial para se comprovar o alcance ou não dos objetivos propostos.

Destaca-se que a avaliação da execução dos programas de governo e a adequação do gerenciamento destes devem ser realizadas por meio de monitoramento tempestivo. Este monitoramento poderá, também, ser realizado por meio de indicadores de desempenho, elaborados a partir do modelo lógico do programa.

A documentação básica é elaborada pela SFC com base na ação priorizada, sem registrar a relação desta ação com outras ações do próprio programa e de outros programas do PPA, se for o caso. A identificação dos produtos de cada ação e da relação entre as ações do programa permite uma análise mais aprofundada do programa e dos gargalos existentes neste.

No item Resumo das formas de execução das ações (divisões, formas, mecanismos, normas e procedimentos de implementação), constante do Manual SFC, apenas é descrito que se trata dos "processos gerenciais e operacionais relacionados às etapas de desenvolvimento da ação de governo em exame, compreendendo as responsabilidades dos agentes, as regras, critérios, etc." e que é "considerado item fundamental para a fase de identificação dos pontos críticos". Ao final do item em comento, está exposto que "pra facilitar o entendimento das relações entre as etapas, recomenda-se enfaticamente a representação dos processos em fluxos gráficos" e ainda que "dada a relevância atribuída a alguns aspectos que integram e permeiam os processos descritos, esses deverão ser detalhados adiante em campos específicos (Ex.: Mecanismos de Controle, Critérios para seleção dos beneficiários etc.)".

Conforme se pode observar, o Manual é extremamente sucinto ao falar do item mais importante do planejamento de acompanhamento sistemático, já que aqui deverá ser descrito "como" a ação de governo é realizada.

Cabe observar que o Manual SFC não apresenta "como" a elaboração deverá ser feita, recomendando apenas que a representação seja em fluxos gráficos. Assim, não há padronização ou uniformidade nos procedimentos. Falta definição, inclusive com relação às notações a serem utilizadas, tais como: retângulo, losango, bandeira, balão, entrada e saída de produto etc. Também os operadores lógicos que descrevem a regra/relação lógica existente entre os eventos e as atividades e subprocessos, quais sejam: "ou exclusivo", "e/ou" e "e", não estão definidos.

Por outro lado, não há especificação do *software* a ser utilizado na elaboração dos fluxos, ficando a critério de cada coordenação (ou servidor) escolher o *software*, o que implica em falta de padronização dos documentos produzidos, inviabilizando muitas vezes até mesmo a utilização futura desses fluxos, devido ao fato de se utilizar em diversos *softwares*.

Embora o Manual SFC recomende a elaboração de um fluxograma da ação, entende-se que essa questão deve ser melhor especificada. Nesse raciocínio, sugere-se a utilização da técnica de mapeamento de processo. Esta técnica consiste na representação gráfica do processo, evidenciando a sequência de subprocessos, atividades, eventos, bem como os atores envolvidos, os pontos de tomada de decisão, o tempo de execução e a elaboração de informações e documentos (produtos), propiciando uma visão integrada e encadeada da ação.

Após a definição da ação de governo a ser acompanhada sistematicamente, entende-se que deverá ser utilizada a técnica de mapeamento de processos. Nesta etapa, a participação dos gestores responsáveis pelo programa, especificamente da área técnica responsável pela ação, continua como fator imprescindível, tal como no atual processo utilizado pela SFC. A participação dos gestores poderá ser obtida utilizando-se outras técnicas, como a entrevista ou o grupo focal. O mapeamento de processo da ação sugerido deverá conter as seguintes etapas: 1) identificação dos subprocessos e atividades; 2) identificação dos produtos intermediários e final da ação; 3) e mapeamento das atividades da ação.

A utilização dessa técnica pela SFC deverá ser inserida no manual existente de forma a apresentar os conceitos, as notações, os operadores lógicos e o *software* a serem utilizados.

Sugere-se também, para fins de padronização de ferramentas, que a SFC utilize a técnica de mapeamento de produtos. A sua elaboração deverá ser feita preferencialmente com a participação do pessoal da instituição auditada, pois é quem melhor conhece as atividades desempenhadas, os produtos resultantes, os objetivos e a missão da instituição. Essa participação contribui para a elaboração de um mapa de produtos capaz de refletir a realidade da instituição. Esta etapa sugerida deverá compreender: 1) mapeamento dos produtos; 2) identificação dos pontos de controles; e 3) elaboração dos indicadores de desempenho.

Destaca-se que o mapa de produtos permite visualizar o encadeamento dos produtos intermediários até o atingimento do produto esperado: meta física da ação.

Ainda, uma vez identificado no mapa de processo os pontos críticos, os correspondentes produtos intermediários ou subprodutos serão a base para a elaboração de amostra probabilística e de teste das hipóteses de fragilidades (decorrentes da identificação dos pontos críticos).

Também, a partir dos produtos intermediários essenciais ao alcance da meta estabelecida no PPA, podem-se estabelecer medições de desempenho e/ou indicadores de desempenho, possibilitando, dessa forma, medir o esforço gerencial da Unidade.

Por todo o exposto, sugere-se que a SFC utilize técnicas nas etapas de seu planejamento, conforme abaixo:

- Hierarquização e priorização: utilização da técnica de modelo lógico do programa, com o seu devido registro em sistemas a serem desenvolvidos;

- Relatório de Situação: utilização da técnica de mapeamento de processo e de produtos. Fazem-se necessárias alterações no modelo utilizado atualmente;

- Planejamento básico das ações de controle: definição da estratégia, elaboração dos procedimentos e questionários e das amostras; e

- Monitoramento das ações do programa utilizando, além das verificações *in loco*, indicadores de desempenho.

4 CONCLUSÃO

A partir da análise do Manual SFC, verificou-se que a hierarquização dos programas e a priorização das ações não registra o(s) objetivo(s) de governo, os objetivo(s) setorial(is) e nem os objetivos dos programa, sendo que a documentação básica é elaborada sem observância de sua interligação com outras ações do próprio ou de outro programa.

Verificou-se que, na elaboração do Relatório de Situação, o item Resumo das formas de execução das ações (divisões, formas, mecanismos, normas e procedimentos de implementação) não apresenta como o fluxograma da ação deve ser realizado. Também não especifica as notações a serem utilizadas, os operadores lógicos e nem os *softwares* a serem utilizados.

Também, o Manual SFC não adota a técnica de mapeamento de produtos, e a elaboração do fluxograma adotada não aborda as regras da técnica de mapeamento de processo.

O trabalho sugeriu a utilização da técnica do modelo lógico do programa na etapa de hierarquização/priorização realizada pela SFC. Também sugeriu a utilização das técnicas de mapeamento de processo e de produtos, quando, da elaboração do relatório de situação, bem como na realização do monitoramento, além das verificações *in loco*, fossem utilizados indicadores de desempenho.

Destaca-se que a adoção das técnicas sugeridas neste trabalho tem como objetivo, também, contribuir para a melhoria da gestão pública, sendo imprescindível a participação dos gestores na elaboração do modelo lógico do programa, no mapeamento de processos e de produtos e na elaboração e definição dos indicadores de desempenho. Nesse sentido, as alterações sugeridas buscam também cumprir o papel do controle interno de orientar os gestores quanto à execução dos programas de governo.

REFERÊNCIAS

BIAZZI, Monica Rottmann de; NAMUR MUSCAT, Antonio Rafael; BIAZZI, Jorge Luiz de. *Indicadores de desempenho associados a mapeamento de processos*: estudo de caso em instituição pública brasileira. 2006. Disponível em: http://publicacoes.abepro.org.br/index.asp?num=461&Pagina=23&kual=next&pchave=determ&ano=2006&his_enegep=s. Acesso em 17 nov. 2009.

BRASIL. Constituição. *Constituição da República Federativa do Brasil*: 05 de outubro de 1988.

_____. *Lei nº 11.653*, de 07 de abril de 2008 – Dispõe sobre o Plano Plurianual para o período 2008- 2011.

_____. Ministério do Planejamento, *Orçamento e Gestão*. Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos (SPI). Indicadores: Marco Conceitual, Versão 3.6 – Setembro/2009.

_____. Ministério do Planejamento, *Orçamento e Gestão*. Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos. Manual de Elaboração: plano plurianual 2008-2011/ Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria Planejamento e Investimentos Estratégicos. Brasília : MP, 2007. 126 p.

BRASIL. Ministério do Planejamento, *Orçamento e Gestão*. Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos. Manual de avaliação: plano plurianual 2008-2011: exercício 2009: ano base 2008 / Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria Planejamento e Investimentos Estratégicos. Brasília: MP, 2009. 49 p.

_____. Ministério do Planejamento, *Orçamento e Gestão*. Secretaria de Gestão. Padrão de Trabalho de Modelagem de Processos. Brasília: MP, 2007. 33 p.

_____. Secretaria federal de controle interno (SFC). *Metodologia de Planejamento para o Acompanhamento da Execução de Programas*: manual. Brasília, Abril: 2009.

_____. Tribunal de Contas da União. *Técnicas de Auditoria* - Indicadores de Desempenho e Mapa de Produtos - Brasília : TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000. 32 p.

CALMON, Kátya Maria Nasiaseni. *A avaliação de programas e a dinâmica da aprendizagem organizacional*. Planejamento e políticas públicas nº 19 - junho de 1999.

UNIVERSIDADE DE CAMPINAS (São Paulo). Núcleo de Estudos de Políticas Públicas (NEPP). *Modelos de avaliação de programas sociais prioritários*. Relatório Final. UNICAMP. Campinas. 1999. 133 p

NOTAS

1. Recursos não orçamentários, cujas políticas públicas não se encontram incorporadas ao Orçamento-Geral da União, dadas as características, finalidades e fontes.
2. São chamados de módulos-tipo os possíveis desdobramentos da programação, em direta similaridade à segmentação dos programas em ações orçamentárias.

SOBRE O AUTOR

Servidor da Controladoria-Geral da União e graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG).

Consequências da perícia judicial na apuração de responsabilidades

Jorge Brasil

1 INTRODUÇÃO

A perícia judicial[1] aponta e demonstra achados que, em determinadas circunstâncias, não seriam objeto de auditoria por órgãos de controle (interno e externo). Ocorre que, apesar de o resultado de todo o trabalho desenvolvido nessa etapa processual influenciar, em sua maioria, a decisão judicial, não há qualquer iniciativa de repercussão desses resultados na apuração e na imputação de responsabilidades.

Nesse aspecto, a Advocacia-Geral da União (AGU) poderia tornar-se fomentadora de informações, tanto para a Controladoria-Geral da União (CGU) como para o Tribunal de Contas da União (TCU), dos desdobramentos resultantes da perícia, evitando até que certas práticas se repitam. Em decorrência disso, a perícia constitui poderosa ferramenta utilizada pelo Judiciário, quando este a julga necessária, para que informações técnicas adicionais, imparciais ou de melhor qualidade sejam apresentadas no processo judicial.

Por identificar a relevância do tema, este artigo visa analisar o curso do trabalho pericial, os achados e as evidências, os procedimentos adotados após sua conclusão e após o desfecho do processo judicial e a sua colaboração para órgãos setoriais e institucionais de controle. Com base nisso, enfatizou-se a análise dos aspectos relacionados com a classificação na abordagem da perícia judicial focada especificamente na esfera do Direito Civil, revelando a função da perícia nas varas cíveis e abordando a modalidade de perícia aplicada sobre questões e pendências presentes na Justiça Federal.

A fim de atingir a meta proposta, procedeu-se primeiramente à revisão da literatura, procurando abordar diversos aspectos relativos à perícia judicial. Em seguida, utilizou-se pesquisa empírica para levantar dados sobre a perícia no âmbito da Justiça Federal (Advocacia-Geral da União). Na pesquisa, empregaram-se técnicas de entrevista e questionários aplicados aos servidores do Departamento de Cálculos e Perícias da AGU, para identificar qual a metodologia e o grau de envolvimento dos assistentes técnicos da União nos diversos processos sobre os mais variados assuntos, seu relacionamento com os peritos, o levantamento de documentos probantes, os estudos e as diligências realizadas. Tudo isso sedimentará o entendimento de que, concluída a perícia, o trabalho dos órgãos fiscalizadores da União estaria sobremaneira facilitado.

O trabalho refere-se ao material levantado por ocasião da perícia judicial, em alguns casos apontando irregularidade de gestores, contratos, procedimentos, situação que acarreta prejuízos aos cofres públicos. O foco reside em que, no fim do processo pericial, há a sentença (favorável ou desfavorável) e não existe mecanismo para aproveitar todo o trabalho realizado (na perícia) pelos órgãos de controle interno e externo, visando apontar responsabilidades e estancar os procedimentos que geram prejuízos. Dessa forma, continua-se trabalhando com os mesmos vícios e erros apontados nas perícias numa infinidade de casos e situações.

2 HISTÓRICO E CONCEITUAÇÃO DA PERÍCIA

2.1 Introdução

Desde o início da civilização, há indícios de perícia – o líder desempenhava os papéis de juiz, de legislador e executor. Na Índia, existem registros do surgimento de árbitro eleito pelas partes, o qual desempenhava os papéis de perito e juiz ao mesmo tempo. Também há vestígios de perícia nos antigos registros da Grécia e do Egito, com a criação das instituições jurídicas, quando já se recorria aos conhecimentos de pessoas especializadas. A figura do perito, porém, ainda que associada à do árbitro, foi definida no Direito Romano primitivo, para o qual o laudo do perito constituía a própria sentença. Depois da Idade Média, com o desenvolvimento jurídico ocidental, a figura do perito desvinculou-se da do árbitro.

Alberto afirma que "a partir do século XVII, criou-se definitivamente a figura do perito como auxiliar da justiça e a do perito extrajudicial, permitindo assim a especialidade do trabalho judicial[2]. Para Oliveira Neto, "no Brasil, a perícia judicial foi introduzida pelo Código de Processo Civil de 1939, em seus arts. 208 e 254, que regulam a perícia, nomeação do perito pelo juiz e indicação pelas partes[3]".

Sobre o papel do julgador e o do perito, Silva menciona que:

> Ao julgador, por mais sábio, não raro lhe falta conhecimento técnico em área específica. Em face disso é que a lei outorgou aos julgadores o direito de recorrer a pessoa de elevado e reconhecido conceito profissional – o *expert* – para auxiliá-lo na busca da verdade dos fatos que compõem a lide[4].

Ainda acerca do tema, Oliveira Neto e Mercandale assim se pronunciam:

> Os conflitos de interesses giram, envolvem definições específicas, muitas vezes na área da Engenharia, da Medicina ou da Contabilidade. Assim, tangido por suas limitações, o julgador deverá valer-se do concurso de profissionais habilitados para auxiliá-lo na avaliação de determinado assunto sob o ângulo eminentemente técnico. Para tanto, nomeará profissional de sua confiança, atento às qualidades pessoais e funcionais, que prestará compromisso como perito[5].

2.2 Conceituação

Etimologicamente, o termo perícia se origina do latim *perito* e significa "conhecimento adquirido pela experiência"[6]. Para D'Áurea, "perícia é o conhecimento e experiência das coisas"[7], definição que considera a etimologia da palavra, sem, no entanto, ser precisa.

Alguns autores, como Ornelas, Lopes de Sá, Magalhães *et alii* e Alberto, em recentes obras sobre perícia contábil, conceituam perícia considerando sua aplicação prática, ou seja, enfocam o conceito de perícia sob o aspecto de sua utilidade como instrumento.

Para Ornelas, a perícia contábil "serve como meio de prova de determinados fatos contábeis ou de questões contábeis controvertidas[8]". Já Lopes de Sá afirma que "perícia é a verificação de fatos ligados ao patrimônio individualizado visando oferecer opinião, mediante questão proposta"[9].

De acordo com Magalhães *et alii*, a perícia representa "trabalho de notória especialização feito com o objetivo de obter prova ou opinião para orientar uma autoridade formal no julgamento de um fato[10]".

Alberto define que:

> A perícia é um instrumento especial de constatação, prova ou demonstração, científica ou técnica, da veracidade de situações, coisas ou fatos. Perícia é um modo definido e delimitado, é um instrumento, portanto, e este, por sua vez, é especial porque se concretiza por uma peça ou um relatório com características formais, intrínsecas e extrínsecas, também definidas (o laudo pericial). Essa peça contém, porém, o resultado materializado, fundamentado científica ou tecnicamente, dos procedimentos utilizados para constatação, prova ou demonstração conclusiva sobre a veracidade do estado do objeto sobre o qual recaiu[11].

Embora sejam relevantes as considerações desses autores, abstrai-se o significado etimológico no que tange ao aspecto do conhecimento para identificar que a perícia, especificamente a contábil, em sentido amplo, pode ser entendida como o conhecimento que trata dos fatos econômicos patrimoniais em problemas legais sob esse ângulo.

No âmbito do Direito, por seu turno, a perícia é conhecida como perícia judicial; nas considerações de Rodrigues:

> A perícia judicial é uma medida de instrução necessitando de investigações complexas, confiadas pelo juiz, em virtude de seu poder soberano de apreciação, a um especialista a fim de que ele informe sobre as questões puramente técnicas excedentes de sua competência e seus conhecimentos. Não deve ser confundida com a perícia extrajudicial, seja ela a perícia amigável, resultante de acordo das partes interessadas, seja a perícia oficiosa, esta fora e anterior ao litígio ou ainda nascida do litígio e em curso de processo, independente da decisão do juiz, na qual as partes pretendem colher elementos para melhor conhecimento da questão[12].

2.3 Trabalho pericial

Para cumprir seu papel com a responsabilidade que a missão requer, o perito e os assistentes técnicos valem-se de todos os dados e informações disponíveis no processo, além daquelas conseguidas em diligências, pesquisas e eventuais descobertas, conforme as necessidades inerentes de cada caso. Estão, no entanto, sempre amparados em documentos hábeis e idôneos[13].

O resultado final do trabalho de perícia consolida-se no laudo pericial, por parte do perito, e dos pareceres técnicos por parte dos assistentes técnicos. Tais peças são tomadas pelo juiz, como ferramentas úteis para solução dos constantes conflitos que permeiam o processo judicial, no qual se faz necessário conhecimento especializado, sendo consideradas como prova, caso seja do entendimento do juiz.

Finalizada a fase pericial no processo judicial, após a argumentação das partes, o juiz está apto a proferir sentença a qual, transitada em julgado[14], encerra a discussão na fase de conhecimento, só cabendo recursos em esferas superiores do Sistema Judiciário.

Nesse momento, em seguida a vários debates – culminando até em audiências de instrução entre as partes –, obtém-se farto material caracterizado como evidências e achados de auditoria, proporcionando valiosa oportunidade para, se for o caso, iniciar processo de investigação (auditoria) pelos órgãos de controle da administração federal, da estadual e da municipal.

Independentemente da categoria profissional dos especialistas que trabalharam no laudo pericial e dos pareceres técnicos, seja ele médico, advogado, contador, economista, engenheiro ou filósofo, o intuito será sempre o de demonstrar que as informações produzidas nessa fase muitas vezes encerram sua influência no trânsito em julgado, sem que o Sistema de Controle tire proveito de tamanha riqueza de informações para iniciar processo investigativo.

3 CONSEQUÊNCIAS DOS ACHADOS DE AUDITORIA E DAS EVIDÊNCIAS APONTADAS NOS LAUDOS PERICIAIS

A Advocacia-Geral da União foi criada pela Lei Complementar nº 73, de 19 de fevereiro de 1993, para atuar como órgão de defesa dos interesses da União. Para isso, tenta levar processos até a última instância, com recursos, embargos, ações rescisórias. Durante o curso do processo de conhecimento, acontece, por solicitação das partes ou entendimento do juiz, a realização de perícia técnica para dirimir eventuais dúvidas ou controvérsias.

Para tratar dos aspectos técnicos de interesse da União, foi criada na Advocacia-Geral da União, o Departamento de Cálculos e Perícias (DCP), conforme a Lei nº 9.028, de 12 de abril de 1995:

> Art. 8o-D. É criado o Departamento de Cálculos e Perícias da Advocacia-Geral da União, integrante da estrutura organizacional da Procuradoria-Geral da União e ao titular desta imediatamente subordinado. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.180-35, de 2001)
>
> § 1o Ao Departamento de Cálculos e Perícias compete, especialmente: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.180-35, de 2001)
>
> I - supervisionar, coordenar, realizar, rever e acompanhar os trabalhos técnicos, de cálculo e periciais, referentes aos feitos de interesse da União, de suas autarquias e fundações públicas, às liquidações de sentença e aos processos de execução; (...) (Incluído pela Medida Provisória nº 2.180-35, de 2001)

Nessa estrutura se encontram os técnicos que agem como assistentes técnicos da União na fase de perícias nos processos judiciais. Longe do ideal, a estrutura é reduzida, carece de técnicos gabaritados, com formação específica peculiar a cada processo, e detentores de experiência que alguns casos requerem. Mesmo assim, ainda se obtém resultado satisfatório quanto à atuação desses mesmos técnicos nos diversos processos a que são indicados.

É justamente nessa fase que, por mais que seja dever de ofício a missão do assistente técnico da União, não se pode contestar o que se está provando tecnicamente. Se o resultado da prova conspirar contra os cofres públicos, o correto é que medidas administrativas sejam adotadas imediatamente para cessar os atos que lhes deram origem. Não é dessa forma, porém, que se procede. O resultado técnico não causa nem modifica qualquer vício ou procedimento danoso, por mais evidências de que se disponha.

Nos inúmeros processos em trâmite, especificamente no Departamento de Cálculos e Perícias (DCP/AGU), departamento em que técnicos são indicados como assistentes técnicos da União, observa-se grande quantidade de decisões que condenam a União a indenizações de toda sorte de valores em decorrência de laudos periciais desfavoráveis.

Dentre a infinidade de assuntos, podem-se destacar os mais relevantes, cujo critério se espelha tanto em vultosas indenizações pleiteadas, quanto em número de ações sobre o mesmo assunto. Quanto às indenizações pleiteadas, citam-se setor sucroalcooleiro, companhias aéreas e construtoras ou incorporadoras. Com respeito ao conjunto de ações, enumeram-se procedimentos hospitalares (reajustes de serviços – Sistema Único de Saúde (SUS); Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação; Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (Fundef); Departamento Nacional de Infraestrutura de Transportes (DNIT) (pagamento de faturas com atraso) e intervenções econômicas.

O objetivo deste artigo é justamente chamar atenção para o fato de que, se o desdobramento de um julgado baseado em um laudo pericial concluir em desfavor da União e se a prática não for cessada, o problema continuará infinitamente. Quer dizer que, ao final do processo pericial, pode-se adotar um mecanismo que provoque a Controladoria-Geral da União e o Tribunal de Contas da União a adotarem todas as medidas preventivas possíveis para que casos desse tipo não se transformem em verdadeiras indústrias de pedidos de ressarcimento, como vem ocorrendo.

4 CONCLUSÃO

Com base nas constatações, pode-se identificar como necessária a criação de mecanismos mais ágeis e eficazes para produzirem os efeitos nos órgãos de controle já estabelecidos ou, até mesmo, a criação de uma secretaria de governo para defender tecnicamente a União na fase processual, dotando-a de técnicos altamente gabaritados e treinados e, consequentemente, remunerados condizentemente, para lidar com toda a sorte de assuntos pleiteados na justiça e que, pelo término ou desfecho do trabalho pericial, seus resultados e conclusões não se encerrem na decisão final da justiça.

Duas situações demandam atenção: a criação da Siset da Advocacia-Geral da União e a de órgão com *status* de Secretaria de Estado, para atuar, exclusivamente, como órgão centralizador de toda a inteligência e a estratégia de assistência técnica à União em processos judiciais, embora na AGU exista estrutura destinada exclusivamente a emitir pareceres técnicos a cálculos e perícias em processos que envolvam o Estado como uma das partes.

NOTAS

1. Código de Processo Civil: "Art. 139 – São auxiliares do juízo, além de outros, cujas atribuições são determinadas pelas normas de organização judiciária, o escrivão, o oficial de justiça, o perito, o depositário, o administrador e o intérprete."
2. ALBERTO, Valder Luiz Palombo. Perícia Contábil. São Paulo: Atlas, 1996, p. 49.
3. OLIVEIRA NETO, Ermano e MERCANDALE, Iolanda. Roteiro prático de perícia contábil judicial. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998.
4. SILVA, Antonio Carlos Morais. A Prova Pericial. In: Revista Brasileira de Contabilidade, nº 113, set/nov, p. 33.
5. OLIVEIRA NETO, Carlos Elmano de & MERCANDALE, Iolanda. Roteiro Prático e Contábil judicial: Legislação, Modelos, Índices Oficiais. São Paulo, Editora Oliveira Mendes, 1998, p. 8.

6. MACHADO, José Pedro. Dicionário Etimológico da Língua Portuguesa. Vol.. II. [s. l.]: Confluência, p. 1722.
7. D'ÁUREA, Francisco. Revisão e Perícia Contábil – Parte Teórica. 3 ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1962, p. 151.
8. ORNELAS, Martinho Maurício Gomes de. Perícia Contábil. São Paulo: Atlas, 1994, p. 29.
9. LOPES DE SÁ, Antonio. Perícia Contábil. São Paulo: Atlas, 1994, p. 15.
10. MAGALHÃES, A. D. F. et alii. Perícia Contábil: Uma Abordagem Teórica, Ética, Legal Processual e Operacional. São Paulo: Atlas, 1995, p. 14.
11. ALBERTO, Valder Luiz Palombo. Perícia Contábil. São Paulo: Atlas, 1996, p. 19.
12. RODRIGUES, Alberto Almeida. O Controle, a Perícia, a Investigação, a Vistoria, a Regulação, a Arbitragem, a Prospeção, os Custos e os Orçamentos no Campo Profissional do Contador. In: Revista Brasileira de Contabilidade, nº 53, 1985.
13. Código de Processo Civil. "Art. 429 – Para o desempenho de sua função, podem o perito e os assistentes técnicos utilizar-se de todos os meios necessários, ouvindo testemunhas, obtendo informações, solicitando documentos que estejam em poder de parte ou em repartições públicas, bem como instruir o laudo com plantas, desenhos, fotografias e outras quaisquer peças."
14. Sentença emitida pelo juiz de Direito que não admite contestação naquele grau de jurisdição.

SOBRE O AUTOR

Servidor da Caixa Econômica Federal, atualmente cedido para a Advocacia-Geral da União, graduado em Contabilidade pelo Centro Universitário de Brasília (UniCeub), pós-graduado em Perícia e Auditoria (Universidade TUIUTI/PR), MBA em Finanças pelo Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais (Ibmec).

Supervisão e coordenação: impactos na qualidade dos trabalhos de auditoria da Controladoria-Geral da União

José Marcelo Castro de Carvalho

1 INTRODUÇÃO

O reconhecimento pela sociedade da importância dos trabalhos elaborados pela Controladoria-Geral da União (CGU) é perceptível, considerando o volume e diversidade de notícias veiculadas na mídia nos últimos anos. Paralelamente cresce a preocupação quanto à possibilidade da ocorrência de equívocos nos apontamentos, e quais medidas são necessárias para evitá-los.

O acompanhamento inadequado dos trabalhos de auditoria pode permitir a validação de resultados contrários aos interesses da sociedade, bem como na aprovação de contas de agentes públicos desqualificados. O respeito que a sociedade possui perante a imagem da CGU advém da credibilidade de seus bons resultados, que pode ser abalado na ocorrência de falhas em seus relatos.

Como instrumentos para o monitoramento da qualidade das auditorias realizadas, a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), mediante a expedição da Instrução Normativa SFC nº 01/2001, instituiu as instâncias de coordenação e supervisão. Tal normativo continua vigente, mesmo após a integração da SFC à estrutura da CGU, sendo que as atribuições dos coordenadores e supervisores são complementarmente reguladas com orientações específicas contidas na Portaria CGU nº 2656, de 15 de dezembro de 2009, que trata da regulamentação da atuação dos servidores quando da realização de auditorias anuais de contas.

Segundo a citada IN, toda a atividade do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo dever ser supervisionada pela chefia ou por servidor a quem essa função for formalmente delegada, desde que possua conhecimentos técnicos e capacidade profissional suficiente para o desempenho da função. A competência pertence ao titular da unidade do Sistema de Controle Interno, sendo que, havendo delegação, devem ser estabelecidos mecanismos e procedimentos para o acompanhamento da atuação dos supervisores *ad hoc*.

Segundo a Portaria CGU nº 2656/2009, compete ao coordenador a interlocução com os dirigentes das unidades auditadas, a elaboração e acompanhamento do planejamento do trabalho de auditoria, a emissão do competente relatório acerca dos resultados obtidos e emissão de solicitações e notas de auditoria, documentos formais para obtenção de documentos e esclarecimentos junto à unidade auditada.

2 CONTROLE DA QUALIDADE EM OUTRAS INSTITUIÇÕES

O auditor subsiste em função da sua reputação e isenção, preocupação esta, como ensina Sá (2002, p.21), que se torna evidente durante a Revolução Industrial, com a obrigatoriedade da verificação anual dos balanços por auditores, na Inglaterra, em 1845 (*Railway Companies Consolidation Act*.), o que faz surgir a necessidade de disciplinar e moralizar o exercício da auditoria. Surgem então as primeiras associações profissionais com tal fim: *The Edinburgh Society of Accountants* (1854) e *The Glasgow Institute of Accountants and Actuaries* (1854), precursoras do *Institute of Chartered Accountants in England and Wales*.

Desde então, a regulação passou a ser uma constante na profissão de auditor, bem como a identificação da necessidade de controle da qualidade dos trabalhos realizados. Atualmente, a *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Intosai) – Organização Internacional de Instituições Superiores de Auditoria – instituição que congrega 188 países para promover o intercâmbio de informações e de experiências das entidades participantes, da qual o Tribunal de Contas da União (TCU) participa, disciplina que o trabalho deve ser adequadamente supervisionado e que a documentação obtida pela auditoria deve ser revisada por superior hierárquico.

Os Padrões de Auditoria Governamental Geralmente Aceitos (*Generally Accepted Government Auditing Standards* – Gagas ou *Yellow Book*), emitidos e aprovados pelo Controlador-Geral dos Estados Unidos da América, preveem a implantação de um sistema interno de qualidade e de revisão pelos pares a cada três anos. Esse sistema envolve a reavaliação da adequabilidade do sistema interno de qualidade em uso, sua aderência às normas, a verificação dos procedimentos de supervisão, a adequabilidade dos relatórios de certificações e auditorias e suas documentações, a documentação sobre a independência da organização de auditoria em relação às entidades auditadas, informações sobre a política de treinamento dos auditores, processo interno de admissão, avaliação de desempenho e normas de atribuição de competências durante o processo auditorial.

Tais institutos também são empregados pelas organizações que atuam mediante os Padrões Internacionais para a Prática Profissional da Auditoria Interna (*International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* (ISPPIA ou *Red Book*)) do *The Institute of Internal Auditors,* que estabelece normas relativas ao desempenho das funções de auditoria interna adotadas por organizações nos EUA e em outros países no mundo. Essa norma prevê a adoção de um programa de garantia de qualidade e melhoria, que contempla todos os aspectos da atividade de auditoria interna, seu monitoramento e avaliações periódicas internas e externas.

3 AVALIAÇÃO DA QUALIDADE DOS TRABALHOS DA CGU

Ao longo de sua existência, a CGU realizou estudos no sentido de melhorar a qualidade dos trabalhos produzidos. Em 2003, foi designado um grupo específico de revisão dos relatórios das auditorias de gestão do exercício de 2002, que apresentou os seguintes resultados:

- 30% dos relatórios avaliados possuem qualidade satisfatória, traduzida em utilidade para os órgãos de controle, gestores e autoridades. Os demais apresentam prejuízos à imagem da CGU e da SFC pela pouca objetividade nas propostas de ação corretiva, por evidências mal sustentadas ou exames conduzidos com superficialidade.

- 80% dos trabalhos avaliados possuem ao menos um aspecto considerado positivo, mas foi sucumbido pelas fragilidades dos outros aspectos.

- os piores resultados de desempenho foram encontrados nas conclusões e recomendações (46,7%), seguidos pela descrição de exames e apresentação de evidências (36,7%). O grupo de revisão concluiu que as recomendações são redundantes ou vagas e estavam diretamente relacionadas com a baixa evidenciação, apesar de haver casos em que, apesar da produção de evidências adequadas e suficientes, não foram produzidas recomendações com a mesma qualidade.

Os revisores concluíram que existiam equívocos conceituais, erros na aplicação de técnicas de auditoria, evidências insuficientes e superficialidade de exame. Para tanto, recomendaram que fossem iniciados treinamentos e reciclagem dos conhecimentos do corpo funcional e elaboração de um compêndio de "perguntas e respostas" para orientar, de forma prática, a atuação em campo dos auditores.

Em 2007, foi instituído novo grupo de trabalho para efetuar análise de todas as constatações produzidas no âmbito da CGU por ocasião da realização das auditorias de avaliação de gestão relativas ao exercício de 2006, apontando as seguintes fragilidades:

- da revisão dos registros motivadores para a certificação irregular, 91,7% apresentaram deficiências no preenchimento do campo que trata do escopo do exame realizado, 71,4% continham deficiências no preenchimento do campo que demonstra o nexo entre a ação do gestor avaliado e o ato praticado e 70,2% continham deficiências no preenchimento do campo que registra as evidências coletadas pela equipe.

- da avaliação dos campos interrelacionados, em 53,6% das constatações revisadas, o registro inserido no campo que demonstra o nexo entre a ação do gestor avaliado e o ato praticado apresentou incoerências significativas em relação àquele presente no campo que trata das causas da situação descrita, em 44% o registro que descreve as causas não guarda relação com os fatos identificados e em 32,1% das recomendações analisadas não são abordadas as justificativas apresentadas pelos gestores.

Esse grupo de trabalho concluiu que as fragilidades apontadas decorriam de deficiências nos processos de coordenação e supervisão dos trabalhos, no processo de homologação dos trabalhos realizados e que o elevado número de demandas comprometia a qualidade esperada.

4 PESQUISA QUALITATIVA

Em 8 de junho de 2009 foi promovida a 2ª Semana de Discussões Técnicas pela SFC, que possuiu entre os temas a avaliação dos processos de coordenação e supervisão por parte dos servidores que integram equipes de auditoria, dos coordenadores de equipe e dos supervisores. As discussões abrangeram a atuação dos coordenadores e supervisores durante o ciclo auditorial, os principais aprimoramentos idealizados, as competências necessárias ao exercício das funções e as situações que merecem uma atuação mais contundente.

Indicaram os participantes, independentemente de seu papel nos trabalhos de auditoria, que a qualidade dos trabalhos produzidos é diretamente influenciada pelo empenho e esforço empregados no planejamento, como a necessidade de reunião preliminar para discussão do escopo do trabalho a ser realizado, dos objetivos pretendidos e das atribuições de cada integrante da auditoria como forma de minimizar a ocorrência de falhas na execução.

Nessa fase é que se destaca uma das principais diferenças entre os trabalhos realizados pelas coordenações-gerais de auditoria em Brasília daquelas realizadas pelas unidades regionais nos estados. Enquanto aquelas têm liberdade para readequar o plano de auditoria, corrigindo eventuais fragilidades, as unidades regionais se ressentem por ter que realizar a auditoria em conformidade com o previamente estabelecido na ordem de serviço definida pela SFC, havendo vários casos em que a realidade local é sensivelmente distinta daquela idealizada.

Para o acompanhamento da execução das auditorias, os supervisores utilizam contatos telefônicos e visitas ao local de trabalho, sendo que a distância física destes com as equipes, principalmente nos casos em que estão localizadas em municípios diferentes da sede da regional, prejudica consideravelmente o monitoramento da auditoria.

O principal entrave durante a execução dos trabalhos, segundo os coordenadores, refere-se à necessidade de serem realizados exames cumulativamente com suas atribuições de coordenador de equipe, com prejuízo em relação à qualidade. A diretriz de elaboração prévia dos relatórios em campo é considerada uma expectativa positiva, mas os coordenadores destacam a inexperiência da equipe e a incapacidade de alguns servidores na elaboração de relatórios como questões a serem trabalhadas.

Quanto ao uso das ferramentas corporativas para trabalho nas auditorias, é de consenso de todos os atores que o Sistema de Informação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (Ativa) não atende seus propósitos, pois além de não ser amigável para o registro dos exames realizados e para a geração do respectivo relatório, não auxilia na recuperação das informações lançadas, requerendo levantamentos desnecessários em virtude da falta de sistematização das informações, sendo considerado pelos servidores como um grande entrave à realização dos trabalhos.

Também foi amplamente criticado o Sistema de Apoio às Ações de Controle (Saeac), cujo objetivo é a organização dos papéis de trabalho e padronização dos modelos de Solicitações de Auditoria e Notas de Auditoria, por ser considerado pouco funcional, requerendo a realização de passos desnecessários se o mesmo fosse integrado ao Sistema Ativa, ocasionando duplicidade de tarefas e elevando o tempo gasto com tais aplicativos em relação aos benefícios produzidos.

Durante a fase de elaboração dos relatórios, as principais fragilidades decorrem do tempo escasso para a elaboração, revisão e padronização da formatação e a inexistência dessa funcionalidade no Sistema Ativa. Esse processo é mais sensível nas coordenações-gerais por terem que homologar as ordens de serviço executadas nas regionais, sendo recorrentes os casos em que os textos encaminhados carecem de revisão gramatical.

5 PESQUISA QUANTITATIVA

Os resultados obtidos com a 2ª Semana de Discussões Técnicas serviram como fonte para o mapeamento dos principais tópicos a serem abordados junto aos coordenadores e supervisores da CGU, no intuito de serem visualizados os entraves e as percepções quando do exercício de tais funções.

A pesquisa foi aplicada com todos os coordenadores e supervisores que atuaram no período de novembro de 2008 a outubro de 2009 na Controladoria-Geral da União, independentemente da unidade de lotação desses servidores e que utilizaram o Sistema Saeac. Foram efetivamente encaminhadas 32 pesquisas para os supervisores e 107 pesquisas para os coordenadores de equipe, tendo sido respondidos 26 e 84 questionários desses dois grupos, o que representa um atendimento de 81,25% e 78,50%, respectivamente.

As principais considerações acerca da fase de planejamento dos trabalhos de auditoria foram:

a. 73% dos supervisores e 43% dos coordenadores consideram que as equipes participaram do planejamento de maneira positiva, sendo que os aspectos

negativos decorreram da indisponibilidade da equipe durante o planejamento e da falta de motivação dos servidores em relação a essa fase do trabalho;

b. 85% dos supervisores consideram que os coordenadores de equipe são participativos e colaborativos;

c. 92% dos supervisores consideram que os coordenadores de equipe possuem capacidade técnica adequadas;

d. 77% dos supervisores têm participação na escolha do servidor que irá desempenhar as funções de coordenador;

e. 92% dos supervisores e 81% dos coordenadores consideram as equipes adequadas em relação à capacidade técnica, apesar de elas serem compostas por um número inferior de servidores necessários ao cumprimento da sua missão, o que consequentemente leva ao não atendimento de todas as atribuições ou limitações em relação à profundidade dos exames;

f. 62% dos supervisores e 40% dos coordenadores consideram que as ferramentas disponíveis para o planejamento são adequadas, apesar de indicarem a existência de tarefas repetitivas e redundantes em relação ao uso dos sistemas Ativa e Saeac. Ressaltam que os mesmos não contemplam a totalidade do trabalho a ser realizado, podendo incorporar o levantamento de informações subsidiárias acerca da execução da unidade auditada, bem como o detalhamento minucioso dos passos a serem observados nos trabalhos que ultrapassam os comandos dos procedimentos e, ainda, a funcionalidade para agregar informações resultantes de outros trabalhos realizados pela CGU;

g. 42% dos supervisores e 68% dos coordenadores consideram que o tempo disponível para planejamento é insuficiente para o correto desempenho de todas as tarefas, sendo que o acúmulo de trabalhos é apontado como principal causa dessa insuficiência.

Durante a fase de execução dos exames em campo, as principais considerações dos supervisores e coordenadores foram:

a. 58% dos supervisores e 61% dos coordenadores apontam que são percebidas falhas de planejamento quando da execução das auditorias e que as principais causas da inadequabilidade do planejamento se concentram na superficialidade do levantamento de informações necessárias ao conhecimento do trabalho a ser realizado, na inexistência de uma avaliação prévia dos sistemas de controle interno da unidade auditada e no estabelecimento de novo escopo durante a execução dos trabalhos, em função de novas prioridades;

b. Todos os coordenadores realizam cumulativamente exames durante o campo, sendo que 65% desses consideram sua participação excessiva, prejudicando o exercício de suas funções;

c. 50% dos coordenadores consideram inadequadas as ferramentas para acompanhamento dos trabalhos da equipe, sendo que outros 14% consideram que inexistem tais ferramentas. Foi ressaltada a impossibilidade de utilização do Sistema Ativa em campo e o fato de o mesmo possuir uma entrada de dados burocrática e pouco funcional;

d. d) 62% dos supervisores indicaram que realizam reuniões de acompanhamento periódicas com as equipes de auditoria, normalmente na sede da CGU;

e. 77% dos supervisores e 88% dos coordenadores de equipe consideram o tempo disponível para execução dos trabalhos de auditoria insuficiente, sendo a limitação de 240 horas para todo o trabalho de auditoria como o principal motivo dessa insuficiência.

Os principais entendimentos acerca da fase de elaboração do relatório de auditoria são os seguintes:

a. 84% dos supervisores e 82% dos coordenadores avaliam que os achados de auditoria são satisfatórios em relação ao escopo definido;

b. 80% dos supervisores e 63% dos coordenadores avaliaram satisfatoriamente o trabalho produzido;

c. 59% dos coordenadores consideram que o sistema Ativa é inadequado para edição de textos e que carece de funcionalidades para uma correta edição, revisão e aprovação no próprio sistema, de modo a registrar todas as intervenções no texto, bem como dinamizar o processo de revisão;

d. 84% dos supervisores e 63% dos coordenadores avaliaram que a estrutura e a forma do relatório de auditoria como adequadas, mas carecem de melhorias por possuírem um ordenamento rígido das constatações e por estabelecerem que o relatório, independentemente do seu objetivo, possui o mesmo ordenamento.

A pesquisa ainda contemplou uma autoavaliação dos coordenadores e supervisores, com os seguintes resultados:

a. 100% dos supervisores e 91% dos coordenadores se autoavaliaram positivamente em relação à suficiência do seu conhecimento técnico para o desempenho de suas funções, envolvendo a focalização no escopo do trabalho, domínio das técnicas de auditoria envolvidas e conhecimento do funcionamento da unidade auditada, sendo que 51% afirmaram que esse domínio foi adquirido durante a realização do trabalho;

b. 80% dos supervisores e 66% dos coordenadores avaliaram satisfatoriamente sua capacidade gerencial em relação à administração do tempo, à capacidade de mediar conflitos internos da equipe ou mesmo da equipe com os auditados e liderança. Ambos indicaram que há necessidade de treinamento na função, carecem aprofundar seus conhecimentos em relação às ferramentas disponíveis para o trabalho de auditoria, necessitam ter ampliada a autonomia para tomada de decisões em cada uma das funções e que devem desenvolver técnicas para mediação de conflitos.

6 CONCLUSÃO

Para incremento na qualidade dos trabalhos de auditoria da CGU, considerando a indicação dos próprios supervisores e coordenadores, faz-se necessária a adoção de uma série de medidas corretivas e evolutivas em relação ao processo atualmente utilizado, com aprimoramento dos mecanismos internos de avaliação e a instituição

de revisão pelos pares, convergindo assim com a estratégia indicada pelas normas existentes em outras instituições.

O melhor detalhamento das atribuições e competências para desempenho das funções de supervisão e coordenação de equipes de auditoria se faz necessário, não só para os trabalhos de auditoria anual de contas, como se encontra atualmente regulado, mas para todos os demais trabalhos de auditoria. Deve-se prever como materializar suas atividades, como registrar a avaliação de desempenho dos membros da equipe, dos achados produzidos e de questões identificadas que não compõem o escopo, mas que poderão ser objeto de futuras verificações. Os normativos devem prever princípios que careçam de observância, independentemente da existência de detalhamento sobre a matéria.

Para designação da atribuição de supervisão ou coordenação deve ser pontuada a experiência em auditoria por parte do indicado, sua capacidade de liderar e mediar conflitos e sua polidez junto aos demais membros da equipe, superiores e gestores. Auxiliará o processo de definição das equipes de auditoria o levantamento das competências dos servidores de cada uma das unidades da CGU, compreendendo além do conhecimento específico em auditoria, as competências desenvolvidas em funções anteriores na vida profissional do servidor. Juntamente com o mapeamento de competências, a avaliação das matérias de maior interesse auxiliará na composição de equipes mais preparadas e motivadas para a realização das auditorias.

Em algumas unidades da CGU foram formados especialistas que atuam por procedimentos, o que permite ganhos em produtividade, tendo em vista o domínio mais acurado das técnicas envolvidas, como por exemplo, especialistas na área de pessoal, de licitações e contratos, de transferências voluntárias ou até mesmo especialistas em um tema específico, como saúde e educação. Ressalta-se, no entanto, que a especialização excessiva pode gerar a elaboração de constatações isoladas sem a integração necessária do conjunto, para que haja a percepção da conexão entre os achados. Cabe, portanto, parcimônia no emprego de tal solução, observando sempre a existência de componentes na equipe capazes de produzir análises complementares. Deve-se estabelecer um programa interno permanente de formação, maturação e substituição do corpo de especialistas, evitando soluções de continuidade quando da ocorrência de alguma situação fortuita.

O tempo empregado no planejamento produz seus resultados na execução, por focalizar a atuação da equipe, reduzindo o tempo do trabalho de campo, além de auxiliar a equipe na atuação em questões mais relevantes em relação ao objetivo pretendido. Assim, cabe a reavaliação do limite estabelecido de planejamento e demais fases, já que o mesmo é fixado independentemente da dimensão do trabalho, da complexidade existente, da disponibilidade de informações sobre a atuação da unidade auditada, bem como do grau de especialização da equipe de auditoria.

Quando o coordenador também exerce as funções de executor de exames acaba por desempenhar insatisfatoriamente o seu trabalho, além de suprimir, para os pontos identificados por ele mesmo, essa importante instância de revisão. Para que haja coordenadores com dedicação exclusiva, faz-se necessária a composição mínima de três integrantes por trabalho.

Considerando que está em curso a migração do Sistema Ativa para uma plataforma *web*, com provável integração do mesmo com os sistemas auxiliares existentes (Monitor Web e SAEAC), algumas fragilidades hoje existentes estarão sanadas quando da conclusão desse processo. Cabe, no entanto, ressaltar o estudo e o estabelecimento de soluções evolutivas,

considerando, além de outros aspectos, a incorporação de ferramentas de monitoramento dos trabalhos realizados em tempo real, bem como a dinamização do fluxo de constatações, de solicitações e notas de auditoria e de papéis de trabalho, suprimindo esforços duplicados e com melhor integração dos dados entre esses processos de trabalho.

A adoção de funcionalidades que permitam ao auditor registrar seus exames em tempo real, sem a necessidade de editores de textos externos ao sistema, contribuirá para um melhor acompanhamento do andamento do trabalho, identificando necessidade de revisão do planejamento, podendo inclusive permitir que o processo de revisão das constatações se inicie enquanto a equipe estiver promovendo exames em campo, minimizando assim o abandono de constatações incompletas por insuficiência de evidências. O registro de todas as versões do texto produzido forneceria uma maior segurança e diminuiria consideravelmente os embates durante o processo de revisão.

Tal como em outras instituições semelhantes, a adoção de um programa de certificação auxiliaria na manutenção do conhecimento técnico dos servidores, bem como na forma de identificação imediata daqueles que possuem os requisitos necessários para desempenhar as funções de coordenação e supervisão dos trabalhos de auditoria. Mesmo inexistindo uma certificação, faz-se necessária a avaliação do corpo técnico quanto ao nivelamento de entendimentos e correções quanto à adoção de uma base de conceitos distintos daqueles definidos pela CGU.

A revisão pelos pares fomenta uma maior precisão e cuidado na preparação dos papéis de trabalho que compõem a base dos relatórios de auditoria, elevando, por conseguinte a qualidade dos trabalhos produzidos conforme experiências de outras instituições. Recentemente, a CGU iniciou um programa nesse modelo denominado "Inspeções de Conformidade Técnica", obtendo bons resultados.

Apesar de existente, as instâncias de coordenação e supervisão necessitam de melhorias, tanto para contribuir de maneira objetiva na qualidade dos trabalhos de auditoria, como também para oferecer uma maior transparência do processo auditorial na CGU, bem como uniformizar atuações em todas as unidades organizacionais. Os estudos sinalizam que essa preocupação legítima de melhores resultados faz parte da cultura interna da CGU, mas requer a realização de medidas corretivas e um maior empenho para que haja resultados compatíveis com o dever constitucional, demandas cada vez mais ressaltadas pela sociedade contemporânea.

REFERÊNCIAS

SÁ, Antônio Lopes de. *Curso de Auditoria*. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2002. 21 p.

SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE INTERNO. *Qualidade dos Relatórios de Auditoria no Âmbito da Administração Direta*. Brasília, 2003

SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE INTERNO. *Grupo de Trabalho: Ordem de Serviço nº 124, de 03 de agosto de 2007*. Relatório Final. Brasília, 2007

CARVALHO, José Marcelo Castro de. *Supervisão e Coordenação: Impactos na qualidade dos trabalhos de auditoria da Controladoria-Geral da União*. Brasília, 2010.

SOBRE O AUTOR

Servidor da Controladoria-Geral da União, graduado em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário de Brasília (Ceub), especialista em Auditoria Interna e Controle Governamental pelo Instituto Serzedello Corrêa, do Tribunal de Contas da União.

Relatório de Gestão Fiscal: estudo comparado de procedimentos de análise dos dados

Juliana Aguiar de Carvalho Paiva

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho se insere no campo dos gastos de pessoal de órgãos públicos, com foco na análise dos procedimentos adotados pelas Secretarias de Controle Interno (Secin) da Câmara dos Deputados (CD), do Senado Federal (SF), do Supremo Tribunal Federal (STF), do Tribunal de Contas da União (TCU) e da Controladoria-Geral da União (CGU) quando da verificação dos dados que devem integrar o Relatório de Gestão Fiscal (RGF), Anexos I (Demonstrativo da Despesa com Pessoal), V (Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa) e VI (Demonstrativos dos Restos a Pagar).

A elaboração do RGF pelos entes da Federação está prevista no art. 48 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF) e as exigências relativas à responsabilidade pela emissão, conteúdo, prazo de publicação, entre outras, encontram-se previstas em seus arts. 54 e 55. Os limites estabelecidos por esfera de governo estão definidos no art. 19 e a repartição dos limites por Poder no art. 20.

O interesse por essa matéria surgiu a partir dos trabalhos executados na Coordenação de Auditoria Contábil e Operacional (Cacop), órgão da Secin, da Câmara dos Deputados, ao qual compete verificar a veracidade das informações constantes do RGF elaborado no âmbito do Departamento de Finanças, Orçamento e Contabilidade (Defin), da Câmara dos Deputados.

A Cacop, no desempenho de suas atribuições, faz, também, o levantamento dos processos que acarretaram aumento de despesa de pessoal e verifica o cumprimento das exigências dispostas nos arts. 15 a 17 da LRF, bem como confere ainda os valores que são informados pelo Defin, tanto nos processos examinados, relativos a incremento de despesa de pessoal, quanto nos constantes do RGF.

Ambas as tarefas são desenvolvidas com o fim de dar suporte ao secretário de Controle Interno quando da assinatura do referido relatório. No entanto, os procedimentos de conferência que subsidiam tal análise não estão definidos no Manual de Elaboração do Anexo de Riscos Fiscais e Relatório de Gestão Fiscal, aprovado por meio de Portaria do Ministério da Fazenda, nem mesmo na Lei de Responsabilidade Fiscal. Dessa forma, a Cacop realiza seus trabalhos de forma empírica.

Nesse sentido, o trabalho visa avaliar as melhores práticas empregadas na administração pública e sugerir que sejam adotadas, quando cabível, no âmbito da Câmara dos Deputados.

2 HISTÓRICO

Ao se tentar fazer uma análise do histórico do controle dos gastos públicos no Brasil, verifica-se que o assunto tem sido tratado nas diversas Cartas Magnas que vigeram em nosso país desde a **Constituição Política do Império do Brazil**, de 25 de março de 1824.

Na **Constituição da República Federativa do Brasil** de 1988 (CF/88), o legislador procurou tratar o assunto de forma bem completa. No entanto, mesmo sendo analítica, a CF/88 não poderia ser tão exaustiva. Por isso, sobre o que o constituinte entendeu não ser objeto de debate no âmbito da constituição, estabeleceu que lei complementar iria dispor.

Com relação ao tema em estudo, há que ser observado o disposto no art. 163 da CF/1988, que estabeleceu que lei complementar iria dispor sobre finanças públicas, dívida pública, concessão de garantias, fiscalização financeira da administração pública, dentre outros assuntos, bem como o disposto no § 9º do art. 165, que estabeleceu, dentre outras coisas, que caberia à lei complementar dispor sobre o exercício financeiro, vigência, prazos, elaboração e organização do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual (LOA).

Em seu livro **Gestão de Finanças Públicas**, Albuquerque *et al* (2006) destaca que "a economia brasileira viveu fase de intensa instabilidade entre o início da década de 1980 e a metade da década de 1990", sendo o período "marcado por elevados índices inflacionários, cujo controle era perseguido reiteradamente com a introdução de planos econômicos inconsistentes, os quais não alcançaram os resultados pretendidos".

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, ampliaram-se os direitos individuais, coletivos, entre outros e o "ambiente político permitiu que se apresentassem demandas sociais relevantes". Já com a publicação da LRF, "consolidou-se no país o entendimento de que a transferência de determinadas situações de dificuldades fiscais para administrações e gerações futuras, práticas até então usuais no setor público, deve ser repelida mediante aplicação de sanções aos responsáveis" (ALBUQUERQUE *et al*, 2006).

Dentre as obrigações dos titulares do Poder Executivo, em suas três esferas de governo, consta a observância dos limites de gastos com pessoal, cujo mecanismo de controle é a divulgação quadrimestral do Relatório de Gestão Fiscal.

Para Guerra (2007) a LRF teve por objetivo regulamentar os arts. 163, I a III, 165, §9º, II e 169 da CF/88, "estando inserido [este dispositivo] em um contexto de amplas reformas do Estado brasileiro."

Segundo Santa Helena (2009), a LRF "declara seu objetivo de estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal, estabelecendo [...] garantia de equilíbrio nas contas, [...] com limites e condições para a renúncia de receita e a geração de despesas com pessoal".

Santa Helena (2009) afirma, ainda, que "o processo orçamentário mostra-se incapaz de por si impedir o surgimento de obrigações e riscos fiscais, controle só atingível por meio de mecanismos paralelos e permanentes, como limites externos às despesas com pessoal".

3 DESPESA OBRIGATÓRIA DE CARÁTER CONTINUADO

As despesas obrigatórias de caráter continuado foram objeto de estudo do presente trabalho, uma vez que as mesmas, quando relacionadas à despesa de pessoal, impactam diretamente o demonstrativo a ser publicado quando da elaboração do Relatório de Gestão Fiscal.

Conforme dispõe o art. 17 da LRF, "considera-se obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios".

Oliveira (2005) *apud* Santa Helena (2009) menciona ser "o controle das despesas obrigatórias de caráter continuado um dos pilares normativos da LRF, apresentando-se como sistemática inteiramente nova nos processos institucionais de controle das despesas públicas, do déficit orçamentário e da dívida pública".

Silva (2009) salientou que "são três os requisitos simultâneos que devem ser atendidos para enquadramento nessa hipótese legal": despesa corrente, derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo, para um período superior a dois exercícios.

Sobre o segundo requisito, Silva (2009) afirma que "os atos administrativos normativos disciplinam e colocam em prática a vontade contida nas leis para a sua correta execução. Nessa categoria estão os decretos" que, segundo Hely Lopes Meireles *apud* Silva (2009), visam à correta aplicação da lei.

De acordo com o art. 17 da LRF, os atos que criarem ou aumentarem despesas obrigatórias de caráter continuado, inclusive a prorrogação das criadas por prazo determinado, deverão ser instruídos com estimativa de impacto orçamentário-financeiro no exercício em que entrarem em vigor e nos dois seguintes, acompanhados das premissas e metodologia de cálculo; demonstração da origem dos recursos; comprovação de que não afetarão as metas do resultado fiscal previstas; e plano de compensação por meio de aumento permanente da receita[1] ou redução permanente de despesa.

Silva (2009) destaca que o projeto de lei a ser encaminhado ao Poder Legislativo, para criação de despesa obrigatória de caráter continuado, deverá ser acompanhado dos documentos exigidos no art. 17 da LRF para análise das comissões pertinentes. "Nenhuma despesa enquadrada nessas condições poderá ser iniciada antes da implementação das medidas tendentes a compensar o aumento permanente da despesa, as quais integrarão o instrumento que a criar ou aumentar".

Aguiar (2004) também afirma que "**antes** da edição do ato que promova, de alguma forma, aumento de despesa, deve o ordenador de despesa proceder a um levantamento correto para saber em quanto esse ato vai provocar de aumento na despesa do exercício e dos dois exercícios seguintes", com estimativa do real valor do aumento da despesa a se realizar com a inclusão do novo gasto público. (grifo do autor)

Aguiar (2004) ainda reforça que quando tratar-se de despesa criada por lei ou medida provisória, o Poder Executivo tem a obrigação legal de encaminhar ao Poder Legislativo, "juntamente com o projeto de lei ou o texto da medida provisória baixada, o documento demonstrativo das premissas e metodologia de cálculos utilizadas na avaliação do impacto orçamentário-financeiro causado com a nova despesa".

Nesse sentido, Santa Helena (2009) ressalta que a despesa obrigatória continuada não é aquela criada na LOA, mas sim a que depende de instrumento normativo específico para posterior inclusão nesta lei.

Vale ressaltar que o art. 15 da LRF estabelece que "serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam ao disposto nos arts. 16 e 17" e a pena prevista no art nº 359-D da Lei de Crimes Fiscais é de um a quatro anos de reclusão.

O art. 21 da LRF ainda estabelece que é nulo o ato que provoque aumento da despesa com pessoal e não atenda às exigências de seus arts. 16 e 17.

Silva (2009) ainda destaca que, nos termos do art. 21, parágrafo único da LRF, a Lei de Crimes Fiscais prevê em seu art. 359-G pena de reclusão de um a quatro anos a quem ordenar, autorizar ou executar ato que acarrete aumento de despesa total com pessoal, nos 180 dias anteriores ao final do mandato ou da legislatura. E observou que a responsabilidade pelo cumprimento do dispositivo é do ordenador de despesa.

Após nove anos de aprovação da LRF, ainda não existe um entendimento consolidado sobre quais despesas se enquadram na definição de "despesa obrigatória de caráter continuado".

A exemplo disso, Silva (2009) entende que as substituições de pessoal em virtude de aposentadoria, falecimento ou exoneração não acarretam aumento de despesa, "mas apenas e tão somente a reposição do respectivo servidor".

Tal entendimento, no entanto, é questionável no que trata da reposição em caso de aposentadoria ou falecimento de servidor, pois em ambos os casos haverá aumento de despesa, já que tais fatos não cessam a despesa pública, apenas alteram a classificação da despesa de pessoal ativo para inativo ou pensionista respectivamente.

Santa Helena (2009) entende que apenas o pagamento de servidores não caracteriza geração de despesa obrigatória de caráter continuado, "mas sim o provimento do cargo pela posse de novos servidores efetivos ou comissionados", ou ainda a reestruturação de carreiras. Para ele, a obrigação para o Estado "surge com o provimento e exercício pelo funcionário".

Para Oliveira (2005), o conceito de "despesa obrigatória", citado no art. 17 da LRF, não pode ser utilizado para toda despesa classificada como obrigatória no processo orçamentário. Este termo pode ser utilizado para fazer referência a: despesas obrigatórias de caráter continuado, exatamente como definido no art. 17; despesas que devem ser executadas obrigatoriamente, mas por um período inferior a dois exercícios financeiros; "um conjunto de despesas cujo montante agregado deve ser superior a valores mínimos definidos de acordo com regras constitucionais (casos das despesas com ações de saúde e manutenção e desenvolvimento do ensino)"; transferências de receitas a estados e municípios; e outras despesas classificadas como "obrigações constitucionais e legais da União", relacionadas em anexo específico da LDO (OLIVEIRA, 2005 *apud* SANTA HELENA, 2009).

Como exemplo de despesas que parecem ser obrigatórias e continuadas para fins legais, mas que o consumo não é obrigatório, Santa Helena (2009) destaca as despesas com luz, telefone, que apesar de essenciais, seu consumo não é obrigatório e pode ser reduzido. Nesse sentido, Santa Helena (2009) destaca que "há, portanto, de se reconhecer quão fluida pode ser a interpretação do que se enquadra ou não na categoria de despesa obrigatória de caráter continuado como consignado no art. 17 da LRF".

4 CRIAÇÃO, EXPANSÃO E APERFEIÇOAMENTO DE AÇÃO GOVERNAMENTAL

O art. 16 da LRF estabelece procedimentos a serem adotados em caso de aumento de despesa que advenha da criação, expansão ou aperfeiçoamento da ação governamental.

Apesar de as características da despesa citada nesse artigo serem parecidas com as previstas no art. 17, seu conceito em nada se assemelha ao de despesa de caráter continuado. O que se observa é que as exigências do art. 16 não se restringem às despesas correntes, mas se o aumento da despesa advém de criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação estatal.

Gontijo e Araújo (2006), após análise da opinião de diversos autores, afirmam que é possível inferir que ação governamental "não pode ser entendida como qualquer despesa pública, mas sim como um programa diferenciado de governo, ou seja, toda ação governamental que se possa enquadrar como projeto, programa ou atividade determinada de governo e, quase sempre, gera despesa adicional".

A estimativa de impacto prevista no inciso I "relaciona-se com previsão orçamentária e disponibilidade de recursos, especialmente com vistas ao cumprimento dos cronogramas de redução das despesas e manutenção do equilíbrio entre estas e as receitas" (MOURA e CASTRO, 2001, *apud* GONTIJO e ARAÚJO, 2006). Esta deve ser acompanhada das premissas e metodologia de cálculo utilizadas, que instituirão o despacho administrativo, o que significa dizer que tal documento deve ser "claro, motivado e explicativo, de modo a evidenciar de forma realista as previsões de custo e seja confiável, ficando sujeito à avaliação dos resultados pelo controle interno e externo" (SANTA CATARINA, 2002, *apud* GONTIJO e ARAÚJO, 2006).

A declaração do ordenador de despesa, prevista no inciso II, é o documento em que o ordenador se responsabiliza pela gestão dos recursos a seu órgão destinados, demonstrando o efetivo acompanhamento da execução orçamentária e o controle dos gastos. O § 4° do art. 16 estabelece, como condição prévia, a estimativa de impacto orçamentário-financeiro e declaração do ordenador de despesa para empenho e licitação de serviços, fornecimento de bens e execução de obras.

Para o Tribunal de Contas do Distrito Federal, o disposto no art. 16 tem implicação direta nos procedimentos da fase interna da licitação e aumentam a necessidade de fiscalização e acompanhamento, especialmente pelos órgãos de controle, já que a ausência dos requisitos estabelecidos nesse dispositivo redundará na anulação do procedimento, conforme estabelece os arts. 4°, 49 e 82 da Lei 8666/93, e os arts. 15 e 16, § 4°, I, da LRF, com apuração da responsabilidade, nos termos do art. 73 da LRF (JORGE e TEODORO, 2000).

É importante lembrar que a LRF, no § 3° do art. 16, ressalta as despesas consideradas irrelevantes pela LDO das exigências contidas neste artigo, ou seja, aquelas cujo valor não ultrapasse, para bens e serviços, os limites dos incisos I e II do art. 24 da Lei n° 8.666, de 1993, o que equivale a R$ 8.000,00.

5 RELATÓRIO DE GESTÃO FISCAL

O Relatório de Gestão Fiscal é um instrumento, dentre outros, de transparência da gestão fiscal, previsto no art. 48 da LRF e seus procedimentos encontram-se estabelecidos nos arts. 54 e 55. Segundo Culau e Fortis (2006), "a LRF impôs à administração a obrigatoriedade de elaboração e divulgação, ao final de cada quadrimestre, do Relatório de Gestão Fiscal (RGF), no qual devem ser apresentados os níveis de gastos com despesa de pessoal [...]".

Conforme a Lei nº 10.028/2000, art. 5º, inciso I, § 1º, a não publicação do RGF nos prazos e condições estabelecidos na LRF "constitui infração, punida com multa de trinta por cento dos vencimentos anuais do agente que lhe der causa, sendo o pagamento da multa de sua responsabilidade pessoal".

A LRF, em seu art. 55, exige que o RGF seja padronizado, "segundo modelos que poderão ser atualizados pelo Conselho de Gestão Fiscal", a ser constituído, nos termos do art. 67. Considerando que esse conselho ainda não foi implantado, o art. 50, § 2º da LRF define que, nestes casos, a "edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União". Diante disso, o modelo dos anexos que integrarão o RGF é estabelecido por portarias da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) que a cada ano promove aprimoramentos no citado relatório (SILVA, 2009).

O RGF deverá ser assinado pelo chefe do Poder Executivo, pelo presidente e demais membros da Mesa Diretora dos órgãos do Poder Legislativo, pelo presidente do tribunal e demais membros do Conselho de Administração dos órgãos do Poder Judiciário ou pelo chefe do Ministério Público, além de ser assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno.

Despesas com Pessoal

Jorge e Teodoro (2000) explicam que "a composição das despesas que integram os gastos com pessoal tem como parâmetros a Lei nº 8.112/90 e a própria Lei de Responsabilidade Fiscal".

A LRF, nos termos do § 2º do art. 18, exige que a apuração da despesa seja feita adotando-se o regime de competência. Por isso, considerou-se mais apropriada a adoção das despesas liquidadas acrescidas dos Restos a Pagar não processados.

O art. 18 da LRF estabelece, de forma ampla, a composição da "despesa total com pessoal", incluindo, conforme especifica Silva (2003):

- quanto à atividade: ativos, inativos e pensionistas;
- quanto ao tipo de exercício: cargos, funções, empregos, mandatos eletivos;
- quanto ao comando: civis, militares, membros de Poder; e
- quanto à espécie remuneratória: vencimentos, vantagens (fixas e variáveis), subsídios, proventos, reformas, pensões, adicionais, gratificações, horas extras e outras, somando-se os encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades previdenciárias.

Além das despesas acima citadas, a LRF, no § 1º do art. 18, também incluiu as despesas com terceirização de mão de obra, cujos contratos se referiam à substituição de servidores e empregados públicos do quadro efetivo, no cômputo do limite das despesas de pessoal.

Limites de Gastos com Pessoal

A LRF, além de estabelecer percentuais máximos da Receita Corrente Líquida (RCL) que poderiam ser destinados aos dispêndios com pessoal por ente da Federação (art.19),

extrapolou o disposto no art. 169 do texto Constitucional e fixou limites também por poderes e órgãos da União, estados, Distrito Federal e municípios (art.20). De acordo com o estabelecido no art. 19, a despesa total com pessoal, em cada período de apuração, não poderá exceder 50% da RCL na União.

O § 1º do art. 20 da LRF destaca que os limites para os Poderes Legislativo (2,5%) e Judiciário (6%) de cada esfera serão repartidos entre seus órgãos de forma proporcional à média das despesas com pessoal, em percentual da RCL, verificadas nos três exercícios financeiros imediatamente anteriores ao exercício de 2000. Já os limites para os órgãos desses poderes "foram repartidos entre seus órgãos de forma proporcional à média apurada das despesas de pessoal, em percentual sobre a receita corrente líquida; tal exigência não é contemplada na lei com relação aos órgãos do Poder Executivo" (VICCARI JÚNIOR *et al*, 2009).

Cabe destacar o disposto nos arts. 22 e 23 da LRF, os quais estabelecem que os órgãos ou poderes cuja despesa com pessoal exceder 95% do limite previsto no art. 20 e não houver redução nos dois quadrimestres seguintes não poderão conceder vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão prevista no art. 37, X, da CF/1988.

O acompanhamento do cumprimento do limite é feito por meio da publicação quadrimestral do Relatório de Gestão Fiscal, como exige o art. 54 da LRF.

6 PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DO RGF

Câmara dos Deputados

O Relatório de Gestão Fiscal é elaborado pelo Departamento de Finanças, Orçamento e Contabilidade e enviado à Secretaria de Controle Interno para análise ao final de cada quadrimestre.

No âmbito da Secin, a Coordenação de Auditoria Contábil e Operacional elabora seu próprio RGF e compara com o enviado pelo Defin. Para isso, esta coordenação recebe do Departamento de Pessoal (Depes), mensalmente, o relatório da folha de pagamento e confere os valores ali constantes com os lançados no Siafi, por meio das transações >CONRAZAO e >BALANCETE. Havendo divergência, o setor responsável pelo lançamento da folha no Defin é informado e faz as devidas correções.

Além disso, a Cacop, no intuito de subsidiar o secretário de Controle Interno quando da assinatura do RGF, verifica ainda os processos que acarretaram aumento de despesa de pessoal, a fim de verificar o cumprimento das exigências do art. 16 da LRF no tocante à anexação da estimativa de impacto orçamentário-financeiro da despesa (inciso I), além da declaração do ordenador de despesa de que o acréscimo tem adequação orçamentária e financeira com a LOA e compatibilidade com o PPA e com a LDO (inciso II).

Supremo Tribunal Federal[2]

O Relatório de Gestão Fiscal é elaborado pela Secretaria de Orçamento e Finanças, no âmbito da Secretaria de Administração e Finanças (SAF), que o envia para análise da Secretaria de Controle Interno ao final de cada quadrimestre.

Assim como na Câmara dos Deputados, os servidores do STF responsáveis pela conferência dos valores constantes do RGF optam por elaborar seus próprios anexos e confrontar os valores com os fornecidos pela SAF.

O RGF é elaborado com dados extraídos do Siafi operacional a partir da transação >CELULAS. Os valores são lançados em planilha Excel e o valor total é conferido com o Balancete do Órgão no Siafi.

A Secretaria de Controle Interno não confere as exigências dos arts. 15 a 17 da LRF.

Senado Federal[3]

A Secretaria de Controle Interno do Senado Federal confere o RGF elaborado pela Secretaria de Finanças e Orçamento a partir de dados extraídos do Siafi operacional, quadrimestralmente.

Com relação ao estudo de impacto das despesas de caráter continuado ou das despesas que criam, aumentam ou aperfeiçoam ação governamental, o Senado está montando grupo de estudo para firmar entendimento sobre quais despesas se enquadram nas definições da LRF.

Controladoria-Geral da União[4]

O Relatório de Gestão Fiscal é elaborado pela Secretaria do Tesouro Nacional, que o envia à CGU para análise ao final de cada quadrimestre.

Os servidores da CGU fazem a análise dos dados com base em informações extraídas do Siafi gerencial e, por amostragem, conferem a veracidade de alguns registros contábeis.

Há controle contínuo das determinações do TCU, com vistas a evitar correções de informações *a posteriori*.

Tribunal de Contas da União[5]

O Relatório de Gestão Fiscal é elaborado pela Secretaria de Orçamento e Finanças e conferido pela Secretaria de Controle Interno do tribunal.

A conferência é feita a partir do Siafi operacional, por meio da transação >CONSULTORC.

A auditoria da folha de pagamento é feita quando prevista no planejamento anual, assim como a análise das exigências dos arts. 15 a 17 da LRF. No entanto, o diretor da Seção de Controle Interno ressalta que as auditorias são selecionadas pelo fator relevância, devido ao baixo número de auditores.

Ao comentar os procedimentos adotados na CD, o diretor disse que não concorda com eles e que há que se tomar cuidado com a cogestão e que a responsabilidade pela adoção de controles internos é do gestor e não da Secretaria de Controle Interno.

7 CONSIDERAÇÕES

Conforme planejado, para a elaboração deste trabalho foram feitas entrevistas presenciais e por telefone com servidores do Tribunal de Contas da União; do Supremo Tribunal Federal; da Controladoria-Geral da União; do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; e do Senado Federal.

O que se observou foi que em todos os órgãos analisados, a Secretaria de Controle Interno confere os dados do RGF encaminhados pelos órgãos técnicos e os compara com dados extraídos do Siafi gerencial ou do operacional.

Havendo divergência de valores, o servidor responsável pela conferência entra em contato com o setor que elaborou o demonstrativo para verificar qual a origem da diferença. Sanado o problema, o RGF é assinado pelo responsável pela Secretaria de Controle Interno do órgão e encaminhado para publicação.

Nenhum dos órgãos visitados faz conferência da folha de pagamento, nem tampouco checa sua correta contabilização no Siafi no momento da conferência dos dados constantes do RGF. Tal procedimento é feito em auditorias planejadas durante o exercício.

Com relação à despesa de caráter continuado, no âmbito do Poder Executivo, a Secretaria de Recursos Humanos (SRH) do MPOG é responsável pela elaboração do cálculo da estimativa de impacto da despesa de pessoal, juntamente com a Secretaria de Gestão que é responsável pela elaboração da estimativa de impacto das demais despesas.

8 CONCLUSÃO

O trabalho em questão teve como objetivo aprimorar os procedimentos de análise dos dados do Relatório de Gestão Fiscal no âmbito da Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados.

Para isso, buscou-se fazer pesquisas bibliográficas, bem como conhecer a forma de trabalho de outros órgãos, com vistas a se adotar as melhores práticas implantadas na administração pública federal.

A Coordenação de Auditoria Contábil e Operacional, a fim de subsidiar a assinatura do Secretário de Controle Interno no Relatório de Gestão Fiscal, confere a veracidade dos dados fornecidos pelo Departamento de Finanças, Orçamento e Contabilidade.

Tal conferência é feita a partir da análise do relatório da folha de pagamento enviado pelo Departamento de Pessoal em confronto com os dados constantes do Siafi.

Além disso, a Cacop faz, também, o levantamento dos processos que acarretaram aumento de despesa de pessoal e verifica o cumprimento das exigências dispostas nos arts. 15 a 17 da LRF.

No entanto, após as entrevistas, observou-se que nenhum dos órgãos visitados faz conferência da folha de pagamento no momento da conferência dos dados do RGF. São feitas, sim, auditorias na folha de pagamento quando planejadas no exercício.

Já a verificação do cumprimento das exigências dos arts. 15 a 17 da LRF nos órgãos analisados não está associada à conferência dos dados do RGF. Quando prevista nas competências do setor, tal análise será realizada quando for incluída no planejamento anual.

Cabe destacar que os procedimentos hoje adotados na Câmara dos Deputados foram definidos quando da aprovação da LRF, em que os limites para despesa de pessoal, estabelecidos no art. 71, a seguir transcrito, eram bem mais estreitos.

Art. 71. Ressalvada a hipótese do inciso X do art. 37 da Constituição, até o término do terceiro exercício financeiro seguinte à entrada em vigor desta Lei Complementar, a despesa total com pessoal dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 não ultrapassará, em percentual da receita corrente líquida, a despesa verificada no exercício imediatamente anterior, acrescida de até 10% (dez por cento), se esta for inferior ao limite definido na forma do art. 20.

O quadro a seguir, elaborado pela Cacop, evidencia os índices atingidos pela Câmara dos Deputados desde a vigência da LRF, até o final de 2003, quando entraram em vigor os limites definitivos estabelecidos pelo art. 20 da Lei.

R$ mil

Exercícios	Despesa Total com Pessoal	Receita Corrente Líquida	Relação DTP/RCL	Acréscimo (Art. 71)	Limite para o Exercício Seguinte
1999	925.308	124.300.787	0,77	10%	**0,84**
2000	924.543	145.110.650	0,64	10%	**0,70**
2001	1.026.447	167.739.102	0,61	10%	**0,67**
2002	1.225.703	201.927.320	0,61	10%	**0,67**
2003	1.447.402	224.920.164	0,65	-	**1,15**

Como se pode notar, a relação DTP/RCL da Câmara dos Deputados só esteve ligeiramente ameaçada de descumprimento nos três exercícios seguintes à edição da LRF, que, com esse mecanismo, buscou justamente propiciar aos entes da Federação um período de adaptação às novas regras. Passado esse período, a relação DTP/RCL tornou-se distante, para menos, do limite estipulado pela lei.

Por esse motivo, tornaram-se desnecessários tantos controles e conferências para essa finalidade, exclusivamente. Nesse sentido, sugere-se alteração nos procedimentos adotados no âmbito da Secretaria de Controle Interno, visando maior celeridade na análise dos dados constantes do RGF.

Entende-se que não há necessidade de conferência mensal da folha de pagamento, já que não cabe à auditoria a conferência dos atos do gestor. O mais prudente seria a inclusão nas atividades da Cacop de auditorias na folha de pagamento, em que fosse avaliada a devida contabilização da mesma.

Com relação à análise das exigências dos arts. 15 a 17, cabe à Cacop continuar a conferir se as mesmas estão sendo atendidas, mas em momento distinto do da conferência dos dados do RGF.

Diante de todo o exposto, conclui-se que o Relatório de Gestão Fiscal e as exigências contidas nos arts. 15 a 17 da Lei de Responsabilidade Fiscal são importantes instrumentos de controle dos gastos públicos que auxiliam e resguardam o gestor na tomada de decisões.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Afonso Gomes. *Lei de Responsabilidade Fiscal* – questões práticas (Lei Complementar nº 101/00). Belo Horizonte: 2004.

ALBUQUERQUE, Claudiano, MEDEIROS, Márcio, FEIJÓ, Paulo Henrique. *Gestão de Finanças Públicas:* Fundamentos e Práticas de Planejamento, Orçamento e Administração Financeira com Responsabilidade Fiscal. Brasília: 2006.

BRASIL. Constituição (1824). Constituicão Politica do Imperio Do Brazil. Brasília, 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituiçao24.htm. Acesso em: 05 agosto 2009.

_____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituiçao.htm. Acesso em: 05 agosto 2009.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 05 ago. 2009.

CULAU, Ariosto Antunes, FORTIS, Martin Francisco de Almeida. *Transparência e controle social na administração pública brasileira:* avaliação das principais inovações introduzidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Texto apresentado ao XI Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administ ración Pública, Cidade de Guatemala, Guatemala, 7 - 10 Nov. 2006. Disponível em: https://bvc.cgu.gov.br//bitstream/123456789/1904/1/0055406.pdf. Acesso em: 21 jun. 2009.

GONTIJO, Cibele Sebba, ARAÚJO, Clézia Freitas dos Santos. *Responsabilidade Fiscal:* Adequação Orçamentária e Financeira da Despesa. 2006. 64 f. Monografia (Pós-Graduação em Contabilidade e Orçamento Público). Universidade de Brasília e Instituto Serzedello Corrêa do TCU, Brasília.

GUERRA, Evandro Martins. *Os Controles Externo e Internos da Administração Pública*. 2. ed. revista e ampliada, 2. tiragem. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2007.

JORGE, Luiz Genédio M., TEODORO, Luciene de Fátima Carvalho. *Estudo sobre a Lei Complementar nº 101/2000* (Lei de Responsabilidade Fiscal). Brasília: Tribunal de Contas do Distrito Federal, 2000. Disponível em: http://www.tc.df.gov.br/lrf/LRF.pdf. Acesso em: 03 out. 2009.

SANTA HELENA, Eber Zoehler. *Competência parlamentar para geração e controle de despesas obrigatórios de caráter continuado e de gastos tributários*. Brasília: Edições Câmara, 2009.

SILVA, Francis Waleska Esteves da. *A Lei de Responsabilidade Fiscal e os seus Princípios Informadores*. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Júris, 2003.

SILVA, Moacir Marques da. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*: Abordagem Contábil e Orçamentária para os Municípios. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009.

VICCARI JÚNIOR, Adauto, *et al*, CRUZ, Flávio (coordenador). *Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

NOTAS

1. O aumento permanente de receita caracteriza-se pela elevação de alíquotas, ampliação de base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.
2. Informações obtidas com o chefe da Seção de Acompanhamento da Execução e Contabilidade Analítica da Secretaria de Controle Interno do Supremo Tribunal Federal.
3. Informações obtidas com o diretor da Auditoria Contábil, da Secretaria de Controle Interno do Senado Federal.
4. Informações obtidas na Coordenação-Geral de Contas do Governo.
5. Informações obtidas com o gerente da Divisão de Acompanhamento e Orientação de Gestão do Controle Interno, do Tribunal de Contas da União.

SOBRE A AUTORA

Servidora da Câmara dos Deputados, graduada em Ciências Contábeis pela Associação de Ensino Unificado do Distrito Federal (UDF), Especialista em Orçamento Público pelo Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União (TCU).

Controles internos e gestão de riscos: estudo de casos em órgãos de controle da administração pública brasileira

Lia de Castro Silva

1 INTRODUÇÃO

A evolução histórica da administração pública está ligada ao desenvolvimento da administração empresarial. O mesmo acontece com o controle da gestão pública. Desta forma, cabe aqui destacar, brevemente, o desenvolvimento do mercado e da administração empresarial, que acabou por culminar na cultura do controle.

Ademais, segundo Drucker (1998, p. 3), o entendimento de que administração é apenas empresarial deve ser revisto, pois:

> Por que é importante acabar com a distinção artificial entre organizações empresariais e não empresariais? Porque é muito pouco provável que o setor que mais cresça nas sociedades desenvolvidas do século XXI seja o das empresas. Na verdade, as empresas não têm sido o setor que mais cresce nas sociedades desenvolvidas do século XX. Hoje, uma proporção muito menor da população economicamente ativa dos países desenvolvidos trabalha em empresas do que acontecia há 100 anos.

Naquela época, praticamente todas as pessoas que compunham a população ativa ganhavam a vida em atividades econômicas (em sua maioria agrícolas). Os setores que mais cresceram nos países desenvolvidos no século XX não foram o das empresas, mas sim o governamental, o dos profissionais liberais, o da saúde e o da educação. Essa tendência vai se manter e se intensificar no século XXI.

Assim, o setor social sem fins lucrativos é aquele em que a administração é mais necessária hoje em dia. É ali que a administração sistemática, baseada na teoria e guiada por princípios, pode render os maiores resultados em menos tempo. Basta pensar nos enormes problemas com que o mundo defronta – pobreza, saúde, educação, tensões internacionais –, que a necessidade de soluções administradas se torna clara.

Ou seja, tendo em vista o princípio da eficiência, a administração pública não pode mais ignorar os avanços conseguidos pela área privada. Sobre a transição da administração pública burocrática para a administração pública gerencial, Bresser (2007, p. 5) diz que "cada país ou se adianta em realizá-la, ou fica para trás e arca com os custos do atraso; ou a implementa com competência, ou de forma equivocada e confusa."

Assim como na administração empresarial, no setor público, o incremento das funções e atividades do Estado em diversos setores (como prestador de serviço e como regulador de serviços públicos prestados por particulares) e, consequentemente, o aumento de agentes e interesses envolvidos na implementação de políticas públicas geraram os chamados conflitos de agências, que, segundo Carvalho (2002, p.19 *apud* SILVA, 2003):

> aparecem quando o bem-estar de uma parte (denominada principal) depende das decisões tomadas por outra (denominada agente). Embora o agente deva tomar decisões em benefício do principal, muitas vezes ocorrem situações em que os interesses dos dois são conflitantes, dando margem a um comportamento oportunista por parte do agente.

Na administração pública, as partes envolvidas são a sociedade e seus representantes, o parlamento, as associações civis, o mercado, os órgãos reguladores e de controle, entre outros. Para diminuir o conflito de interesses entre agentes e principais, o Estado, em nível macro, edita leis e normas que possam garantir a transparência das atividades de interesse público por meio da responsabilização e da prestação de contas.

No Brasil, a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/00) foi um marco recente na definição de responsabilidades e prestação de contas de administradores públicos de todos os entes e esferas da nação. No entanto, o controle estatal não é restrito à área fiscal. Outras leis e atos normativos definem regras de transparência e *accountability*, tanto para o setor público quanto para o setor privado, como, por exemplo, as leis nº 6.404/1976 e 4.320/1964, que disciplinam a contabilidade privada e pública, respectivamente, o Decreto-Lei nº 200/67, que foi o marco da reforma administrava no Brasil, e a Lei nº 8.666/1993, que disciplina as contratações e aquisições de bens e serviços pela administração pública.

O controle institucional, no entanto, é anterior à observância de leis e normas gerais, é mais específico e próprio do que a conformidade com atos externos. Cada organização, pública ou privada, institui processos e atividades para atingir seus objetivos e implanta mecanismos de controle para mitigar os riscos inerentes a cada atividade.

A relação objetivo>risco>controle é inerente a qualquer atividade, mesmo que informalmente, mesmo que em um contexto mínimo, como uma pequena empresa familiar. Aos processos e atividades desenvolvidos para garantir que os objetivos sejam alcançados e que os riscos sejam mitigados chamamos controles internos. Embora o termo controles internos seja relativamente recente, o controle da administração das organizações já vem sendo tratado há muito tempo, normalmente inserido no tema governança corporativa. Esse conceito não é novo, conforme dispôs Peters (2007, p. 27, *apud* BRASIL, 2009):

> ele já existe desde que as empresas passaram a ser administradas por agentes distintos dos proprietários [...] há cerca de 100 anos. Por essa época, começou a ser delineado o conflito de agência, em que o agente recebe uma delegação de recursos [...] e tem, por dever dessa delegação, que gerenciar estes recursos mediante estratégias e ações para atingir objetivos [...], tudo isto mediante uma obrigação constante de prestação de contas.

Atualmente, governança corporativa, controles internos e gestão de riscos (resumidos no acrônimo GRC) são reconhecidamente imprescindíveis na administração de qualquer organização. Instituições públicas e privadas de todo o mundo editaram normas e modelos para implantação de controles internos e de gestão de riscos.

No Brasil, o tema sistemas de controles internos tem origem na Constituição Federal de 1988:

> 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.

No entanto, a Constituição trata de uma estrutura orgânica, constituída por unidades integradas que atuam sob a orientação técnica de um órgão central. Por se tratar de estrutura própria de cada poder, em cada ente, chamou-se de interno o sistema estruturado para controlar os respectivos órgãos e entidades. Mas não se deve confundir o previsto na CF/1988 com os controles internos objeto deste trabalho, que são aqueles próprios da administração de qualquer instituição.

Controle interno é um processo integrado e dinâmico que se adapta continuamente às mudanças enfrentadas pela organização. A direção e o corpo de funcionários, de todos os níveis hierárquicos, devem estar envolvidos nesse processo, para enfrentar os riscos e oferecer razoável segurança do alcance da missão institucional e dos objetivos gerais.

Ressalte-se que o Sistema de Controles Internos constitucional possui atribuições típicas de uma unidade de auditoria interna, ou seja, contribuir para a eficácia da gestão administrativa. Especificamente em relação aos controles internos, a Intosai dispõe que as auditorias internas devem examinar e contribuir "para a eficácia do sistema de controle interno através de suas avaliações e recomendações, mas não possuem responsabilidade primária pelo planejamento, implementação, manutenção e documentação do processo".

Ou seja, existem conceitos que, apesar de semelhantes, não podem ser confundidos.

Auditoria interna (ou unidade de auditoria interna) é a unidade responsável por analisar as atividades da instituição, na busca de ocorrência ou possível ocorrência de falhas, erros ou fraudes na gestão. É unidade de linha da administração, a qual não compete determinar procedimentos de gestão a outras unidades, mas apenas recomendar melhorias aos gestores responsáveis e comunicar eventos relevantes à alta administração.

Controles internos (ou sistema de controles internos, ou controles internos administrativos) são os procedimentos adotados pela administração para alcançar, de forma eficiente seus objetivos. Caso o tamanho ou complexidade da instituição justifique, pode ser implantada uma unidade de controle interno, que terá a atribuição de avaliar os controles internos das demais unidades e atividades e propor melhorias, caso sejam detectadas falhas. Cabe aos gestores implantar e manter controles internos eficientes.

O Sistema de Controle Interno dos poderes é a estrutura orgânica prevista na Constituição para avaliar e auxiliar os órgãos integrantes de cada poder, nos respectivos entes da Federação.

Não há, no entanto, padrão na utilização desses conceitos nas leis e normas pátrias, o que pode ser observado nas tabelas a seguir, elaboradas pelo Conselho Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal (Conaci), que mostram a denominação dos órgãos dos Sistemas de Controles Internos nos estados e no Distrito Federal e as áreas de atuação definidas nos respectivos instrumentos legais.

Tabela 1

Nomenclatura adotada pelos órgãos de controle interno – Brasil – 2009		
Nomenclatura	**Frequência por nomenclatura**	**Percentual**
Controladoria-Geral do Estado	10	40
Auditoria-Geral do Estado	8	32
Contadoria e Auditoria-Geral do Estado	1	4
Corregedoria-Geral	1	4
Diretoria de Auditoria-Geral	1	4
Departamento de Controle e Avaliação	1	4
Secretaria da Controladoria	1	4

Fonte: Conaci. Diagnóstico da organização e do funcionamento dos órgãos de controle interno dos estados brasileiros e do Distrito Federal. Elaboração: Fundação João Pinheiro (FJP) – Centro de Estudos de Políticas Públicas (CEPP). Disponível em: http://www.conaci.org.br/img_news/9_p.pdf (acesso em 04/11/2009)

Tabela 2

Distribuição dos órgãos de controle interno por áreas de atuação, observado o instrumento legal que os rege – Brasil – 2009		
Áreas de atuação	**Frequência**	**Percentual**
Auditoria	25	100
Controle	25	100
Prevenção e Combate à Corrupção	14	56
Correição Administrativa	5	20
Ouvidoria	3	12
Outros	11	44
Total de órgãos que responderam a questão	25	100

Fonte: idem

Em uma primeira análise, observa-se que a administração pública brasileira não ignora a evolução administrativa que introduziu a governança corporativa, os controles internos e a gestão de risco como ferramentas essenciais para atingir objetivos de forma mais eficiente e transparente, mas a falta de padronização, detectada já nessa análise preliminar, não auxilia os órgãos e entidades públicos a implantarem e manterem as atividades de controles internos e de gestão de risco de forma consistente.

Em uma primeira análise, observa-se que a administração pública brasileira não ignora a evolução administrativa que introduziu a governança corporativa, os controles internos e a gestão de risco como ferramentas essenciais para atingir objetivos de forma mais eficiente e transparente, mas a falta de padronização, detectada já nessa análise preliminar, não auxilia os órgãos e entidades públicos a implantarem e manterem as atividades de controles internos e de gestão de risco de forma consistente.

2 CONCEITOS E PRINCÍPIOS DE INSTITUIÇÕES MUNDIALMENTE RECONHECIDAS

Coso

O Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Coso) é uma organização americana não governamental, cujo objetivo é promover a qualidade de relatórios contábeis, por meio da gestão ética, de controles internos efetivos e da governança corporativa[1]. É formado por representantes da *American Accounting Association, American Institute of Certified Public Accounting, Financial Executives International, Institute of Managements Accountants* e pelo *Institute of Internal Auditors*.

O Coso publicou, em 1992, o *Internal Control – Integrated Framework*, conhecido como Coso I, que apresentou ferramentas para implementação e avaliação de controles internos, contemplando a gestão de risco como parte de seus componentes (identificação de eventos, avaliação de riscos e respostas a riscos). Nesse documento, controle interno é definido como:

> processo conduzido pelo conselho de administração, pela administração e pelo corpo de empregados de uma organização, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos nas seguintes categorias:
>
> - eficácia e eficiência das operações;
> - confiabilidade das demonstrações financeiras;
> - conformidade com leis e regulamentos cabíveis.

Em 2007, o Coso editou o *Management Risk – Integrated Framework* (Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada), chamado de Coso II. O documento foi resultado de um projeto iniciado em 2001, com consultoria da *PricewaterhouseCoopers*, e que detectou a necessidade de se desenvolver uma estratégia de gestão de risco para ser adotada amplamente por empresas e demais organizações corporativas. Nesse documento, o controle interno é apresentado como parte do gerenciamento de riscos corporativos e as atividades de gestão de risco são expandidas para todas as áreas da organização, e não só àquelas responsáveis pelas demonstrações contábeis.

ISO 31000

A *International Organization for Standardization* (ISO) é uma organização não gorvernamental, composta por instituições responsáveis por normas e padronização de 162 países e coordenada pela Suíça. É, atualmente, a maior desenvolvedora mundial de normas internacionais. Seu quadro de membros possui tanto representantes dos governos dos países participantes, quanto da iniciativa privada.

A instituição brasileira que participa como membro da ISO é Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), entidade privada sem fins lucrativos, reconhecida, na resolução Conmetro 07, de 24/08/1992, como único foro de nacional de normalização. Além da ISO, a ABNT é membro fundador da Comissão Panamericana de Normas Técnicas (Copant) e da Associação Mercosul de Normalização (AMN)[2].

Atualmente, encontra-se em desenvolvimento a ISO 31000, que tem como tema *Risk Management - Principles and Guidelines*.

A ISO 31000 foi elaborada com base no padrão de risco australiano-neozelandês, a AS/NZS 4360, de 2003, desenvolvida pelo *New Zealand Institute of Chartered Accountants Standards*, fonte teórica dos trabalhos do *Controller and Auditor-General Office* (OAG – Entidade de Fiscalização Superior da Nova Zelândia).

No Brasil, já se encontra em elaboração pela ABNT o projeto 63:000.01-001, de agosto de 2009, que tem como base a ISO 31000.

Intosai

Fundada em 1953, por iniciativa do então presidente da Entidade de Fiscalização Superior (EFS) de Cuba, a *International Organization of Supreme Audit Institutions*[3] (Intosai) é um organismo autônomo, independente e apolítico, que reúne representantes de 189 países. Tem como objetivo o crescimento e a troca de conhecimentos para melhorar o nível mundial da fiscalização pública e, desta forma, fortalecer a posição, a competência e o prestígio das EFS[4].

O Brasil é representado na Intosai pelo Tribunal de Contas da União (TCU), que ocupa, atualmente, a presidência do Subcomitê de Normas para Auditoria Operacional.

Em 1992, a Intosai editou diretrizes sobre controles internos. Em 2001, ocasião da realização da 17ª reunião do Congresso Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (Incosai), a entidade verificou a necessidade de atualização dessas diretrizes. Foi definido que o Coso seria utilizado como marco referencial na atualização e, em 2004, a Intosai editou a versão atualizada, na qual já prevê que:

> Essas diretrizes revisadas também devem ser consideradas como um documento vivo, o qual, ao longo do tempo, deverá ser atualizado e aprimorado adequadamente, de modo a absorver o impacto dos novos avanços, tais como a nova posição adotada pelo Coso, Gestão de Risco da Empresa: um modelo integrado.

O ajuste com o modelo Coso II ocorreu com a edição do *Further Information on Entity Risk Management*, em 2007, após trabalho coordenado por uma equipe formada por representantes das EFS da França, Hungria, Lituânia, Holanda, Omã, Ucrânia, Romênia, Reino Unido, Estados Unidos e Bélgica, que a presidiu.

Apesar de ser baseada no modelo Coso, as diretrizes da Intosai são adaptadas para o setor público, como, por exemplo, a mudança, sempre que possível, do foco da iniciativa privada em criar e preservar valor, para o que deve ser o foco do setor público criar e preservar serviços[5].

3 PRINCÍPIOS COMUNS ENTRE OS MODELOS ESCOLHIDOS COMO PARÂMETRO PARA A PESQUISA

1. Controle interno e gestão de risco como processo;

2. Controle interno como parte das atividades de gestão de risco;

3. Alta administração responsável pelas políticas gerais de implantação e manutenção das atividades de controles internos e gestão de riscos;

4. Responsabilidade pela execução das atividades de manutenção e da gestão, em todos os níveis, e atividades da organização;

5. Relação objetivo>risco>controle;

6. Componentes/atividades de controles internos e de gestão de riscos:

   - Ambiente de controle
   - Identificação de eventos/riscos
   - Análise de riscos
   - Avaliação de riscos
   - Resposta/tratamento do risco
   - Atividades/procedimentos de controle
   - Informação e comunicação
   - Monitoramento

7. Unidade de auditoria interna é responsável apenas por avaliar e, se for o caso, recomendar melhorias;

8. Estruturação de unidade de controle interno ou de avaliação de risco quando o tamanho ou complexidade da organização exigir.

4 ANÁLISE DE ÓRGÃOS DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA BRASILEIRA

Na análise dos órgãos de controle, buscou-se identificar se possuem normas, métodos ou procedimentos para avaliação dos controles internos e da gestão de riscos de seus jurisdicionados, ressaltando que a pesquisa foi restrita aos documentos e normas disponíveis nas páginas da internet de cada órgão.

Inicialmente, foram selecionados princípios considerados fundamentais dos modelos utilizados como parâmetro, conforme exposto, mas, no decorrer da análise, outras questões se mostraram relevantes: a falta de padronização na utilização de termos próprios das teorias de controles internos e de gestão de riscos, o comprometimento da independência da unidade de auditoria devido a sua não vinculação ao dirigente máximo do ente ou órgão. Ressalte-se que, mesmo no TCU e na CGU, órgãos em que foram observadas práticas concordantes com os modelos adotados como parâmetro nesta pesquisa (conforme demonstrado na Tabela 3), trata-se de atividades esparsas e pontuais que não podem ser consideradas como cultura dos órgãos.

Tabela 3 – Resumo da análise dos órgãos de controle

	Órgãos de Controle Externo				Órgãos de Controle Internos				
	F	E			F	E		M	
	TCU	TCE/RJ	TCE/BA	TCM/BA	CGU	AGE/RJ	AGE/BA	CGM/RJ	CGM/SA
Gestão de riscos como processo	✓	SPA	✓	SPA	✓	✓	SPA	✓	✓
Controle interno como parte das atividades de gestão de risco	✓	✓	SPA	SPA	✓	✓	SPA	✓	✓
Alta administração responsável pelas políticas gerais de implantação e manutenção	✓	SPA	✓	SPA	✓	SPA	SPA	não	SPA
Responsabilidade pela execução das atividades de manutenção é da gestão, em todos os níveis e atividades da organização	✓	SPA	✓	SPA	✓	✓	SPA	✓	SPA
Relação objetivo > risco>controle	✓	SPA	não	SPA	✓	✓	SPA	✓	✓
Componentes/atividades									
Ambiente interno/de controle	✓	SPA	SPA	SPA	✓	SPA	SPA	✓	SPA
Identificação de eventos/risco	✓	SPA	SPA	SPA	✓	SPA	SPA	✓	SPA
Análise de risco	✓	SPA	SPA	SPA	✓	SPA	SPA	✓	SPA
Avaliação de risco	✓	SPA	SPA	SPA	✓	SPA	SPA	✓	SPA
Resposta/tratamento do risco	✓	SPA	SPA	SPA	✓	SPA	SPA	✓	SPA
Atividades/procedimentos de controle	✓	SPA	SPA	SPA	✓	SPA	SPA	✓	SPA
Informação e comunicação	✓	SPA	SPA	SPA	✓	SPA	SPA	SPA	SPA
Monitoramento	✓	SPA	SPA	SPA	✓	SPA	SPA	SPA	SPA
Unidades de auditoria e controle interno									
À unidade de auditoria interna compete apenas avaliar e recomendar melhoria	✓	SPA	SPA	não	não	SPA	SPA	não	não
Estruturação de unidade de controle interno ou de avaliação de risco (quando o tamanho ou complexidade da organização exigir)	✓	SPA	SPA	SPA	✓	SPA	SPA	SPA	SPA
Uso padronizado dos termos *controles internos* , *sistemas de controles internos* e *auditoria interna*	não	SPA	SPA	SPA	não	✓	SPA	✓	✓
Vinculação ao dirigente máximo	✓	✓	✓	✓	✓	não	não	✓	não
NA = não se aplica SPA = sem possibilidade de análise									

A análise dos resultados mostra que:

1) Mesmo nos órgãos de controle em que se verifica aderência aos parâmetros, no caso TCU e CGU, trata-se de ações isoladas, não podendo ser consideradas como cultura nos órgãos. Além disso, o tema é tratado de forma superficial, não foram localizados documentos ou manuais que deixem claros os conceitos adotados e como os componentes de controle interno e de gestão de risco devem ser implantados e mantidos pelas instituições. São documentos que fornecem o arcabouço teórico, mas pouco auxiliam para a efetividade das atividades de controle interno e gestão de riscos.

2) Não foi verificada padronização entre órgãos de mesma natureza, nem entre órgãos do mesmo ente. No entanto, nota-se que todos possuem conhecimento sobre as boas práticas atuais e se preocupam em incluir essas atividades em suas atribuições. Pode-se afirmar que o TCU, a CGU e CGM/RJ, em que foi possível verificar a observância de algum modelo, mesmo que de forma implícita, tiveram como fonte teórica os modelos citados neste trabalho.

A falta de padronização nos órgãos de controle não é constatação de falha na administração pública em geral, pois, os demais órgãos podem ter implantado controles internos eficientes e adotado a prática de gestão de riscos independentemente das orientações dos órgãos de controle. Entretanto, neste trabalho foi adotada a hipótese de que os órgãos responsáveis pelos controles externo e interno são potenciais disseminadores de conhecimento sobre os temas em questão e a falta de padronização por parte destes pode indicar que a administração pública ainda não está inserida nas modernas práticas administrativas, que incluem a gestão de riscos e implantação de controles internos como forma de mitigá-los. Essa percepção é reforçada pelo fato de alguns dos órgãos de controles pesquisados editarem orientações para procedimentos administrativos, atividade que deveria ser de responsabilidade dos gestores, possivelmente assim o fizeram por terem detectado essa lacuna.

3) Comprometimento da independência da unidade de auditoria interna pela não vinculação ao dirigente máximo (considerando que os tribunais de contas têm sua independência garantida na Constituição ou Lei Orgânica do respectivo ente). Para demonstrar não se tratar de questão restrita aos órgãos pesquisados, cabe apresentar a tabela a seguir, resultado do diagnóstico realizado pela Conaci, que detectou que 28% dos órgãos que responderam a pesquisa não tinham posição hierárquica que garantisse sua independência.

Tabela 4 – Distribuição dos órgãos de controle interno na estrutura organizacional de seus governos

Estrutura organizacional	Frequência	Percentual
Secretaria de Estado	9	36
Órgão Autônomo	7	28
Unidade vinculada à Secretaria de Estado da Fazenda ou equivalente	7	28
Gabinete do Governador	1	4
Governadoria	1	4
Total de órgãos que responderam à questão	25	100

Fonte: Elaboração: Fundação João Pinheiro (FJP) – Centro de Elaboração de Políticas Públicas (CEPP)

Conaci. Diagnóstico da organização e do funcionamento dos órgãos de controle interno dos estados brasileiros e do Distrito Federal. p. 17

Cabe questionar se a falta de padronização não seria a principal causa da vinculação hierárquica indevida, chamando a atenção para o fato de que, entre os órgãos de controle interno municipais e estaduais analisados, apenas a CGM/RJ, que adotou um modelo de gestão de riscos, está corretamente posicionada.

4) Utilização dos termos controles internos, sistemas de controles internos e auditoria interna: apesar de não representar propriamente uma falha, foi identificado que não há uma forma padronizada de referência às unidades administrativas e, também, aos conceitos dispostos nos modelos e teorias. Em alguns casos foi possível verificar que a confusão entre o Sistema de Controles Internos previsto na Constituição e os controles internos, por terem denominação semelhante, pode ter sido replicada nas atribuições dos órgãos de controle interno, que, apesar dessa denominação, são responsáveis por atividades típicas de auditoria interna. No entanto, em três dos cinco órgãos de controle interno pesquisados, foi possível identificar a realização de atividades de gestão.

REFERÊNCIAS

BAHIA. *Constituição do Estado da Bahia*. Governo do Estado da Bahia, Salvador, 1989. Publicada no DOE de 05/10/89.

_____. *Decreto 7.921, de 02 de abril de 2001. Aprova o Regimento da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia*. Governo do Estado da Bahia, Salvador, 2001. Publicado no DOE de 03/04/01.

_____. *Decreto 10.196, de 27 de dezembro de 2006. Aprova o Regulamento do Sistema Estadual de Administração (SEA) e dá outras providências*. Governo do Estado da Bahia, Salvador, 2006. Publicado no DOE de 28/12/06.

_____. *Decreto 19.392, de 18 de março de 2009. Aprova o Regimento Interno da Secretaria Municipal da Fazenda*. Governo do Estado da Bahia, Salvador, 2009. Publicado no DOE de 19/03/09.

_____. *Lei complementar 005, de 04 de dezembro de 1991. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado da Bahia*. Governo do Estado da Bahia, Salvador, 1991. Publicada no DOE de 05/12/91.

_____. *Manual de Auditoria*. Controladoria Geral do Município de Salvador, 2004. Prefeitura Municipal de Salvador/Secretaria Municipal da Fazenda, Controladoria Geral do Município/Coordenadoria de Auditoria/Coordenadoria de Normas, Planejamento e Informações Gerenciais.

_____. *Manual de Auditoria Governamental*. Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2000.

_____. *Portaria/SEFAZ 412, de 21 de novembro de 2006. Aprova as Normas de Auditoria Governamental da Auditoria Geral do Estado da Bahia*. Governo do Estado da Bahia, Salvador, 2006. Publicada no DOE de 22/11/06.

_____.*Resolução/TCM 627, de 07 de agosto de 2002. Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia*. Tribunal de Contas dos Municípios da Bahia.

BERGAMINI JUNIOR, Sebastião. *Controles Internos como um Instrumento de Governança Corporativa*. Revista do BNDES, Rio de Janeiro, v. 12, n. 24, p. 149-188, dez. 2005.

BRASIL. *Circular/BACEN 3.467, de 11 de setembro de 2009. Estabelece critérios para elaboração dos relatórios de avaliação da qualidade e adequação do sistema de controles internos e de descumprimentos de dispositivos legais e regulamentares e da outras providências*. Publicada no DOU, Seção I, de 15/09/09. Disponível em <https://www3.bcb.gov.br/normativo/detalharNormativo.do?N=109079152&method=detalharNormativo>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil: Texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Emendas Constitucionais n. 1/92 a 57/2008 e pelas Emendas Constitucionais de Revisão n. 1 a 57*. Brasília, Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2009.

BRASIL. *Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública – Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países*. Brasília. Tribunal de Contas da União. Diretoria de Normas e Procedimentos de Controle, 17/07/09. Disponível em <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/1250706.PDF>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Decreto 99.944, de 26 de dezembro de 1990. Aprova o Estatuto Social da Companhia Nacional de Abastecimento*. Última atualização pelo Decreto 6.407, de 24/03/08. Publicado no DOU, Seção I, de 27/12/90. Disponível em <www.conab.gov.br>. Acesso em: 20 nov. 2009.

_____. *Decreto 6.473, de 05 de junho de 2008. Aprova o Estatuto da Caixa Econômica Federal*. Publicado no DOU de 06/06/08. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Decreto/D6473.htm>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Instrução Normativa/CGU/SFC 01, de 03 de janeiro de 2007. Estabelece o conteúdo do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna*. Disponível em <http://www.sfc.fazenda.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN_SFC_01_2007.pdf>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Instrução Normativa/SFC 01, de 06 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal*. Disponível em <http://www.sfc.planalto.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01_06abr2001.pdf>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Instrução Normativa/TCU 57, de 27 de agosto de 2008. Estabelece normas de organização e apresentação dos relatórios de gestão e dos processos de contas da administração pública federal*. Disponível em <http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/IN/20090206/INT2008-057.doc>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*. Publicada no DOU, Seção I, de 23/03/64. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações*. Publicada no DOU, Seção I, de 17/12/76. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Lei 8.029, de 12 de abril de 1990. Dispõe sobre a extinção e dissolução de entidades da administração pública federal*. Publicada no DOU, Seção I, de 13/04/90. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8029cons.htm>. Acesso em 09 fev. 2010.

BRASIL. *Lei 8.443, de 16 de julho de 1992. Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União*. Publicada no DOU, Seção I, de 17/07/92. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8443.htm>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Lei 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal*. Publicada no DOU, Seção I, de 07/02/01. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10180.htm>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para as responsabilidades na gestão fiscal. Publicada no DOU, Seção I, de 05/05/00*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Manual de Auditoria Interna da Companhia Nacional de Abastecimento*. Companhia Nacional de Abastecimento, 2ª versão, 2008. Disponível em <www.conab.gov.br>. Acesso em: 20 nov. 2009.

_____. *Metodologia de Mapeamento de Riscos de Corrupção*. Controladoria-Geral da União e Transparência Brasil, janeiro de 2008. Disponível em <http://www.transparencia.org.br/docs/maparisco.pdf>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Portaria/MF 125, de 4 de março de 2009. Aprova o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil*. Publicada no DOU, Seção I, de 06/03/09. Disponível em <http://www.receita.gov.br/Legislacao/Portarias/2009/MinisteriodaFazenda/portmf125.htm>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Portaria/RFB 1.645, de 03 de julho de 2009. Dispõe sobre normas gerais de gestão de riscos nos termos do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil*. Boletim de Pessoal do Ministério da Fazenda, Brasília, julho de 2009.

_____. *Portaria/RFB 1.647, de 03 de julho de 2009. Disciplina as auditorias internas de procedimentos e de gestão no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil*. Boletim de Pessoal do Ministério da Fazenda, Brasília, julho de 2009.

_____. *Portaria/TCU 144, de 10 de julho de 2000. Manual de Auditoria de Natureza Operacional do Tribunal de Contas da União*. Boletim TCU 37/2000.

_____. *Portaria/TCU 90, de 06 de março de 2003. (Roteiro de Auditoria de Conformidade do Tribunal de Contas da União)*. Boletim TCU 08/2003.

_____. *Regimento Interno da Companhia Nacional de Abastecimento*, de 25/05/93. Versão atualizada em 26/03/08. Disponível em <www.conab.gov.br>. Acesso em 20 nov. 2009.

_____. *Resolução/CMN/BACEN 2.554, de 24 de setembro de 1988. Dispõe sobre a implantação e implementação de sistema de controles internos*. Disponível em <http://www.cnb.org.br/CNBV/resolucoes/res2554-1998.htm>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Resolução/CMN/BACEN 3.380, de 29 de junho de 2006. Dispõe sobre a implementação de estrutura de gerenciamento do risco operacional*. Disponível em <https://www3.bcb.gov.br/normativo/detalharNormativo.do?method=detalharNormativo&N=106196825>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Resolução/TCU 155, de 04 de dezembro de 2002. (Regimento Interno do Tribunal de Contas da União)*. Publicada no DOU, Seção I, de 09/12/02. Disponível em <http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Resol/20090206/RES2002-155.doc>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Série de Gestão de Riscos*. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Vol. I e II, 2ª ed., julho de 2008.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. *Democracia, Estado Social e Reforma Gerencial*. Intervenção no VI Fórum da Reforma do Estado. Rio de Janeiro, 1° de outubro de 2007.

_____. *A Reforma do Estado dos Anos 90: Lógica e Mecanismos de Controle*. Lua Nova. Revista de Cultura Política, n. 45, 1998: 49-95. Trabalho apresentado à segunda reunião do Círculo de Montevidéu. Barcelona, 25 e 26 de abril de 1997.

CONACI. *Diagnóstico da organização e do funcionamento dos órgãos de controle interno dos Estados brasileiros e do Distrito Federal*. Conselho Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal, Brasília, 2009.

COSO. *Internal Control – Integrated Framework – Introduction: Guidance on Monitoring Internal Control Systems*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Estados Unidos da América,. janeiro de 2009.

_____. *Internal Control – Integrated Framework*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, Estados Unidos da América, 1992.

_____. *Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada*. 2007. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil (Audibra) e PricewaterhouseCoopers Governance, Risk and Compliance, Estados Unidos da América, 2007.

DELOITTE. *Guia para melhorar a governança corporativa através de eficazes controles internos*. Deloitte Touche Tohmatsu. Outubro, 2003.

DUCKER, Peter. *Os Novos Paradigmas da Administração*. Disponível em: <http://www.lgti.ufsc.br/O&m/aulas/Aula1/paradgmas%20adm.htm>. Acesso em 18 nov. 2009.

GAETANI, Francisco. *Apresentação no Workshop de Governança nas Agências Reguladoras de Infraestrutura*. Tribunal de Contas da União, agosto de 2009.

IIA. *The Professional Pratices – Framework*. The Institute of Internal Auditors, 2004. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil (Audibra). Título em Português: Normas Internacionais para o Exercício Profissional da Auditoria Interna

INTOSAI. *Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público*. Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Tribunal de Contas do Estado da Bahia, Salvador, Série Traduções, n. 13, 2007.

INTOSAI. *Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector – Further Information on Entity Risk Management*. INTOSAI PSC Subcommittee on Internal Control Standards. January, 2007.

ISO 31 000 – *Risk Management System – Principles and Guidelines*. Tradução: Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) Projeto 63:000.01-001. Agosto, 2009.

LODI, João Bosco. *História da Administração*. Editora: Livraria Pioneira Editora, SP. 1981. 7ª edição. Disponível em: <http://www.valentim.pro.br/Textos/TGA/Lodi_Historia_Administracao.pdf>. Acesso em 18 nov. 2009.

RIO DE JANEIRO (Estado). *Constituição do Estado do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro, 1989. Disponível em <http://www.alerj.rj.gov.br/processo6.htm>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Deliberação/TCE 138, de 20 de novembro de 1990. Dispõe sobre o Manual de Administração do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro e dá outras providências*. Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

_____. *Deliberação/TCE 167, de 10 de dezembro de 1992. Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro*.Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

_____. *Lei complementar 63, de 1º de agosto de 1990. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro e dá outras providências*. Disponível em <http://www.fazenda.rj.gov.br/portal/index.portal?_nfpb=true&_pageLabel=financeira&file=/legislacao/financeira/basica/leis_estaduais/lcpe63.shtml>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Manual de Auditoria do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro*. Governo do Estado do Rio De Janeiro/Secretaria de Estado de Fazenda/Auditoria-Geral do Estado, 2009.

RIO DE JANEIRO (Município). *Lei Orgânica do Município do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro, 1989. Disponível em <http://cmrj1.cmrj.gov.br/Organica.nsf>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Lei 2.068, de 22 de dezembro de 1993. Institui o Sistema Integrado de Fiscalização Financeira, Contabilidade e Auditoria do Poder Executivo, cria a Controladoria Geral do Município e dá outras providências*. Disponível em <http://www7.rio.rj.gov.br/cgm/controladoria/pdf/lei2068.pdf>. Acesso em 09 fev. 2010.

_____. *Manual de Normas e Procedimentos de Controle Interno*. Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro, 2009.

_____. *Planejamento Estratégico em Auditoria Baseada em Risco*. Controladoria-Geral do Município do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2004.

SALVADOR. *Lei Orgânica do Município de Salvador*. Salvador, 1990. Disponível em <http://www.cms.ba.gov.br/updiv/lom/index.html>. Acesso em 09 fev. 2010.

SILVA, W. M. *Composição do Conselho de Administração e suas Implicações para o Desempenho Financeiro*. Prêmio IBGC de Monografias em Governança Corporativa 2003.

NOTAS

1. INTOSAI. Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público, tradução TCE/BA, 2007.
2. Idem.
3. COSO. Guidance on Monitoring Internal Control Systems, 2009. Tradução livre.
4. Fonte: www.abnt.org.br (acesso em 10/11/2009)
5. Organização Internacional das Entidades de Fiscalização Superior.
6. Fonte: www.intosai.org (acesso em 11/11/2009)
7. Intosai 2007
8. Em referência à unidade administrativa, reportamos para a tabela 2.3, da Conaci, apresentada na seção 1.2 Justificativa.
9. Em referência aos conceitos teóricos, detectamos: sistema de controle, sistema de controles internos, controles internos, controles internos administrativos, procedimentos de controles.

SOBRE A AUTORA

Auditora Federal de Controle Externo do Tribunal de Contas da União; graduada em Letras Português pela Universidade de Brasília (UnB); especialista em Auditoria Interna e Controle Governamental, pelo Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União (ISC – TCU).

A utilização do risco na planificação das ações de controle da Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados

Luiz Renato Costa Xavier

Segundo a Codificação de Normas para a Prática da Função de Auditoria Interna, do Instituto dos Auditores Internos – IIA (2008) –, a ação eficaz de controle deve se basear na utilização de processos de avaliação de riscos.

Desconsiderar o risco, ou uma metodologia específica, condizente com o objetivo das organizações, permite a formulação de planos e a realização de ações de controle sobre objetos eventualmente menos relevantes em relação a outros que, por razões objetivas e estratégicas, e tendo em vista a limitação de recursos humanos e materiais dos órgãos de controle, deveriam ser priorizados.

Essa impropriedade é definida por Picket (2006) como "risco da auditoria", que consiste da probabilidade de a auditoria interna, por desconhecimento, deixar de avaliar áreas da organização que apresentem desconformidades ou baixo desempenho. Ou, numa definição mais moderna, o risco de a auditoria não auxiliar a organização, por meio de seus serviços de avaliação e assessoramento, a otimizar o processo de gerenciamento de riscos corporativos e, assim, prejudicar as iniciativas de governança e o sistema de controles internos da organização.

De forma geral, para a execução de suas atividades, os órgãos de controle dispõem de recursos humanos e materiais limitados, sobretudo em relação às áreas de execução, razão por que devem otimizar a utilização de sua força de trabalho, visando atingir os melhores resultados possíveis.

Sob essa premissa, o planejamento baseado em risco visa minimizar o risco da auditoria, identificando, em coerência com os objetivos das organizações, os objetos mais relevantes e prioritários para ações de controle, permitindo a alocação mais eficiente dos recursos humanos e materiais da auditoria e a maior agregação de valor aos serviços de avaliação e assessoramento prestados à organização.

Nesse sentido, observa-se, modernamente, no cotidiano dos órgãos de controle, o desenvolvimento de metodologias de planejamento de atividades com base na avaliação de fatores de risco predeterminados, relacionados às atividades, processos e negócios das organizações. Tais modelos permitem identificar e quantificar os eventos que interferem na consecução da missão e dos objetivos estratégicos e institucionais das organizações, utilizando-os como parâmetro para o gerenciamento de riscos corporativos.

Essa assertiva decorre do levantamento da doutrina, normas de auditoria, marcos conceituais consagrados e na avaliação de modelos adotados na prática de atividades de controle interno e externo por diversas organizações públicas e privadas, nacionais e estrangeiras, notadamente entidades de controle e fiscalização, como o Tribunal de Contas da União, Tribunais de Contas dos Estados, Controladoria-Geral da União, Secretaria Federal de Controle, Controladorias de Estado e organizações relacionadas a auditoria e controle, como o *Institute of Internal Auditors* (IIA), Instituto dos Auditores Internos do Brasil (Audibra), *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Comission* (Coso) e *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Intosai). O mesmo se extrai de modernos artigos científicos, teses e dissertações.

A Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT – 2005) define risco como a "combinação da probabilidade de um evento e de suas consequências". Para a Norma Técnica, as consequências do evento podem ser positivas ou negativas e podem ser expressas qualitativa ou quantitativamente. O termo risco é geralmente utilizado quando há a possibilidade de consequências negativas.

De forma mais objetiva, a ISO/IEC Guide 51:1999, também citada pela ABNT, denomina risco como a combinação da probabilidade de ocorrência de evento relacionado a dano e a severidade desse dano.

O *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Comission* (Coso), por sua vez, define evento como os incidentes ou ocorrências originados a partir de fontes internas ou externas que afetem a implementação da estratégia ou a realização dos objetivos da organização, provocando impacto (consequência) positivo, negativo ou ambos (COSO, 2007, p.16). O *Institute of Internal Auditors* (IIA – 2002) define risco como a incerteza de um evento superveniente que possa ter impacto negativo na consecução de objetivos, devendo ser medido em termos de probabilidade de ocorrência e suas consequências.

Adaptando-se essas definições, pode-se inferir que risco é a representação da possibilidade de ocorrência de um evento negativo, que tenha consequências adversas sobre a realização dos objetivos de uma organização. Eventos positivos, por outro lado, seriam definidos como oportunidades.

O Coso ainda classifica os riscos como inerentes ou residuais. Os primeiros representam os riscos que existem em função do próprio negócio, na ausência de qualquer medida gerencial para tratá-los. O risco residual é aquele que resta após a adoção de medidas para tratar os riscos inerentes.

Na mesma linha, Boynton e Johnson (2005) assentam que o risco resulta de condições significativas, eventos, circunstâncias ou ações que possam afetar adversamente o potencial de uma organização em atingir seus objetivos e/ou implementar suas estratégias.

Essa definição de risco não se diferencia no setor público. Para o Tribunal de Contas da União, que se alinha a outras Entidades de Fiscalização Superiores (EFS), por meio da *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Intosai), risco é a "suscetibilidade de ocorrência de eventos indesejáveis, tais como falhas e irregularidades em atos e procedimentos, ou de insucesso na obtenção de resultados esperados" (BRASIL, 2007). Essa definição foi recentemente atualizada para "suscetibilidade de ocorrência de eventos que afetam negativamente a realização dos objetivos das unidades jurisdicionadas" (BRASIL, 2008).

Outras definições ainda discriminam os eventos negativos que podem interferir no atingimento dos objetivos corporativos, como, por exemplo, "potencial de perda para uma organização devido a erro, fraude, ineficiência, falta de aderência aos requisitos estatutários ou ações que tragam descrédito à organização e que possam afetar negativamente o alcance de seus objetivos" (SILVA, 2004).

Observa-se, portanto, que o conceito de risco não difere entre organizações nacionais ou estrangeiras, tampouco entre as iniciativas privada e pública. Pode-se, dessa forma, adotar um conceito geral, derivado das definições citadas, de que risco é todo evento superveniente e adverso, previsível ou não, que possa interferir na consecução dos objetivos institucionais e/ou estratégicos de uma organização. Dessa definição sobressaem duas características essenciais.

A primeira é que somente se pode pensar em risco se houver objetivos prévia e claramente definidos a que ele se relacione. A fixação de objetivos da organização é, portanto, precondição à identificação dos riscos, à sua avaliação e à definição da forma como serão tratados (COSO, 2007, p. 37).

A segunda característica é a de que os riscos – probabilidade de ocorrência e impacto – podem ser estimados de forma qualitativa, quantitativa ou ambas. O processo de atribuir valores à probabilidade e consequência de um risco é chamado de estimativa de riscos (ABNT, 2005, item 3.3.5).

A ABNT (2005, item 3.1.7) define gestão de riscos corporativos como as atividades coordenadas para direcionar e controlar uma organização com base nos riscos existentes, geralmente envolvendo a análise, a avaliação, o tratamento e a comunicação dos riscos.

Sem se estender às outras definições existentes ou detalhá-las, o Coso conclui que a gestão de riscos corporativos possui diversos significados. Por isso, propõe uma definição comum, que integre os diversos conceitos existentes e sirva de referência para a construção de uma estrutura de gestão de riscos com componentes propriamente identificados e entendidos. Assim, define gerenciamento de riscos corporativos como um processo conduzido por uma organização, aplicado no estabelecimento de estratégias formuladas para identificar eventos com potencialidade de afetá-la e administrar os riscos de modo a mantê-los compatíveis com seu apetite a risco[1], possibilitando garantia razoável de cumprimento dos seus objetivos estratégicos, operacionais, de comunicação e de conformidade (COSO, 2007, p.17).

O controle interno é parte integrante do gerenciamento de riscos corporativos, definido como o processo conduzido pela organização com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização de objetivos relacionados à eficácia e eficiência de operações; confiabilidade das demonstrações financeiras; conformidade com lei e regulamentos cabíveis. O controle interno se relaciona aos objetivos operacionais, de comunicação e de conformidade de uma organização, bem como aos seus objetivos estratégicos (COSO, 2007).

A Intosai (2007, p. 19) define o controle interno como um processo integrado, estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que, na consecução da missão da organização, objetivos gerais serão alcançados. E na mesma linha do Coso, estabelece que o controle interno se relaciona aos objetivos operacionais (execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações); de comunicação (cumprimento das obrigações de *accountability*); de conformidade (cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis). Em complementação, introduz o objetivo geral de salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

O IIA (2008, *Standard* 2120.A1) define que a missão da auditoria interna se relaciona com o aprimoramento dos controles internos, por meio da abordagem dos riscos que cercam a governança da organização, suas operações e sistemas de informação. Esses riscos se referem, entre outros, aos objetivos gerais definidos pela Intosai (2007):

a. confiabilidade e integridade de informações financeiras e operacionais;

b. eficácia e eficiência das operações;

c. salvaguarda de ativos;

d. conformidade com leis, normas e contratos.

Com base nisso, o IIA (2002) define auditoria interna como uma atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação (*assurance*) e de consultoria, com objetivo de agregar valor e melhorar as operações de uma organização, auxiliando-a a alcançar seus objetivos, adotando abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controle, e governança corporativa.

Os serviços de avaliação contidos na definição compreendem o exame objetivo de evidências, visando apresentar opinião ou conclusões independentes e isentas sobre um processo ou matéria correlata. Os serviços de consultoria se relacionam ao assessoramento dos clientes da auditoria interna. Esses serviços agregam valor se aperfeiçoam as oportunidades de alcance dos objetivos organizacionais, identificando melhorias operacionais e/ou reduzindo a exposição da organização a riscos.

De forma geral, a responsabilidade dos órgãos de controle interno da administração pública deve:

> ser entendida dentro do contexto das características específicas dessas organizações, ou, seja, seu enfoque para alcançar os objetivos sociais ou políticos; a utilização dos recursos públicos; a importância do ciclo orçamentário; a complexidade de seu desempenho (a demanda pelo equilíbrio entre os valores tradicionais de legalidade, moralidade e transparência e os modernos valores gerenciais como eficiência e eficácia) e o amplo escopo decorrente da sua *accountability* pública. (INTOSAI, 2007, p. 17).

Com fundamento nos objetivos da auditoria interna, Picket (2006) conclui que o planejamento de atividades deve ser desenvolvido de forma a cumprir as responsabilidades da auditoria interna, cujo resultado dos trabalhos deve ser capaz de fornecer, sobretudo, avaliações sobre a confiabilidade de informações publicadas; a situação dos processos de gerenciamento de risco; a confiabilidade dos controles-chave da organização; a situação dos controles internos sobre declarações financeiras. Os trabalhos devem ser também capazes de assegurar e aperfeiçoar a governança, o gerenciamento de riscos e os controles internos; permitir a autoavaliação dos controles internos; auxiliar a execução de atividades de auditoria externa; promover bons sistemas de informação; assegurar a conformidade com procedimentos; permitir a salvaguarda de ativos e fundamentar a atestação gerencial sobre os controles internos.

Em uma de suas definições, ciclo de auditoria é o período em que todas as áreas, programas, projetos, atividades e ações da entidade sofrerão algum tipo de ação de controle por parte da auditoria interna (PLATT; VIEIRA, 2006).

Noutra definição, o ciclo de auditoria indica o número de vezes que um objeto deve ser auditado durante um período de tempo determinado, ou frequência de cobertura (PESSOA; NETO; ARAÚJO, 1997). Nesse caso, o ciclo de auditoria se relaciona à avaliação de risco para efeito de distribuição de trabalhos no planejamento de auditoria, num determinado período de tempo.

Numa terceira abordagem, denominada rotação de ênfase, o ciclo de auditoria determina a periodicidade com que um determinado objeto será auditado, independentemente de um espaço de tempo determinado (PAULA, s.d.).

No passado, os ciclos de auditoria eram concebidos de forma que todas as partes da organização fossem auditadas num determinado período de tempo, baseando-se no

"risco da auditoria", ou na possibilidade de não se avaliarem áreas da organização que apresentassem desconformidades ou baixo desempenho. Picket (2006, p.42) defende que a abordagem do ciclo de auditoria evoluiu ao longo dos anos, passando a se basear em uma nova interpretação de risco da auditoria, que é a possibilidade de os serviços de avaliação e assessoramento não auxiliarem a organização a otimizar o processo de gerenciamento de riscos corporativos, prejudicando a governança e os sistema de controles internos.

Nesse sentido, como os trabalhos de avaliação e consultoria tendem a aprimorar o gerenciamento dos riscos corporativos[2], Picket (2006, p. 42) conclui que os ciclos de auditoria devem ser definidos com fundamento na avaliação de risco dos objetos auditáveis. Observa que a frequência de auditorias sobre um objeto pode ser diminuída conforme melhore sua avaliação de risco ou a estrutura de gerenciamento de riscos da organização, como um todo. Desse modo, defende que a avaliação de risco deve ser atualizada, a princípio, a cada ciclo de auditoria.

A Fundação Canadense de Auditoria Integrada (1995) considera improdutiva a repetição de exames detalhados sobre os mesmos objetos das mesmas unidades organizacionais, ano após ano – até mesmo porque, nesse caso, seria desnecessário se desenvolver uma metodologia de planejamento. Por essa razão, defende que as atividades, sistemas, procedimentos e controles de uma organização sejam examinados no curso de diversas auditorias, criando um ciclo cuja extensão será determinada por fatores como complexidade da organização, recursos destinados à auditoria, quantidade de mudanças experimentadas pela organização, qualidade dos controles internos, avaliação de riscos.

Desse modo, o intervalo para a realização de auditorias sobre um mesmo objeto deve permitir que se avaliem e considerem os resultados de auditorias (acompanhamento, avaliação, proposição e implementação de ações corretivas, reavaliação de controles) realizadas em ciclos anteriores. Não se descarta que um ciclo seja interrompido ou alterado, caso sobrevenham circunstâncias que assim o determinem.

Em face de todo o exposto, observa-se, atualmente, ao redor do mundo, que as organizações públicas e privadas, os órgãos de controle interno e as auditorias internas seguem a tendência de moldar sua governança, administrar seus negócios e planejar suas atividades considerando os riscos que cercam e ameaçam o alcance de seus objetivos, metas e estratégias corporativos.

Davis e Blaschek (s.d.) atestam que o Coso mudou o conceito tradicional de controles internos ao estabelecer que as organizações devem monitorar seus riscos como pressuposto para adequar seus controles internos. Os autores destacam que essa mudança reorientou os trabalhos da auditoria interna, passando-os de mera avaliação de conformidade de despesas e informações contábeis para a avaliação mais abrangente de controles internos e gerenciamento de riscos. Seguindo essa tendência, Davis e Blaschek revelam que os Estados Unidos, e sobretudo a Intosai, representada pela maior parte das EFS do mundo, aí incluído o Tribunal de Contas da União, passaram a utilizar o Coso como modelo de gerenciamento de riscos. Por outro lado, alguns outros países, com baixos níveis de fraudes e altos níveis de pesquisa em gestão pública, desenvolveram e utilizam seus próprios modelos de risco, como o Coco, no governo canadense, o *Cadbury*, no Reino Unido, o *Standard* AZ/NZS 4360-1999, na Austrália e Nova Zelândia, e o *King Report*, na África do Sul.

Embora distintos, observa-se que todos os modelos citados reúnem, em sua essência, os fundamentos desenvolvidos pelo Coso, sobretudo nos trabalhos intitulados *Internal Control – Integrated Framework*[3], de 1992, e *Enterprise Risk Management — Integrated Framework*[4], de 2004. Essa observação permite concluir que o Coso representa,

atualmente, a mais reconhecida e difundida referência sobre gerenciamento de riscos corporativos e controles internos no mundo corporativo.

Eventuais variações decorrem de adaptações às especificidades das organizações ou dos países em que os modelos são utilizados. Porém a linha mestra do Coso é sempre observada.

Estudo abrangente sobre as técnicas e modelos de gerenciamento de risco havia sido conduzido pela consultoria KPMG para o *Treasury Board of Canada Secretariat*, intitulado *Best Practices in Risk Management: Private and Public Sectors Internationally*[5]. O estudo visou identificar, para uma eventual implementação no governo canadense, as melhores práticas (abordagens, estratégias, métodos, ferramentas e técnicas) de gerenciamento de risco adotadas por organizações públicas e privadas de diversos países, compreendendo a análise de 228 publicações relevantes sobre o assunto e entrevistas em seis organizações públicas e doze privadas, distribuídas entre Austrália, França, Alemanha, Suécia, Suíça, Reino Unido, Nova Zelândia, África do Sul, Taiwan e Estados Unidos.

No contexto do estudo, as melhores práticas foram definidas como procedimentos que, integrados a outros, efetivamente auxiliavam as organizações a atingir seus objetivos e poderiam ser utilizadas por terceiros.

Relatou-se que as organizações estão desenvolvendo mapas para identificar e estimar o impacto dos principais riscos de seus negócios, ajudando-as a entender e tratar os eventos que podem interferir negativamente em seus objetivos corporativos e focar seus recursos nos riscos que representem maior potencial de perdas.

Essa prática obriga ao desenvolvimento e à utilização de ferramentas e técnicas voltadas à identificação e estimação de riscos, de forma a determinar as áreas ou processos da organização cujos controles internos devem ser priorizados pela gestão, na condução estratégica de seus negócios, e pela auditoria, na missão de assessorar a gestão e aprimorar os controles internos sobre aspectos-chave da organização.

Dentre as melhores práticas identificadas no estudo, destaca-se a participação fundamental da auditoria interna na implementação do gerenciamento de risco nas organizações, por meio da identificação de riscos críticos; monitoramento e produção de informações sobre o gerenciamento de riscos; monitoramento da conformidade em áreas-chave da organização; revisão de processos com foco em riscos.

Dentre as melhores técnicas observadas, destaca-se a "priorização de riscos", que consiste em atribuir escores aos riscos identificados e gerenciá-los conforme sua relevância relativa. Esse procedimento corresponde à avaliação e ao tratamento de riscos, conforme definidos anteriormente.

Na mesma linha de bons procedimentos, Picket (2006, p. 28) estabelece que bons planos de auditoria interna devem possuir os seguintes atributos:

a. promovem a confiança das partes interessadas;

b. representam o bom uso do orçamento de auditoria;

c. melhoram a reputação da organização;

d. refletem os valores, metas e conduta da organização;

e. deixam os agentes reguladores satisfeitos;

f. facilitam os trabalhos dos auditores externos.

Acrescenta que, para ter credibilidade, o planejamento de auditoria deve ser concebido com base em uma metodologia reconhecida, que necessariamente se baseie nos riscos relacionados aos objetivos da organização.

Nesse sentido, define o planejamento de auditoria baseado em risco como o direcionamento dos processos de trabalho com foco nos riscos estratégicos, regulatórios, financeiros e operacionais de uma organização, de forma a maximizar o impacto dos resultados e a agregação de valor dos serviços de avaliação e consultoria prestados pela auditoria interna.

McNamee e Selim (1998) defendem que a auditoria interna deve desenvolver seu plano de trabalho obrigatoriamente com base na avaliação de riscos, permitindo que seja informado aos gestores qual o estado atual do gerenciamento de riscos na organização. Para os autores, a avaliação de risco em auditoria representa a identificação, estimação e priorização dos riscos como meio de identificar as áreas ou processos auditáveis mais relevantes, para os quais serão destinados, prioritariamente, os recursos do órgão de controle, visando agregar valor ao negócio.

De acordo com os padrões de desempenho do IIA (2008), o CAE[6] deve gerenciar eficazmente as atividades de auditoria interna para garantir que agreguem valor à organização. Sob esse fundamento, o IIA interpreta que as atividades de auditoria são conduzidas de forma eficaz se:

a. Os resultados dos trabalhos alcançam os propósitos e responsabilidades formalmente estabelecidas para a área de auditoria interna;

b. Os recursos da auditoria interna são empregados com eficiência e eficácia.

Em seguida, tendo por princípio que a gerência superior das organizações espera que a auditoria interna realize, durante o ano, trabalhos suficientes que possibilitem a formação de juízo acerca da adequação e efetividade dos processos de gerenciamento e controle de riscos, o IIA padroniza que o CAE deve planejar as atividades de auditoria interna em consonância com os objetivos da organização, priorizando seus trabalhos com base em avaliações de risco (IIA, 2002, *Standard* 2010).

O planejamento baseado em risco, portanto, atende aos padrões estabelecidos pelo IIA, permitindo, sobretudo, a priorização, o direcionamento das atividades de auditoria interna para as áreas, operações, processos, negócios, enfim, objetos que apresentem maior risco para o atingimento dos objetivos de uma organização. Por essa razão, o planejamento baseado em risco é boa prática adotada ao redor do mundo e resulta na melhor alocação dos recursos humanos e materiais disponíveis para a auditoria interna, permitindo que o resultado de seu trabalho agregue valor à organização, por tratar dos riscos que representam maior potencial de interferência nos objetivos da organização.

De acordo com o IIA (2008, *Standard* 2120.A1), a auditoria deve desenvolver planos, normalmente para o ano seguinte, que assegurem a obtenção de evidências suficientes para avaliar e emitir opinião sobre a adequação e efetividade dos processos de gerenciamento de riscos e dos controles internos. O plano deve prever trabalhos de auditoria e outros procedimentos que levantem informações relevantes sobre todas

as principais áreas e funções do negócio e incluam a revisão dos principais processos de gerenciamento de riscos em atividade na organização e a seleção dos riscos-chave identificados por esses processos.

Para Picket (2006, p.18), a definição da metodologia de planejamento de atividades que atenda aos padrões do IIA depende diretamente da definição da abordagem das auditorias.

No que denomina de "nova abordagem", Picket fundamenta que o atual foco dos trabalhos de auditoria é prover serviços de alto nível de avaliação e assessoramento à alta gerência e conselhos das organizações. Por essa razão, os trabalhos devem estar aderentes aos objetivos da organização, sendo planejados com base na avaliação dos riscos que podem interferir no alcance dos objetivos e metas organizacionais. Para que se adote essa abordagem, portanto, os objetivos corporativos devem ser formalmente definidos e entendidos por toda a corporação; deve haver maturidade de gerenciamento de riscos corporativos, consistindo da identificação dos riscos que podem afetar o negócio e o respectivo estabelecimento de controles internos.

Por outro lado, a "abordagem antiga" dos trabalhos de auditoria se aplica às organizações que não tenham estabelecido formalmente seus objetivos e metas e, por conseguinte, não tenham desenvolvido uma estrutura de gerenciamento de riscos. Sob essa abordagem, o planejamento dos trabalhos de auditoria prioriza as áreas que representam maior risco para a organização, em termos de materialidade e relevância.

Os conceitos de antigo e novo trazidos por Picket não correspondem, necessariamente, a conceitos de certo e errado. Ambas as abordagens são acreditadas e aceitas internacionalmente. O grau de maturidade de gerenciamento de riscos existente na organização é que determinará a utilização de uma ou de outra abordagem.

Inexistindo ou sendo incipiente a definição formal de metas e objetivos organizacionais, o planejamento dos trabalhos de auditoria se fundamenta na interpretação do que seja risco para a organização, feita pela própria auditoria, sem prejuízo da participação de outros agentes da organização[7] (IIA, 2008, *Standard* 2120 A1). Esse procedimento se alinha à abordagem antiga definida por Picket, na qual os riscos são diretamente representados pela materialidade e relevância dos diversos processos e áreas da organização.

CONCLUSÃO

Feitas essas considerações, percebe-se que o "estado da arte" no planejamento de atividades de controle não existe. Os métodos e técnicas utilizados pelas organizações para planejar seus trabalhos de auditoria variam, notadamente por conta de características intrínsecas, que podem resultar desde fatores corporativos e estratégicos até aspectos normativos, políticos e culturais do contexto em que se inserem.

Não obstante, observa-se a invariável tendência de que as organizações desenvolvam seus métodos de trabalho e de controle com foco nos riscos que possam comprometer seus resultados e objetivos. E dessa tendência sobressai a prevalência do desenvolvimento de teorias e práticas de gerenciamento de risco fundamentadas na metodologia do Coso.

Conforme se demonstrou ao longo do trabalho, a moderna abordagem da auditoria utiliza o risco como o principal fundamento para a atuação dos órgãos de controle, notadamente para a concepção de seus planos de trabalho.

Essa abordagem se prova como a mais adequada para assegurar que os objetivos das organizações sejam atingidos. O aperfeiçoamento dos controles internos administrativos sobre os objetos mais materiais, vulneráveis, relevantes e críticos para o negócio se torna o principal foco da auditoria, cujos trabalhos passam a efetivamente agregar valor e a ter posição de destaque no assessoramento da gestão.

Esse modelo de planejamento visa dar condições de se estimar, objetiva e sistematicamente, fatores que caracterizem risco para os negócios da organização, permitindo que se priorizem as ações de controle sobre objetos com maior potencial de impedir o atingimento dos objetivos organizacionais.

Dessa forma, como resultado do planejamento baseado em risco, espera-se, além da melhor utilização dos recursos humanos e materiais disponíveis no órgão de controle e da maior contribuição para o alcance de objetivos institucionais e estratégicos, que os serviços prestados pela auditoria interna ampliem, em todos os níveis da organização, o entendimento sobre o gerenciamento de riscos corporativos e a necessidade de adequação dos controles internos administrativos.

REFERÊNCIAS

ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas. *ISO/IEC Guia 73:2005 – Gestão de riscos – Vocabulário para uso em normas.* Rio de Janeiro, 2005.

ATTIE, William. *Auditoria Interna.* 2ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N. *Modern Auditing: Assurance Services and the Integrity of Financial Reporting.* 8ª edição. John Willey and Sons, 2005.

BRASIL. Constituição. *Constituição da República Federativa do Brasil.* Brasília, 1988.

_____. Câmara dos Deputados. *Ato da Mesa nº 70, de 7/6/2001.* Brasília, 2001. Disponível em <https://extranet2.camara.gov.br/internet/legislacao/legin.html/textos/visualizarTexto.html?ideNorma=321197&seqTexto=1&PalavrasDestaque=>. Acesso em 17/9/2009.

_____. Câmara dos Deputados. *Resolução nº 23, de 7/11/1997.* Brasília, 1997. Disponível em <https://extranet2.camara.gov.br/internet/legislacao/legin.html/visualizarNorma.html?ideNorma=321072&PalavrasDestaque=>. Acesso em 17/9/2009.

_____. Câmara dos Deputados. *Resolução nº 69, de 21/6/1994.* Brasília, 1994. Disponível em <https://extranet2.camara.gov.br/internet/legislacao/legin.html/visualizarNorma.html?ideNorma=320265&PalavrasDestaque=>. Acesso em 17/9/2009.

_____. Secretaria Federal de Controle. *Instrução Normativa nº 1/2001.* Brasília, 2001. Disponível em <http://www.cgu.gov.br >. Acesso em 24/8/2009.

_____. Tribunal de Contas da União. *Instrução Normativa nº 54, de 19 de setembro de 2007.* Brasília, 2007. Disponível em <http://www.tcu.gov.br>. Acesso em 15/9/2007.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Instrução Normativa nº 57, de 27 de agosto de 2008*. Brasília, 2008. Disponível em <http://www.tcu.gov.br>. Acesso em 15/9/2009.

_____. Tribunal de Contas da União. Manual de Auditoria Operacional. Coordenadoria de Fiscalização e Controle. Brasília, 2009. Disponível em <http://portal2.tcu.gov.br>. Acesso em 24/8/2009.

_____. Tribunal de Contas da União. *Resolução nº 63, de 27 de fevereiro de 1996*. Aprova o Manual de Auditoria do Tribunal de Contas da União. Brasília, 1996. Disponível em <www.tcu.gov.br>. Acesso em de setembro de 2009.

_____. Tribunal de Contas do Estado da Bahia. *Manual de Auditoria Governamental*. Salvador, 2000. Disponível em <http://www.tce.ba.gov.br>. Acesso em 2/9/2009.

CASTRO, Domingos Poubel. *Auditoria e Controle Interno na Administração Pública*. São Paulo: Atlas, 2008.

COSO, Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Comission. *Gerenciamento de Riscos Corporativos: Estrutura Integrada*. Tradução de PricewaterhouseCoopers LLP, Federação Latino-Americana de Auditores Internos e Instituto dos Auditores Internos do Brasil - AUDIBRA. São Paulo: PricewaterhouseCoopers, 2007.

DAVIS, Marcelo David; BLASCHEK, José Roberto de Souza. *Deficiências dos Sistemas de Controle Interno Governamentais Atuais em Função da Evolução da Economia*. Disponível em <http://www7.rio.rj.gov.br>. Acesso em 31/8/2009.

Fundação Canadense de Auditoria Integrada. *Auditoria Integrada – Conceitos, Componentes e Características*. Tradução de Inaldo da Paixão Santos Araújo. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1995. Disponível em <http://www.tce.ba.gov.br>. Acesso em 8/9/2009.

IIA, The Institute of Internal Auditors. *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*. 2008. Disponível em <http://www.theiia.org>. Acesso em 18/9/2009.

_____. *Statement on Internal Auditing Standards No. 9: risk assessment*. Internal Auditor Magazine. Outubro de 1992. Disponível em <http://findarticles.com>. Acesso em 18/9/2009.

_____. *The Professional Practices Framework*. Traduzido por Instituto dos Auditores Internos do Brasil – Audibra. 2002. Disponível em <http://www.audibra.org.br>. Acesso em 15/9/2009.

INTOSAI, International Organization of Supreme Audit Institutions. *Diretrizes para aplicação de normas de auditoria operacional: normas e diretrizes para a auditoria operacional baseadas nas Normas de Auditoria e na experiência prática da INTOSAI*. 2005. Disponível em <http://www.tce.ba.gov.br>. Acesso em 5/9/2009.

_____. *Guía para las normas de control interno del sector público*. Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007.

KPMG. *Best Practices In Risk Management: Private and Public Sectors Internationally*. 1999. Disponível em < http://www.tbs-sct.gc.ca/pubs_pol/dcgpubs/RiskManagement/rm-pps-eng.asp>. Acesso em 1°/9/2009.

McNAMEE, David; SELIM, Georges M. *Risk Management: Changing the Internal Auditor's Paradigm*. Institute of Internal Auditors Research Foundation, 1998.

NRCC, National Research Council Canada. *2008-09 to 2010-11 Risk-Based Internal Audit Plan*. 2008. Disponível em <http://www.nrc-cnrc.gc.ca/eng/audit/2008-11/index.html>. Acesso em 24/8/2009.

PAULA, Maria Goreth Miranda Almeida. *Auditoria Baseada na Avaliação de Risco*. [s.d.]. Disponível em <http://www.cemla.org>. Acesso em 25/9/2009.

PESSOA, Mário Falcão; NETO Luiz Bernardo; ARAUJO, Lucius Maia. *Sistema Integrado de Análise de Risco - SIAR: uma ferramenta gerencial para priorização de atividades e otimização da distribuição de pessoal da Secretaria Federal de Controle*. Brasília : ESAF, 1997. Disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br>. Acesso em 9/9/2009.

PICKET, K. H. Spencer. *Audit Planning: A Risk Based Approach*. John Willey and Sons, 2006.

PLATT NETO, O. A.; VIEIRA, A. L. *Planejamento nas unidades de auditoria interna das IFES*. Portal do Artigo Científico, Brasil. 2006. Disponível em <http://www.artigocientifico.com.br>. Acesso em 9/9/2009.

SILVA, Lino Martins. *Planejamento Estratégico em Auditoria: Auditoria baseada em risco*. Controladoria-Geral da Prefeitura do Rio de Janeiro. 2004. Disponível em <http://www7.rio.rj.gov.br>. Acesso em 9/9/2009.

NOTAS

1. Quantidade de riscos, no sentido mais amplo, que uma organização está disposta a aceitar em sua busca para agregar valor (COSO, 2007, p. 20).
2. O gerenciamento de riscos em uma instituição permite a seleção de alternativas de respostas aos riscos, como evitá-los, reduzi-los, compartilhá-los ou aceitá-los, de acordo com o "apetite a riscos" adotado pela alta administração (COSO).
3. Controles Internos – Estrutura Integrada.
4. Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada.
5. Melhores Práticas em Gerenciamento de Riscos: Setores Público e Privado Internacionais.
6. CAE, do inglês Chief Audit Executive (Diretor Executivo de Auditoria), é a posição de cúpula dentro da organização, responsável pelas atividades de auditoria interna (IIA, 2002). No caso da Câmara dos Deputados, o CAE é o secretário de Controle Interno.
7. Interpretação do IIA sobre o Standard 2120.A1 (Tradução livre): a auditoria é responsável pelo planejamento de seus trabalhos com base em risco, devendo considerar a estrutura de gerenciamento de riscos existente na organização. Se essa estrutura não existir, a auditoria utilizará sua própria interpretação de risco na confecção do planejamento dos trabalhos.

SOBRE O AUTOR

Analista Legislativo da Câmara dos Deputados, atualmente lotado na Secretaria de Controle Interno, como diretor da Coordenação de Auditoria de Licitações, Contratos e Patrimônio; bacharel em Estatística pela Universidade de Brasília (UnB); especialista em Auditoria Interna e Controle Governamental pelo Tribunal de Contas da União (ISC-TCU).

Proposta de modelo de implementação de auditoria de TI no âmbito da CGU

Maíra Hanashiro

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, a exemplo do que ocorre no setor privado, as atividades do setor público têm se tornado cada vez mais dependentes de processos de Tecnologia da Informação (TI) e das informações geradas por eles.

Em 2008, o Tribunal de Contas da União realizou um trabalho de levantamento de gastos em TI na administração pública federal (APF) (TCU, 2008), verificando que a estrutura do Orçamento Geral da União (OGU) não permite a identificação precisa dos gastos em TI por não conter classificações orçamentárias específicas para todos os tipos de bens e serviços relacionados ao domínio de Tecnologia da Informação, assim como pela dispersão desses gastos nas ações finalísticas e de apoio de cada órgão ou entidade, restando sem identificação parcela significativa dos gastos em TI. Esse levantamento verificou que os gastos identificáveis em TI dentro da APF cresceram de 4,2 a 6,5 bilhões de reais, de 2002 a 2006.

Todavia, apesar de as estimativas de gastos já serem elevadas, a importância da Tecnologia da Informação para a administração pública não está apenas nos recursos utilizados diretamente na sua aquisição e manutenção. Muitas vezes, mais valiosa do que a própria TI é a informação gerida por ela. Por exemplo, o valor do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi)[1] (STN, 2009) cresce vertiginosamente se forem considerados todos os recursos por ele geridos e os riscos envolvidos, caso o sistema apresente problemas operacionais e de segurança da informação. Nesse caso, o prejuízo se o banco de dados do Siafi e seu *backup* fossem destruídos seria muito maior do que valor dos recursos aplicados em seu desenvolvimento e manutenção, pois significaria a perda de todas as informações referentes às movimentações financeiras do governo federal.

Assim, com o aumento dos investimentos, a área de Tecnologia da Informação tem se tornado estratégica para toda administração pública. Entretanto, por ser uma área relativamente nova, possui ainda, na maioria dos órgãos, controles internos deficientes. Diante disso, é essencial que esses controles sejam fortalecidos.

Com o reconhecimento da importância estratégica da área de Tecnologia da Informação, da expressiva materialidade, tanto das aquisições relacionadas à Tecnologia da Informação quanto dos recursos geridos por meio de sistemas informatizados no governo federal, e do uso cada vez mais crescente da TI para manipulação e armazenamento de dados da administração pública federal, introduzindo novos riscos e aumentando a fragilidade de algumas atividades, o Tribunal de Contas da União criou, em agosto de 2006, a Secretaria de Fiscalização de Tecnologia da Informação – Sefti (TCU, 2009).

Como a Controladoria-Geral da União (CGU), por meio da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), tem o papel de Controle Interno do Poder Executivo da Administração Federal, torna-se importante que o órgão dê maturidade às ações de controle de auditoria de TI.

De forma a atender essa crescente demanda, em 2004 e 2006, foram realizados concursos para a contratação de servidores com conhecimentos específicos em TI, tanto para a realização de trabalhos técnicos na área de Informática (Diretoria de Segurança e Informação – DSI) quanto para a realização de auditorias na SFC. Assim, com a entrada desses servidores, foram iniciadas algumas tentativas, por parte das diretorias dessa secretaria, de aumentar e aperfeiçoar as ações de controle[2] nessa área de conhecimento.

No segundo semestre de 2006, a Diretoria de Auditoria da Área Social (DS) começou a incentivar os servidores com conhecimentos em Tecnologia da Informação a participarem de congressos e cursos de Auditoria de TI.

No início de 2007, foi criado o Grupo de Soluções em TI da DR (GSTI-DR) com a finalidade de estudar, elaborar, propor e implementar soluções na área de Tecnologia da Informação, de forma a agregar facilidades às práticas e procedimentos gerais vinculados às ações de controle executadas e demandadas pelas Coordenações-Gerais da DR. O GSTI-DR deu início a dois projetos:

i. Projeto de Desenvolvimento de Procedimentos de Auditoria em TI: resultou na criação de 13 procedimentos de auditoria de TI, englobando aquisição de bens e serviços de TI, planejamento estratégico de TI, política de segurança da informação, terceirização em TI, gerenciamento de projetos de TI, processo de desenvolvimentos de sistemas, entre outros.

ii. Projeto de Padronização de Banco de Dados: resultou na criação da solução Banco de Dados Interativo (BDI/CGU) cujo objetivo é disponibilizar um ambiente de Sistema Gerenciador de Banco de Dados (SGBD) para manipulação e tratamento de dados às diversas unidades da Controladoria-Geral da União.

Todavia, após trocas sucessivas do diretor da área, de mudanças de lotação de servidores de TI e de priorização de outras atividades dentro das coordenações, os trabalhos do GSTI-DR foram paralisados.

Além dessas, houve iniciativas isoladas de servidores da CGU, que produziram trabalhos acadêmicos na área de auditoria de TI (HANASHIRO, 2007), (HANASHIRO; PUTTINI, 2007), (ROCHA, 2008), (SILVA, 2008).

Assim, a fim de se fazer um diagnóstico da situação atual da auditoria de TI no âmbito da SFC, identificando-se as fragilidades e a necessidade da auditoria de TI, realizou-se uma pesquisa de opinião, com aplicação de questionários, junto aos coordenadores-gerais e aos servidores com conhecimento em TI das áreas finalísticas da SFC.

Por fim, com o objetivo de mitigar as fragilidades detectadas, foi proposta a criação de um escritório de projetos de auditoria de TI, que teria como objetivo ser um núcleo de realização de ações de controle, decisões estratégicas, capacitação e apoio técnico acerca desse tipo de auditoria.

Tanto o diagnóstico como o modelo proposto são detalhadamente apresentados por HANASHIRO[3] (2009).

2 DIAGNÓSTICO DA AUDITORIA DE TI NA SFC

O Diagnóstico da Auditoria de TI é uma coletânea, por meio de aplicação de questionários, de percepções e opiniões dos coordenadores das unidades finalísticas da SFC e dos servidores com conhecimento em TI, doravante chamados de "servidores de TI".

Para compor o universo desta pesquisa, foram selecionados todos os coordenadores-gerais de unidades finalísticas da SFC, resultando em 24 entrevistados. Já o universo de servidores consistiu de uma lista censitária de 47 servidores de TI das coordenações finalísticas da SFC.

Ao final da pesquisa, 21 coordenadores-gerais e 44 servidores responderam ao questionário.

A seguir são apresentados os principais resultados da pesquisa:

Distribuição de servidores de TI

Das 25 coordenações de atuação finalística, 18 (72%) possuem, pelo menos, um servidor com conhecimento em TI em seu corpo técnico.

A partir do levantamento dos servidores de TI da SFC, foi possível se verificar que, desde 2004, 183 servidores tomaram posse, sendo que 141 continuam em exercício. Observa-se, portanto, que a CGU registra um percentual de perda de servidores de TI, de 2004 a 2009, de 23%.

No contexto da SFC, a perda de aproximadamente 23%, de 2004 a 2009, dos servidores de TI, acarreta na perda de quase ¼ do conhecimento da secretaria em auditoria de Tecnologia da Informação, uma vez que, em geral, o conhecimento nesse tipo de auditoria na SFC, pelo baixo nível de maturidade desse processo (vide item 2.4), é baseado no indivíduo e não nos processos organizacionais. Quando se analisa cada coordenação isoladamente, a perda de conhecimento pode chegar a 100%, principalmente no caso daquelas que possuem apenas um servidor de TI.

Grau de necessidade da auditoria de TI dentro da SFC

Perguntados sobre como poderia ser classificada a necessidade de TI dentro do escopo da coordenação, 24% dos coordenadores afirmaram que a necessidade é "muito alta", outros 52% afirmaram que a necessidade é "alta" e os demais 24% afirmaram que a necessidade é "média".

Perguntados sobre como poderia ser classificada a necessidade de TI dentro do escopo da coordenação, 27% dos 44 servidores que participaram da pesquisa afirmaram que a necessidade é "muito alta", outros 48% afirmaram que é "alta", 11% afirmaram que é "média", 5% afirmaram que é "baixa" e os demais 9% afirmaram que é "muito baixa".

Assim, observou-se que, no geral, é consenso entre coordenadores e servidores de TI a alta necessidade da auditoria de TI no âmbito de suas coordenações.

Trabalhos realizados

Dos 21 coordenadores que responderam aos questionários, 14 (66,70%) possuem servidores de TI em seu corpo técnico e 7 (33,30%) não possuem.

No caso dos coordenadores, apenas 57% afirmaram que já foram realizados trabalhos específicos de auditoria de TI em sua coordenação, apesar de 66,70% possuírem servidores de TI. Por outro lado, 86% afirmaram que já foram realizados trabalhos genéricos de auditoria de TI, fato que demonstra que, mesmo não possuindo servidores especializados, algumas unidades já realizam trabalhos, mesmo que superficiais, na área.

Dos servidores que participaram da pesquisa, 66% afirmaram que já foram realizados trabalhos específicos e 77% afirmaram que já foram realizados trabalhos genéricos de auditoria de TI em suas unidades de lotação. Ressalta-se que as afirmações dos servidores não incluem os trabalhos de auditoria de TI realizados nas coordenações que não possuem servidores de TI.

Perguntados sobre a opção que melhor retrata a frequência com que o servidor realizou atividades de auditoria comum, ações de controle com foco em TI e trabalhos de informática no último ano, observou-se que 75% dos servidores realizam trabalhos de auditoria comum "muitas vezes" ou "sempre", enquanto apenas 29,54% executam a ações de controle com foco em TI "muitas vezes" ou "sempre", sendo que a maioria desses servidores (85,11% do universo) prestou concurso para vagas específicas de TI.

Outra questão que merece destaque nos resultados é que, somando-se as frequências "eventualmente", "muitas vezes" e "sempre", observa-se que 63,64% dos colaboradores da pesquisa executam trabalhos relacionados à informática (sem foco em auditoria), embora a CGU tenha uma área específica para esse tipo de demandas, a DSI.

Com isso, verificou-se que a estratégia de distribuir os servidores de TI dentro da SFC sem que houvesse apoio institucional formalizado, apoio técnico e capacitação para a realização de auditoria de TI teve como consequência o subaproveitamento do conhecimento específico desses servidores e o desvio de foco dos trabalhos realizados por eles.

Níveis de Maturidade

Baseado no COBIT 4.1 (IT GOVERNANCE INSTITUTE, 2007), foram adaptados seus níveis de maturidade para o processo de auditoria de TI.

A maioria das unidades foi classificada, pelos coordenadores, no nível de maturidade 1-Inicial/*Ad Hoc* (81%) e algumas no nível 2-Repetível, porém intuitivo (14%). Apenas um coordenador (5%) classificou sua unidade no nível de maturidade 4-Gerenciado. Já no caso dos servidores, 16% classificaram sua coordenação no nível 0-Inexistente; 66%, no nível 1-Inicial/*Ad Hoc*; 16%, no nível 2- Repetível, porém intuitivo, e 2%, no nível 3-Definido.

Assim, a maioria, 70% de todos os participantes da pesquisa, considerou que suas coordenações se enquadram no nível de maturidade "1-Inicial/*Ad Hoc*", em que há evidências de que a coordenação reconhece que o processo de auditoria de TI existe e que as necessidades devem ser mapeadas. Entretanto, não há um processo padronizado e a execução das ações de controle de TI é feita caso a caso e baseada apenas nos processos genéricos de auditoria da Secretaria Federal de Controle.

Vale ressaltar que o nível de maturidade da auditoria de TI na SFC está diretamente relacionado com o nível de maturidade da auditoria de TI nas coordenações. Assim, por a pesquisa ter sido censitária, pelos resultados, pode-se inferir que o nível de maturidade de auditoria de TI predominante na SFC é o 1- Inicial/*Ad-Hoc*.

Dificuldades

Observou-se também que as dificuldades enfrentadas para a realização de auditoria de TI dentro da coordenação guardam coerência entre ambos os pontos de vista:

c. Para os coordenadores, a falta de servidores capacitados, que envolve tanto a quantidade insuficiente de servidores de TI quanto a deficiência de capacitação específica para os servidores de TI existentes nas unidades, foi o item de maior ocorrência. Essa dificuldade é coerente com a terceira de maior ocorrência por parte dos servidores, a deficiência na capacitação para esse tipo de auditoria.

d. A ausência de uma linguagem comum ou padrão dentro da SFC sobre auditoria de TI e a falta de apoio técnico sobre auditoria de TI foram duas dificuldades apontadas por mais de 60% do total de participantes da pesquisa. Essas duas dificuldades influenciam diretamente na qualidade dos trabalhos realizados, uma vez que a ausência de uma padronização de linguagem de auditoria de TI contribui para a realização de ações de controle desordenadas, com critérios de avaliação diferentes e, muitas vezes, para um mesmo tipo de constatação, recomendações incoerentes e conflitantes, dificultando a comunicação entre auditor e auditado. A falta de apoio técnico impossibilita o monitoramento e uma melhoria institucional e eficaz desse tipo de auditoria.

e. As dificuldades do item "b" são consequência de outra dificuldade que apresentou alta ocorrência (66,15%): a inexistência de um núcleo consultivo de auditoria de TI dentro da SFC. Em decorrência do modelo de alocação pulverizada dos servidores de TI dentro da SFC, a inexistência desse núcleo é uma barreira à centralização de conhecimentos e informações sobre auditoria de TI, que poderiam ser acessados e repassados a todos de maneira institucional, evitando que a única opção aos servidores que realizem esse tipo de auditoria seja a consulta a fontes alternativas e, muitas vezes, ineficazes e não seguras.

Dessa forma, verificou-se que a auditoria de TI ainda é um processo incipiente dentro da SFC, apesar da alta necessidade diagnosticada.

3 PROPOSTA

Fundamentos do Modelo

Para tentar minimizar as dificuldades de realização de auditoria de TI detectadas nessa pesquisa e com base nas forças e fraquezas detectadas nas unidades temáticas já existentes na SFC, propõe-se um modelo de unidade de auditoria de TI dentro da SFC, baseado no conceito de escritório de projetos.

O modelo apresentado é baseado nos conceitos do *Project Management Body of Knowledge* – PMBOK (2008) –, que é um conjunto de conhecimentos em gestão de projetos amplamente reconhecidos como boas práticas, elaborado pelo *Project Management Institute* (PMI). Não se trata de uma metodologia, mas de uma visão geral sobre a correta aplicação de habilidades, ferramentas e técnicas que podem aumentar a chance de sucesso dos projetos.

Por meio da utilização das técnicas de gerência de projetos, é possível tornar ordenadas e controláveis atividades geralmente realizadas de forma desordenada e pontual (*ad hoc*). Agregando, assim, valor à organização e às atividades realizadas por ela.

Devido à diversidade das áreas de auditoria de TI, às peculiaridades de cada ambiente auditado, à vasta possibilidade de definição de escopos e à delimitação de tempo para realização, cada auditoria pode ser tratada como um projeto.

De acordo com a Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), na norma NBR 10006 (ABNT, 2000), projeto é "processo único, consistindo de um grupo de atividades coordenadas e controladas, com datas para início e término, empreendido para alcance de um objetivo conforme requisitos específicos, incluindo limitações de tempo, custo e recursos". Na mesma linha, segundo o PMBOK (PMI, 2008), "Um projeto é um 'esforço temporário' empreendido para criar um produto, serviço ou resultado exclusivo'".

- Temporário significa que todos os projetos possuem um início e um final definidos. Toda auditoria é delimitada no tempo.

- Um projeto cria entregas exclusivas, que são produtos, serviços ou resultados. Uma auditoria produz resultados finais em forma de documentos, como notas técnicas, pareceres, recomendações e relatórios.

Diante disto, tratar a auditoria de TI como um projeto é possibilitar que se apliquem a ela as técnicas de gerenciamento de projeto conhecidas e mais aceitas no mercado nacional e internacional, aumentando-se a qualidades dos produtos e diminuindo-se os riscos de fracasso das ações de controle. Dessa forma, este trabalho propõe a criação de um escritório de projetos de auditoria de TI, no âmbito da SFC, com a denominação de Coordenação-Geral de Auditoria de Tecnologia da Informação (GSTIN).

De acordo com o PMBOK 2008, "um escritório de projetos (*Project Management Office* – PMO) é um corpo ou entidade organizacional à qual são atribuídas várias responsabilidades relacionadas ao gerenciamento centralizado e coordenado dos projetos sob seu domínio". Ainda de acordo com a literatura em questão, "as responsabilidades de um PMO podem variar desde fornecer funções de suporte ao gerenciamento de projetos até ser responsável pelo gerenciamento direto de um projeto".

O PMO se concentra no planejamento, na priorização e na execução coordenados de projetos e subprojetos vinculados aos objetivos gerais de negócios. Além disso, ele pode centralizar as lições aprendidas e metodologias utilizadas nos projetos, de forma a permitir acesso a esse conhecimento a todas as equipes e projetos de auditoria; gerenciar recursos compartilhados entre todos os projetos administrados; orientar, treinar e supervisionar projetos; desenvolver e gerenciar políticas, procedimentos, formulários e outras documentações compartilhadas do projeto e coordenar as comunicações entre projetos.

Portanto, a GSTIN seria uma unidade onde os projetos de auditoria de TI poderiam ser centralizados e coordenados de forma a melhor distribuí-los dentro da SFC, possibilitando que as iniciativas de auditoria deixem de ser predominantemente *ad hoc* e possam ser padronizadas e bem gerenciadas, de acordo com padrões e técnicas selecionados pelo próprio escritório, de forma a criar uma metodologia documentada e homologada.

Além disso, a existência dessa unidade possibilita a melhoria contínua do processo, uma vez que pode centralizar o aprendizado e os problemas resultantes de cada projeto, utilizando-os para corrigir fragilidade da metodologia e adaptá-la a mudanças que possam ocorrer em padrões e modelos que a embasam.

Assim, os projetos de auditoria poderiam ser mais bem programados e coordenados, o conhecimento adquirido nas auditorias não se perderia em coordenações isoladas e a padronização de diretrizes e linguagem dentro do órgão de controle seria viabilizada.

Estrutura da GSTIN

Inicialmente, a Coordenação-Geral de Auditoria de Tecnologia da Informação (GSTIN), com o *status* de coordenação da SFC, devido ao fato de não haver diretoria com ações de controle voltadas a temas, estaria diretamente ligada ao secretário federal de Controle Interno.

Futuramente, com a criação de outras coordenações baseadas em temas, tais como Obras e Convênios, poderia ser criada uma diretoria temática, à qual a GSTIN estaria subordinada. Tal diretoria teria a mesma estrutura organizacional das demais da SFC, com a diferença de que suas coordenações seriam organizadas com base nos temas que tratariam e não divididas por ministério.

Como forma de atuação inicial, propõe-se a criação da coordenação com 1 coordenador-geral, 1 assistente técnico e 5 chefes de divisão, além da equipe de cada chefe. Cada divisão forma uma equipe de projeto, em que o chefe de divisão teria o papel de gerente de projetos.

O coordenador-geral da GSTIN, sem prejuízo das demais atribuições inerentes ao cargo, teria como funções principais: planejar e coordenar as atividades técnicas e administrativas desenvolvidas na coordenação; aprovar os relatórios de auditoria e de fiscalização na sua área de competência; identificar as necessidades e propor treinamentos e capacitação de seus servidores; praticar os atos de administração da Coordenação-Geral e, por fim, fomentar a utilização das técnicas de gerenciamento de projetos.

O modelo apresenta 5 divisões, pois cada equipe de projeto atuaria como contraparte de uma diretoria da SFC, de forma a se estabelecer 5 canais de comunicação. Cada equipe seria responsável pelo gerenciamento, comunicação e apoio técnico das coordenações de sua diretoria contraparte.

Além disso, as unidades finalísticas deveriam continuar dispondo de servidores de TI para a realização de trabalhos de auditoria de TI com orientação e/ou apoio técnico da GSTIN.

Com a criação da GSTIN, é importante que seja analisada a nova estrutura organizacional da SFC, uma vez que se trata de um fator ambiental que pode interferir na disponibilidade de recursos e na maneira como os projetos serão conduzidos.

De acordo com o PMBOK (PMI, 2008), as estruturas organizacionais variam de funcionais a projetizadas, com diversas estruturas matriciais entre elas. Na CGU, atualmente, predomina a estrutura funcional clássica, salvo algumas exceções, como as operações especiais (ações de controle realizadas com coordenação da DCOPE, mas envolvendo servidores de diversas Coordenações-Gerais e Controladorias-Regionais).

Com a criação da GSTIN, a SFC seria uma organização mista, pois teria uma estrutura projetizada dentro da própria coordenação, uma estrutura funcional clássica nas demais unidades da secretaria e uma estrutura matricial balanceada na relação da GSTIN com as demais unidades finalísticas.

Cabe observar que a adoção de uma coordenação projetizada em uma estrutura tradicionalmente funcional, como a maioria dos órgãos públicos, é um grande desafio, que exigirá um planejamento bem elaborado e uma reeducação cultural na instituição, a fim de que sejam evitadas dificuldades de comunicação, deficiências na execução de projetos e choques de autoridade entre a hierarquia tradicional e os gerentes de projeto.

4 CONCLUSÃO

A partir da verificação dos altos investimentos e da crescente dependência em Tecnologia da Informação no contexto da administração pública, observou-se a necessidade de fortalecimento da auditoria de TI.

A pesquisa, realizada por meio de um diagnóstico da auditoria de TI no âmbito da SFC, demonstrou, de acordo com a opinião dos entrevistados, que a maioria dos servidores de TI e dos coordenadores-gerais das unidades finalísticas da SFC consideram a necessidade de auditoria de TI alta dentro do escopo de suas áreas de atuação, bem como que o nível de maturidade dos processos de auditoria de TI ainda é inicial, ou seja, não há um processo padronizado e a execução das ações de controle de TI é feita caso a caso e baseada apenas nos processos genéricos de auditoria da Secretaria Federal de Controle.

Ademais, foram também detectadas, dentre outras fragilidades, o subaproveitamento dos servidores de TI nas ações de controle de TI; a falta de capacitação nessa área de atuação; a ausência de uma linguagem comum ou padrão dentro da SFC sobre auditoria de TI e a inexistência de um núcleo consultivo de auditoria de TI dentro da SFC.

A fim de buscar solucionar tais questões, foi proposta a criação de um escritório de projetos de auditoria de TI para a SFC, a Coordenação-Geral de Auditoria de TI (GSTIN). Essa coordenação teria como principais funções a execução de ações de controle de TI, o gerenciamento de auditorias de TI realizadas em conjunto com outras coordenações, a centralização de conhecimento nesse tipo de ação de controle, a capacitação dos servidores de TI e o apoio técnico a outras unidades na realização de auditorias de TI. Sua forma de atuação seria orientada pelas melhores práticas de gerenciamento de projetos, de forma a agregar eficiência e eficácia às auditorias realizadas.

Com isso, criar-se-iam condições para que se elevasse o nível de maturidade da auditoria de TI no âmbito da SFC, aumentasse a capacidade técnica nesse tipo de ação de controle, realizasse um melhor aproveitamento do conhecimento dos servidores de TI, padronizasse uma linguagem de auditoria de TI para a SFC, elevasse a qualidade dos trabalhos, expandisse a capacidade de atuação da SFC nesse tipo de auditoria, executassem ações de controle em áreas em que a SFC ainda não teve capacidade técnica e operacional de atuação.

Ademais, os impactos das exonerações, vacâncias, remoções e permutas poderiam ser diminuídos se houvesse a concentração formal do conhecimento em um núcleo técnico de auditoria de TI, diminuindo o foco no indivíduo e fortalecendo a instituição.

Além desses benefícios primários, é consequência secundária da implementação do modelo proposto o auxílio nas seguintes atividades: identificação de problemas crônicos de Tecnologia da Informação na administração pública, fortalecimento da governança e da segurança de TI nas unidades auditadas, incentivo à produção de normas específicas que regulem a TI dentro da APF e, por fim, fortalecimento da comunicação com outros órgãos de controle na área de TI.

Por fim, a pesquisa também possibilitou a percepção da aprovação, por parte dos coordenadores-gerais e servidores de TI, de que é necessário o investimento da CGU no fortalecimento desse tipo de auditoria dentro da SFC por meio da criação de um núcleo técnico. O apoio desses agentes também é de fundamental importância para que a proposta alcance o êxito desejado. Dessa forma, a implementação do modelo não seria uma imposição da alta administração, mas o resultado da detecção de uma necessidade real por parte da maioria dos futuros clientes da nova coordenação dentro da SFC.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS ABNT. NBR 10006: *Gestão da qualidade – diretrizes para a qualidade no gerenciamento de projetos*. Rio de Janeiro, dez. 2000.

HANASHIRO, Maíra. 2007. *Metodologia para Desenvolvimento de Procedimentos e Planejamento de Auditorias de TI aplicadas à Administração Pública Federal*. Dissertação de Mestrado - Universidade de Brasília, Brasília, 2007.

_____. M. ; PUTTINI, R. S. *Metodologia para Desenvolvimento de Procedimentos de Auditoria de Tecnologia da Informação Aplicada à Administração Pública Federal Brasileira. Proceedings of 6th International Information and Telecommunication Technologies Symposium*, Brasília, 2007.

_____. Maíra. *AUDITORIA DE TI NA CGU:Proposta de Modelo de Implementação de Auditoria de Tecnologia da Informação no âmbito da Controladoria-Geral da União*. Monografia (Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental do Instituto Serzedelo Corrêa) – Tribunal de Contas da União. Brasília, 2009.

IT GOVERNANCE INSTITUTE. *COBIT 4.1*, Rolling Meadows, 2007.

PROJECT MANAGEMENT INSTITUTE. *A guide to the Project Management Body of Knowledge (PMBOK® Guide)*, Quarta Edição, 2008.

ROCHA, Rogério Xavier. *Proposta de Procedimento Simplificado de Auditoria de Gestão em Segurança da Informação em Órgão do Poder Executivo Federal*. Monografia (Aperfeiçoamento/Especialização em Gestão da Segurança da Informação e Comunicações) – Universidade de Brasília. Brasília, 2008.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. *Informações sobre o SIAFI*. Disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/SIAFI>. Acesso em: 25 out. 2009.

SILVA, Carlos Alberto dos Santos. *Diretrizes para Auditoria do Processo de Contratação de Tecnologia da Informação na Administração Pública*. Dissertação de mestrado - Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2008.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. *Relatório de Levantamento de Auditoria elaborado no âmbito da Secretaria de Auditoria de Tecnologia da Informação* – SEFTI (Gastos em Tecnologia da Informação na Administração Pública Federal), TC nº 007.972/2007-8. Brasília, 2008.

_____. *Fiscalização de Tecnologia da Informação*. Disponível em <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/tecnologia_informacao>. Acesso em: 13 ago. 2009.

NOTAS

1. Sistema informatizado de controle e acompanhamento dos gastos públicos.
2. As ações de controle podem ser classificadas em dois grupos de técnicas de trabalho: a) auditoria: trata-se da avaliação técnica, operacional e/ou legal da gestão pública e da aplicação dos recursos públicos por entidades de direito público ou privado; e b) fiscalização: trata-se da verificação da existência e adequação dos produtos das ações de governo.
3. O presente artigo é um sumário do Trabalho de Conclusão de Curso (HANASHIRO, 2009) da Especialização em Auditoria Interna e Controle Governamental do Instituto Serzedelo Corrêa do Tribunal de Contas da União.

SOBRE A AUTORA

Servidora da Controladoria-Geral da União, graduada em Engenharia de Redes de Comunicação pela Universidade de Brasília (UnB), especialista em Auditoria Interna e Controle Governamental, pelo Instituto Serzedelo Corrêa do Tribunal de Contas da União e mestre em Engenharia Elétrica pela Universidade de Brasília (UnB).

A avaliação de controles internos pelas auditorias do TCU

Marcelo Chaves Aragão

1 INTRODUÇÃO

Os controles internos das organizações públicas e sua abordagem e avaliação por parte da auditoria constituíram o tema central desta pesquisa. A avaliação de controles internos é o processo mediante o qual se procura avaliar a eficácia do sistema de controle interno de uma entidade no sentido de mitigar os riscos que possam impactar negativamente o alcance dos objetivos estabelecidos.

O tema controles internos é de especial importância para os gestores públicos e para os auditores governamentais. O controle interno deve ser implementado e conduzido pelos administradores e demais servidores públicos para assegurar o alcance dos objetivos e resultados planejados. Por sua vez, o auditor governamental monitora e avalia os controles internos de uma gestão com o intuito de confirmar se existem riscos para o alcance dos principais objetivos perseguidos pelo programa ou órgão público e apresentar recomendações para a melhoria de sua eficácia. Essa análise é fundamental para se poder opinar sobre a regularidade e os resultados de uma gestão e constitui uma das formas de contribuição da auditoria para o aperfeiçoamento da gestão pública.

No Brasil, o foco tradicional das fiscalizações empreendidas pelos órgãos de controle interno e externo governamental esteve mais voltado para os aspectos financeiros e legais da gestão pública e para a correção das falhas e irregularidades ocorridas. Esse cenário fez com que a auditoria no setor público apresentasse uma abordagem que pouco contribuiu para a melhoria dos controles internos das organizações, em especial como mecanismo de prevenção de desvios.

Outro problema que se observa na auditoria governamental praticada no país é a ausência de metodologias consistentes de levantamento e avaliação do grau de confiabilidade dos controles internos dos organismos e programas governamentais.

O Tribunal de Contas da União (TCU) configura-se como a entidade de fiscalização superior no Brasil e suas práticas e métodos constituem referência para os demais órgãos de controle e auditoria governamental. A pesquisa pretendeu examinar as normas e as estratégias do TCU, com o objetivo de verificar em que medida suas auditorias são planejadas e executadas tendo como base a análise de riscos e a avaliação dos controles internos. Também se fez relevante identificar os trabalhos de auditoria que abordaram os controles de uma gestão, pesquisando-se os critérios utilizados para escolha dos tipos de controles, de acordo com os seus objetivos, bem como os procedimentos de auditoria mais utilizados.

2 CONCEITOS E PRINCÍPIOS DE CONTROLES INTERNOS

A palavra controle, em sentido amplo, significa o ato ou o processo de fiscalização exercido sobre determinadas atividades para que não se desviem do que foi planejado ou das normas preestabelecidas. Portanto, o controle existe para assegurar o alcance de um objetivo, eliminando ou reduzindo os riscos[1] de que esse objetivo não seja atingido.

Ao tratar do controle interno, Carvalho Neto e Silva, em **Critérios Gerais de Controles Internos na Administração Pública** (2009, p. 4) apresentam importante contribuição, mediante a seguinte definição:

> Controle interno, controles internos e sistema ou estrutura de controle(s) interno(s) são expressões sinônimas, utilizadas para referir-se ao processo composto pelas regras de estrutura organizacional e pelo conjunto de políticas e procedimentos adotados por uma organização para a vigilância, fiscalização e verificação, que permite prever, observar, dirigir ou governar os eventos que possam impactar na consecução de seus objetivos. É, pois, um processo organizacional de responsabilidade da própria gestão, adotado com o intuito de assegurar uma razoável margem de garantia de que os objetivos da organização sejam atingidos.

A definição de controle interno emitida pelo Comitê de Auditoria do *American Institute of Certificied Public Accounts* (AICPA), talvez a mais difundida até hoje, ajuda-nos a compreender as categorias de objetivos às quais os controles internos estão associados. Segundo o AICPA, controle interno compreende o plano de organização e o conjunto dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

Na Administração Pública, os controles internos devem ser estruturados para enfrentar os riscos e fornecer suporte de que na consecução da missão[2] da entidade sejam alcançados determinados objetivos gerais (Cf. Intosai apud TCE/BA, 2007). Esses objetivos estão relacionados a uma gestão ética, econômica, eficiente, eficaz e regular, ao cumprimento das obrigações de *accountability*[3] e à salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

No âmbito do setor público federal, a Secretaria Federal de Controle (SFC), na função de órgão operacional do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI), expediu normas relativas aos controles internos administrativos[4], destacando os princípios de controle interno que devem ser observados pelas unidades e entidades públicas e monitorados pela auditoria interna governamental, dentre os quais, a relação custo *versus* benefício, a qualificação adequada e o rodízio de funcionários, a delegação de poderes e a definição de responsabilidades, a existência de manuais de rotinas e procedimentos, a segregação de funções e a aderência a diretrizes e normas legais.

3 ESTRUTURA INTEGRADA DE CONTROLES INTERNOS PROPOSTA PELO COSO

> Existem diferentes estudos que estabeleceram estruturas conceituais e padrões de controles internos para as empresas e organismos governamentais. Contudo, o modelo abordado nesta pesquisa como referência para controle interno é aquele apresentado em julho de 1992 pelo *Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* – Coso[5], denominado Estrutura Integrada de Controles Internos, considerado como a primeira definição de princípios de controle interno geralmente aceitos, cujo objetivo principal era auxiliar empresas e organizações a avaliar e aperfeiçoar a aplicação de controles internos, publicação que se tornou referência mundial sobre o assunto, atualmente conhecido como Coso I.

O relatório do Coso define controles internos como um processo operado pelo conselho de administração, pela administração e outras pessoas, desenhado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias:

a) confiabilidade de informações financeiras; b) obediência (*compliance*) às leis e regulamentos aplicáveis; c) eficácia e eficiência das operações. (Coso, 1992, p. 1, *apud* BOYNTON, JOHNSON e KELL, 2002, p. 320).

Segundo o estudo do Coso, para que a estrutura de controles internos de uma organização seja eficaz, é preciso que cada um dos cinco componentes de controles internos, que se inter-relacionam, estejam presentes e funcionando adequadamente, quais sejam, a) ambiente de controle; b) avaliação de risco; c) atividade de controle; d) informação e comunicação; e e) monitoramento.

> O modelo do Coso tornou-se referência mundial para as organizações de uma forma geral, como metodologia de avaliação e aperfeiçoamento dos seus sistemas de controle interno, sendo também incorporado pelas entidades ligadas ao setor público. O Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), o Banco Mundial, a Organização das Entidades Fiscalizadoras Superiores dos Países membros da ONU (Intosai) e o *U.S. Governement Accountability Office* (GAO) também reconheceram e adotaram o modelo do Coso. A pesquisa procura identificar se o Tribunal de Contas da União também reconhece e utiliza o modelo para as suas avaliações de controle interno no setor público.

4 O PROCESSO DE AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS PELAS AUDITORIAS

A auditoria governamental pode ser entendida como uma atividade independente e objetiva que, mediante a aplicação de procedimentos específicos, tem como finalidade a obtenção de evidências suficientes que permitam ao auditor emitir opinião sobre a adequação das contas governamentais e sobre o desempenho de órgãos e entidades públicos, bem como sobre o resultado dos programas de governo.

Influenciado pelas orientações normativas da *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Intosai)[6] e tendo como referência maior a Constituição Brasileira de 1988, o TCU definiu em suas normas[7] que a auditoria é um instrumento de fiscalização utilizado pelo tribunal para:

a. examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial, o que constitui o objeto da auditoria de conformidade, e

b. avaliar o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionados, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia dos atos praticados, que são aspectos observados pela auditoria operacional.

Assim, o TCU executa basicamente dois tipos de auditoria, de acordo com os seus objetivos: a auditoria de conformidade e a auditoria operacional.

Como o objetivo da auditoria de conformidade é verificar a legalidade da gestão orçamentária, financeira e contábil, ela se preocupa em avaliar os controles internos que assegurem o cumprimento de leis e normas, considerados de forma mais ampla, bem como aqueles que dão suporte aos números da execução orçamentária e dos balanços da entidade. Já a auditoria operacional enfatiza os controles administrativos, para ver se as metas estão sendo alcançadas (POUBEL, 2008, p. 62).

Por outro lado, as auditorias consideram e avaliam os controles internos de uma organização ou programa governamental com dois propósitos básicos. O primeiro relaciona-se com a melhor estratégia a ser adotada pela auditoria em função dos riscos ou da possibilidade de existirem falhas e irregularidades no objeto auditado e de que estas não sejam detectadas na aplicação dos procedimentos pelos auditores. Nesse sentido, os auditores avaliam a eficácia dos controles internos, para determinar a natureza, as épocas mais oportunas e a extensão dos procedimentos de auditoria. Quanto mais fracos forem considerados os controles de uma organização ou de uma determinada área ou processo, maior será o risco e, por consequência, maior deverá ser a abrangência e o volume de testes aplicados pelos auditores e vice-versa.

Todavia, esse modelo de determinação dos testes substantivos a serem aplicados na fase de execução, tendo por base a avaliação da eficácia dos controles, na fase de planejamento dos trabalhos, é adotado com mais frequência nas auditorias contábeis, cujo objetivo é emitir opinião sobre a adequação das demonstrações contábeis.

Assim, nas auditorias de conformidade e operacionais, os profissionais de auditoria governamental são responsáveis pela avaliação da adequação dos controles internos, apontando deficiências, falhas e inconsistências existentes, identificando suas causas e seus efeitos potenciais ou reais, com o propósito maior de apresentar recomendações para o seu aprimoramento. Nesse sentido, a auditoria procura agregar valor aos resultados da gestão pública, contribuindo para a melhoria dos processos, dos sistemas de informação e dos controles internos.

Vale destacar que o GAO apresentou importante contribuição para o processo de avaliação de controles internos na gestão pública, mediante o documento *Internal Control Management and Evaluation Tool* ("Ferramenta de Gestão e Avaliação de Controle Interno"), GAO-01-1008G (GAO, 2001). Baseado nas normas federais de controle interno e na orientação relevante desenvolvida pelo Coso (Controles internos - Estrutura integrada), essa entidade apresenta um enfoque sistemático, organizado e estruturado para avaliar o controle interno.

5 O REFERENCIAL ESTRATÉGICO E NORMATIVO DO TCU COM RELAÇÃO À AVALIAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS

A avaliação dos controles internos da administração pública, por meio da fiscalização exercida pelas áreas técnicas do TCU, guarda total conformidade com o Plano Estratégico do tribunal[8]. Examinando-se o referido documento, identificam-se pelo menos três objetivos estratégicos que estimulam a adoção de metodologias e procedimentos técnicos nesse sentido.

Destaca-se o objetivo estratégico de **contribuir para a melhoria do desempenho da administração pública**, cuja própria descrição no plano expressa a necessidade do tribunal de apresentar aos gestores públicos determinações, recomendações ou avaliações, visando, dentre outros aspectos, a melhorar o desempenho dos controles internos da administração pública federal.

Outra forma de abordagem dos controles da gestão pública está associada ao objetivo estratégico de **atuar de forma seletiva em áreas de risco e relevância**. O TCU deve focar seus trabalhos em áreas e temas de maior significância ou que possam produzir maiores benefícios à sociedade. Nesse sentido, a avaliação de controles internos constitui-se em instrumento de identificação de objetos de auditoria que apresentem maiores riscos, contribuindo para o direcionamento da atuação do tribunal e para a efetividade do controle.

Embora não se possa afirmar que o foco das auditorias e demais ações de controle do TCU esteja direcionado para os controles internos dos órgãos e entidades públicos, pesquisando-se a jurisprudência mais recente da Corte de Contas, verificam-se importantes determinações e teses defendidas em votos condutores de acórdãos que sinalizam para a necessidade de uma fiscalização mais preventiva, especialmente focada nos controles internos dos órgãos repassadores de recursos públicos federais.

Nessa direção, o TCU expediu orientação interna ao seu corpo técnico no sentido de que, ao realizar auditorias em convênios e outros instrumentos realizados para transferir recursos federais a organizações não governamentais, concentrasse esforços na avaliação do controle preventivo que deve ser exercido pelo órgão ou entidade concendente, na fase de análise técnica das proposições e celebração dos instrumentos (cf. item 9.6.1 do Acórdão nº 2.066/2006-TCU-Plenário. TC-015.568/2005-1).

Importante reflexão foi levada a efeito em processo que tratava do custo de cada processo de Tomada de Contas Especial (TCE), para atender solicitação de informações feita por comissão do Congresso Nacional. O relator, em seu voto orientador do acórdão, destaca o quão desfavorável é o custo de oportunidade de exercer um controle punitivo e a *posteriori* em milhares de TCEs. A reparação de um desvio custa muito caro para a sociedade e enseja a busca de uma ação de controle de natureza mais preventiva, especialmente focada no aperfeiçoamento dos procedimentos de controle interno do processo de gestão das transferências,o que poderia evitar a ocorrência desse nefasto sintoma, em razão do ganho de escala das soluções encontradas, gerando-se uma maior expectativa de controle. Por conseguinte, conclui-se que os fatos e os números levam os órgãos de controle interno e externo a repensar a melhor estratégia de controle a ser empreendida (cf. trechos do Voto condutor do Acórdão 1631/2009–TCU-Plenário. TC-010.517/2008).

Com relação às normas e procedimentos de auditoria, a pesquisa revelou que tanto os normativos relativos às auditorias de conformidade (Padrões de Auditoria de Conformidade) quanto aqueles relacionados às auditorias operacionais do TCU (Manual de Auditoria Operacional) destacam, embora de forma tímida, a importância da avaliação dos controles internos, com ênfase para o planejamento dos trabalhos, como parte do processo de compreensão do objeto a ser auditado e determinação dos riscos.

A pesquisa revelou ainda que, embora o TCU não disponha de uma metodologia consolidada e definida em manual ou norma de procedimentos difundida dentro do órgão e externamente, está em elaboração, no âmbito da atual Secretaria-Adjunta de Planejamento e Procedimentos (Adplan), uma metodologia para avaliação de controles internos.

A metodologia em desenvolvimento utiliza como referência o documento *"Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector"*, da Intosai, e as diretrizes emanadas do Coso, relativas a estruturas integradas de controles internos e de gerenciamento de riscos (Coso I e II). O seu objetivo específico é prover um suporte tecnicamente consistente para a avaliação de controles internos em trabalhos realizados pelo corpo técnico do tribunal, de modo a minimizar os riscos de julgamentos inadequados sobre os procedimentos de controle adotados por entidades do setor público.

Conforme preconizado na metodologia, devem ser avaliados os controles que integram e dão suporte aos processos operacionais mais importantes para o alcance dos objetivos da entidade (processos-chaves), considerando-se também a sua materialidade ou a exposição ao risco de fraude (processos-críticos), ou, ainda, os níveis de risco identificados em levantamento preliminar (processos de risco).

A tabela 1 abaixo procura descrever, de forma sucinta, as principais atividades e técnicas utilizadas na etapa de execução, quando se inicia o trabalho de campo propriamente dito.

Tabela 1 – Atividades principais da etapa de execução da metodologia

Atividade	Procedimentos e técnicas
1. Reunião inicial com os gestores	- Após a definição do plano de trabalho, realiza-se uma reunião com os gestores e demais agentes da entidade envolvidos nos processos que terão seus controles internos avaliados para apresentação e esclarecimento dos objetivos e escopo dos levantamentos, sequência sugerida para os trabalhos e atividades, evidenciando a necessidade de participação e colaboração dos vários profissionais da entidade auditada.
2. Levantamento, documentação e validação do processo	- Levantamento e conhecimento dos controles internos, por meio de leitura dos manuais internos, entrevistas com funcionários e gestores e inspeção física das operações. - Registro e documentação dos processos e controles, mediante uma ou mais de uma das três formas: fluxogramas ou mapas de processos (preferencialmente), questionários padronizados, memorandos descritivos. - Validação do processo levantado e documentado, mediante teste de observância, para certificação de que o sistema de controle interno levantado pelo auditor é o que efetivamente está sendo praticado pela entidade. - Elaboração da Matriz de Riscos e Controles, na qual o auditor identifica os objetivos e riscos existentes em cada etapa do processo, bem como os controles adotados para mitigar tais riscos.
3. Avaliação preliminar	- Avaliação inicial dos procedimentos de controle adotados pela entidade e definição dos procedimentos de auditoria e das amostras sobre as quais eles serão executados. - Elaboração da Matriz de Planejamento, contendo os testes de controle nos procedimentos ou atividades de controle interno adotados pela entidade.
4. Execução dos testes	- Aplicação de testes de procedimentos sobre os controles internos identificados na Matriz de Riscos e Controles, de forma a verificar se os riscos associados estão sendo mitigados ou não. - Elaboração da Matriz de Achados, registrando-se as evidências relativas às eventuais fragilidades de controle identificadas e as respectivas causas e efeitos.
5. Revisão dos papéis de trabalho	- Revisão dos papéis de trabalho e dos resultados alcançados, em confronto com os padrões de planejamento, pelo supervisor da equipe de auditoria, demandando procedimentos alternativos ou complementares, caso entender necessários. - Realização de reunião para discussão das conclusões com o gestor, antes da elaboração do relatório, para revisão e obtenção de consenso sobre os problemas de controle existentes na entidade.

Fonte: Documento em Elaboração. Metodologia para Avaliação de Controles Internos. Segecex/Adnor/Dinor. Novembro, 2008.

O produto do trabalho de avaliação dos controles internos deve consistir em um relatório de avaliação do risco de controle, contendo opinião sobre a efetividade dos controles do processo avaliado e, conforme o achado – controle inexistente/insuficiente ou controle falho/

possibilidade de melhorias –, propondo determinações ou recomendações, respectivamente. As deliberações e os resultados devem ser monitorados, conforme determinação do tribunal.

6 O TRATAMENTO DADO AOS CONTROLES INTERNOS PELAS AUDITORIAS DO TCU

Para seleção dos projetos de auditoria a serem pesquisados, inicialmente, extraiu-se no sistema de fiscalização do órgão – Sistema Fiscalis – uma relação dos trabalhos cujo registro indicava a área de "controles internos" com um dos objetos da auditoria realizada. O relatório obtido indicou a existência de 364 auditorias, no período de 2001 a outubro de 2009, em conformidade com o parâmetro, ou seja, que apontaram controles internos como uma das áreas fiscalizadas.

Todavia, como a análise preliminar acerca das normas e procedimentos do tribunal, relacionados ao tema, já havia evidenciado que, de forma geral, as auditorias do órgão ou não tiveram o foco principal voltado para os controles internos ou não utilizaram metodologia robusta para avaliação dos controles, concluiu-se que os resultados da pesquisa não seriam satisfatórios caso a seleção dos trabalhos fosse aleatória, fazendo com que a escolha recaísse sobre as auditorias mais recentes do órgão, cujo projeto contemplou de forma consistente os controles internos dos órgãos e entidades auditadas.

Desse modo, as auditorias que tiveram seus planos pesquisados foram as seguintes:

Tabela 2 – Auditorias do TCU pesquisadas

Título	Tipo de Auditoria	Objetivo Principal
Auditoria nas políticas de transferência de renda denominadas de BPC e RMV	Operacional	Propor melhorias nos processos de controle realizados pelos órgãos responsáveis com vistas a evitar possíveis vazamentos, decorrentes de erros e fraudes, na aplicação de recursos do BPC e RMV.
Auditoria do Prouni e do Fies	Operacional	Avaliar os mecanismos de controle que abrangem os programas Prouni e Fies, com o intuito de garantir os critérios de elegibilidade utilizados em cada um deles, a operacionalização dos programas na busca da concretização dos objetivos e a análise dos cursos financiados em relação às demandas do mercado.
Auditoria no processo de transferências voluntárias do Ministério do Trabalho e Emprego	Conformidade	Verificar e analisar a estrutura do órgão e ações internas para o controle dos recursos repassados por meio de transferências voluntárias e verificar a existência de critérios objetivos para seleção das unidades beneficiárias dos recursos; as providências adotadas pelo órgão para o cumprimento de determinações do TCU atinentes ao objeto da auditoria.
Auditoria na área de contraltos de repasse da Caixa Econômica Federal	Operacional	Avaliar a efetividade da atuação da Caixa Econômica Federal na interveniência de contratos de repasse.

Referência: Matrizes de Planejamento das Auditorias

Os resultados apresentados em relação a cada um dos aspectos observados nas Matrizes de Planejamento das auditorias foram os seguintes:

Na parte relativa ao **Problema** abordado pela auditoria, não há menção na descrição do problema a possíveis melhorias nos controles internos em três trabalhos (75%). Somente o plano relativo à auditoria do Prouni e Fies observa plenamente este aspecto, indicando com clareza as possíveis melhorias.

Na parte relativa ao **Objetivo** abordado pela auditoria, em dois trabalhos (50%), existe menção a aspectos que poderiam ser melhorados por meio de aperfeiçoamentos nos controles internos; em um dos trabalhos (Auditoria do BPC e RMV), o aspecto foi plenamente observado, havendo menção, de forma objetiva e clara, de que se pretendia propor melhorias para os processos de controle relativos à prevenção de erros e fraudes na concessão dos benefícios; em um dos trabalhos não houve menção aos aspectos que poderiam ser melhorados.

Todos os planos das auditorias compreenderam **Questões de Auditoria** relacionadas a aspectos vinculados à qualidade ou à efetividade dos controles internos dos órgãos e entidades auditadas. Em três trabalhos, pode-se afirmar que os controles internos constituíram o objeto principal das auditorias e das questões formuladas na Matriz de Planejamento.

Ainda com relação às **Questões de Auditoria**, verificou-se também que todos os trabalhos compreenderam questões que, de alguma forma, apontaram sistemas, ou partes, de controles internos fundamentais para o alcance de determinados objetivos das entidades auditadas, bem como, que as questões formuladas permitiram observar aspectos relacionados com o monitoramento dos resultados alcançados e das metas de desempenho das políticas ou processos geridos pelas entidades auditadas.

Quanto à estrutura metodológica (uso de técnicas de avaliação de controles internos e de risco, tais como: Mapas de Processos, Análise SWOT, MVR, RECI e/ou outras), em um dos trabalhos, apontou-se, de forma plena, quais as metodologias e técnicas de avaliação de risco e de controles internos utilizadas. Nos demais, não se indicou de maneira satisfatória as metodologias específicas de avaliação de riscos e de controles internos. Isso não quer dizer que não foram adotadas ferramentas adequadas. O que se observa é que não existe uma metodologia consolidada no órgão para avaliação de controles internos. Por exemplo, a auditoria no BPC e RMV adotou metodologias já em uso no tribunal para auditorias de avaliação de programa, a exemplo do Mapa de Processos, da Matriz SWOT, combinada com MVR e Análise RECI. Também foi testado o sistema de informações, mediante cruzamento de bases de dados e procedida à verificação de críticas nos sistemas.

A auditoria no Prouni e Fies procurou testar os sistemas de controle operacional e de monitoramento das ações, mediante a adoção de técnicas mais tradicionais de entrevista e de observação das atividades, além de eventuais críticas nos sistemas informatizados.

Por sua vez, as auditorias realizadas nos processos de transferências voluntárias de recursos da Caixa Econômica Federal e do Ministério do Trabalho e Emprego procuraram testar a metodologia em desenvolvimento pela Adplan de mapeamento de riscos e avaliação de controles internos. O uso da metodologia, inspirada no Coso, conduziu para a construção de fluxogramas e de uma Matriz de Mapeamento de Riscos e Controles (MMR).

7 CONCLUSÃO

A pesquisa revela que tanto os normativos relativos às auditorias de conformidade quanto aqueles relacionados às auditorias operacionais do TCU destacam a importância da avaliação dos controles internos, com ênfase para o planejamento dos trabalhos, como parte do processo de compreensão do objeto a ser auditado e determinação dos riscos.

O TCU tem se preocupado em desenvolver métodos e procedimentos para avaliação de controles internos, tendo como referência abordagens modernas e internacionalmente aceitas, embora existam ainda esparsos trabalhos de auditorias voltados efetivamente para a avaliação dos controles das entidades auditadas. Essa circunstância justifica-se, em parte, pelo fato de que as metodologias de avaliação de riscos e controles no setor público governamental são recentes, como a ampliação do papel do controle interno para contemplar a gestão de riscos que impactam nos objetivos das organizações, difundido somente a partir do estudo do Coso, em 2004.

Os trabalhos selecionados para análise correspondem a auditorias recentemente realizadas, que tiveram como objetivo principal avaliar os controles internos, com a utilização de métodos e procedimentos específicos de auditoria com esse propósito. Todavia, não se verificou uma completa uniformidade na abordagem metodológica, o que justifica a necessidade de consolidação e difusão da metodologia em desenvolvimento no órgão de controle.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. *Introdução à Auditoria Operacional*. 4. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2008.

BOYTON, W.C.; JOHNSON, R.N.; KELL, W.G. *Auditoria*. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Federal de Controle Interno. I*nstrução Normativa nº 1, de 6 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal*. Brasília, 2001.

_____. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 2.066/2006-TCU-Plenário*. Relator: Ministro Substituto Marcos Benquerer. Brasília, 8 de novembro de 2006. Diário Oficial da União, 13 de nov.2006.

_____. Tribunal de Contas da União. *Acórdão nº 1631/2009–TCU-Plenário*. Relator: Ministro Substituto Weber de Oliveira. Brasília, 22 de julho de 2009.

_____. Tribunal de Contas da União. *Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, aprovado pela Resolução TCU nº 155*, de 4 de dezembro de 2002.

_____. Tribunal de Contas da União. *Plano Estratégico do TCU 2006-2010*. Disponível em http://www.tcu.gov.br/portal/TCU/planejamento_gestao/planejamento/planos_estrategicos_TCU>. Acesso em 25 nov 2009.

_____. Tribunal de Contas da União. *Padrões de Auditoria de Conformidade*. *Portaria-Segecex nº 26*, de 19 nov 2009. Disponível em https://acesso seguro.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/instrumentos_fiscalização/auditoria/auditoria_conformidade/>. Acesso em 30 nov. 2009.

_____. Tribunal de Contas da União. *Critérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública* – Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países. Diretoria de Normas e Procedimentos de Controle. Brasília, 17 jul. 2009.

CASTRO, Domingos Poubel. *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*. São Paulo: Atlas, 2008.

COSO. Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (Org.). *Internal Control – Integrated Framework. Executive Summary*. United States of America: COSO, 1992. Disponível em: <http://www.coso.org/IC-IntegratedFramework-summary.htm>. Acesso em: 15 out. 2009.

GAO - US General Accountability Office. *Internal Control Managementand Evaluation Tool*. GAO-01-1008G. Washington, D.C: 2001.

IFAC – Federação Internacional de Contadores. *Normas Internacionais de Auditoria*. Tradução de Vera Maria Conti Nogueira e Danilo A Nogueira. São Paulo: Instituto Brasileiro de Contadores Públicos, 1997.

INTOSAI. *Diretrizes para normas de controle interno do setor público*. Tradução Cristina Guerreiro, Delanise Costa e Soraia Ruther. Tribunal de Contas do Estado da Bahia. Série Traduções, n. 13. Disponível em: <http:// www.tce.ba.gov.br/atividades/publicações.php>. Acesso em: 30 nov. 2009.

NOTAS

1. Riscos são quaisquer eventos que possam impedir ou dificultar o alcance de um objetivo.
2. Para a Intosai, qualquer organização está prioritariamente voltada para a consecução de sua missão. As instituições existem para um fim – o setor público é geralmente comprometido com a prestação de um serviço e com resultados benéficos para o interesse público. Cf. Intosai. Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores. Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público; Série Traduções, n. 13. Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007. p. 20.
3. A accountability, em que pese o esforço de tradução para a língua portuguesa como responsabilidade, não possui uma tradução literal para o nosso idioma ou mesmo para outras línguas de origem latina. Todavia, pode-se afirmar que a accountability representa o compromissso ético e legal de se responder por uma responsabilidade delegada. Cf. ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. Introdução à Auditoria Operacional. 4. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2008. p. 15.
4. Instrução Normartiva nº 1, de 6 de abril de 2001, da Secretaria Federal de Controle Interno da Controladoria-Geral da União. Presidência da República. Capítulo VII, Seção VIII – Normas relativas aos controles internos administrativos.
5. A sigla Coso é a abreviação de Comittee of Sponsoring Organization, ou seja, Comitê das Organizações Patrocinadoras, uma organização voluntária privada, sem fins lucrativos, existente nos Estados Unidos.
6. A Intosai é um organismo filiado à Organização das Nações Unidas (ONU), com sede em Viena, Áustria, que tem por finalidade fomentar intercâmbios de idéias e experiências entre as instituições superiores de controle das finanças públicas.
7. Regimento Interno do Tribunal de Contas da União, aprovado pela Resolução TCU nº 155, de 4 de dezembro de 2002.
8. TCU, 2006. Plano Estratégico do TCU 2006-2010. Disponível em http://www.tcu.gov.br/portal/TCU/planejamento_gestao/planejamento/planos_estrategicos_TCU>. Acesso em 25 nov 2009.

SOBRE O AUTOR

Servidor do Tribunal de Contas da União, graduado em Administração pela Universidade Federal Fluminense, especialista em Administração Pública pela Fundação Getúlio Vargas do Rio de Janeiro e em Auditoria Interna e Controle Governamental pelo Instituto Serzedello Corrêa (ISC), do Tribunal de Contas da União.

Auditoria operacional no TCU: impacto da metodologia na realização dos trabalhos e nas constatações

Marcos Lima de Matos

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, a auditoria operacional é importante competência do TCU, prevista na Constituição Federal de 1988, art. 71, inciso IV, bem como na Lei Orgânica do TCU e no seu Regimento Interno (BRASIL, 1988; BRASIL, 1992; BRASIL, 2002). Com o objetivo de desenvolver essa atividade, o TCU tem despendido esforços, como a capacitação de seu corpo técnico, inclusive fora do Brasil; realizado acordos de cooperação com outras entidades; elaborado manuais específicos para as auditorias operacionais; além de haver criado uma unidade técnica para esses trabalhos: a Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas (Seprog) (BASTOS, 2002, p. 7; ALBUQUERQUE, 2007, 10). Há dúvidas, entretanto, se o conhecimento está disseminado por todo o TCU, e não somente na unidade especializada, de maneira que a prática dessa atividade não fique restrita e possa ser aperfeiçoada (FREITAS, 2005, p. 83). Nessa linha, os resultados do trabalho podem contribuir para a acumulação de conhecimentos que permitam auxiliar o efetivo compartilhamento da metodologia em todo o TCU.

Nesse contexto é que se faz necessário questionar: como a metodologia empregada nos trabalhos de auditoria operacional afeta a realização dos trabalhos e as suas constatações, tanto na Seprog como nas demais unidades técnicas do TCU?

2 FUNDAMENTOS TEÓRICOS

2.1 Conceitos

Pollitt (2008, p. 41) encontrou semelhanças nos conceitos de auditoria operacional adotados em diferentes países, sempre relacionados à revisão dos 'três Es' – economicidade, eficiência e efetividade. Para Intosai (2005, p.15), "auditoria operacional é um exame independente da eficiência e eficácia das atividades, dos programas e dos organismos da administração pública, prestando a devida atenção à economia, com o objetivo de realizar melhorias". Com base nesse conceito, o TCU (2009, p. 6)[1] desdobra o critério eficácia em efetividade e define auditoria operacional como "o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de obter melhorias."

Economia (ou economicidade), eficiência, eficácia e efetividade são critérios (ou dimensões de análise) possíveis em uma auditoria operacional, podendo um mesmo trabalho examinar um ou mais deles (TCU, 2009, p. 8). Economia consiste na redução ao mínimo dos custos de aquisição dos recursos empregados em uma atividade, sem comprometimento da qualidade requerida. Eficiência é a relação entre os produtos gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para produzi-los, no tempo e na qualidade determinados; é o esforço do processo de transformação de insumos em produtos. Eficácia é o grau de alcance das metas programadas, independentemente dos recursos empregados. Efetividade diz respeito ao alcance dos resultados pretendidos a médio e longo prazos e dos efeitos de um programa governamental sobre a população-alvo (TCU, 2009, p. 8).

Outros aspectos a serem examinados em auditorias operacionais, como qualidade dos serviços, geração de valor público, equidade, boa prática administrativa, boa governança e cumprimento do objetivo são citados por outros autores (TCU, 2009, p. 9; POLLITT, 2008). Para Albuquerque (2007, p. 62) tais critérios se relacionam e estão contidos nos 4 'Es' definidos no conceito do TCU.

2.2 Processo de auditoria operacional

Embora existam diferentes formas de separar suas fases, a maioria dos autores descreve o processo de auditoria operacional como um ciclo composto pela sequência de operações a seguir: seleção do objeto auditado, planejamento, execução, relatório e acompanhamento (Pollitt, 2008, p. 168; Intosai, 2005, p. 51; Rocha, 2009, p. 49, Araújo, 2008, p. 75; BRASIL, 2000, p. 21). Atualmente, o ciclo de auditoria operacional no TCU é composto pelas etapas de seleção do tema de auditoria, planejamento, execução, relatório, comentário do gestor, apreciação, divulgação e monitoramento (TCU, 2009, p. 8). Para esse trabalho, cabe destacar as etapas de seleção do objeto, planejamento e execução.

Para o TCU (2009, p. 9), a **seleção do objeto** deve estar integrada ao seu planejamento estratégico e anual e partir de sua perspectiva geral sobre temas prioritários de auditoria (atualmente chamados de Temas de Maior Significância ou TMS). Definidos os TMS, as ações de governo são avaliadas sob a ótica dos critérios agregação de valor, materialidade, relevância e risco. Quando há necessidade de atualização ou complementação de informações para decidir se o objeto de auditoria indicado é auditável, é realizado um estudo de viabilidade (TCU, 2009, p. 12).

De acordo com Pollitt (2008, p. 173), durante o **planejamento** da auditoria a equipe transforma o tópico selecionado em uma questão passível de implementação, estabelecendo os critérios que serão usados, e assegura sua realização dentro dos limites de prazos e custos, demonstrando isso por meio de um estudo preliminar que apresente, inclusive, as descobertas mais relevantes que possivelmente surgirão. É nessa fase, ainda, que são escolhidas as técnicas a serem empregadas durante a execução.

Durante o planejamento, são levantadas as informações relevantes sobre o objeto auditado, podendo ser utilizadas **técnicas de diagnóstico** (TCU, 2009, p. 16). É a partir do conhecimento construído nessa etapa que a equipe define o objetivo de auditoria, especificando o problema e elaborando as questões que serão investigadas (TCU, 2009, p. 18). As questões formuladas compõem a **matriz de planejamento**, que consiste em um quadro resumo das informações do planejamento de uma auditoria, orientando a equipe na fase de execução e apoiando a redação do projeto de auditoria. Para validá-la, a matriz é submetida a um painel de referência e apresentada aos gestores do programa ou órgão auditado (TCU, 2009, p. 21).

Pollitt (2008, p. 175), Rocha (2009, p. 97), Araújo (2008, p. 87) e TCU (2009, p. 23) relacionam a **fase de execução** de uma auditoria operacional à obtenção de evidências, ao trabalho de campo e ao esforço para cumprir os objetivos (ou responder às questões) da auditoria. TCU (2009, p. 23) cita como principais atividades dessa etapa o trabalho de campo, a análise dos dados coletados e a elaboração e validação da matriz de achados.

Segundo TCU (2009, p. 24-25), **evidências** são informações obtidas que fundamentam os achados, que por sua vez respaldam as conclusões da auditoria. A quantidade e o tipo de evidências necessárias para atender os objetivos da auditoria são determinados pela equipe. Para que as conclusões sejam consistentes, as evidências devem provir de diferentes fontes e podem ser de natureza física (fotografias, vídeos, mapas), documental (meio físico ou eletrônico), testemunhal (entrevistas, grupos focais, questionários) ou analítica (análises, comparações e interpretações de dados e informações). De acordo com TCU (2009, p. 26), a **análise dos dados** colhidos durante a execução envolve a utilização de ferramentas e técnicas adequadas e a combinação dos resultados obtidos, consultando especialistas se necessário.

Para Rocha (2009, p. 99), **achado de auditoria** é o conjunto de evidências relativo a um mesmo critério de auditoria, que indica que a atuação do auditado diverge de seu propósito, ou seja, está diferente dos padrões adotados. De acordo com TCU (2009, p. 23), "achado" é a relação entre a situação existente e o padrão usado para medir a economia, eficiência, eficácia ou efetividade do objeto.

Os achados, as evidências, as propostas de conclusões, recomendações, determinações e os benefícios esperados são registrados na **matriz de achados**, que reúne os principais elementos que constituirão o relatório de auditoria e cuja validação é feita por meio de novo painel de referência, que objetiva verificar a coerência da matriz, e pelos gestores (TCU, 2009, p.28).

O relatório de auditoria é elaborado com base na matriz de achados e sua versão final pode incluir pontos revistos, após análise dos gestores, em relação à versão preliminar (TCU, 2009, p. 35). Para Pollitt (2008, p. 181), o relatório preliminar deve ser submetido ao órgão auditado como forma de um controle de qualidade da auditoria operacional, para que o documento produzido seja preciso, defensável, tanto no debate interno como externo à EFS, e contenha um texto acessível.

2.3 Técnicas de Auditoria Operacional

O manual de auditoria operacional do TCU (2009) prevê a utilização de diversos papéis de trabalho durante uma auditoria, dos quais se destacam a matriz de planejamento e a matriz de achados, que consistem em quadros resumos das questões de auditoria e informações importantes do planejamento e das constatações, conclusões e recomendações resultantes da etapa de execução. No planejamento são utilizadas técnicas que auxiliam a traçar um diagnóstico do objeto de auditoria — interpretando as informações coletadas e identificando os principais problemas de desempenho — tais como análise SWOT, diagrama de verificação de risco, análise *stakeholder*, mapa de produtos, indicadores de desempenho e mapa de processos, análise de Ishikawa, análise RECI e marco lógico (TCU, 2009, p. 17).

O manual de auditoria do TCU (2009, p. 45) prevê ainda a definição, na matriz de planejamento, dos procedimentos de coleta e de análise de dados que serão usados na auditoria. As principais estratégias metodológicas citadas naquele manual são a pesquisa documental, a pesquisa amostral e o estudo de caso. Durante a fase de execução são utilizadas técnicas de coleta de dados, como entrevista, questionário, grupo focal, observação direta, uso de dados existentes e seminários (TCU, 2009, p. 26).

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Trata-se de um estudo de casos múltiplos (YIN, 2001, p. 67), onde foram selecionadas dez auditorias operacionais realizadas pela Seprog e por secretarias típicas, sendo cinco de cada, conforme preconiza Gil (2002, p. 140), de acordo com o quadro 1, realizadas entre 2006 e 2008. A seleção das auditorias coordenadas por secretarias típicas procurou não concentrar mais de um caso da mesma unidade, com o objetivo de selecionar *modus operandi* possivelmente distintos. Dentre os casos da Seprog, procuraram-se exemplos positivos e negativos, sendo que as auditorias 9 e 10 foram consideradas pelos respectivos entrevistados, sob algum aspecto, como exemplos negativos.

Quadro 1 – Casos estudados

Caso	Unidade coordenadora	Entrevistados
Auditoria 1	Secretaria típica	A
Auditoria 2	Secretaria típica	B
Auditoria 3	Secretaria típica	C
Auditoria 4	Secretaria típica	D
Auditoria 5	Secretaria típica	E

Caso	Unidade coordenadora	Entrevistados
Auditoria 6	Seprog	F
Auditoria 7	Seprog	G
Auditoria 8	Seprog	H
Auditoria 9	Seprog	I
Auditoria 10	Seprog	J e L

A coleta de dados foi feita por meio de análise documental e entrevistas (principalmente com os coordenadores de cada auditoria). A análise documental foi realizada nas matrizes de planejamento e de achados, nos relatórios de auditoria e em outros relatórios referentes às auditorias selecionadas.

O trabalho não avaliou os encaminhamentos (recomendações e determinações), tampouco a relação entre metodologia e impacto das auditorias nos programas e órgãos auditados, porque tal análise careceria de critérios objetivos para sua mensuração, pois não foram encontrados, na doutrina, modelos de dimensionamento desse tipo de resultados das auditorias operacionais.

4 ANÁLISE DOS CASOS ESTUDADOS

Importância da metodologia na seleção do objeto

Quatro casos não selecionaram o objeto de auditoria dentre os TMS nem realizaram estudo de viabilidade ou outro estudo prévio em moldes semelhantes. Mesmo assim, essas auditorias atenderam a, pelo menos, três critérios de seleção, sendo que a materialidade não foi demonstrada em um caso e a relevância não constava de outro. Os objetos foram selecionados, principalmente, devido ao acompanhamento da clientela pela unidade típica, por meio da análise de contas, do recebimento de denúncias e pela experiência de outros trabalhos realizados. A experiência das unidades típicas com a clientela fez com que fossem propostas auditorias oportunas (critério "agregação de valor"), em objetos importantes (critérios "materialidade" e "relevância") e que apresentavam fragilidades (critério "risco").

Apesar de a escolha do objeto, nesses casos, ter sido eficaz, no sentido de atender aos critérios estabelecidos, para as auditorias 1 e 3 significou um forte viés de conformidade, o que refletiu na definição do escopo dos trabalhos, por meio da elaboração das questões de auditoria.

Em outro caso, no qual a seleção foi precedida da elaboração de uma análise de risco e de um estudo de viabilidade, o objeto está associado apenas ao critério relevância e, mesmo assim, indiretamente, ou seja, é demonstrada a relevância do tema da auditoria de uma forma ampla e não do objeto específico. Essa auditoria, realizada pela Seprog, foi citada pelo entrevistado como tendo sofrido críticas pela baixa materialidade do objeto, questão que já levantava dúvidas sobre sua escolha desde o início dos trabalhos. O equívoco pode ter sido selecionar um objeto que proporcionasse a realização de um trabalho conjunto com outra unidade técnica e, principalmente, focar em uma ação, dentro do programa selecionado por meio da metodologia, que tivesse relação com a área social, em vez de avaliar os critérios de materialidade, relevância, risco e agregação de valor.

Enquanto, nas unidades típicas, a seleção do objeto decorreu da proximidade com a clientela decorrente de trabalhos voltados para a conformidade, percebe-se que na Seprog buscou-se uma padronização na metodologia, por meio de instrumentos como a análise de risco, os estudos de viabilidade e, mais recentemente, com base nos TMS. Tal preferência por uma padronização pode ser explicada pelo fato de a Seprog trabalhar com assuntos de diversas clientelas, precisando embasar suas escolhas em critérios técnicos e bem definidos para não realizar escolhas equivocadas, o que parece ter ocorrido em um dos casos estudados. Já nas unidades típicas, o acompanhamento da clientela prevalece na escolha do objeto, mesmo quando embasada nos TMS, o que ocorreu na auditoria 4. A ausência de uma metodologia na definição do objeto nas secretarias típicas pode levar o trabalho para o aspecto da conformidade, da mesma forma que levou o objeto da auditoria 9 para a área social, desconsiderando os critérios de seleção.

5 IMPORTÂNCIA DA METODOLOGIA NA DEFINIÇÃO DO ESCOPO

Nas auditorias 1 e 3 o planejamento foi realizado internamente, por meio de discussão com a própria equipe, pesquisa na legislação e em outros trabalhos e tendo em vista um escopo já definido. Os entrevistados destacaram que o planejamento foi realizado apenas na unidade técnica e que os gestores só foram procurados na fase de execução. Mesmo com as informações prestadas na entrevista, não foi possível identificar precisamente o que influiu na elaboração das questões de auditoria, mas os dois objetos foram selecionados, principalmente, devido à existência de fortes indícios de irregularidades. Além disso, é possível observar que o planejamento produziu, de maneira destacada, questões que abordavam aspectos ligados à conformidade.

Nas auditorias 2, 4, 5 e 10, o planejamento baseou-se em discussão interna da equipe, em pesquisa na legislação, em trabalhos anteriores e em entrevistas e reuniões com os gestores envolvidos, sendo que as duas primeiras empregaram ainda alguma técnica de diagnóstico que não contribuiu diretamente para a definição do escopo (questões de auditoria). As técnicas utilizadas nestes casos, análise SWOT e análise de *Stakeholder*, foram relacionadas pelos entrevistados, respectivamente, à elaboração das recomendações e à definição dos atores que seriam entrevistados na fase de execução.

Em relação aos dois casos anteriores, a principal diferença está na realização de entrevistas com os gestores ainda na fase de planejamento. O contato com os gestores foi destacado pelos entrevistados como meio de levantar informações importantes sobre o objeto auditado em três casos, enquanto que, na auditoria 4, foi destacado o escopo (já definido) da auditoria e a experiência em trabalhos anteriores. Nesse caso, o escopo foi definido na fase de seleção, que se baseou, também, em consultas feitas por gestores que contatavam regularmente a unidade técnica.

A realização do teste-piloto foi considerada importante para o aperfeiçoamento dos instrumentos de coleta de dados na auditoria 4. Também foram relatados como importantes, para definição das questões de auditoria, a elaboração de um relatório de planejamento (auditoria 5) e a compreensão dos processos envolvidos, análise semelhante à feita por meio dos mapas de processos ou de produtos. Cabe ainda destacar que a auditoria 10, realizada pela Seprog sem a utilização de técnicas de diagnóstico, foi considerada problemática pelo entrevistado L, principalmente devido à falta de foco durante o planejamento.

Em comparação com aos casos anteriores (auditorias 1 e 3), o planejamento desses trabalhos gerou questões de auditoria que analisavam as dimensões eficiência, principalmente, e eficácia. Ainda foram abordados, em pequeno número, critérios de conformidade e efetividade.

As auditorias 6, 7, 8 e 9 utilizaram várias das técnicas de diagnóstico no intuito de obter informações relevantes sobre o objeto auditado e contribuir para a formulação das questões de auditoria. Além disso, tal como os casos anteriores, também foi decisiva para a definição do escopo a consulta a outros trabalhos, a normativos e, principalmente, as entrevistas e reuniões realizadas com os gestores durante o planejamento.

Dentre as técnicas de diagnóstico utilizadas, o mapa de processos, a análise SWOT e a análise *Stakeholder* estiverem presentes nos quatro casos, mas enquanto o primeiro aparece como principal em dois casos, SWOT e *Stakeholder* não tiveram papéis relevantes nas auditorias 6 e 7, pelo menos. Houve, ainda, caso em que uma das questões, aparentemente, não derivou das técnicas de diagnóstico, mas da intenção de realizar uma análise sob a perspectiva da efetividade.

O fato de que parte das técnicas de diagnóstico empregadas não contribuíram diretamente para a formulação das questões pode estar relacionado a sua utilização como procedimento padrão e não pela necessidade em cada caso específico, o que foi observado nos depoimentos, sobre os procedimentos para definição do escopo das auditorias, concedidos pelos entrevistados H e D. Além disso, as reuniões e entrevistas com gestores e demais fontes de informação, também utilizadas nos outros casos, foram associadas à formulação das questões de auditoria, pelos entrevistados, antes da menção sobre as técnicas de diagnóstico.

Em comparação com os casos anteriores, o planejamento desses trabalhos – auditorias 6, 7, 8 e 9 – gerou questões de auditoria que analisavam as dimensões eficiência e efetividade, abordando ainda, em menor proporção, eficácia e economia. Não foram identificadas questões de conformidade. Metade dos achados dessas auditorias se relaciona com a dimensão eficiência, e os demais abordam efetividade, principalmente, e economia. Conformidade e eficácia também estão presentes em alguns achados, mas em menor quantidade.

A tabela 1 mostra a relação proporcional entre os critérios de auditoria e as questões e achados dos três principais grupos de casos, identificados de acordo com a forma como definiram o escopo das auditorias.

Tabela 1 – Relação entre definição do escopo e critérios de auditoria

Critérios	Proporção nas questões			Proporção nos achados		
	Interno	Entrevistas c/gestores	Técnicas de diagnóstico	Interno	Entrevistas c/gestores	Técnicas de diagnóstico
Economia	7%	0%	9%	0%	0%	11%
Eficiência	46%	65%	48%	14%	70%	53%
Eficácia	4%	23%	8%	0%	14%	4%
Efetividade	4%	4%	36%	1%	3%	25%
Conformidade	38%	8%	0%	85%	14%	7%

É possível perceber que, nos casos 1 e 3, a realização de um planejamento interno, sem buscar informações nos gestores e sem utilizar as técnicas de diagnóstico, levou a uma quantidade maior de questões e achados de conformidade e, no caso da auditoria "3", a uma subutilização das questões de auditoria. Mesmo assim, as equipes encontraram constatações de eficiência e, até mesmo, de efetividade, que foram destacadas nos relatórios de auditoria e também nas entrevistas.

Nos casos 2, 4, 5 e 10, nos quais o planejamento baseou-se também em informações dos gestores, embora ainda possam ser observadas questões de conformidade, sua proporção diminuiu bastante em relação aos casos anteriores, destacando-se a eficiência, principalmente, e a eficácia.

Nos casos 6, 7, 8 e 9, que utilizaram as técnicas de diagnóstico, não foram elaboradas questões com enfoque em conformidade e poucas constatações abordaram esse critério. A eficiência permanece como o critério mais presente, tanto nas questões como nos achados, mas a efetividade passa a destacar-se, o que não ocorria nos demais casos.

Nos casos ora analisados, é possível relacionar, portanto, , a realização de entrevistas com gestores e de técnicas de diagnóstico — na fase de planejamento das auditorias operacionais — com a diminuição na utilização de critérios de conformidade e com o aumento na utilização de critérios característicos de auditorias operacionais. No caso específico das técnicas de diagnósticos, nos casos estudados, elas se relacionam com o aumento na proporção de questões e constatações sobre efetividade.

Outro ponto importante que pode ser percebido, é que a não utilização das técnicas de diagnóstico pode ser mais prejudicial para as auditorias realizadas pela Seprog, como no caso 10, devido a seu corpo técnico não possuir um conhecimento prévio sobre o objeto auditado. As unidades típicas, por sua vez, teriam dificuldades em aplicar as técnicas caso não disponham de pessoal treinado e com experiência na sua utilização, como relatado pelos entrevistados A e F.

5.1 Importância da participação dos gestores e especialistas

Dos casos estudados, apenas quatro (auditorias 6, 7, 8 e 9) realizaram painel na etapa de planejamento. Em um dos casos (auditoria 8), o painel contribuiu para melhorar a forma de coleta de dados e, nos outros três, alterou questões relacionadas ao critério efetividade.

Sete casos enviaram ou apresentaram a matriz aos gestores (três no próprio painel), mas apenas em quatro casos os auditados emitiram sugestões que contribuíram para o planejamento, embora não tenham sido alterações significativas. No caso que mais se destaca – auditoria 8 –, foram inseridas algumas perguntas nos instrumentos de coleta de dados. Em dois casos, os gestores adotaram uma postura defensiva, colocando justificativas, o que dificultou sua contribuição para o trabalho.

O painel, após a execução, foi realizado em apenas três casos, mas em nenhum deles a opinião dos especialistas foi referida como tendo contribuído para alterar, de qualquer maneira, os resultados do trabalho. A matriz foi apresentada aos gestores em seis oportunidades, duas delas nos painéis, que foram mistos, e essa participação dos gestores trouxe mais contribuições que a dos especialistas, embora não tenha alterado, de fato, o resultado dos trabalhos. Sua contribuição foi mais no sentido de confirmar as constatações e melhorar a forma de redação dos achados e das recomendações. Em um dos casos, os gestores aproveitaram para avisar que algumas recomendações seriam implementadas antes mesmo da apreciação do relatório. Em outro caso (auditoria 7), embora as constatações tenham sido confirmadas no painel, o entrevistado G deixa implícito que a participação de atores mais críticos, que questionassem mais o painel, teria contribuído mais.

O relatório preliminar foi enviado aos gestores em sete casos, mas apenas em duas auditorias seus comentários alteraram o texto. Essas alterações foram no sentido de tornar mais claras algumas constatações e recomendações e ajustar o entendimento de algumas questões técnicas, não afetando a essência da proposta. Nos casos em que o relatório não foi afetado, em duas oportunidades os gestores aproveitaram para informar a adoção das medidas propostas.

Dessa forma, é possível perceber que a participação de especialistas e gestores nos painéis, na apresentação das matrizes e comentando o relatório, teve mais impacto nos resultados do trabalho na fase de planejamento do que após a execução, embora em nenhum dos casos tenham sido constatadas alterações significativas na metodologia ou nos resultados em função dessa participação. Não é o caso, porém, de considerar que tais intervenções – painéis de referência e comentários do gestor – não foram importantes.

Pollitt (2008, p. 179) considera que as discussões (ou "fontes de conselho") às quais é submetido um relatório antes de sua versão final atendem a pelo menos três funções: torná-lo um documento preciso, defensável e com texto acessível. Considerando que, na maioria dos casos, os gestores participaram de todo o processo, é natural que as constatações não tenham sido motivo de controvérsia. Como disse um dos entrevistados, "quem dá as conclusões são os próprios gestores", o que garantiu, em boa parte dos casos, um relatório preciso. As mudanças provocadas por essas "fontes de conselho", todavia, vieram a acrescentar qualidade aos relatórios, tornando-os mais defensáveis e com textos mais acessíveis.

5.2 Relação entre métodos, evidências e critérios de auditoria

Da análise da tabela 2, percebe-se que o exame documental e a entrevista são os métodos de coleta de dados preponderantes, empregados em mais da metade dos achados de auditoria. Se a consulta a banco de dados for considerada como uma espécie de exame documental, percebe-se que metade dos casos fez uso desse método em todas

as constatações. Já o questionário, método que visa obter opiniões de usuários e terceiros (POLLITT, 2008, p. 206), consta de pouco mais de 20% das constatações e, empregado em cinco auditorias, em apenas um caso foi relacionado à maioria dos achados. Não foram encontrados casos em que foram usados grupos focais ou "outros métodos semelhantes aos utilizados no campo da pesquisa social" (ARAUJO, 2008, p. 89).

Tabela 2 – Proporção dos métodos de coleta de dados em achados operacionais

Caso	Exame documental (a)	Entrevista	Observação direta	Questionário	Dados (b)	Seminário	Diligência	(a+b)
Aud 01	100%	20%	0%	0%	0%	0%	0%	100%
Aud 02	84%	37%	32%	47%	21%	11%	0%	84%
Aud 03	100%	100%	100%	0%	0%	0%	0%	100%
Aud 04	47%	67%	20%	0%	0%	0%	0%	47%
Aud 05	0%	30%	0%	0%	70%	0%	0%	70%
Aud 06	100%	67%	7%	27%	73%	0%	27%	100%
Aud 07	56%	44%	11%	22%	33%	0%	0%	56%
Aud 08	43%	71%	0%	86%	43%	0%	0%	43%
Aud 09	100%	100%	0%	0%	0%	0%	0%	100%
Aud 10	83%	33%	0%	0%	50%	0%	17%	100%
Total	68%	53%	15%	23%	33%	2%	5%	76%

Considerando que a Intosai (2005, p. 16) descreve como parte do perfil da auditoria operacional "dispor de ampla seleção de métodos de investigação e avaliação, e atuar a partir de uma base de conhecimentos muito distinta daquela da auditoria tradicional", a concentração em poucos métodos pode demonstrar que esses trabalhos "mantém, em seu núcleo, um elemento tradicional de auditoria" (POLLITT, 2008, p. 220).

Outro ponto que se destaca é a importância da entrevista como método de coleta de dados, tendo sido a única que aparece em todos os casos. Também foi referida, pelos entrevistados, como uma das técnicas que mais contribuiu, em oito casos, por sua importância estratégica e facilidade de emprego, o que vai ao encontro do que afirma Araújo (2008, p. 89), que considera a entrevista como o principal procedimento de coleta de dados em uma auditoria operacional. Ao mesmo tempo, a evidência testemunhal, consequência da entrevista, foi considerada fraca em alguns casos e destacada em apenas em dois casos.

A efetividade foi referida, em algumas entrevistas, como um critério de difícil aferição, que necessita de um conjunto mais amplo e não-tradicional de métodos e evidências para sua comprovação. A tentativa de analisá-la por meio de questões de auditoria foi citada como uma atividade complexa e que exigiu mais esforço e conhecimento da equipe.

Ao relacionar o percentual de utilização dos métodos e das evidências com os critérios encontrados nos achados (tabela 3), é possível perceber que as dimensões eficiência e efetividade demandam uma maior diversidade de técnicas e evidências. No caso específico da efetividade, destaca-se uma maior utilização de questionário, o que vai ao encontro do que foi afirmado pelos entrevistados nos depoimentos acima.

Tabela 3 – Percentual de utilização de técnicas e evidências por critério

Critérios		Conformidade	Economia	Eficiência	Eficácia	Efetividade
Métodos de Coleta de Dados	Exame documental	94%	100%	72%	43%	67%
	Entrevista	11%	60%	55%	14%	75%
	Observação direta	5%	0%	19%	0%	8%
	Questionário	2%	20%	22%	0%	58%
	Banco de dados	2%	80%	25%	100%	33%
Tipos de Evidência	Documental	97%	60%	77%	29%	50%
	Testemunhal	12%	20%	64%	0%	75%
	Analítica	2%	100%	30%	100%	50%
	Física	0%	0%	0%	0%	8%

Finalmente, chama atenção a quantidade de casos nos quais foram realizadas constatações características de auditorias de conformidade – sete auditorias –, quantidade só inferior à presença do critério eficiência, que aparece em todos os casos. Além disso, em dois casos, os principais achados citados pelos entrevistados, mesmo analisando o critério eficiência, impactam questões de conformidade.

Assim, analisando a relação entre métodos, evidências e critérios de auditoria, é possível perceber que, embora todas as auditorias estudadas tenham achados de natureza operacional, sua maioria ainda aborda critérios de conformidade, o que pode estar relacionado ao processo de seleção dos objetos de auditoria e aos procedimentos durante o planejamento, como visto anteriormente. Aquelas auditorias que selecionaram seu objeto e, principalmente, realizaram seu planejamento da mesma forma que normalmente fazem nas auditorias de conformidade, tiveram mais achados de conformidade.

Outra hipótese para a ocorrência de achados relacionados à conformidade é que, talvez, não seja possível separar resultados e legalidade da maneira como a doutrina parece querer separar, podendo "haver alguma superposição entre auditoria de conformidade e auditoria operacional" (TCU, 2009, p. 6). Muitas das questões e constatações analisadas nesse trabalho, ligadas ao critério eficiência, procuravam avaliar os controles internos dos órgãos ou programas auditados, o que se encontra, ainda, em uma área cinza entre a auditoria operacional e de conformidade. Enquanto o Manual de Auditoria Operacional do TCU (2009, p. 6) define que os controles internos, sob a perspectiva da economicidade, devem ser objeto de auditorias de conformidade, Pollitt (2008) relaciona-os ao critério boa prática administrativa.

É possível, ainda, que achados relacionados a graves irregularidades ou ao desperdício de grandes quantias de dinheiro público e ligados, portanto, à conformidade sejam mais valorizados, internamente, no tribunal, devido à sua tradição como órgão de controle das contas públicas e da legalidade ou por seus auditores considerarem que tais situações despertam maior interesse dos meios de comunicação e, consequentemente,

dos cidadãos. Assim, as equipes de auditoria acabariam por buscar mais esse tipo de constatação do que, por exemplo, demonstrar se determinado programa atende de maneira satisfatória ao seu público-alvo.

6 CONCLUSÃO

A análise dos casos demonstrou uma maior aderência à metodologia nos casos coordenados pela Seprog, sendo que as diferenças mais significativas encontram-se na etapa de planejamento. A seleção dos objetos de auditoria demonstrou ser mais determinante para o sucesso dos trabalhos nos casos coordenados pela Seprog. A forma de definição do escopo dos trabalhos mostrou-se muito relevante para os resultados das auditorias analisadas, sendo que, quando foi feita internamente, gerou maior quantidade de achados de conformidade, em oposição aos casos em que foi buscada a participação dos gestores. Foi observado ainda que o critério "conformidade" está presente na maioria dos casos, que as técnicas de coleta de dados mais utilizadas foram o exame documental e as entrevistas e que a colaboração de gestores, especialistas e outros atores mostrou-se relevante para os casos estudados.

Considerando que a análise dos casos estudados indica que uma maior aderência aos procedimentos estabelecidos para a realização das auditorias operacionais contribui para que seus resultados avancem de constatações ligadas à conformidade para aspectos de eficiência e efetividade, recomenda-se que o Tribunal de Contas da União dissemine o conhecimento dessa metodologia para outras unidades técnicas, além da secretaria especializada. Uma maneira de atingir esse objetivo, além da realização de treinamentos formais, seria promover auditorias conjuntas, com a participação de servidores das unidades típicas e da secretaria especializada.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Frederico de Freitas Tenório de. *A auditoria operacional e seus desafios: um estudo a partir da experiência do Tribunal de Contas da União*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. 153 p.

ARAUJO, Inaldo da Paixão Santos. *Introdução à auditoria operacional*. Rio de Janeiro: FGV, 2008. 188 p.

BARROS, Elizabeth Ferraz. *Auditoria de desempenho nos tribunais de contas estaduais brasileiros: uma pesquisa exploratória*. São Luís, 2000. Dissertação de Mestrado.

BARZELAY, Michael. Instituições centrais de auditoria e auditoria de desempenho: uma análise comparativa das estratégias organizacionais na OCDE. *Revista do Serviço Público*, Brasília, ano 53, n. 2, p. 5-35, abr./jun. 2002.

BASTOS, Glória M. Merola da Costa. *A Experiência do Tribunal de Contas da União em Auditoria Operacional e Avaliação de Programas Governamentais*. In: TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. O Controle Externo e a nova administração pública: uma visão comparativa. Brasília, p.7-24, 2002.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. 2009. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituiçao.htm>. Acesso em 01/11/2009.

BRASIL. Lei 8.443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. 1992. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ ccivil_03/Leis/L8443.htm>. Acesso em 1/11/2009.

_____. Tribunal de Contas da União. *Manual de auditoria de natureza operacional*. Brasília : TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000. 114 p.

_____. Tribunal de Contas da União. Resolução 155, de 4 de dezembro de 2002. Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União. 2002. Boletim do Tribunal de Contas da União, v. 25, n. 37. Brasília: TCU, 1992.

_____.Tribunal de Contas da União - TCU. *Manual de Auditoria Operacional*. Brasília: TCU, 2009. 114 p.

FREITAS, Carlos Alberto Sampaio. *Aprendizagem, isomorfismo e institucionalização: o caso da atividade de auditoria operacional no Tribunal de Contas da União*. 2005. Dissertação (Mestrado em Administração). Universidade de Brasília – UNB, Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação – FACE. Brasília.

GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas, 2002. 175 p.

INTOSAI. *Acerca de nosotros*. Disponível em <http://www.intosai.org/es/portal/about_us/>. Acesso em 19/11/2009.

_____. *Diretrizes para aplicação de normas de auditoria operacional: normas e diretrizes para auditoria operacional baseadas nas normas de auditoria e na experiência prática da INTOSAI./*. – International Organization of Supreme Audit Institutions; Tradução de Inaldo da Paixão Santos Araújo e Cristina Maria Cunha Guerreiro. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005. 166 p.

NORONHA, Maridel Piloto de. *A experiência do Tribunal de Contas da União do Brasil na avaliação de programas de governo*. Brasília : Tribunal de Contas da Uniao, 2003. 12 p. Disponível em << http://www.clad.org.ve/fulltext/0047318.pdf>>. Acesso em 7/8/2009.

POLLITT, Christopher. *Desempenho ou Legalidade: auditoria operacional e de gestão pública em cinco países* = Performance or Compliance? Performance Audit and Public management in Five Countries / Cristopher Pollitt ... [et al.]; tradução Pedro Buck. Belo Horizonte: Fórum, 2008. 362 p.

ROCHA, Arlindo Carvalho; QUINTIERE, Marcelo de Miranda Ribeiro. *Auditoria governamental: uma abordagem metodológica da auditoria de gestão*. 1. ed., 1. reimp. Curitiba: Juruá, 2009. 169 p.

NOTAS

1. Nesse trabalho foi utilizada como referência a versão do Manual de Auditoria Operacional do TCU disponibilizado em 13/7/2009, que ainda estava sujeito a revisões finais.

SOBRE O AUTOR

Auditor Federal de Controle Externo do Tribunal de Contas da União desde agosto de 2006, bacharel em Administração de Empresas pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Impactos da gestão estratégica no trabalho da Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados

Maristela Paiva

1 INTRODUÇÃO

A reforma da gestão pública é um processo vivenciado no mundo inteiro. Nos últimos vinte anos, iniciativas vêm sendo tomadas no sentido de se implantarem, no setor público, reformas administrativas baseadas no modelo gerencial importado da iniciativa privada. Essa nova realidade trouxe a administração pública para a discussão sobre modelos e boas práticas de governança.

No Brasil, desde a promulgação da Constituição de 1988, importantes elementos para a melhoria da governança vêm sendo introduzidos na gestão pública. A própria Carta Magna, ao disciplinar a fiscalização dos órgãos e entidades da administração pública federal, a obrigatoriedade da prestação de contas por parte dos administradores dos recursos públicos e a obrigatoriedade da elaboração das peças orçamentárias, traz o controle, a *accountability* e o planejamento como elementos necessários à boa governança.

Nesse contexto, e a fim de melhorar seus sistemas de governança, o setor público, no Brasil e no mundo, vem debatendo e implantando modelos de planejamento e de gestão estratégica, que abarcam a definição clara dos objetivos que justificam a existência das instituições e as ações que essas instituições precisam realizar para alcançar esses objetivos.

O momento atual é de implantação do processo de gestão estratégica na Câmara dos Deputados, assim como na própria Secretaria de Controle Interno (Secin). Assim, o momento é propício para a definição de novas formas de atuação e de novos objetos de auditoria, que contemplem a verificação da apuração dos resultados da gestão da Câmara, bem como a avaliação desses resultados.

Dessa forma, esse trabalho pretende oferecer sugestões práticas para a formulação de novas rotinas de trabalho para a Secin, por meio da proposição da realização de uma auditoria de gestão que tenha por objeto os elementos da gestão estratégica da Câmara.

Gestão estratégica na Câmara dos Deputados

Inserida no contexto da modernização da gestão na administração pública, a primeira iniciativa da Câmara dos Deputados no sentido de elaborar seu plano estratégico foi tomada em 2004, com a realização de um seminário no qual foram discutidas e definidas as diretrizes estratégicas institucionais. Naquele momento, optou-se por elaborar um plano estratégico para a estrutura de apoio administrativo e legislativo da Câmara dos Deputados, com a decisão de deixar para um outro momento a discussão de um plano estratégico para a área finalística, de produção legislativa.

Foram então definidos a missão, a visão, os valores, os objetivos estratégicos e as linhas de ação que nortearíam a administração da Casa.

Em 2005, a Diretoria de Recursos Humanos (DRH) da Câmara dos Deputados decidiu elaborar seu planejamento estratégico, vislumbrando a possibilidade de que o projeto servisse de modelo para toda a Casa. Para a execução de tal projeto foi designada uma equipe de servidores, com a atribuição inicial de buscar uma metodologia que sustentasse a implantação do planejamento estratégico.

Após várias pesquisas e entrevistas, decidiu-se por utilizar o *Balanced Scorecard,* metodologia que vem sendo utilizada por diversos órgãos da administração pública federal para a elaboração de seus planos estratégicos. O Plano Estratégico da DRH foi apresentado oficialmente aos gestores de todos os demais departamentos da Câmara em 2007.

Com a finalização do planejamento estratégico da DRH, passaram a ser elaborados os planos estratégicos da Diretoria Administrativa, da Diretoria Legislativa, da Secretaria de Comunicação Social e da Secin. Esses planos serviram de base para a elaboração do Plano Estratégico Corporativo da Câmara dos Deputados, lançado no primeiro semestre de 2009.

O mapa estratégico corporativo está estruturado nas seguintes perspectivas: papel institucional, público-alvo, processos internos, e pessoas e tecnologias. Ao todo foram estabelecidos dezessete objetivos estratégicos, para os quais estão sendo definidos indicadores e metas. Além disso, onze programas e projetos estratégicos corporativos foram classificados como projetos estruturantes e priorizados para serem desenvolvidos e implantados no biênio 2009-2010.

Destaca-se, em todo esse processo, a importância da implantação de instrumentos de mensuração de resultados, trazidos pela gestão estratégica na forma de indicadores, como elementos essenciais para o cumprimento, por parte da Câmara, da obrigação de se autoavaliar e de prestar contas sobre o desempenho alcançado pela gestão, como parte do processo de *accountability* governamental.

2 O TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO E A *ACCOUNTABILITY* GOVERNAMENTAL

Na esteira da modernização da gestão pública, o TCU vem demonstrando sua preocupação tanto com a governança corporativa quanto com o aprimoramento da gestão nos órgãos públicos.

A obrigatoriedade de prestar contas "qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária" está estabelecida no parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal. Essa obrigatoriedade é parte fundamental no processo de *accountability* governamental.

Consequência da busca por melhores formas de administrar os recursos públicos, com a adoção de novos modelos de gestão, o foco da discussão sobre a *accountability* governamental vem mudando para a questão do desempenho, especificamente a produção de resultados pela aplicação desses recursos.

Nesse sentido, o TCU vem demandando o aprimoramento dos processos de tomadas e prestações de contas, requerendo informações que permitam avaliar, mais do que a conformidade, o desempenho da gestão.

As atribuições do Tribunal de Contas da União são trazidas pela Constituição de 1988 em seu art. 71, dentre as quais se destaca a do inciso II:

II. julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo poder público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

Já no art. 74, a Constituição estabeleceu a implantação do Sistema de Controle Interno nos Poderes, do qual destacamos como principal finalidade, dentre outras, a do inciso II:

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;

Para desempenho de sua competência constitucional, o tribunal poderá solicitar das unidades jurisdicionadas os documentos ou informações que considerar necessários, assistindo-lhe ainda o poder regulamentar de expedir atos e instruções normativas sobre a organização dos processos de Tomada e Prestação de Contas Anual que lhe devam ser submetidos pelos órgãos e entidades da administração, na forma de sua Lei Orgânica.

Às unidades de controle interno ou de auditoria interna dos diversos órgãos e entidades da administração compete a elaboração do Relatório de Auditoria de Gestão, a ser apresentado como parte integrante da Tomada ou Prestação de Contas Anual. A atuação dessas unidades é fundamental, pois produz documentos e informações sobre a gestão que será apreciada pelo TCU.

Ao TCU não mais interessa a avaliação somente sobre a legalidade na aplicação dos recursos públicos. Nos últimos anos, aquela corte vem emitindo diversas recomendações e determinações aos órgãos e entidades no sentido de que não apenas elaborem indicadores de desempenho, a fim de mensurar o alcance de seus objetivos, mas também demonstrem esses resultados nos seus processos de contas anuais.

Levando-se em consideração esse quadro atual de modernização, não só dos modelos de gestão das instituições públicas como também do próprio instituto da prestação de contas, auditar a regularidade das contas já não é suficiente.

Para desempenhar bem o seu papel de prestar, ao TCU, informações relevantes sobre a gestão, que refletirão na avaliação final a ser feita e no julgamento das contas, surge a necessidade de que as unidades de auditoria interna e controle interno mudem o foco da avaliação para a ótica da economia, eficiência e eficácia da gestão dos recursos públicos. Mais ainda, a atuação dessas unidades deve avançar no sentido de avaliar os resultados efetivamente alcançados pelos órgãos e entidades públicas no cumprimento dos objetivos que justifiquem sua existência.

O papel da SECIN no processo de tomada de contas anual da Câmara

Na preparação do processo de Tomada de Contas Anual da Câmara, a Secin elabora as seguintes peças: Relatório de Auditoria de Gestão, Certificado de Auditoria e Parecer.

O Relatório de Auditoria de Gestão é emitido com a estrutura exigida pelo TCU, nos atos normativos que regulam o processo de contas anuais, e com base nas informações prestadas no Relatório de Gestão e nas conclusões das auditorias realizadas ao longo do exercício a que se referem as contas.

No entanto, apesar de seguir fielmente a estrutura delimitada pelo TCU, à medida que foi sendo percebida uma mudança nas necessidades de informações por aquela Corte de Contas, sentiu-se também na Secin a necessidade de adequar os conteúdos de seu Relatório de Auditoria de Gestão, de forma a prestar informações que permitam ao tribunal avaliar, além da conformidade dos atos de gestão praticados na Câmara, o desempenho da gestão. Essa necessidade se refletiu na criação, no âmbito da Secin, do projeto estratégico "Adequação da Tomada de Contas Anual às exigências do TCU".

Assim, a partir do exercício de 2009, passou a ser constituído grupo de trabalho, como parte das atividades propostas pelo referido projeto, com o objetivo de estudar as instruções e decisões normativas do TCU sobre as contas anuais e prover à Secin condições de realmente opinar sobre os aspectos de desempenho solicitados pelo TCU.

Implicação das mudanças na gestão para a atuação da SECIN

Em meio a todas as mudanças pelas quais vem passando a gestão, tanto na administração pública como um todo, quanto especificamente na Câmara, percebe-se que o ambiente em que atua a Secin vem sofrendo profundas transformações em diversos aspectos.

Primeiro, houve a modernização na gestão da Câmara, por meio da implantação de um modelo de gestão estratégica, que tem buscado formas de gerir melhor seus recursos, com o intuito de atingir melhores resultados, com ênfase na economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.

Segundo, a demanda do TCU pelo aprimoramento dos processos de TCA, requerendo informações que permitam avaliar, mais do que a conformidade, o desempenho da gestão, em função da mudança do foco da discussão sobre a *accountability* governamental para a produção de resultados pela aplicação dos recursos públicos.

Por fim, o desenvolvimento dos processos de planejamento e de gestão estratégica na própria Secin, com a definição de objetivos estratégicos, que tem levado ao aprimoramento dos processos de trabalho e à atuação, por parte dos servidores, de maneira mais crítica em relação às atividades da Secin e às suas próprias.

Diante dessa nova realidade, é necessário que a Secin assuma uma outra postura. Ampliou-se o campo de atuação, as cobranças passaram a ser mais fortes e as exigências são no sentido de que a auditoria interna desempenhe atividade que agregue valor e contribua para a melhoria dos resultados, no papel de elemento essencial para a boa governança.

De certa forma, apesar de todos os esforços empreendidos, ainda hoje a Secin continua fazendo as mesmas auditorias que fazia antes da implantação do planejamento e da gestão estratégica na Câmara, o que pode ser verificado em uma análise do Plano Anual de Controle Interno para 2009. Os aspectos relacionados ao planejamento e à gestão estratégica da Casa ainda não foram abordados pela Secin em suas auditorias.

No entanto, a Secin encontra-se em plena fase de reestruturação; com a criação do plano estratégico, diversos projetos foram desenvolvidos. Dentre os que se encontram em fase de execução, destacam-se o "Manual de Auditoria" e o "Roteiro de Auditoria", cuja execução espera-se que traga solução a questões importantes que continuam sem resposta na Secin, principalmente quanto à definição dos tipos de auditoria executados.

A Secin não conta, atualmente, com uma relação dos tipos de auditoria com nomenclatura e descrição de cada um, de forma a classificar os trabalhos de auditoria.

Por tudo isso, o momento é propício para a implantação de uma nova filosofia de trabalho na Secin, que considere a necessidade de se avaliar a gestão da Câmara de forma abrangente, a adequação de seu planejamento estratégico e os resultados obtidos pela gestão, mensurados por meio dos indicadores propostos. Esse papel deve ser desempenhado pela Secin sob a ótica da auditoria de gestão.

Mas o que é a auditoria de gestão?

Auditoria de gestão

Diversos são os autores que se dedicam ao estudo da auditoria governamental. No entanto, ao buscar uma definição para "auditoria de gestão", verifica-se não existir um consenso sobre a forma de classificar os tipos ou modalidades de auditoria que devem ser aplicadas no setor público.

É muito comum encontrar, na bibliografia técnica, divergências na delimitação do alcance ou âmbito de desenvolvimento da auditoria de gestão, especialmente em função da utilização de termos diferentes para, muitas vezes, referir-se ao mesmo tipo de auditoria.

O próprio TCU, ao normatizar a apresentação de um relatório de auditoria, a ser elaborado pelas unidades de auditoria interna e controle interno como parte do processo de contas anual, utiliza o termo Relatório de Auditoria de Gestão, mas, apesar de propor a forma desse relatório, não orienta quanto ao modelo da auditoria a ser realizada para a elaboração de tal relatório, ficando a cargo de cada unidade a definição desse modelo.

Fato é que atualmente não existe uma definição legal dos tipos de auditoria governamental existentes no Brasil, o que confere aos órgãos de controle liberdade para criar seu rol de "tipos" ou "categorias" de auditoria, utilizando a nomenclatura que considerar mais adequada. O que importa é que essas definições devem estar constantemente alinhadas à realidade da administração.

3 UMA PROPOSTA PARA A SECIN

Apesar das diferenças verificadas entre as abordagens sobre as modalidades de auditoria governamental e suas definições pelos diversos autores e instituições, observa-se em todas as classificações encontradas um esforço no sentido de delimitar dois campos de atuação das auditorias: a conformidade – a ser explorado pelas auditorias de conformidade – e o desempenho – a ser explorado pelas auditorias de desempenho ou operacionais.

No que diz respeito à atuação da auditoria interna nos planejamentos estratégicos das organizações, poucos estudos são encontrados.

Assim como a implantação das atividades de planejamento e de gestão estratégica nos órgãos e entidades governamentais é assunto recente, mais recente ainda é a tentativa de estruturação de um novo tipo de auditoria que aborde a verificação dos elementos essenciais do planejamento e da gestão estratégica.

Nenhum dos livros de auditoria consultados para a elaboração deste trabalho traz a previsão de uma auditoria voltada especificamente para a gestão estratégica das organizações. Nos poucos trabalhos encontrados a respeito desse tema, basicamente trabalhos acadêmicos e artigos de revistas especializadas, o termo sugerido pelos autores é auditoria de gestão.

A utilização dessa nomenclatura pode e deve ser questionada, principalmente diante da utilização, por outros autores, do mesmo termo fazendo referência a outras modalidades de auditoria. O importante é que os órgãos de auditoria e controle interno das instituições que têm implantada a gestão estratégica encontrem uma forma de atuar no monitoramento desse processo.

O atual momento de reestruturação dos trabalhos da Secin, somado ao início da implantação da gestão estratégica na Casa, representa uma oportunidade para que seja incluída, entre as modalidades de auditoria a serem realizadas pela Secin, uma voltada especificamente para a gestão estratégica da Câmara.

A legislação brasileira sobre controle governamental não delimita ou define os tipos de auditoria a serem realizados pelos órgãos de auditoria e controle interno. Em uma análise dos manuais e documentos técnicos de alguns desses órgãos, verifica-se que cada um elaborou uma lista com os tipos de auditoria a serem realizados, atribuindo a cada tipo uma definição.

Dessa forma, entende-se que a Secin é livre para elaborar a lista com os tipos do trabalho que pretende realizar, utilizando a nomenclatura e a definição que julgar mais adequadas. Utilizando o mesmo termo sugerido nos textos pesquisados, a auditoria de gestão a ser realizada pela Secin compreenderia exame para avaliar o planejamento estratégico da Câmara, a fim de constatar se as diretrizes institucionais foram definidas com coerência, garantindo o futuro da instituição, bem como avaliar o gerenciamento dos planos de ação, verificando sua execução conforme o planejado e se o resultado alcançado proporcionou a consecução das metas estabelecidas.

É necessário, portanto, especial cuidado quando da elaboração da definição de cada categoria de auditoria. Certo é que, assim como a auditoria operacional, também a auditoria de gestão objeto da presente proposta é um tipo de auditoria de desempenho. No entanto, enquanto aquela tem foco na avaliação dos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia na utilização dos recursos, esta é voltada especificamente para os elementos essenciais da gestão estratégica da Câmara.

Assim, a abordagem a ser dada pela auditoria de gestão aqui proposta inclui a análise do plano estratégico da Câmara, com todos os seus elementos, a avaliação dos indicadores propostos, o acompanhamento do cálculo dos resultados e, ainda, a realização de uma análise crítica desses resultados em comparação com as metas propostas.

Didaticamente, com base no modelo proposto por Freitas (2001), podemos explorar as diferentes possibilidades de análise no âmbito da auditoria de gestão, passando pelos elementos essenciais do planejamento e da gestão estratégica.

Missão

A análise da missão definida pelos formuladores da estratégia visa certificar-se de que ela esteja bem formulada, com base na perfeita identificação do problema que motivou a criação da organização. A declaração da missão deve estar expressa adequadamente, evitando uma abordagem muito abrangente ou muito restrita.

Aspecto ainda mais importante é o cumprimento da missão. Caso a instituição esteja tendo dificuldades em concretizar sua missão, as causas deverão ser buscadas pelo auditor, a fim de que possam ser sugeridas medidas que possibilitem o cumprimento das suas finalidades.

Valores

Os valores constituem princípios éticos que devem nortear as ações e a conduta dos servidores, devendo servir como diretrizes no processo decisório, especialmente quando há uma lacuna na regulamentação e não há precedentes.

Os valores da organização devem ser consistentes entre si, não se chocando uns com os outros, e coerentes com os valores e com a ética da administração pública. Todos os funcionários devem ter conhecimento e compreender os valores fundamentais, para que esses sejam norteadores das ações executadas em toda a organização.

Objetivos estratégicos

O conjunto de objetivos estratégicos deve direcionar o comportamento e o desempenho da instituição, possibilitando aos servidores a real percepção de sua parcela de contribuição para o alcance dos resultados desejados. Dessa forma, todos os servidores devem ter conhecimento e compreender claramente os objetivos estratégicos.

A definição dos objetivos estratégicos deve levar em consideração os pontos fortes e fracos da organização, bem como o ambiente externo em que essa está inserida.

Os objetivos devem ser bem formulados, suficientemente claros, de forma que não pareçam vagos nem ambíguos. Devem estar alinhados com as diretrizes governamentais e com a missão da organização, concorrendo para sua realização.

Ainda, os objetivos estratégicos devem possibilitar o estabelecimento de indicadores de desempenho mensuráveis, de maneira que seu atingimento possa ser medido e monitorado.

Indicadores de desempenho

Os indicadores de desempenho fornecem o instrumental para a mensuração do desempenho da organização em relação aos objetivos definidos.

É fundamental que esses indicadores estejam alinhados com a estratégia da organização, de forma a garantir a focalização dos esforços no sentido da realização dos objetivos.

O sistema de medição de desempenho deve preocupar-se em medir somente o que é importante, equilibrando um conjunto de medidas que cubram as diferentes dimensões dos resultados, quais sejam, eficácia, eficiência, efetividade e economicidade. Os servidores devem ser envolvidos no desenho e na implantação do sistema de mensuração, de forma a conhecerem e compreenderem a avaliação a que sua atuação está sujeita.

A medição de desempenho deve ser vista como um processo, não se referindo a uma simples coleta de dados num determinado momento. Essa medição deve ser capaz

de monitorar constantemente o desempenho, de forma a possibilitar o redirecionamento das ações em casos de não atingimento das metas, fornecendo uma base adequada para a tomada de decisões.

Os indicadores de desempenho devem ter fórmula de cálculo simples, que utilize dados acessíveis. Em outras palavras, as informações necessárias ao cálculo do indicador devem ser coletadas e atualizadas a um custo razoável.

Além disso, o cálculo do indicador deve ser correto e confiável, sendo necessário que a fonte dos dados utilizada para o cálculo do indicador seja confiável. No âmbito da auditoria de gestão, esse cálculo deve ser passível de conferência.

Por último, o resultado do cálculo do indicador deve permitir uma interpretação precisa quanto à realização do objetivo que esse se propõe a medir.

Metas

Toda medida de desempenho deve estar vinculada a uma meta ou padrão predefinido. Essa é a única forma de interpretar, significativamente, os resultados das medidas e estimar o sucesso alcançado pelas ações administrativas. Assim, para cada indicador elaborado, deve-se definir uma meta a ser alcançada em um determinado período.

O processo de definição das metas deve ser bem fundamentado, de forma que representem, ao mesmo tempo, um resultado possível de ser alcançado e um desafio para seu alcance. Para isso, pode ser necessário que as metas sejam periodicamente revisadas.

No caso de não cumprimento das metas, devem ser identificadas as respectivas causas, as possíveis consequências e as medidas que serão adotadas.

Arranjo organizacional

Para que uma estratégia possa ser colocada em prática, é necessário que sua formulação tenha levado em consideração a estrutura e a capacidade operacional da organização.

Por outro lado, a implantação da estratégia pode levar à necessidade de mudanças na estrutura organizacional.

Ao implementar uma estratégia, os elementos básicos introduzidos na organização interagem com o arranjo existente: estrutura organizacional, recursos humanos, recursos financeiros.

A fim de que seja implementada com sucesso, a estratégia deve detalhar como deve ser estruturada e operada a organização para a consecução dos objetivos, de forma a garantir que o arranjo organizacional seja colocado a serviço da estratégia.

Para Freitas (2001), em termos de auditoria de gestão, interessa saber se a estrutura favorece, ou pelo menos não prejudica, a implementação da estratégia da organização e o alcance dos seus objetivos, buscando identificar possíveis problemas do arranjo estrutural da entidade auditada. A estrutura deve ser adequada aos objetivos do órgão e fornecer adequada definição de responsabilidades.

Quanto aos recursos humanos, esse elemento está presente em todos os momentos da implantação da estratégia. Afinal, são pessoas que elaboram a estratégia, executam as tarefas, avaliam os resultados.

No âmbito da auditoria de gestão, interessa explorar os aspectos mais diretamente relacionados à implementação da estratégia e dos objetivos organizacionais, como a suficiência, em termos quantitativos, e a capacitação dos recursos humanos para o cumprimento da missão, dos objetivos e das metas.

Além disso, é necessário avaliar o envolvimento do corpo de servidores com a estratégia, de forma que entendam a mensuração dos resultados como um auxílio ao trabalho, e não como uma tarefa a mais a ser cumprida, ou ainda, um aparato de controle, utilizado pela administração para "vigiar" os servidores.

No que diz respeito aos recursos financeiros, para que a estratégia leve a resultados satisfatórios, essa deve ser coerente com os recursos disponíveis. A auditoria de gestão deve opinar sobre a sua suficiência, em termos quantitativos, e a adequação da sua distribuição, para a implantação da estratégia.

4 CONCLUSÃO

O ciclo do planejamento estratégico passa pela definição de missão, visão de futuro, valores e objetivos estratégicos, além da elaboração de indicadores de desempenho e definição das metas a serem alcançadas. Ao passar da fase de elaboração da estratégia para a ação, acrescente-se a aferição dos indicadores e a comparação dos resultados alcançados com as metas definidas.

Para que se feche esse ciclo, é necessário que sejam acrescentados, ainda, os elementos monitoramento e ações corretivas, como processo contínuo de avaliação e ajuste da estratégia à realidade. Só com um bom monitoramento da estratégia e implantações de possíveis ações corretivas pode-se garantir que todos os elementos da estratégia da organização estão no rumo certo em relação aos seus objetivos.

O monitoramento ou controle como um dos passos do processo de gestão (planejamento – execução – controle – ações corretivas) é responsabilidade primeiro do gestor, a quem cabe apurar e avaliar os resultados de sua gestão no sentido de alimentar o processo de tomada de decisões.

No entanto, parte dessa tarefa também deve ser executada pela auditoria interna, no cumprimento do seu papel de atividade consultiva e na busca de seu objetivo de agregar valor e melhorar as operações da organização.

Assim, tendo em vista a reestruturação por que passa a Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados, somada à implantação da gestão estratégica na Casa, o atual momento é propício para a implantação de uma nova filosofia de trabalho na Secin.

Um esforço vem sendo empreendido na Secin no sentido de se implantar a realização de uma auditoria que forneça resultados efetivos, como forma de cumprir integralmente não só sua missão constitucional de fiscalizar a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão, mas também seu papel, como órgão de auditoria interna, de atividade que agregue valor e contribua para o aprimoramento da gestão e dos resultados da Câmara.

Esse esforço pode ser complementado com a proposta apresentada, no sentido de que sejam avaliados não somente os aspectos de resultado a que se propõe a auditoria operacional, mas a gestão estratégica da Casa e de seus departamentos, de forma a contribuir efetivamente para o atingimento dos objetivos que fundamentam a existência da Câmara dos Deputados.

A propósito, para a execução da auditoria de gestão, o órgão de controle interno deve contar com técnicos competentes e de gabarito, e necessita ter apoio absoluto da alta administração para que seus atos encontrem respaldo e respeito de toda a organização. Estes são pilares básicos para que a auditoria de gestão se consolide como poderoso instrumento para o aprimoramento da gestão dos recursos públicos.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei n. 8.443, de 16 de julho de 1992. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 17 jul. 1992.

_____. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Câmara dos Deputados, Coordenação de Publicações, 2007.

_____. Câmara dos Deputados. Secretaria de Controle Interno. *Plano Estratégico da Secretaria de Controle Interno* (2008-2011). Brasília, 2007. Disponível em: <http://intranet2.camara.gov.br/servidor/gestaoestrategica/setoriais/secin>. Acesso em: 30 set. 2009.

_____. Câmara dos Deputados. *Plano Estratégico Corporativo*. Brasília, 2009. Disponível em: <http://intranet2.camara.gov.br/servidor/gestaoestrategica/corporativo>. Acesso em 30 de junho de 2009.

_____. Controladoria-Geral da União. *Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal*. Aprovado pela Instrução Normativa n. 01, de 2001, da Secretaria Federal de Controle. Brasília, 2001.

_____. Tribunal de Contas da União. *Manual de Auditoria de Natureza Operacional*. Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000.

_____. Tribunal de Contas da União. *Instrução Normativa n. 57, de 27 de agosto de 2008. Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 29 ago. 2008.

_____. Tribunal de Contas da União. *Decisão Normativa n. 94, de 3 de dezembro de 2008. Diário Oficial da União,* Brasília, DF, 8 dez. 2008.

FREITAS, Carlos Alberto Sampaio de. *Auditoria de Gestão e Estratégia no Setor Público. Revista do Serviço Público*. Brasília, ENAP, ano 52, n. 4, 2001.

SOBRE A AUTORA

Servidora da Câmara dos Deputados, graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Uberlândia (UFU).

SINAPI x ORSE: Análise comparativa entre o Sistema Nacional de Pesquisa de Custos e Índices da Construção Civil e o sistema adotado pelo Governo do Estado de Sergipe

Maurício da Cunha Almeida

1 INTRODUÇÃO

É consenso entre economistas e autoridades governamentais que o crescimento da economia brasileira é alavancado quando o Estado aumenta seu patamar de investimentos, ou seja, aporta recursos públicos em diversos setores, especialmente em infraestrutura. Diretamente relacionados à construção civil e obras públicas, os investimentos em infraestrutura são poderosas formas de se acelerar o desenvolvimento nacional, melhorando a qualidade de vida de milhões de brasileiros, trazendo-os à sociedade de consumo. Ao agir desta forma, o Estado brasileiro adota uma postura mais intervencionista, pois deixa de ser sujeito passivo dos ciclos econômicos e passa a intervir na economia afim de regular as crises, manter o pleno emprego, a renda e o bem-estar da população.

Essa nova posição, ao pregar a interferência e a intervenção do Estado na economia, alinha-se à teoria keynesiana e se contrapõe ao modelo *laissez-faire*. A permissão de déficits públicos e de políticas anticíclicas para financiar investimentos produtivos deve estar alinhada ao cumprimento do que determina a Lei de Responsabilidade Fiscal - Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 -, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, e a Lei de Diretrizes Orçamentárias 2009 - Lei nº 11.768, de 14 de agosto de 2008 -, que dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2009. Este é um dos maiores desafios dos nossos gestores.

Para lidar com esses desafios, é imprescindível que a administração pública possua um sistema de orçamentação que seja capaz de avaliar os custos dos empreendimentos e disponibilizar as informações tempestivamente para serem utilizadas pelos gestores no processo de tomada de decisão acerca da viabilidade de determinado investimento público. Isso se dá, na área de obras e infraestrutura em geral, por meio da consulta dos preços de serviços de construção civil, possibilitado por meio de sistemas, banco de dados e custos mantidos por instituições públicas e privadas.

Dentre os sistemas disponíveis no mercado, como o Volare e o Orçacasa (Editora Pini de São Paulo), o Engwhere (Minas Gerais), o Sienge (Softplan de Santa Catarina), o Orse (Sistema de Orçamento de Obras de Sergipe) e o Sinapi (Sistema Nacional de Pesquisa de Custos e Índices da Construção Civil), são muito utilizados pelos órgãos do governo e por profissionais que atuam nesta área o Sinapi, mantido pela Caixa Econômica Federal, e o Orse, desenvolvido e mantido pela Companhia Estadual de Habitação e Obras Públicas de Sergipe (Cehop) e pela Companhia de Saneamento de Sergipe (Deso).

2 DESCRIÇÃO DO SINAPI

De acordo com nota explicativa, que consta no sítio eletrônico do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), o Sinapi foi criado e implantado em 1969 pelo Banco Nacional da Habitação (BNH), tendo como objetivo a produção, com abrangência nacional, de informações de custos e índices a serem utilizados pela construção civil. Inicialmente, o próprio BNH ficou com a responsabilidade da manutenção do sistema quanto aos aspectos técnicos

de engenharia – projetos, serviços, especificações e composições. Ao IBGE foi delegada a tarefa de produzir séries mensais de preços de insumos: materiais de construção e salários da mão de obra. A partir de agosto de 1982, o IBGE teve sua participação ampliada, passando a assumir também as funções de disponibilizar as séries de custos e os índices para o setor.

Ainda segundo o IBGE, em 1986, após a extinção do BNH, as atribuições de manutenção da base técnica de engenharia do sistema foram assumidas pela Caixa, permanecendo com o IBGE as atribuições inicialmente previstas. Em 1994, após determinação do Conselho Curador do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) para que a Caixa uniformizasse, em nível nacional, os procedimentos das áreas de engenharia, bem como implantasse um sistema de acompanhamento de custos que contemplasse empreendimentos da área de habitação, saneamento e infraestrutura urbana, com a participação de vários órgãos gestores de obras, o sistema foi ampliado. Em 1997, foi implantado o módulo de orçamentação.

Definitivamente, o uso do sistema tornou-se obrigatório mediante determinação da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2003, Lei n° 10.524, de 25 de julho de 2002, que obrigava que o Sinapi passasse a ser adotado como referência oficial para aferição da razoabilidade dos custos das obras públicas executadas com recursos dos orçamentos da União. Acertadamente, essa obrigatoriedade foi mantida pelas LDOs subsequentes.

A qualidade dos dados disponibilizados pelos sistemas de orçamentação impacta em qualquer ação que dependa de sua consulta. Nesse sentido, este artigo tem como objetivo apresentar o resultado de um estudo comparativo correlacionando os preços dos serviços de construção civil disponibilizados por estes dois sistemas de custos. O trabalho foi realizado a partir de pesquisa documental e bibliográfica. Foram comparados, neste estudo de caso, dois orçamentos para um mesmo projeto de casa térrea, padrão popular, do programa Minha Casa Minha Vida (MCMV), do governo federal, sendo um com custos unitários extraídos do Sinapi Referencial, abrangência nacional, localidade Aracaju e o outro com custos unitários originários do Orse, ambos com preço base setembro de 2009.

Conforme consta no Processo TC-025.115/2006-8 (BRASIL, 2007), do Tribunal de Contas da União (TCU), a base técnica de engenharia do Sinapi fundamenta-se em um cadastro que conta atualmente com 49.705 composições de serviços, distribuídas em um banco de dados nacional de composições mantido pela Caixa e por bancos de dados regionais vinculados às Gerências de Filial de Desenvolvimento Urbano (Gidur) que a Caixa mantém em todos os estados federativos.

Ainda de acordo com o documento, tanto o banco nacional como os regionais originaram-se de composições fornecidas por instituições públicas executoras de obras nos setores de habitação, saneamento e infraestrutura. Ressalta-se que, apesar dessas composições datarem de 8 ou 9 anos, modificações foram implementadas pela Caixa objetivando adequá-las às atualizações efetuadas pelas suas instituições fornecedoras.

O processo também descreve que, de forma semelhante à das composições, os insumos que fazem parte de composições "nacionais" são classificados como "nacionais", e os pertencentes a serviços "regionais" são denominados "regionais".

Na busca de uma maior eficiência e rapidez na atividade de coleta de preços dos insumos, foi adotada uma classificação baseada em suas cadeias produtivas, que os dividiu em "famílias", sendo que a coleta de preço é feita exclusivamente para o item eleito como "representante" da família. Os demais insumos, denominados "representados", têm seus preços obtidos por meio de coeficientes multiplicadores.

A auditoria também indicou que, atualmente, existe um total de 7.223 "insumos nacionais da Caixa" que integram as composições do banco nacional. Deste total, 463 itens, por serem "representantes da família", conforme mencionado, têm seus preços coletados mensalmente na primeira quinzena do mês pelas equipes estaduais do IBGE. Os demais "representados" têm seus preços gerados através dos citados coeficientes multiplicadores.

Ressalta-se que alterações na metodologia do Sinapi estão sendo implementadas pela Caixa como resultado deste trabalho. Nele, o TCU sugeriu a formação de um banco de dados denominado Sinapi-Referencial, constituído pelas composições de serviços e correspondentes insumos do Banco Nacional e por aquelas composições fornecidas pelos órgãos públicos setoriais, depois de submetidas a controle rigoroso de validação, alteração, atualização e seleção de suas informações.

Formado o Sinapi-Referencial, este passaria a ser a referência de custos definida na LDO; conjuntamente, far-se-ia necessário, neste contexto, o estabelecimento de uma metodologia para atualização e/ou ampliação do banco de dados, de forma a garantir a manutenção e a confiabilidade das suas informações.

3 DESCRIÇÃO DO ORSE

O Orse foi desenvolvido há aproximadamente dez anos para atender à determinação contida nos arts. 8º e 9º da Lei Estadual nº 4.189 de 28 de dezembro de 1999, que criou o Sistema Estadual de Registro de Preços para Obras e Serviços de Engenharia no estado de Sergipe.

De acordo com as informações disponíveis em sua página na internet (Sergipe 2009), o Orse é resultado da evolução e aperfeiçoamento do InfoWOrca, sistema que era utilizado pela Cehop desde 1999. Atualmente, seu banco de dados conta com 7.320 insumos e 7.662 composições de preços unitários. Além do relatório referencial de preços de serviços, semelhante ao relatório do Sinapi disponibilizado mensalmente pela Caixa, o Orse, por se tratar de um sistema de orçamento operado pelo próprio usuário, oferece diferentes funcionalidades, inclusive um compêndio de especificações técnicas de serviços de construção civil e saneamento.

Segundo o manual do Orse, existe no sistema um módulo de coleta de preços de insumos que se destina a propiciar aos usuários a execução da atividade de coleta de preços por meio eletrônico ou consulta nas lojas de materiais de construção e nos representantes de produtos específicos. Quando a coleta se dá por meio eletrônico, o processo é executado através da alimentação periódica do seu banco de dados de insumos com preços atualizados dos fornecedores habilitados, enviados no formato de tabelas eletrônicas que são lidas pelo sistema.

Em relação às composições de preços, dispõe o manual:

> as composições de preços unitários fornecidas aos usuários do Orse foram elaboradas por uma equipe de técnicos especializados, a partir de comparações entre composições utilizadas por diversos órgãos públicos e grandes empresas privadas. Algumas delas, entretanto, foram elaboradas por estes mesmos profissionais, a partir de levantamentos em campo e da experiência acumulada de cada um deles.

O sistema é composto por um banco de dados global que possui três áreas distintas: uma delas é de responsabilidade única e exclusiva da Cehop, outra é mantida pela Deso,

e a terceira é criada e administrada por cada usuário do sistema. As duas primeiras estão disponíveis apenas para efeito de consultas e importação de dados pelos usuários em geral, a terceira é de acesso exclusivo aos usuários. Nesta terceira área, reservada do banco de dados global, os usuários podem efetuar quaisquer modificações: criar seus próprios insumos e composições de preços ou utilizar insumos, serviços e composições das fontes Deso e Cehop.

Periodicamente as alterações nos dados administrados pela CEHOP e pela DESO são disponibilizadas na internet para que os usuários atualizem suas bases de dados – preços de insumos e serviços. Esta atualização pode ocorrer de acordo com as conveniências do próprio usuário, individualmente, de forma coletiva, com a incorporação dos módulos de coleta de preços, atualização em cascata ou através da aplicação de índices sobre os preços unitários de insumos pertencentes a grupos selecionados.

4 ESTUDO DE CASO E PREMISSAS PARA A ANÁLISE

Objetivando delimitar o universo do estudo e ao mesmo tempo vinculá-lo a determinado produto da construção civil, especialmente do serviço público, optou-se por eleger uma unidade habitacional do programa Minha Casa Minha Vida (MCMV), do governo federal, para o desenvolvimento do trabalho de orçamentação comparativa entre os dois sistemas. Esta escolha se deu em função da importância estratégica que representa o MCMV para a atual política de investimento do governo federal. Segundo a página eletrônica do Ministério das Cidades, o programa se propõe a investir R$ 34 bilhões, em parceria com estados, municípios e a iniciativa privada, para a construção de 1 milhão de moradias para famílias com renda de até 10 salários mínimos, objetivando impulsionar a economia, gerar empregos e renda, trazendo reflexos positivos para toda a sociedade.

Na cartilha sobre o programa disponibilizada pela Caixa, estão exemplificadas duas unidades habitacionais de tipologias distintas: tipologia 1 – casa térrea; e tipologia 2 – apartamento. Por entender que se trata do projeto mais simples e de maior abrangência contemplado pelo programa, foi selecionada como modelo de estudo a unidade habitacional definida como tipologia 1 – casa térrea do programa.

Os orçamentos apresentados foram elaborados com base nos custos unitários. A parcela de bonificação e despesas indiretas (BDI) não foi considerada no estudo comparativo porque sua incidência é linear sobre os custos. Durante a elaboração do orçamento para a escolha dos serviços no banco de dados dos sistemas, foram seguidas as especificações técnicas adotadas pelo projeto padrão da Caixa para casas populares.

Para objetivar e simplificar o trabalho, foram analisados apenas os serviços com divergência entre custos unitários de mais de 20% (vinte por cento) entre um sistema e outro. Enquadraram-se nesta premissa os seguintes serviços: 1) estrutura em madeira para telha cerâmica apoiada em parede; 2) porta de madeira compensada lisa completa para pintura, tamanhos de 60 x 210 cm, 70 x 210 cm e 80 x 210 cm; 3) calçada ou passeio em concreto, espessura 7cm/5cm; e 4) piso cimentado liso desempenado ou desempolado, espessura 3 cm.

5 RESULTADOS E DISCUSSÃO

O quadro abaixo (Tabela 1) sintetiza os orçamentos das unidades e dispõe resumidamente os seis serviços elencados para análise. Cada item de serviço foi

apresentado repetidamente nas linhas A e B. A linha A refere-se ao serviço originado do Sinapi, disposto segundo seu código, descrição e preço, enquanto a linha B, obedecendo a esta mesma lógica, refere-se ao serviço obtido do Orse.

Tabela 1: Serviços elencados para análise.

ITEM		SINAPI	ORSE	SERVIÇOS	UND	QTDE	UNT	TOTAL	%
				Serviços Preliminares					
1	A	73931/ 003		Estrutura para telha ceramica, em madeira aparelhada, apoiada em parede	m²	50,01	54,40	2.720,54	-28,22%
	B		00198/ ORSE	Madeiramento em massaranduba/madeira de lei, acabamento aparelhado, c/ ripão 4 x 5 cm e ripa 4cm x 1,5cm, exclusive peças principais	m²	50,01	39,05	1.952,89	
				Esquadrias					
2	A	73910/ 001		Porta de madeira compensada lisa para pintura, 0,60 x 2,10 m, incluso aduela 2a, alizar 2a e dobradiça	und	1,00	203,79	203,79	23,15%
	B		03542/ ORSE	Porta em madeira compensada (virola), lisa, semi-ôca, 0,60 x 2,10 m, inclusive batentes e ferragens	und	1,00	250,97	250,97	
3	A	73910/ 003		Porta de madeira compensada lisa para pintura, 0,70 x 2,10 m, incluso aduela 2a, alizar 2a e dobradiça	und	2,00	205,66	411,32	22,03%
	B		03543/ ORSE	Porta em madeira compensada (virola), lisa, semi-ôca, 0,70 x 2,10 m, inclusive batentes e ferragens	und	2,00	250,97	501,94	22,03%
4	A	73910/ 005		Porta de madeira compensada lisa para pintura, 0,80 x 2,10 m, incluso aduela 2a, alizar 2a e dobradiça	und	2,00	208,18	416,36	20,55%
	B		03544/ ORSE	Porta em madeira compensada (virola), lisa, semi-ôca, 0,80 x 2,10 m, inclusive batentes e ferragens	und	2,00	250,97	501,94	
				Pisos					
5	A	73892/ 001		Calçada em concreto, espessura = 0,07 m	m²	16,05	35,37	567,69	-57,34%
	B		04889/ ORSE	Passeio em concreto simples c/ cimentado e = 5 cm	m²	16,05	15,09	242,19	
6	A	73922/ 005		Piso cimentado liso desempenado, traço 1:3 (cimento e areia), espessura 3,0 cm, preparo manual	m²	36,83	19,68	724,81	-44,61%
	B		02172/ ORSE	Piso cimentado desempolado traço t4, e = 3 cm	m²	36,83	10,90	401,45	

O preço, segundo o Orse, para a execução do "serviço de estrutura de madeira para telha cerâmica" é 28,22% inferior ao preço do Sinapi.

Apesar do custo de mão de obra ser maior para o Orse, em função dos seus maiores valores de hora trabalhada e índices de apropriação de mão de obra adotados, (diferença de R$ 15,99 – R$ 11,70 = R$ 4,29), o Sinapi teve o maior custo total do serviço. Isto decorreu do índice de consumo de madeira adotado na sua composição que, com os devidos ajustes de unidades, representa o dobro do índice adotado pelo ORSE (diferença R$ 42,70 – R$ 23,06 = R$ 19,64).

Tabela 2: Composição de Preços Unitários de Serviços Sinapi.

Estrutura Para Telha Cerâmica, em Madeira Aparelhada, Apoiada em M2 – Ls 122,50 %						
Insumos	**Und**	**Qtde**	**Unt**	**Total**	**Subtotal**	**Total**
Ajudante especializado	H	1,00	4,69	4,69		
Telhadista	H	1,00	7,00	7,01	1,70	Mo
Madeira de lei 1ª qualidade serrada aparelhada	M3	0,02	2.300,00	41,40		
Prego de Aço 18 X 27	Kg	0,20	6,50	1,30	42,70	Mat
Total Composição						54,40

Fonte: Relatório de custos de composições analítico pci.818.01 – Sinapi.(Caixa, 2009)

Tabela 3: Composição de Preços Unitários de Serviços Orse.

Madeiramento em Massaranduba/Madeira de Lei, Acabamento Aparelhado, c/ Ripão 4 X 5 cm e Ripa 4cm X 1,5cm, Exclusive Peças Principais M2 - Ls 153,40 %						
Insumos	**Und**	**Qtde**	**Unt**	**Total**	**Subtotal**	**Total**
Servente	H	1,20	5,35	6,42		
Carpinteiro	H	1,20	7,98	9,58	15,99	Mo
Aparelhamento de Ripão de Madeira de lei	M	3,33	0,32	1,07		
Aparelhamento de Ripa de Madeira de lei	M	5,00	0,12	0,60		
Pregos 16x24	Kg	0,20	6,79	1,36		
Ripão massaranduba serrada 4cm X 5cm	M	3,33	3,91	13,02		
Ripa massaranduba serrada 4cm X 1,5cm	M	5,00	1,40	7,00	23,06	Mat
Total Composição						39,05

Fonte: Orse – Orçamento de Obras de Sergipe (SERGIPE, 2009).

Em relação às "portas de madeira semi-ocas para pintura", diferentemente do Orse, onde é adotada uma mesma composição de serviço que resulta em custo único para todos os tamanhos de portas, no Sinapi existem composições individualizadas para cada uma delas, nas quais são levados em consideração consumos individualizados dos diversos insumos existentes. A divergência de custos maior para o Orse varia, a depender do tamanho da porta, de 20,55% a 23,15%, e resulta da utilização de maiores índices na apropriação da mão de obra utilizada, bem como do custo de fornecimento e instalação da fechadura, incluído na composição.

Em relação aos outros materiais utilizados, em que pese existir grande variação de preços entre eles, o custo total, que resulta da multiplicação de seus custos unitários pelos seus índices de consumo, é praticamente o mesmo em ambas as composições (R$164,00 Sinapi e R$ 164,42 Orse).

Tabela 4: Composição de Preços Unitários de Serviços Sinapi.

Porta de Madeira Compensada Lisa Para Pintura, 0,60x2,10m , Inclus Und - Ls 122,50 %						
Insumos	Und	Qtde	Unt	Total	Subtotal	Total
Carpinteiro de Esquadria	H	1,980	7,00	13,88		
Pedreiro	H	1,344	7,00	9,42		
Ajudante	H	3,324	4,69	15,61	39,35	Mo
Argamassa Traço 1:4 (Cimento e Areia Não Peneirada), Preparo Man	M3	0,010	216,51	2,08		
Aduela/Batente Duplo/Caixão/ Grade Caixa 13 X 3cm P/ Porta 0,60 A ,20 X 2,10m Madeira Cedrinho/Pinho/Canela Ou Similar	Jg	1,000	43,42	43,43		
Peça de Madeira 1ª Qualidade 10 X 10 X 3cm P/ Fixação Esquadrias	Un	6,000	0,56	3,41		
Alizar / Guarnição 5 X 2cm Madeira Cedro/Imbuia/Jequitibá ou Simi	M	9,600	3,44	33,03		
Porta Madeira compensada lisa para pintura 60 X 210 X 3,5cm	Un	1,000	37,87	37,87		
Dobradiça Latão Cromado 3 X 3" Sem Anéis	Un	3,000	13,70	41,11		
Prego de Aço 15 X 15 c/ Cabeça	Kg	0,576	6,87	3,96	164,44	Mat
Total Composição						203,79

Fonte: Relatório de custos de composições analítico pci.818.01 – Sinapi.(Caixa, 2009)

Tabela 5: Composição de Preços Unitários de Serviços Orse.

Porta em Madeira Compensada (Virola), Lisa, Semioca, 0.60 X 2.10 M, Inclusive Batentes e Ferragens Und - Ls 153,40 %						
Insumos	Und	Qtde	Unt	Total	Subtotal	Total
Carpinteiro	H	2,90	7,98	23,14		
Pedreiro	H	1,50	7,98	11,97		
Servente	H	2,94	5,35	15,74	50,85	Mo
Areia média (Ac - Areia comercial)	M3	0,01	31,00	0,35		
Cimento Cp - 320 (50 Kg)	Kg	4,80	0,32	1,54		
Batente (Caixão) em madeira de lei, completo (02 Jogos Alizar), 220 X 14cm	Cj	1,00	104,00	104,00		
Porta madeira compensada (virola), lisa, semioca - 60 X 210 X 3,5cm	Un	1,00	49,64	49,64		
Dobradiça estampada de latão ou aço, Pado, Acabamento Acr 3521 3 1/2 X 2 1/4" sem Anel, com parafusos ou Similar	Un	3,00	2,92	8,76		
Prego 18 X 30	Kg	0,02	6,35	0,13	164,42	Mat
Fechadura Pado, linha Francesa, acabamento Ix (Inox) Ref.721-01 ou Similar	Un	1,00	35,72	35,72	35,71	Mat
Total Composição						250,97

Fonte: Orse – Orçamento de Obras de Sergipe (SERGIPE, 2009).

No serviço de "calçada ou passeio em concreto espessura 5 cm / 7 cm", o custo do Orse diverge do custo do Sinapi em 57,34 % para menos. Esta diferença de valores resulta fundamentalmente da diferente espessura, de calçada ou passeio, adotada em cada uma das composições (Sinapi – esp. 7 cm e Orse – esp. 5 cm). Este aumento de espessura implicou maiores custos de mão de obra e dos materiais. Os custos maiores de mão de obra decorreram dos maiores índices de apropriação adotados. Da mesma forma, os maiores custos de materiais estão relacionados aos maiores volumes empregados resultantes da maior espessura da calçada, do tipo de material, seixo rolado, usado na confecção do concreto, bem como da utilização de peças de madeira para execução de juntas de concretagem previstas na composição do Sinapi.

Tabela 6: Composição de Preços Unitários de Serviços Sinapi.

Calçada em Concreto, Espessura = 0,07 M M2 - Ls 122,50 %						
Insumos	**Und**	**Qtde**	**Unt**	**Total**	**Subtotal**	**Total**
Pedreiro	H	1,20	7,00	8,41		
Ajudante de pedreiro	H	1,90	4,77	9,07	17,48	Mo
Areia grossa	M3	0,03	45,00	1,49		
Cimento Portland comum Cp I- 32	Kg	19,12	0,35	6,80		
Peça de madeira 3ª/4ª qualidade 1 x 7cm não aparelhada	M	2,00	2,64	5,30		
Seixo rolado para aplicação em concreto	M3	0,05	93,36	4,31	17,89	Mat
Total Composição						35,37

Fonte: Relatório de custos de composições analítico pci.818.01 – Sinapi.(Caixa, 2009)

Tabela 7: Composição de Preços Unitários de Serviços Orse.

Passeio em Concreto Simples c/ Cimentado E = 5cm M2 - Ls 123,40 %						
Insumos	**Und**	**Qtde**	**Unt**	**Total**	**Subtotal**	**Total**
Pedreiro	H	0,46	7,98	3,67		
Servente	H	0,47	5,35	2,53	6,20	Mo
Areia grossa (Ac - Areia comercial)	M3	0,02	36,75	0,64		
Areia média (Ac - Areia comercial)	M3	0,02	31,00	0,67		
Brita 1 (9,5 A 19,0 Mm)	M3	0,01	66,26	0,51		
Brita 2 (19,0 A 25,0 Mm)	M3	0,02	64,00	1,04		
Cimento Cp - 320 (50 Kg)	Kg	18,84	0,32	6,03	8,89	Mat
Total Composição						15,09

Fonte: Orse – Orçamento de Obras de Sergipe (SERGIPE, 2009).

Na análise do último serviço, "piso cimentado espessura 3 cm", constatou-se divergência de preço maior de 44,61% para o Sinapi. Um olhar mais analítico sobre esta composição permite identificar que esta diferença resultou, da mesma forma, de índices maiores na apropriação da mão de obra utilizada e do uso de uma composição auxiliar, que representa um custo maior na composição do serviço, referente à argamassa de cimento e a areia traço 1:3. Diferentemente, o método adotado pelo Orse considera cada insumo, cimento e areia, separadamente.

Tabela 8: Composição de Preços Unitários de Serviços Sinapi.

Piso Cimentado Liso Desempenado, Traço 1:3 (Cimento e Areia), Esp 3 Cm M2 - Ls 122,50%						
Insumos	**Und**	**Qtde**	**Unt**	**Total**	**Subtotal**	**Total**
Pedreiro	H	1,00	7,00	7,01		
Servente ou operário não qualificado	H	1,00	4,69	4,69	11,70	Mo
Argamassa Traço 1:3 (cimento e areia), Preparo manual	M3	0,03	265,81	7,97	7,97	Mat
Total Composição						19,68

Fonte: Relatório de custos de composições analítico pci.818.01 – Sinapi. (Caixa, 2009)

Tabela 9: Composição de Preços Unitários de Serviços Orse.

Piso Cimentado Desempolado Traço T4, E = 3 Cm M2 - 123,40 %						
Insumos	**Und**	**Qtde**	**Unt**	**Total**	**Subtotal**	**Total**
Pedreiro	H	0,80	7,98	6,38		
Servente	H	0,12	5,35	0,64	7,03	MO
Areia média (AC - areia comercial)	m3	0,03	31,00	1,00		
Cimento CP - 320 (50 kg)	kg	9,00	0,32	2,88	3,88	MAT
Total Composição						10,90

Fonte: Orse – Orçamento de Obras de Sergipe (SERGIPE, 2009).

6 CONCLUSÕES

Em ambos os sistemas analisados, pela simples leitura dos títulos da descrição dos serviços, verificou-se certa dificuldade em relacioná-los aos serviços constantes do orçamento. De forma semelhante, demandou certo tempo relacionar o serviço de um sistema ao seu equivalente no outro sistema, uma vez que foram identificados diversos serviços com títulos e preços unitários semelhantes, cuja diferenciação só é possível mediante acesso às suas composições de custos.

Também foi constatado que, apesar da proximidade de valores verificada entre os custos globais da obra, obtidos pelos dois sistemas, que divergiram apenas 5,86% (cinco vírgula oitenta e seis por cento), individualmente, os custos unitários dos serviços não se comportaram desta forma. Em seis dos dezenove serviços integrantes do orçamento analisado, esta diferença atingiu valores iguais ou superiores a 20% (vinte por cento). Fundamentalmente, as diferenças encontradas decorrem da metodologia – especialmente quanto aos índices de consumos e insumos – adotada na elaboração das diversas composições de custos utilizadas e dos preços unitários dos insumos.

O estudo, da mesma forma, apontou para a não uniformidade das metodologias adotadas na formulação das composições de preços. Isto posto, cabe ressaltar que sem aferição é difícil apontar qual a melhor composição, uma vez que, em tese, ambas foram elaboradas de acordo com as especificações técnicas de cada serviço do banco de dados de cada um dos sistemas.

Contudo, uma vez que a legislação impõe o uso do Sinapi como sistema referencial de preços para obras públicas, ressaltamos a obrigatoriedade do seu emprego nas atividades de análise de planilhas orçamentárias e auditoria de obras. Nestas atividades, eventuais divergências de custos encontradas não devem ser consideradas irregularidades sem uma análise mais detalhada da composição e das especificações técnicas dos serviços constantes do orçamento.

REFERÊNCIAS

BAZANELLI, A.C.D.; DEMARZO, M.A.; CONTE, A.S.I. *Otimização da planilha orçamentária de edificações através da aplicação dos princípios da lean construction*. *III* Simpósio Brasileiro de Gestão e Economia da Construção. III SIBRAGEC. UFSCar, São Carlos, SP - 16 a 19 de setembro de 2003.

BRASIL. Caixa Econômica Federal. *Sistema Nacional de Pesquisa de Custos e Índices da Construção Civil*. Acesso em 20/09/2009. Disponível em Sistema Nacional de Pesquisa de Custos e Índices da Construção Civil. SINAPI. Acesso em 20/06/2009. Disponível em https://webp.caixa.gov.br/casa/sinapi/index.asp?menu=0

_____. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. *Sistema Nacional de Pesquisa de Custos e Índices da Construção Civil*. Acesso em 20/09/2009. Disponível em http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/indicadores/precos/sinapi/sinapi_200910comentarios.pdf

_____. *Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Presidência da República. Casa Civil, Brasília, 4 mai 2000. Disponível em http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm

_____. *Ministério das Cidades*. Acesso em 19/09/2009. Disponível em http://www.cidades.gov.br/secretarias-nacionais/secretaria-de-habitacao/programas-e-acoes/mcmv

_____. Processo TC-025.115/2006-8. Tribunal de Contas da União. Auditoria. *Avaliação do sistema SINAPI quanto a sua abrangência, qualidade e atendimento a dispositivos da Lei de Diretrizes Orçamentárias*. Determinações. Monitoramento. Acórdão 1736/2007 – Plenário.

CASTRO, J. E. E. ROQUER. F.; ROSAG. S.; BONFIN, N.S. *Custos administrativos na construção civil*: estudo de caso. 1997. Acesso em 15/08/2009. Disponível em www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP1997_T7215.PDF.

CHIMARA, J.C.; GONÇALVES, M.D.; SANTOS, M.V.; TIVERON, V.P.M. *A economicidade de obras públicas orçamento com custos reais*. Em: XI Simpósio Nacional de Auditoria de Obras Públicas. Foz do Iguaçu, 2006. Acesso em 23/08/2009. Disponível em http://www2.tce.pr.gov.br/xisinaop/Trabalhos/A%20economicidade%20de%20obras%20p%C3%BAblicas.pdf.

HOWELL GREGORY A. *What is lean construction*, 1999. Acesso em 20/09/2009. Disponível em http://www.leanconstruction.org/pdf/Howell.pdf

MELO, F.A.P. *Análise da composição de preços de obras públicas: verificação do pagamento dos encargos sociais*. In XII Simpósio nacional de auditoria de obras públicas, Brasília, 2008.

SERGIPE. Governo do Estado de Sergipe. *Manual de Orçamento de Obras de Sergipe*. Acesso em 15/06/2009. Disponível em www.cehop.se.gov.br.

SOBRE O AUTOR

Analista de Finanças e Controle, servidor da Controladoria-Geral da União, há aproximadamente 3 anos. Engenheiro Civil, especialista em Gestão Empresarial pela FGV (2002). Teve passagem pela Casa Civil da Presidência da República onde acompanhava as obras do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) do governo federal, e hoje, na CGU, faz parte da equipe de auditoria de obras da coordenação responsável pelas auditorias do Ministério da Integração Nacional. Por 17 anos atuou na iniciativa privada realizando atividades de gerência de empresas de construção civil (administração, logística, financeira e comercial), assim como execução de obras diversas.

A avaliação dos controles internos no âmbito das auditorias de natureza operacional, realizadas pelo Tribunal de Contas da União, destacando a abordagem dos componentes do Coso

Mayalú Tameirão de Azevedo

1 REFERENCIAL COSO

Em 1985, foi criada, nos Estados Unidos, a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), também chamada de *Treadway Commission*, uma vez que seu responsável principal à época era James C. Treadway, vice-presidente executivo e advogado geral de empresa e ex-membro da *Securities and Exchange Commission*, a comissão de valores mobiliários norte-americana.

A criação dessa comissão decorreu de uma iniciativa independente, com o objetivo de estudar as causas da ocorrência de fraudes nos relatórios financeiros/ contábeis e fazer recomendações para a redução de sua incidência. Esta comissão era composta por representantes das principais associações de classe de profissionais ligados à área financeira: a *American Accounting Association* (AAA), o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), a *Financial Executives International* (FEI), o *Institute of Internal Auditors* (IIA) e a *National Association of Accountants* (atualmente o *Institute of Management Accountants* – IMA)

Em 1992,o Coso – Comitê das Organizações Patrocinadoras – atendendo à recomendação da Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros, emitiu um relatório intitulado *Internal Control - Integrated Framework* (Controles Internos – Um Modelo Integrado), que se tornou referência mundial para o estudo e a aplicação dos controles internos (Coso I).

O Coso é uma entidade sem fins lucrativos, voltada para o aperfeiçoamento da qualidade dos relatórios financeiros, por meio da ética profissional, governança corporativa e implementação de controle interno. Nesse contexto, o relatório do Comitê das Organizações Patrocinadoras define controles internos como um processo operado pelo conselho de administração, pela administração e outras pessoas, desenhado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias: confiabilidade de informações financeiras, obediência (*compliance*) às leis e regulamentos aplicáveis, eficácia e eficiência de operações (BOYNTON e outros, 2002, p.320).

Em linhas gerais, o referencial Coso auxilia na identificação dos objetivos essenciais do negócio de qualquer organização e define controle interno e seus componentes, fornecendo critérios a partir dos quais os sistemas de controle podem ser avaliados (COCURULLO, 2004, p.68). O Coso I (1992) é considerado um modelo de controle para ser adaptado às peculiaridades de cada entidade, obtendo-se um referencial teórico próprio para implementação e avaliação. A integração das dimensões é representada numa estrutura tridimensional em forma de cubo. Embora existam outros modelos, a estrutura tornou-se referência mundial e foi incorporada em políticas, normas, regulamentos e até leis, por milhares de organizações em todo mundo. Pelo Coso I, o controle interno é um processo constituído de cinco componentes, que estão inter-relacionados e presentes em todo o controle interno.

1.1 Ambiente de controle

Para o Coso, o ambiente de controle "dá o tom" de uma organização, influenciando a consciência de controle das pessoas que nela trabalham. É a fundação para os demais controles internos, fornecendo disciplina e estrutura. O ambiente de controle é a consciência de controle da entidade, sua cultura de controle, sendo efetivo quando as pessoas da entidade sabem quais são suas responsabilidades, os limites de sua autoridade e têm a consciência, a competência e o comprometimento de fazerem o que é correto da maneira correta.

1.2 Avaliação e gerenciamento dos riscos

A avaliação de riscos consiste em um processo de identificação e análise dos riscos relevantes para o alcance dos objetivos da entidade e para determinar uma resposta apropriada. Enquanto componente do controle interno, a avaliação de risco exerce um papel essencial na seleção dos procedimentos apropriados de controle que devem ser realizados. É o processo de identificação e análise dos riscos relevantes para a consecução dos objetivos da entidade e determinação da resposta apropriada. Dessa forma, estabelecer os objetivos institucionais é fundamental para a avaliação de risco (INTOSAI, 2004. Traduzida pelo Tribunal de Contas da Bahia, 2007, p.39).

Nesse contexto, os objetivos da entidade devem ser definidos antes que a gerência identifique os riscos que poderiam afetar a sua consecução e realize as ações necessárias para administrar esses riscos, o que significa manter um processo permanente de avaliação e gestão de impactos de risco, de forma que o custo seja razoável, além de manter em seus quadros pessoas com habilidades necessárias para identificar e mensurar os riscos potenciais. Dessa forma, os procedimentos de controle interno são uma resposta ao risco na medida em que estão planejados para limitar as incertezas do resultado que tenha sido definido (INTOSAI, 2004).

1.3 Atividade de controle

Atividades de controle são as políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as diretrizes da administração sejam realmente seguidas. Ajudam a assegurar a adoção de medidas dirigidas contra o risco de que os objetivos da entidade não sejam atingidos. Atividades de controle têm vários objetivos e são aplicadas em vários níveis organizacionais e funcionais (INTERNAL CONTROL – INTEGRATED FRAMEWORK – COSO, 1992 *apud* BOYNTON E OUTROS, 2002, p. 331).

Os procedimentos de controle são políticas e ações estabelecidas para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da entidade e para serem considerados efetivos devem ser apropriados, funcionar consistentemente de acordo com o plano de longo prazo e ter custo adequado, ser abrangentes, razoáveis e diretamente relacionados aos objetivos de controle. Devem existir em toda a organização, em todos os níveis e em todas as funções (INTOSAI, 2004, traduzido TC/BA, 2007, p.44).

A partir da implementação do procedimento de controle, é essencial que se obtenha segurança sobre a sua eficácia. As ações corretivas são consideradas um complemento necessário para os procedimentos de controle, que deve estar integrado com os outros componentes do controle interno.

1.4 Informação e comunicação

A informação e a comunicação são essenciais para a concretização dos objetivos da entidade. A comunicação é o fluxo de informações dentro de uma organização, que ocorre em todas as direções – dos níveis hierárquicos superiores aos níveis hierárquicos inferiores, dos níveis inferiores aos superiores e horizontalmente entre níveis hierárquicos equivalentes. A informação confiável e relevante se condiciona ao registro imediato e à classificação adequada, ela também deve ser identificada, armazenada e comunicada de uma forma e em determinado prazo, que permita que os funcionários realizem o controle interno e suas outras responsabilidades, como a comunicação tempestiva às pessoas adequadas. Por isso, o sistema de controle interno propriamente dito e todas as transações e eventos significativos devem ser completamente documentados (INTOSAI, 2004, traduzido TC/BA, 2007).

1.5 Monitoramento

O monitoramento consiste na avaliação dos controles internos ao longo do tempo. É a forma mais indicada para saber se os controles internos estão sendo efetivos ou não. Pode ser feito tanto por meio do acompanhamento contínuo das atividades quanto por avaliações pontuais, tais como autoavaliação, revisões eventuais e auditoria interna. A função do monitoramento é verificar se os controles internos são adequados e efetivos. Controles adequados são aqueles em que os cinco elementos do controle (ambiente, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento) estão presentes e funcionando conforme o planejado. Os controles são eficientes quando a alta administração tem uma razoável certeza do grau de atingimento dos objetivos operacionais propostos; de que as informações fornecidas pelos relatórios e sistemas corporativos são confiáveis; e de que leis, regulamentos e normas pertinentes estão sendo cumpridos.

2 DIRETRIZES PARA AS NORMAS DE CONTROLE INTERNO DO SETOR PÚBLICO

A Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai) é uma organização não governamental, autônoma e independente, que foi fundada em 1953, por 34 países, entre eles o Brasil. Reúne atualmente mais de 188 membros e tem por objetivo promover intercâmbio de informações e experiências entre os países membros sobre temas relacionados com as atividades de fiscalização pública, além de elaborar normas e diretrizes que possam ser aplicadas por todos os seus membros.

Em 2004, as Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público foram aprovadas pelos membros da Intosai, refletindo a necessidade de atualização das orientações e do marco referencial para o controle interno, que datavam de 1992. Em 2007, o Tribunal de Contas da Bahia apresentou a versão traduzida para a língua portuguesa desse documento, que é objeto de análise deste trabalho.

O objetivo da revisão desse arcabouço de diretrizes foi incorporar algumas inovações conceituais que refletiam avanços do controle interno. Além disso, o documento incorporou o modelo Coso, levando em consideração as peculiaridades do setor público. O documento elaborado pela Intosai (2004) apresentando as diretrizes para as normas de controles internos não oferece políticas detalhadas, procedimentos ou práticas para implementar o controle interno, mas sim um arcabouço dentro do qual as entidades podem desenvolver controles detalhados e uma base para que o controle interno possa ser avaliado.

A Intosai preconiza que os entes externos exercem um papel importante no processo de controle interno, uma vez que podem contribuir para que a organização alcance seus objetivos ou forneça informações úteis para promover o controle interno. No entanto, não são responsáveis pelo planejamento, implementação, funcionamento adequado, manutenção ou documentação do sistema de controle interno de uma organização.

3 AUDITORIA DE NATUREZA OPERACIONAL NO ÂMBITO DA SECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO E AVALIAÇÃO DE PROGRAMAS (SEPROG)

A Constituição Federal de 1988 atribuiu ao Tribunal de Contas da União a competência de realizar auditorias de natureza operacional (art. 71, inciso IV). Em 2000, no Tribunal de Contas da União, foi criada uma unidade especializada que realiza, prioritariamente, auditorias de natureza operacional de abrangência nacional e regional, denominada Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog).

Com vistas a fornecer orientação e normatizar os procedimentos das Auditorias de Natureza Operacional, foi desenvolvido o Manual de Auditoria de Natureza Operacional do Tribunal de Contas da União, aprovado pela Portaria n.º 144/2000, resultado de diversos intercâmbios promovidos, ao longo de alguns anos, com entidades de reconhecida competência no campo das auditorias de natureza operacional. Cabe informar que a atualização deste manual já está sendo providenciada pela área técnica específica, contudo ainda não houve a aprovação pelo TCU. Dessa forma, entendeu-se pertinente fazer o presente estudo baseado no manual que está atualmente em vigor.

De acordo com o manual, em fevereiro de 1995, em parceria com a Fundação Getúlio Vargas, a universidade americana *Virginia Polytechnique Institute* e a *National Academy of Public Administration* dos Estados Unidos, foi implantado pelo TCU o Projeto de Capacitação em Avaliação de Programas Públicos, inaugurando uma nova dimensão na atuação da Corte de Contas, voltada para o desenvolvimento dos métodos necessários à avaliação da efetividade de programas e projetos governamentais.

A primeira versão do Manual de Auditoria de Natureza Operacional, anteriormente denominado Manual de Auditoria de Desempenho, aprovado pela Portaria nº 222, de 28 de abril de 1998, procurou integrar e consolidar os principais métodos empregados em avaliação de programa com os conhecimentos e práticas regularmente adotados pelo TCU nos trabalhos de auditoria de desempenho operacional. Dando continuidade às iniciativas nesse campo, em 1998 teve início o Projeto de Cooperação Técnica entre o TCU e o Reino Unido, com o apoio do Departamento Britânico para o Desenvolvimento Internacional (DFID) e a participação da empresa KPMG, contratada pelo DFID para prestar consultoria ao TCU na implementação do projeto (Manual Anop/2000 – TCU).

Nesse contexto, o *site* oficial do Tribunal de Contas da União informa que a auditoria de natureza operacional tem como objetivo avaliar o desempenho das ações do Estado para atender às necessidades da sociedade. Por isso, também é chamada de auditoria de desempenho. Essa avaliação tem como focos principais a eficiência, a efetividade e a economicidade das intervenções governamentais, objetivando contribuir para a melhoria do desempenho da ação de governo, bem como garantir informações fidedignas à sociedade e ao parlamento sobre o desempenho dos programas e organizações governamentais com vistas à prestação de contas pelos seus resultados.

Dessa forma, o Tribunal de Contas avalia o desempenho dos programas de governo e das unidades e órgãos jurisdicionados, no tocante aos seus objetivos, metas e prioridades, bem como quanto à alocação e uso dos recursos disponíveis, inclusive os provenientes de financiamento externo.

Ao executar as auditorias de natureza operacional, a Seprog toma por base o Manual de Anop, juntamente com técnicas e ferramentas de auditoria desenvolvidas pelo tribunal, tais como *Benchmarking*, Análise Reci, Mapa de Processo, Análise *Stakeholder*, Análise *Swot*, entre outras. Além do Manual de Anop e das técnicas e ferramentas mencionadas, no decorrer do ano de 2005, a Seprog passou a utilizar em seus trabalhos, gradativamente, o Roteiro de Verificação dos Controles Internos em Avaliação de Programas de Governo – Metodologia Coso.

4 ROTEIRO DE VERIFICAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS EM AVALIAÇÃO DE PROGRAMAS DE GOVERNO – METODOLOGIA COSO

O documento desenvolvido pela Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governos (Seprog), intitulado Roteiro de Verificação de Controles Internos em Avaliação de Programas de Governo – Metodologia Coso, é um documento de verificação dos controles internos que passou a ser gradativamente empregado nos trabalhos da secretaria no decorrer de 2005. Importante informar que, embora o documento informalmente tenha sido utilizado nos trabalhos da Seprog a partir de 2005, a versão preliminar, encaminhada à área técnica para apreciação, data de outubro de 2006. Até o mês de dezembro do ano de 2009 o roteiro não havia sido submetido ao plenário do TCU.

O objetivo deste roteiro é apresentar a metodologia Coso adaptada para a verificação dos controles internos da gestão de programas de governo. Assim como a Análise *Swot*, a metodologia Coso é uma ferramenta de auditoria que permite identificar fatores internos e externos que afetam o desempenho do objeto de auditoria positiva ou negativamente (TCU. Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programa. Roteiro Coso. Brasília, DF, 2006).

O roteiro enfatiza que a metodologia permite a abordagem sistematizada dos controles internos em cada uma das etapas do trabalho: estudo de viabilidade, planejamento e execução da auditoria, destacando que a verificação desses controles é parte essencial das auditorias de natureza operacional. Além disso, ressalta que a avaliação dos procedimentos dos controles internos relativos aos programas de governo torna-se relevante para a identificação de problemas que comprometem a eficiência, eficácia, efetividade e economicidade das ações públicas. Assim, justifica que a incorporação da metodologia Coso à sistemática adotada pelo tribunal na avaliação de programas contribuirá para o exame das deficiências na gestão dos recursos públicos, orientando a identificação do escopo de auditoria e o planejamento das ações de controle (SEPROG, 2006, p.7).

O roteiro teve por base o documento desenvolvido pelo *Government Accountability Office* – GAO, intitulado *Internal Control Management and Evoluation Tool* (Ferramenta de Gerenciamento e Avaliação dos Controles Internos), que serve como diretriz para que os administradores públicos americanos avaliem a operação dos controles internos em suas instituições e determinem a necessidade de aprimoramento e correções. Esse documento se estrutura na forma de lista de conferência (*check-list*) contendo questões sobre o funcionamento de cada um dos cinco elementos da dimensão Coso.

Com o intuito de adequar as questões à realidade da avaliação de programa, foram feitas adaptações e mantida a essência do questionamento. Essas questões foram desenvolvidas para ser aplicadas em todas as auditorias; eram questões padronizadas. Assim, o roteiro é composto de perguntas que "ajudam a estimar a eficácia dos controles internos do órgão responsável pelo programa auditado".

O auditor é orientado a obter as informações necessárias para responder às questões do *check-list* por meio de entrevistas com os gestores, análise documental e de dados secundários, coleta e análise de dados primários e verificação *in loco*.

Em relação ao momento adequado para ser aplicado o referencial Coso nas Anops, o roteiro menciona que a verificação da adequação das atividades de controle é iniciada no estudo de viabilidade, quando são coletadas informações sobre como são executadas as atividades de controle. Na fase de planejamento, é possível analisar seu funcionamento no âmbito do órgão central, enquanto que, durante a execução, os exames são estendidos à execução do programa em nível local (TCU. Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programa. Roteiro Coso. Brasília, DF, 2006).

Em relação ao destinatário da aplicação do questionário (*check-list*), o documento técnico orienta os auditores na aplicação das questões no que tange à natureza da informação a ser obtida por meio das entrevistas, informando que deve haver uma seleção de quais questões devem ser tratadas com a gerência do órgão e quais com a gerência do programa objeto de avaliação, assim evitando que as questões sejam direcionadas a pessoas que não têm informações necessárias e suficientes para responder a questão.

O roteiro traz uma série de questões para cada componente do Coso, existindo um quadro contendo explicações dos procedimentos a serem adotados, especificando o âmbito de aplicação e a fase de aplicação da pergunta.

Por fim, cabe registrar que o Roteiro de Verificação de Controles Internos em Avaliação de Programas de Governo – Metodologia Coso foi desenvolvido no âmbito da Seprog e encaminhado à área técnica do tribunal responsável em avaliar a possibilidade de ser submetido ao plenário para aprovação, contudo até o mês de dezembro/2009 ainda não havia sido submetido ao plenário. A despeito de o TCU utilizar este modelo de avaliação de controles internos com adaptações do Coso, que teve como base o documento *Internal Control Management and Evaluation Tool*, elaborado pelo GAO, concomitantemente a Intosai estava fazendo uma leitura do referencial Coso e adaptando às suas Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público, no ano de 2004.

5 APLICAÇÃO DAS ENTREVISTAS SEMIESTRUTURADAS

A coleta de dados foi realizada por meio da aplicação de entrevista semiestruturada a pessoas que estudaram, desenvolveram e aplicaram a metodologia Coso no âmbito da Seprog. A partir das respostas dos entrevistados, foi possível perceber que existe um considerável grau de conhecimento em relação aos controles internos de uma forma geral. Para melhor compreensão, será feita análise em conjunto das respostas, destacando aspectos mais significativos.

Em relação à contribuição dos controles internos para a execução das ações de governos, percebe-se uma grande preocupação em relação à prevenção de fraudes e à necessidade de resguardar a moralidade pública. O monitoramento foi destacado como sendo relevante para que o gestor avalie se o programa está sendo executado de

forma eficiente. Além disso, foi mencionada a importância de indicadores de desempenho mais consistentes para conseguir mensurar melhor o resultado do programa. Foi levantada também a importância dos sistemas informatizados relacionados aos programas de governo, que muitas vezes são ineficientes e outras vezes não existem.

Nesse contexto, foi mencionado que os controles internos contribuem para que haja uma melhor gestão dos recursos públicos e, consequentemente, para que a finalidade do programa seja atingida de forma mais eficiente, eficaz e econômica, prevenindo inclusive a má aplicação dos recursos públicos e o conluio entre pessoas envolvidas no sistema. Foi ressaltado que para cada programa de governo deve haver a definição de controles internos mais adequados à realidade e às particularidades de cada órgão e de cada programa, levando em conta as peculiaridades individuais.

No que tange à contribuição da avaliação dos controles internos para a avaliação da execução das ações de governo, foi apontada a importância de dimensionar o risco e verificar se os controles estão funcionando de forma eficiente e se está havendo a adequada gestão desses riscos. Foi destacado que a Anop deve avaliar os resultados dos programas sob a perspectiva da eficiência, eficácia e economicidade, contudo deve avaliar também os controles internos, no sentido de entender quais controles o gestor tem para conseguir alcançar o objetivo inicial traçado para o programa.

A partir da avaliação dos controles, pode-se chegar a resultados indicativos de sujeição à fraude no programa, ou mesmo, avaliar que o programa não está alcançando os resultados desejados, por má gestão. Pode ser detectado também que o programa não está alcançando as pessoas que deveriam ser beneficiárias. Além disso, foi destacada a importância de avaliar os indicadores de desempenho dos programas, apontados como elementos fundamentais de controle interno do componente monitoramento, que normalmente se constitui em uma fragilidade recorrente nos programas de governo.

Em relação às principais fragilidades dos controles internos, todos os entrevistados apontaram a falta de monitoramento pelo órgão central responsável diretamente pelo programa de governo em relação à execução dos programas, havendo baixa confiabilidade dos dados gerados nos sistemas.

A ausência de sistema informatizado também foi apontada como fragilidade observada nos programas de governo, impedindo que o nível central tenha informações regionais e tempestivas da execução do programa. A ausência de avaliação de risco e gerenciamento desses riscos, a deficiência e ausência de comunicação entre os gestores e executores das ações dos programas, a falta de supervisão e controle e a falta de indicadores de desempenho ou inconsistência dos seus atributos também foram apontadas como fragilidades dos controles internos que vêm sendo observadas nos trabalhos realizados pelos entrevistados.

A partir dos elementos analisados, verifica-se que a percepção dos entrevistados acerca dos controles internos converge com o documento do Intosai, embora este último seja mais completo e abrangente.

5.1 Abordagem do referencial Coso pela Seprog

Em relação ao questionamento de a abordagem metodológica feita pela Seprog na condução das avaliações de programas de governo ser suficiente para propiciar a avaliação dos controles internos, os entrevistados afirmaram que frequentemente foram avaliados

controles internos no âmbito das Anops, contudo a avaliação não era sistematizada e voltada exclusivamente para os controles internos, pois acontecia de maneira incidental e intuitiva pelas equipes. Segundo a maioria, os controles internos, independente da abordagem Coso, são avaliados por meio das diversas ferramentas e técnicas existentes na Seprog e utilizadas nas Anops, embora as auditorias conduzidas pela Seprog não consigam avaliar todos os componentes do controle e nem tenham o foco exclusivamente nesses controles.

Os entrevistados afirmaram que as ferramentas existentes, quando bem aplicadas, tornam-se suficientes para detectar falhas nos controles internos, contudo essa posição não foi majoritária. Dessa forma, percebe-se que os entrevistados têm um alinhamento de percepção em relação à avaliação dos controles internos no âmbito da Seprog, afirmando, em suma, que embora não haja uma avaliação direta e exclusiva dos controles internos por meio da abordagem metodológica utilizada nos trabalhos, esses controles são avaliados de forma incidental no decorrer dos trabalhos, sendo algo que está na intuição do auditor.

Foi destacado que houve um significativo avanço no entendimento das dimensões dos controles internos de uma forma geral pelos auditores, proporcionando um entendimento de que controle é algo mais amplo, proporcionando uma visão geral mais abrangente e coerente, conhecendo melhor os seus objetos. Além disso, a utilização do Coso propiciou uma atenção especial a diversos aspectos de controle interno que muitas vezes passavam despercebidos pelos auditores.

Outro ponto positivo apontado foi que antes do Coso não havia tanta preocupação em avaliar os controles internos. A partir do referencial, a secretaria passou a dar um destaque à avaliação desses controles. Por fim, afirmou-se que como o Coso era aplicado desde a primeira fase, ou seja, do Estudo de Viabilidade, contribuía assim para que o auditor detectasse possíveis irregularidades e fragilidades, eventualmente gerando questões de auditoria.

A partir dos pontos positivos elencados, é possível perceber que o Coso foi útil para proporcionar um conhecimento mais detalhado e aprofundado dos controles internos de uma forma geral, não sendo evidente que tenham ocorrido avanços substanciais na avaliação desses controles a partir da introdução da metodologia Coso na Seprog.

No que tange às limitações da utilização da estrutura conceitual do Coso, foram citados por diversos entrevistados fatores responsáveis por impedir avanços no processo de avaliação de controles internos por meio da metodologia Coso, além de haver um reconhecimento de que a metodologia não trouxe grandes avanços nas avaliações dos controles. A aplicação do Coso foi considerada muito formalista e ritualista; as questões, muito rígidas; o rol extenso e sua aplicação muito cansativa, tanto para o auditor, quanto para o auditado. Existiram dúvidas de como tratar o tema, quando e como aplicar os questionários para que fosse obtido resultado satisfatório. Muitos sentiam que era um "corpo estranho" dentro da auditoria.

Segundo os entrevistados, a metodologia se mostrou extremamente trabalhosa de ser aplicada, uma vez que era necessário aplicar o questionário de forma independente das atividades normais da auditoria e o relatório retratando os resultados da aplicação do Coso era feito separadamente, sendo que o prazo destinado ao trabalho manteve-se o mesmo de quando não era necessária a aplicação da metodologia. Há o entendimento de que ocorreu uma sistematização de avaliação focada exclusivamente nos controles internos, contudo já existiam ferramentas que cumpriam esse papel de maneira eficiente.

Entre as limitações encontradas pelos entrevistados na análise dos resultados dos questionários, encontra-se a dificuldade em fazer a relação entre as respostas dos questionários Coso e a melhor forma de aprofundar a coleta de dados por meio

das diversas ferramentas e técnicas utilizadas nas Anops. Além disso, foi relatada a dificuldade em avançar nos exames das respostas dos questionários e fazer a correlação dos resultados com as constatações e achados da auditoria, recomendações, ou mesmo, apenas questões de auditorias.

Foi relatado também que a proposta da ferramenta do Coso era fazer diagnóstico por meios dos questionários, contudo as respostas se mostravam muito precárias e frágeis, não existindo segurança para que o auditor evidenciasse qualquer fragilidade no controle interno, exclusivamente a partir das respostas dos entrevistados. Entendeu-se que as análises dos resultados da aplicação do Coso eram superficiais e, para alguns, não faziam muito sentido.

Considerando que já existia uma rotina de trabalho utilizada nas Anops e que os auditores eram acostumados a cumprir um calendário de auditoria, a inserção da metodologia Coso causou um certo desconforto. Alguns entrevistados defendem que não houve um tempo para adaptação e que os trabalhos continuaram tendo a mesma duração de quando não existia a obrigatoriedade da aplicação da metodologia. Dessa forma, por ser a metodologia complexa, diante da orientação escassa, os entrevistados consideraram a aplicação da "metodologia" um entrave ao desenvolvimento das auditorias, ainda mais que existiam diversas formalidades a serem cumpridas.

A maioria dos entrevistados entende que o custo-benefício da aplicação do Coso não era adequado, porque era necessário um tempo grande para aplicar a metodologia e o resultado era considerado pouco substancial. O registro do resultado alcançado na aplicação da metodologia era feito em capítulo específico no relatório da auditoria. Assim, os entrevistados consideram que as análises tendiam à superficialidade e à falta de integração com os demais conteúdos do relatório.

Em relação a capacitação e treinamento, foi mencionado por diversos entrevistados que não houve um trabalho de convencimento da importância e da utilidade da metodologia Coso nos trabalhos de Anops realizados pela Seprog. O treinamento se consolidou por meio de realização de reuniões acerca do tema, palestra ministrada pelos próprios auditores da Seprog que desenvolveram o documento técnico e condução de algumas oficinas em que foi discutida a metodologia. Todas as atividades voltadas para o treinamento tiveram origem dentro da própria Seprog, não tendo havido colaboração de nenhuma instituição externa ao tribunal. A capacitação foi considerada rápida e superficial, não proporcionando o conhecimento necessário para que o auditor compreendesse e aplicasse a metodologia de forma segura e satisfatória.

6 CONCLUSÃO

O *framework* proposto pelo Coso delimita os componentes que formam a estrutura de controles internos e fornece critérios a partir dos quais os sistemas de controle podem ser avaliados. O Coso se tornou referência mundial para o estudo, aplicação e avaliação dos controles internos, tanto para o setor privado, quanto para o público. Nesse contexto, a Intosai, Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, apropriou do referencial e inseriu uma adaptação do Coso no documento intitulado Diretrizes para as Normas de Controles Internos do Setor Público, no ano de 2004. Essas diretrizes têm o objetivo de fornecer às entidades do setor público orientações para desenvolver controles internos e uma base para que esses controles possam ser avaliados. Além disso, orienta a avaliação dos controles internos feita pelas Entidades de Fiscalização Superiores e destaca a importância dessa avaliação para fortalecer e apoiar a implantação do controle interno eficaz na administração pública.

A partir das entrevistas e das análises documentais, verificou-se que o modelo Coso foi apropriado e apresentado pela Seprog como uma metodologia de trabalho, inclusive com essa terminologia. A despeito de o Coso ter sido tratado na Seprog como uma metodologia, embora não exista uma convicção doutrinária acerca de sua natureza metodológica, entende-se que o modelo Coso pode ser considerado uma mera "estrutura conceitual" ou um "referencial teórico", ou seja, uma estrutura de conceitos que apoia o diagnóstico e a intervenção nos controles. Com o tratamento dado pela Seprog, a incorporação do Coso gerou uma considerável expectativa quanto aos resultados da complexa aplicação da técnica delimitada no roteiro. Contudo, as respostas das questões do *check-list* não se mostraram suficientes para avaliar os controles internos segundo a proposta da metodologia, gerando certa frustração das equipes de auditoria.

Quanto à compreensão da equipe da Seprog sobre o papel e a importância dos controles internos, os entrevistados demonstraram conhecer os elementos que fazem parte dos componentes de controle, tendo sido o componente "monitoramento" apontado como sendo de maior significância sob a ótica do controle externo; existe a percepção de que os controles internos contribuem para que haja uma melhor gestão dos recursos públicos e, consequentemente, para que a finalidade do programa seja atingida de forma mais eficiente, eficaz e econômica, prevenindo inclusive a má aplicação dos recursos. Outro papel importante é o de prevenir fraudes e resguardar a moralidade pública, uma vez que a existência de controles internos bem desenhados auxilia a mitigação de riscos de fraudes. Foi destacada a importância de delimitação de controles internos mais adequados à realidade e às particularidades de cada órgão e de cada programa.

Quanto às principais dificuldades verificadas na utilização do Coso nos trabalhos, foi apontada a provável fragilidade no processo de convencimento das equipes de auditoria da importância e dos objetivos de aplicação do Coso, além da rigidez dos questionários, que não poderiam ser adaptados à realidade do programa que estava sendo auditado, e da formalidade da aplicação da metodologia e do registro do resultado. Outro ponto de destaque foi a dificuldade encontrada pela equipe na aplicação do Coso e nos exames do resultado das questões e no tratamento que deveria ser dado às respostas dos questionários para que contribuísse com os resultados da auditoria. O resultado da aplicação do questionário Coso era considerado superficial e de pouca contribuição para os trabalhos de auditoria, e a capacitação técnica proporcionada aos auditores foi considerada rápida e superficial, não tendo fornecido o conhecimento necessário para compreensão e aplicação da metodologia de forma segura e satisfatória.

A partir dos elementos levantados nesta pesquisa, há a indicação de que a temática de avaliação de controles internos no âmbito da auditoria de avaliação de programas não pode prescindir de um processo claro e inequívoco de preparação e apropriação de conceitos e abordagens pelas equipes de auditoria. Além disso, e tendo em vista que o Coso presta-se a fornecer uma "estrutura conceitual" (e não servir-se como uma metodologia), sua utilização deve ser antecedida pelo adequado desenvolvimento, sistematização e adaptação de ferramentas e técnicas que possibilitem aos auditores a adequada coleta e análise de dados e informações sobre a integridade, consistência e efetividade dos controles internos.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Tribunal de Contas da União, *Manual de Auditoria de Natureza Operacional*. Disponível em: http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas_governo/tecnicas_anop

_____. Tribunal de Contas da União, *Manuais de Técnicas de Auditoria de Natureza Operacional*. Disponível em: http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/programas_governo/tecnicas_anop

_____. Secretaria Federal de Controle, *Instrução Normativa nº 01*, de 06 de abril de 2001

_____. Seprog, Estrutura da Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo. *Portaria nº 1*, de 13 de fevereiro de 2009.

BOYTON, Willian C; JOHNSON, Raymond N; KELL, Walter G. *Auditoria*. Tradução José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002.

CASTRO, Domingos Poubel. *Auditoria e Controle Interno na Administração Pública*. São Paulo: Atlas, 2008.

COCURULLO, A. *Gestão de riscos corporativos;* Riscos Alinhados com Algumas Ferramentas de Gestão: Um Estudo de Caso. São Paulo: Scortecci, 2002.

CRUZ, Flávio da. *Auditoria Governamental*. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FRANCO, Hilário, MARRA, Ernesto. *Auditoria Contábil*. 4a. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 267

INTOSAI. *Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público*. Tradução do Tribunal de Contas do Estado da Bahia. Disponível no site: http://www.tce.ba.gov.br/arquivos/publicacoes/intosai_diretrizes_p_controle_ interno.pdf

SEVERINO, Antônio J. *Metodologia do Trabalho Científico*. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2008.

The Comitee of Sponsoring Organization: http://www.coso.org/

Controladorias e Finanças: http://controladoriaefinancas.blogspot.com/2008/05/o-que-o-coso.html

SOBRE A AUTORA

Servidora do Tribunal de Contas da União e graduada em Direito pelo Centro Universitário Fumec.

A inter-relação dos trabalhos realizados pela Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados com os componentes da metodologia utilizada pelo *Committee of Sponsoring Organizations* (Coso)

Raul Adriano Vilela Armando

1 INTRODUÇÃO

A globalização e a padronização internacional de técnicas de auditoria, as recomendações do *Committee of Sponsoring Organizations*[1] (Coso) sobre controles internos, bem como o seu cumprimento e a sua observância são praticados e entendidos como modelo e referência no Brasil e na maioria dos países do mundo. O Coso, organização sem fins lucrativos, foca a melhoria dos relatórios financeiros e o aprimoramento dos controles internos.

Há consenso de que o gerenciamento de riscos corporativos existe para que toda organização possa gerar valor aos interessados. Todas as instituições deparam com incertezas; o desafio de seus administradores é definir até que ponto aceitá-las e como elas podem prejudicar o intento de conferir valor às interessadas.

Incertezas se relacionam a riscos e oportunidades, podendo destruir ou agregar valor. Assim, o gerenciamento de riscos corporativos possibilita a administradores tratar eficazmente incertezas, riscos e oportunidades, para melhorar a capacidade de gerar valor. Este aumenta quando a organização delimita estratégias e metas para atingir o equilíbrio entre previsão de crescimento e riscos a ela associados e explorar seus recursos com eficácia e eficiência na busca dos objetivos da entidade.

No setor público, especificamente o brasileiro, é ainda mais necessário o controle de processos e atuação dos entes públicos, a fim de garantir o cumprimento de deveres constitucionais e bem gerir os recursos públicos. Nesse contexto, vários órgãos públicos têm adotado novas formas de controle interno, dentre eles a Secretaria de Controle Interno (Secin) da Câmara dos Deputados. A secretaria vem passando por profundo processo de mudanças, com alterações tanto no instrumental e na metodologia, quanto na própria função diante da Câmara.

Para atuar segundo esse novo modelo, é importante que os auditores internos da Secin conheçam os princípios propostos pelo comitê. Este trabalho intenta oferecer essa visão — como a secretaria tem atuado em conformidade com a sua missão e com o instrumental fornecido pelo Coso. Espera-se seja este estudo útil para a execução dos trabalhos de auditoria da Secretaria de Controle Interno.

2 CONTROLE INTERNO

O Comitê de Procedimentos de Auditoria do *American Institute of Certified Public Accountants*[2] (AICPA), Estados Unidos (*apud* ATTIE, 2009, p. 148), define assim o controle interno:

> O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas adotados pela empresa para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

Já de acordo com a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai) (2007, p. 19), controle interno é um processo integrado efetuado pela direção e pelo corpo de funcionários e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que, na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados:

- execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
- cumprimento das obrigações de *accountability*[3];
- cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
- salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

Verifica-se então que controle interno é toda medida tomada pela organização para aumentar a possibilidade de que seus objetivos e metas sejam alcançados. Tais medidas visam proporcionar segurança e confiabilidade aos registros contábeis, promover o alcance dos objetivos operacionais de forma eficiente e encorajar a aderência às políticas, aos procedimentos e aos planos estabelecidos pela organização.

3 AUDITORIA

Pode-se definir o termo auditoria como a avaliação sistemática de procedimentos, transações, operações e demonstrações financeiras de determinada entidade.

Existe, porém, uma gama de atividades na sociedade brasileira conectadas a esse termo. Por essa razão, utilizar-se-á a definição de auditoria do *Report of the Committee on Basic Auditing Concepts of the American Accounting Association*[4] (*apud* BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002, p. 31), em que vários atributos usuais dessas atividades são identificados. Tal instituto define auditoria:

> [...] como um processo sistemático de obtenção e avaliação objetivas de evidências sobre afirmações a respeito de ações e eventos econômicos, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação dos resultados a usuários interessados.

4 SECRETARIA DE CONTROLE INTERNO DA CÂMARA DOS DEPUTADOS

Criada em 1994, por meio da Resolução nº 69, compete à Secin "[...] exercer o acompanhamento e a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, a verificação e avaliação dos resultados obtidos pelos administradores públicos, no âmbito da Câmara dos Deputados".

Na perspectiva de melhor atender a esse preceito legal, nos últimos anos a Secin vem profissionalizando cada vez mais seus trabalhos de auditoria. Ponto importante nessa trajetória foi a elaboração do Planejamento Estratégico da Secretaria de Controle Interno

(Pesci), instituído pela Portaria nº 30/2007, que objetivou definir missão, visão de futuro e valores da Secin de 2008 a 2011.

Sua missão foi extraída da essência dos arts. 70 e 74 da Constituição Federal e dos arts. 2º e 3º da Resolução nº 69/1994 e pode ser assim definida: "[...] zelar pela aplicação regular dos recursos públicos geridos pela Câmara dos Deputados e colaborar com a Administração para o aperfeiçoamento dos atos de gestão". (PESCI, 2008-2011).

A visão de futuro representa o estado de desenvolvimento que a secretaria deseja atingir — "[...] ser órgão de excelência no desempenho das atividades de controle interno e alcançar integração com as unidades administrativas da Câmara dos Deputados" (PESCI, 2008-2011).

Os valores são os princípios que devem ser observados pelos servidores da Secin em suas ações e condutas. Foram estabelecidos pelo planejamento os seguintes valores: eficiência, ética, profissionalismo, comprometimento, imparcialidade, razoabilidade e cooperação (PESCI, 2008-2011).

5 COSO

Em 1985, foi criado nos Estados Unidos o *Committee of Sponsoring Organizations* (Coso) da *National Commission On Fraudulent Financial Reporting*[5], também chamada *Commission Treadway*[6], comitê voltado ao aperfeiçoamento da qualidade de relatórios financeiros por meio de éticas profissionais, implementação de controles internos e governança corporativa. A entidade possui caráter privado, mas sem fins lucrativos.

O instituto é patrocinado por cinco organizações norte-americanas: AICPA; *American Accounting Association*[7] (AAA); *The Institute of Internal Auditors*[8] (IIA); *Institute of Management Accountants*[9] (IMA) e *Financial Executives Institute*[10] (FEI), as quais também integravam a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting*. Esta comissão era de iniciativa independente e estudava as causas de fraudes em relatórios financeiros e contábeis.

O comitê, no segundo semestre de 2003, elaborou o *Enterprise Risk Management Framework*[11], também conhecido como Coso II. A obra aborda a relevância do gerenciamento do risco empresarial. O objetivo principal da criação desse documento foi ajudar os gerentes a lidar com os riscos intrínsecos para o alcance de suas metas sem mais dificuldades, ou seja, conscientes dos possíveis resultados e dos impactos para a organização.

Com relação aos componentes do gerenciamento de riscos corporativos definidos pelo Coso II, eles possuem características próprias e estão definidos como ambiente interno, definição dos objetivos, identificação de eventos, avaliação do risco, resposta ao risco, atividades de controle, informação e comunicação e monitoramento.

6 ADERÊNCIA DA METODOLOGIA COSO II ÀS ATIVIDADES REALIZADAS PELA SECRETARIA DE CONTROLE INTERNO DA CÂMARA DOS DEPUTADOS

Nos itens seguintes serão demonstrados os estudos a respeito do Coso II e da Secretaria de Controle Interno. Inicialmente, em cada item, será abordado o componente da estrutura de gerenciamento de riscos corporativos e, em seguida, normas, ações e processos de controle adotados pela Secin para demonstrar os pontos de convergência entre eles. Para essa análise, os conceitos concernentes ao Coso II foram todos retirados da obra *Enterprise Risk Management Framework*.

6.1 Ambiente Interno

A administração determina estudo quanto ao tratamento de perdas e estabelece limite de disposição a risco. O ambiente interno determina os conceitos básicos sobre a forma como os riscos e os controles serão vistos e abordados pelos empregados da organização. O coração de toda instituição se estabelece em seu núcleo de empregados — nas características individuais, inclusive qualidade, valores éticos e competência, e também no ambiente em que atuam.

O ambiente interno é a estrutura para todos os outros componentes da administração de riscos corporativos, o que favorece a disciplina e a estrutura. Esse ambiente representa a forma pela qual as estratégias e as metas são estabelecidas, os negócios são estruturados e os riscos são identificados, avaliados e geridos.

Ao ser influenciado pela história e pela cultura de uma organização, o ambiente interno compreende muitos elementos, inclusive os valores éticos dela, a competência e o desenvolvimento de pessoal, o conhecimento a filosofia da administração para a gestão de riscos e como são atribuídas alçadas e responsabilidades.

Nesse sentido, a Secin define uma série de procedimentos no intuito de permitir que haja, por parte de seu servidor, comprometimento técnico-profissional. A atividade de controle necessita ser realizada em equipe, prevalecendo o espírito de cooperação entre servidores e chefias. Deve existir habilidade no trato com auditados, superiores, subordinados e demais companheiros de trabalho (PESCI, 2008-2011).

Ademais, exige comportamento ético e zelo profissional de seus servidores, assim como prudência na hora de realizar seus trabalhos. É necessário conhecimento técnico e capacidade profissional, para manter-se sempre atualizado (PESCI, 2008-2011).

Na esteira desse entendimento, destaca-se que, na determinação de suas diretrizes estratégicas para exercício do controle interno, a Secin instituiu, para atingir a missão e a visão de futuro, os valores éticos que devem orientar as ações e a conduta dos seus servidores, base de seu ambiente interno (PESCI, 2008-2011).

6.2 Fixação de Objetivos

Os objetivos devem existir antes que a administração identifique as situações em potencial que poderão afetar a execução destes, consoante o Coso II. Acrescenta ainda o instituto que o gerenciamento de riscos corporativos garante que a administração crie um processo para determinar objetivos e que os escolhidos propiciem suporte, alinhem-se com a missão da entidade e sejam compatíveis com o apetite a risco.

A disposição a riscos da organização serve de guia para se fixarem estratégias, orientar a alocação de recursos e alinhar a organização, o pessoal, os processos e a infraestrutura.

A Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados, na definição de diretrizes estratégicas, estabeleceu missão e visão de futuro, além de acrescentar valores que orientam as ações e a conduta dos seus servidores. Após realização da análise de cenário, a Secin definiu seus objetivos estratégicos, classificando-os em quatro grandes perspectivas: papel institucional, processos internos, público-alvo e pessoas e tecnologia (PESCI, 2008-2011).

É importante ressaltar que, na elaboração dos objetivos estratégicos, a Secin preocupou-se em possibilitar que os objetivos de cada perspectiva mantivessem entre si relação de causa e efeito.

6.3 Identificação de Eventos

O Coso II preceitua que os eventos em potencial os quais podem impactar aorganização carecem de ser identificados, pois, gerados por fontes internas ou externas, afetam a concretização das metas. Durante o processo de identificação de eventos, estes poderão ser diferenciados em riscos, oportunidades. As oportunidades são canalizadas à alta administração, que definirá as estratégias ou os objetivos.

A administração foca os eventos em potencial capazes de afetar a implantação do planejamento ou a efetivação dos objetivos — aqueles que podem causar impacto positivo ou negativo, ou ambos. Mesmo os eventos de possibilidade relativamente reduzida de ocorrência são importantes, se o impacto sobre a realização de uma meta for significativo.

A administração reconhece a importância de se entenderem os fatores externos e internos e o tipo de eventos gerado por eles. Estes são reconhecidos no âmbito da organização e da atividade. Técnicas são utilizadas para examinar o passado e o futuro. A administração escolhe técnicas que se ajustam à filosofia de gerenciamento de riscos e garante que a organização desenvolva as funcionalidades necessárias à identificação de eventos.

Assim, na elaboração do planejamento estratégico, a Secin realizou análise de cenário baseada na ferramenta de análise Swot[12], na qual foram observados os pontos fortes e os pontos fracos do ambiente interno, assim como a análise das ameaças e das oportunidades do ambiente externo. A análise almejou estabelecer ações estratégicas, iniciativas de intervenção pontuais de curto prazo, bem como projetos estratégicos, iniciativas que demandam mais tempo e recursos (PESCI, 2008-2011).

6.4 Avaliação de Riscos

Ao se observarem as considerações do Coso II, os riscos identificados são analisados para determinar a forma como serão administrados e, depois, unidos aos objetivos que podem influenciar. Avaliam-se os riscos, considerando seus efeitos inerentes e residuais, bem como sua probabilidade e seu impacto.

Os acontecimentos em potencial são examinados com base em duas perspectivas: probabilidade e impacto. Ao avaliar o impacto, a administração geralmente aplica a mesma unidade compatível de medida que a utilizada para o objetivo. A administração leva em conta que o horizonte de tempo para se avaliarem riscos deve ter relação com o horizonte de tempo da estratégia correlata e dos objetivos.

Com relação às técnicas de avaliação, a administração utiliza a combinação de técnicas qualitativas e quantitativas. Essas técnicas dão suporte ao progresso de uma avaliação combinada de riscos. Nos casos em que há correlação entre eventos ou em que estes se combinam e interagem, a administração os avalia em totalidade.

Embora a Secin não utilize a metodologia apresentada pelo Coso de avaliação de riscos, considerando a probabilidade e o impacto, bem como a combinação de técnicas qualitativas e quantitativas, para gerir suas ações e fiscalizar as ações de gestão da Câmara dos Deputados, ela identifica e avalia as exposições significativas a riscos, as ações empregadas para minimizar ou corrigir essas exposições, assim como as ações que visem à melhoria nos sistemas de gestão de riscos e controle.

Para realizar suas atividades, a Secin avalia as exposições a risco relativas à confiabilidade e à integridade das informações financeiras, à eficácia e à eficiência das operações, à proteção dos ativos e à conformidade com leis, regulamentos e contratos (Resolução - CD nº 69/1994).

As coordenações de auditoria realizam análise preliminar dos riscos relevantes que possam afetar as atividades sob sua responsabilidade. Os objetivos do trabalho de auditoria refletem os resultados dessa análise e consideram a possibilidade de existirem erros, irregularidades, falta de conformidade e outras exposições a risco (Resolução - CD nº 23/1997).

6.5 Resposta a Riscos

Segundo o Coso II, os empregados identificam e determinam as respostas às possibilidades de perdas: evitar, aceitar, reduzir ou compartilhar. A administração seleciona o conjunto de atuações destinadas a alinhar os riscos às respectivas diferenças admissíveis e à disposição a risco. Ao determinar as respostas a riscos, a administração considera seus efeitos sobre a provável possibilidade e o impacto.

Na determinação das decisões de resposta, a administração considera o efeito da possibilidade e do impacto da perda, reconhecendo que determinada resposta poderá afetar, de forma diferente, esse efeito.

Em razão das contenções de recursos, as organizações devem levar em conta os custos e as vantagens relativas às opções de respostas alternativas ao risco. As medições de custo benefício para a execução de respostas a risco são realizadas com diversos níveis de exatidão.

Na avaliação desse componente, observa-se que os riscos podem ser analisados tanto pela ótica da Secin quanto pela ótica da própria Câmara dos Deputados. Na primeira análise, a resposta ao risco ocorre nos casos em que este estiver comprometendo os serviços da secretaria referentes ao alcance de seus objetivos estratégicos em todas as suas quatro grandes perspectivas: papel institucional, processos internos, público-alvo, pessoas e tecnologia (PESCI, 2008-2011).

Já na segunda análise, a resposta ao risco ocorre por intermédio da administração da Câmara dos Deputados em relação aos resultados identificados e demonstrados em relatórios e pareceres elaborados pelas auditorias realizadas pela Secretaria de Controle Interno (Resolução-CD 69/1994).

Dessa forma, no âmbito da Câmara dos Deputados, a Secin deve identificar e avaliar os riscos e a administração terá a responsabilidade de adotar as possíveis respostas ao risco: evitar, aceitar, reduzir ou compartilhar.

6.6 Atividades de Controle

Além disso, o Coso II aduz que as atividades de controle são políticas e procedimentos que administram as ações individuais na criação das políticas de administração de riscos, diretamente ou conforme a aplicação de tecnologia, a fim de garantir que as respostas aos riscos sejam executadas. Essas atividades podem ser classificadas com base na natureza dos objetivos da organização aos quais os riscos de estratégia, operação, comunicação e cumprimento de procedimentos estão associados.

Ao escolher as respostas aos riscos, a administração identifica as atividades de controle necessárias para garantir que estas sejam realizadas de forma adequada e conveniente. Assim, as atividades administrativas são diretamente incluídas no processo de administração. Ao selecionar as de controle, a administração leva em conta a forma como essas se comunicam entre si.

Um instrumento de controle muito utilizado nas organizações são os indicadores de desempenho. Ao utilizá-los para investigar resultados inesperados ou tendências incomuns, a administração poderá notar circunstâncias nas quais a falta de capacidade para concluir processos fundamentais pode significar menor probabilidade de os objetivos serem alcançados.

Os objetivos estratégicos estabelecidos pela Secin, em conjunto, retratam o que é necessário para o cumprimento da missão institucional e o alcance da visão de futuro. A consecução desses objetivos é imprescindível para que a secretaria alcance a situação desejada. Para avaliar o quanto está caminhando na direção das metas almejadas, a Secin utiliza indicadores de desempenho para todos os objetivos estratégicos (PESCI, 2008-2011).

A atividade de controle da Secin está pautada na realização de auditorias e acompanhamento de áreas específicas da Câmara dos Deputados. As auditorias são realizadas de acordo com o previsto no Plano Anual de Controle Interno – PACI; para isso, são utilizadas algumas modalidades de auditoria, a fim de tratar cada objetivo específico (Resolução - CD nº 69/1994).

Cada coordenação de auditoria da Secin tem o próprio objeto de controle. Além de realizar exames de rotinas próprias, executa auditorias específicas e, quando necessário, assessora as demais áreas em assuntos da sua competência (Resolução - CD nº 23/1997).

6.7 Informação e Comunicação

A forma e o prazo em que as informações importantes são identificadas, colhidas e comunicadas permitem que as pessoas executem suas atribuições. Para identificar, avaliar e responder ao risco, a organização necessita das informações em todos os níveis hierárquicos. A comunicação eficiente ocorre quando flui na organização em todas as direções e quando os empregados recebem informações claras quanto às suas funções e às suas responsabilidades.

Quanto às informações, estas devem ser relacionadas e obtidas de fontes internas e externas. A organização colhe e utiliza os dados históricos e atuais necessários para o apoio adequado ao gerenciamento de riscos corporativos.

Em relação à Secretaria de Controle Interno, os meios de informação e comunicação utilizados são memorandos, *e-mails*, internet, intranet, sistema informatizado para monitoramento de recomendações, reuniões periódicas, grupos de estudos e outros.

Além desses, a secretaria está procurando aperfeiçoar a comunicação entre as coordenações, estabelecer novos canais de comunicação, aprimorar o atendimento ao TCU e aproximar as ações de controle da Mesa Diretora, de acordo com seus objetivos estratégicos (PESCI, 2008-2011).

6.8 Monitoramento

A imparcialidade do processo de gerenciamento de riscos corporativos é monitorada e as mudanças necessárias são realizadas. Desse modo, a organização poderá reagir e mudar segundo as circunstâncias.

A administração decide, por meio de atividades contínuas de monitoramento ou avaliações independentes, ou pela combinação dessas, se o gerenciamento de riscos corporativos atual continua eficiente.

As atividades de acompanhamento são inseridas nas operações normais e recorrentes da organização, realizadas na sequência natural dos negócios. São levadas em tempo real e reagem dinamicamente a condições em fase de mudança.

A Secretaria de Controle Interno, por sua vez, também inclui a ação de monitoramento nas suas atividades de auditoria interna, a fim de avaliar a eficácia de processos e procedimentos de trabalho. Realiza revisões periódicas da qualidade de seus serviços internos e externos, bem como monitoramento interno contínuo, procurando executá-lo, priorizando os seguintes aspectos:

- organização administrativa – verificar como estão sendo administrados os recursos humanos, materiais e instrumentais, assim como está sendo conduzido o controle de arquivos, documentos e papéis de trabalho e, ainda, como estão sendo aproveitados os conhecimentos adquiridos e produzidos no âmbito administrativo (Resolução - CD nº 23/1997);

- planejamento e execução dos trabalhos – acompanhar o processo de adequação das potencialidades às necessidades de curto, médio e longo prazo. Verificar a observância às normas éticas, a isenção e a racionalidade voltadas à avaliação dos procedimentos (PESCI, 2008-2011).

7 CONCLUSÃO

No desenvolvimento deste artigo, procurou-se observar como as atividades realizadas pela Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados são planejadas e executadas, verificando se podem ser consideradas aderentes à Metodologia de Gerenciamento de Riscos Corporativos apresentada pelo Coso II.

Assim, durante a avaliação do componente ambiente interno, foi observado que na Secin os fatores desejáveis para o desenvolvimento do trabalho na área de controle interno foram disponibilizados aos servidores.

Dentre os principais fatores observados, estão os valores éticos que orientam as ações e a conduta dos servidores, além da estrutura organizacional adequada à realização das atividades de auditoria.

A Secin, na incumbência de suas competências, estabeleceu planejamento estratégico bem elaborado, fixando seus objetivos estruturados em quatro grandes perspectivas, as quais orientam e norteiam as ações e a execução de suas atividades.

Ao tratar de Gerenciamento de Riscos Corporativos, o Coso II demonstra mais preocupação com a questão de identificar, avaliar, responder, controlar, informar e monitorar os riscos. No entanto, ao se considerar esse fato, durante a execução de suas atividades, os demais componentes relacionados ao gerenciamento dos riscos também são tratados pela secretaria.

As situações identificadas como riscos passam por processo de avaliação pela administração. Em consonância com o Coso II, são realizados os trabalhos de auditoria que procuram refletir os resultados dessa análise. Diante dessas avaliações, a Secin gera resposta ao risco, por intermédio de atividades de controle realizadas no planejamento estratégico.

Durante os trabalhos, a Secin procura manter informados gestores e áreas envolvidas no processo. Essas informações são disponibilizadas e canalizadas por vários meios de comunicação, os quais permitem acesso a todos os servidores, entidades e administradores que necessitem ou façam parte dessas informações.

Foi verificada a existência do componente monitoramento nas atividades realizadas pela Secin, tendo em vista o acompanhamento de seu planejamento estratégico, da administração de seus recursos humanos e materiais, assim como das atividades de auditoria.

Ressalta-se que essa análise foi efetuada apenas sob o ponto de vista teórico, ou seja, por intermédio de documentos da Secin relacionados com seus trabalhos.

Embora este trabalho não tenha por escopo verificar se as atividades da Secin são realizadas de acordo com os documentos analisados, foi constatado que a secretaria tem estabelecido planos estratégicos, normas e objetivos que, em sua essência, são aderentes aos componentes da metodologia do Coso II.

REFERÊNCIAS

ATTIE, William. *Auditoria*: Conceitos e Aplicações. 4 Ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2009.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. *Auditoria*. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Resolução n. 23*, de 6 de novembro de 1997. Diário da Câmara dos Deputados, 7-11-1997, p. 35669. Dispõe sobre a estrutura da Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados e dá outras providências.

_____. Câmara dos Deputados. *Resolução n. 69*, de 21 de junho de 1994. Diário do Congresso Nacional, Seção 1, Suplemento, 22-6-1994, p. 1. Dispõe sobre a Secretaria de Controle Interno da Câmara dos Deputados e dá outras providências.

_____. Câmara dos Deputados. Secretaria de Controle Interno. *Plano Estratégico da Secretaria de Controle Interno - PESCI (2008-2011)*. Brasília, 2007. Disponível em: <http://intranet2.camara.gov.br/servidor/gestaoestrategica/setoriais/secin>. Acesso em: 25 jan. 2010.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATION OF THE TREADWAY COMMISSION – COSO. *Internal Control* – Integrated Framework: executive summary. Washington, 1992.

_____. *Enterprise Risk Management Framework*: executive summary: draft. Washington, 2003a.

_____. *Enterprise Risk Management Framework*: framework: draft. Washington, 2003b.

Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). *Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público*. Tradução do Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007.

NOTAS

1. Comitê das Organizações Patrocinadoras.
2. Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados.
3. Termo da língua inglesa, sem tradução exata para o português, que remete à obrigação de membros de um órgão administrativo ou representativo de prestar contas a instâncias controladoras ou a seus representados. Outros termos usados numa possível versão portuguesa é "obrigação de prestar contas", "ter responsabilidade sobre os atos", "responsabilização".
4. Relatório do Comitê sobre Conceitos Básicos de Auditoria da Associação Americana de Contadores.
5. Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros.
6. Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros.
7. Associação Americana de Contadores.
8. Instituto dos Auditores Internos.
9. Instituto dos Contadores Gerenciais.
10. Instituto dos Executivos Financeiros.
11. Modelo de Gerenciamento de Risco Corporativo.
12. O Termo SWOT é sigla proveniente do inglês e acrônimo de Forças (*Strengths*), Fraquezas (*Weaknesses*), Oportunidades (*Opportunities*) e Ameaças (*Threats*).

SOBRE O AUTOR

Servidor da Câmara dos Deputados, graduado em Administração e Direito pelo UniDF, Especialista em Direito Administrativo pelo UniCEUB.

Integração dos órgãos de controle e combate à corrupção

Ricardo Augusto Panquestor Nogueira

1 INTRODUÇÃO

Este artigo enfoca o estudo do tratamento adequado e contínuo de dados e informações necessários aos trabalhos de combate à corrupção. Os órgãos de controle que exercem como atividade finalística o combate à corrupção, independentemente de trabalharem ou não com informações sigilosas, necessitam que o ordenamento jurídico regule os meios e procedimentos de integração e compartilhamento de dados, de forma a tornar suas atividades mais eficazes. Dentro desse contexto, impõe-se uma compreensão adequada da complexidade do tema e da diversidade de situações que podem se contrapor a esse compartilhamento, considerando-se os agentes envolvidos e os padrões dos procedimentos adotados.

Partindo-se dessa premissa, pretende-se demonstrar a necessidade de concepção de um modelo cuidadoso e mais eficaz de troca de dados e informações que permita dar continuidade às operações de combate à corrupção, evitando-se a sobreposição de competências, de forma a se ganhar tempo e agilidade no desempenho dessa atividade.

Observa-se que esse compartilhamento de dados e informações deve ser regulado por atos normativos que estabeleçam os procedimentos e as medidas de segurança a serem adotados, de forma a preservar seu sigilo, uma vez que o acesso irrestrito por terceiros pode prejudicar a própria investigação ou violar a proteção da intimidade, vida privada, honra e/ou imagem de pessoas. Assim, não é demais destacar a relevância do princípio norte-americano denominado de *need to know*, segundo o qual só podem ser acessados dados e informações por quem tenha necessidade de conhecê-los para o exercício de cargo, função, emprego ou atividade.

Quanto ao uso de dispositivos tecnológicos, estes devem ser seguros o suficiente para evitar a quebra da autenticidade e integridade dos dados e informações compartilhados. Em relação à atualização dos dados coletados e compartilhados, ressalte-se a importância de adoção de procedimentos eficazes de controle, uma vez que podem remanescer inalterados em determinados bancos de dados e desatualizados nos demais, o que leva à contradição de cadastros em relação a um mesmo fato ou indivíduo, certamente prejudicial no processo de investigação.

Além destes aspectos, deve-se atentar para os tipos de dados pessoais que podem ser compartilhados, proibindo-se a troca de dados sensíveis, tais como aqueles referentes à origem racial ou étnica, às opiniões políticas, às convicções religiosas ou filosóficas, à saúde, ao código genético e à vida sexual do indivíduo.

Diante desse quadro, faz-se necessário identificar algumas dificuldades no processo de troca de dados e informações, tais como a falta de continuidade em relação aos agentes públicos envolvidos na atividade, o receio de compartilhamento dos dados e informações coletados, o frequente vazamento desses dados e informações para terceiros, bem como a falta de integração entre os órgãos e entidades dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário das diversas unidades federativas.

Não se pode ignorar, ainda, o crescimento acentuado da corrupção e de suas ramificações em todas as esferas de governo e poder, abrangendo indivíduos dos setores público e privado que corriqueiramente se associam com o objetivo de praticar condutas ilícitas. Sob essa perspectiva, ressalte-se a importância das pessoas, visto que são elas que movimentam a máquina estatal e possuem as prerrogativas para o exercício regular de suas atribuições dentro de cada órgão ou entidade, sendo, portanto, de suma importância para a eficácia e legalidade dos trabalhos implementados.

Além da fragilidade do elo humano, a corrupção tem transposto de maneira assombrosa diversos Estados em todas as esferas de poder. Apenas a título exemplificativo, registre-se que, de acordo com o representante do *Federal Bureau of Investigation* (FBI), Carlos Alberto Costa, é movimentada uma quantia aproximada de 1,5 trilhão de dólares por ano em "lavagem de valores", desconsiderando o narcotráfico e o crime organizado. Isso representa 5% da produção mundial e mais de ¼ de todo o comércio internacional de mercadorias. Assim, merece intensa reflexão o substancioso poderio econômico da criminalidade moderna[1].

Assim, o bom senso na execução das diligências e no levantamento dos indícios de criminalidade invoca a utilização de meios mais adequados, sem a participação de intermediários, ou seja, sem a cooperação direta ou indireta de terceiros, exceto quando realmente necessário.

2 COMPARTILHAMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES

Conforme já exposto, no processo de combate à corrupção não basta a coleta de dados e informações, sendo ainda mais essencial o seu compartilhamento, fase primordial em todo o complexo sistema de investigação das quadrilhas.

O assunto compartilhamento não remete somente à troca de informações e dados, mas também a uma série de cuidados que contribuem para a boa utilização do conhecimento, pois, sem um cuidado razoável no que se refere a risco, proteção do sigilo, segurança e outros temas que serão tratados neste tópico, todo o processo fica prejudicado.

Diante do poderio econômico, tecnológico e organizacional dos criminosos, os órgãos de combate à corrupção são forçados a se estruturarem e aprimorarem seus procedimentos para uma adequada prevenção e repressão a essas condutas. Como consequência da profissionalização das organizações criminosas, surge a necessidade de se incrementarem os procedimentos de interceptação de dados e informações, inclusive por meio de mecanismos de interceptação ambiental e de infiltração de agentes de Estado nesses grupos.

As medidas tomadas pela administração são tímidas em comparação ao quadro que se apresenta, o que faz com que a corrupção avance de maneira exponencial, prejudicando o interesse público. À medida que o Estado não consegue executar o seu papel ou é ausente, os criminosos controlam atividades estratégicas, como o comércio e a própria segurança dos moradores das favelas.

Diante da ineficiência estatal, destaca-se a necessidade de regulamentação das medidas e procedimentos de compartilhamento de dados e informações para fins de combate à corrupção, uma vez que nenhum órgão detém todo o conhecimento necessário a uma eficaz investigação.

Nesse contexto, fortalece-se a área do conhecimento denominada de "segurança da informação", responsável por resguardar os pilares da informação enquanto ativo, quais sejam: disponibilidade, integridade, confidencialidade e autenticidade, além da legalidade, conforme destacam alguns autores[2].

Dentre as vulnerabilidades, destaca-se o grande número de profissionais terceirizados desempenhando funções que deveriam ser exclusivas de servidores públicos, tendo em vista seu caráter estratégico. Entre as ameaças, as mais preocupantes são os ataques cibernéticos aos sistemas informatizados públicos e a disseminação de vírus e outros códigos maliciosos.

3 PANORAMA ATUAL

O panorama atual, apesar de melhor se comparado há alguns anos, continua perturbador. Os corruptos agem sob suporte jurídico, político e estatal, o que força a reestruturação e reorganização dos órgãos de controle por meio de estratégias de caráter nacional, a exemplo da Enccla (Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e à Lavagem de Dinheiro).

Outro ponto que não se pode deixar de considerar é a autoexistência e o senso de preservação das quadrilhas e dos corruptos que as compõem. Elas não se exaurem por si só, pois sempre buscam meios alternativos de perpetuação em âmbito nacional e internacional.

Portanto, o panorama atual demonstra a necessidade de um intenso trabalho de parceria entre os órgãos de controle, de forma a melhor compartilhar as informações coletadas necessárias à comprovação das infrações relacionadas à corrupção.

4 INTEGRAÇÃO ENTRE ÓRGÃOS E AGENTES DE CONTROLE

A eficiência da atividade de controle e combate à corrupção depende intrinsecamente da integração entre os órgãos de controle interno e externo. Nesse contexto, destaque-se a importante função da Controladoria-Geral da União, que, de acordo com a Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003, funciona como órgão responsável pelo assessoramento direto ao presidente da República no que se refere à defesa do patrimônio público, controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção, incrementando a transparência da gestão no âmbito da administração pública. Indiscutível também a importância de integração com os órgãos de controle externo, tais como o Tribunal de Contas da União (TCU), Ministério Público Federal (MPF) e tribunais do Poder Judiciário, de forma a garantir um fluxo saudável de comunicação entre os diferentes setores.

A integração entre órgãos e agentes de controle e combate à corrupção consiste em um fator extremamente importante no fortalecimento das instituições do Estado Democrático de Direito, sendo de suma importância para a maior eficiência da máquina estatal no desempenho dessa atividade.

Nesse contexto, propõe-se a criação de um comitê federal, formado por representantes da Controladoria-Geral da União (CGU), do Tribunal de Contas da União (TCU), do Ministério Público Federal (MPF), do Conselho Nacional de Justiça (CNJ) e da Agência Brasileira de Inteligência (ABIN). Poderiam ser instituídos ainda comitês estaduais, distritais e municipais, de forma a garantir a participação de todos os entes federados.

Segundo essa concepção de gestão, o comitê central, formado pelos representantes mencionados, deverá ter a atribuição específica de controle dos comitês setoriais, bem como dos processos de maior envergadura e relevância. Os comitês setoriais, formados à semelhança do comitê central, deverão ter a atribuição de realizar a fiscalização em nível estadual, distrital ou municipal, podendo contar com a participação de representantes de outros órgãos ou entidades, conforme suas necessidades específicas.

Para uma eficácia operacional plena, o comitê central deverá ter privilégio de acesso aos trabalhos desenvolvidos pelos setores envolvidos, garantindo-se o sigilo dessas informações em relação a terceiros.

5 PROPOSTA DE SOLUÇÃO

Deve ser implementado um contato mais estreito entre os setores que trabalham com informação, no sentido de aprimorarem o manuseio dos dados e garantirem o seu adequado tratamento.

No que tange ao compartilhamento de dados, deve-se buscar o uso de tecnologias que possam garantir a confidencialidade das informações, por meio de procedimentos de cifragem ou codificação de seu conteúdo, que somente pode ser acessado após sua decifração ou decodificação.

Deve ser realizada, ainda, a sensibilização e o fortalecimento da cultura de segurança da informação, pois ela tem o propósito de formalizar o compromisso e o entendimento do servidor diante de suas novas responsabilidades relacionadas à proteção das informações que manipula.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Importante registrar que os agentes públicos não devem temer a execução de certas tarefas, mesmo aquelas que vão de encontro às questões políticas e de repercussão social, pois a administração pública deve trabalhar para o cidadão e para a sociedade e não para governos.

O ambiente de combate à corrupção e de guarda de informação deve ser limpo e seguro, de forma a diminuir as oportunidades de corrupção e os riscos de vazamento de dados e informações sigilosos, considerando-se as facilidades e a generalizada falta de ética.

O compartilhamento de dados e informações é legítimo, caso seja baseado na preservação do interesse público, resguardando-se em todas as hipóteses os direitos individuais, como a proteção da privacidade dos envolvidos, o que exige dos agentes públicos reserva, agilidade e comprometimento com o Estado e com a informação.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria: um curso moderno e completo*. 6. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 1998.

ATTIE, William. *Auditoria: conceitos e aplicações*. 3ª ed. São Paulo: Ed. Atlas, 1998.

BARBOSA, Lívia. *Igualdade e meritocracia: a ética do desempenho nas sociedades modernas*. Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1999.

BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *Lavagem de Dinheiro*. 1. ed. Livraria do Advogado. 2007.

BERNSTEIN, Peter L. *Desafio aos deuses: a fascinante história do risco*. Rio de Janeiro: Ed. Campus, 1997.

BOYNTON, William C; JOHNSON, Raymond N; KELL, Walter G. *Auditoria*, capítulos 9,10 e 12. Tradução José Evaristo dos Santos. São Paulo. Atlas, 2002.

CASTRO, Domingos Poubel. *Auditoria e Controle Interno na Administração Pública*. São Paulo: Ed. Atlas, 2008.

CRUZ, Flávio da. *Auditoria Governamental*. 3. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2007.

GIL, Antonio de Loureiro. Auditoria Operacional e de Gestão. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

GOMES, Jonas; BRAGA, Gilberto. *"Governança e Governabilidade"*. Valor Econômico, 24 de agosto de 2005.

GONÇALVES, Joanisval Brito. *Atividade de Inteligência e Legislação Correlata*. 1. ed. Ed. Impejus.

Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC). Disponível em: <www.ibge.org.br>.

JUNIOR, José Paulo Baltazar; MORO, Sergio Fernando. *Lavagem de Dinheiro*. Ed. Livraria do Advogado. Porto Alegre.2007.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. *A Estratégia em Ação* – Balanced Scorecard. 16. ed. Rio de Janeiro: Ed. Campus.1997.

MAIA, Rodolfo Tigre. *Lavagem de Dinheiro*. 2. ed. São Paulo. 2007. Ed. Malheiros.

REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE. Brasília: 2000. n. 121, jan-fev. ARAÚJO, Francisco J. *Influência dos controles internos no trabalho do auditor independente*.

REVISTA DO BNDES. Rio de Janeiro. v. 12. n. 24. Dez. 2005. p. 149-188. In: JUNIOR, Sebastião Bergamini. *Controles Internos como um Instrumento de Governança Corporativa*.

REVISTA VALOR ECONÔMICO. Business Week. *Executivos perdem poder de decisão*. Valor Econômico, 3 de maio de 2005.

REVISTA DE CONTABILIDADE E FINANÇAS DA USP. São Paulo. Ano XIII, n. 28, jan-abril. 2002. Nilton Martins Cano. *Da Contabilidade à Controladoria*: a Evolução Necessária.

REVISTA PENSAR CONTÁBIL. Rio de Janeiro. n. 2. Nov. 1998. Francisco Aristides Neves Garcia. *Controle Interno*: Inibidor de Erros.

SÁ, Antonio Lopes de. *Curso de Auditoria*. 10ª ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2002.

SÊMOLA, Marcos. *Gestão da Segurança da Informação*. 12ª ed. Ed. Módulo Security. São Paulo. 2003.

VIEIRA, Tatiana, Malta. *O direito à privacidade na sociedade de informação*: efetividade desse direito fundamental diante dos avanços da tecnologia da informação. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2007.

VIDIGAL, Antonio C. *Gestão de Risco e Governança Corporativa*. Disponível no site www.ibcbrasil.com.br/riskupdate.

NOTAS

1. SANCTIS, Fausto Martin de. Juiz Federal da 6ª Vara Criminal de São Paulo. In: JUNIOR, José Paulo Baltazar; MORO, Sergio Fernando. *Lavagem de Dinheiro*.Ed. Livraria do Advogado, 2007. p. 58.
2. SÊMOLA, Marcos. *Gestão da Segurança da Informação*. Ed. Módulo Security, 12ª tiragem, 2003. p. 9.

SOBRE O AUTOR

Procurador Federal. Ocupou cargo de procurador-geral e de subprocurador-geral do Instituto Nacional de Seguro Social (INSS), de corregedor setorial do Ministério das Cidades na Controladoria-Geral da União (CGU), de corregedor auxiliar na Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel), de chefe da Assessoria de Pesquisa Estratégica do Ministério do Trabalho e Emprego (TEM), de procurador federal no Conselho Administrativo de Defesa Econômica (Cade), de supervisor na Controladoria-Geral da União (CGU) e de assessor do procurador-chefe da 4ª SPR da Procuradoria-Geral do Distrito Federal.

Análise comparativa entre as atuações da Controladoria-Geral da União e do Tribunal de Contas da União no acompanhamento de obras públicas

Rita de Cássia Oliveira

1 INTRODUÇÃO

Os investimentos em obras públicas geram grande impacto na economia brasileira. No ano de 2009, a Lei Orçamentária Anual (LOA), Lei n.º 11.897, de 30 de dezembro de 2008, autorizou investimentos no montante de R$ 28.445.773.184,00 para o setor de infraestrutura da União. Além da materialidade envolvida, ressalta-se a relevância dada pelo governo atual para as obras constantes do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC), que em 2009 envolveu recursos da ordem de R$ 19,7 bilhões, somados com R$ 18,1 bilhões de "restos a pagar" de anos anteriores. Para o exercício de 2010, o projeto da LOA prevê um montante ainda maior, com previsão para aplicação de R$ 23,4 bilhões no PAC[1].

A perspectiva é de aumento dos investimentos para os próximos anos, pois além do PAC, deve-se iniciar a exploração das reservas da camada de gás e óleo do pré-sal, e, ainda, o Brasil será sede de dois eventos importantes mundialmente: a Copa do Mundo de 2014 e as Olimpíadas de 2016. Para tanto, a previsão é de que sejam investidos recursos na ampliação de infraestrutura, principalmente em transporte, telecomunicações, segurança, eletricidade e também construções de novas instalações esportivas e reformas de outras.

Diante desse cenário, é imprescindível que os recursos públicos sejam aplicados de forma eficiente e regular, pois a execução dos contratos de obras públicas em desacordo com as normas legais vigentes, inclusive com as normas técnicas de engenharia estabelecidas pela Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), possibilita o desvio de recursos da finalidade pactuada, desvio este que pode ocorrer de diversas formas: contratação de obras por valores superiores aos praticados no mercado (sobrepreço), direcionamento de licitação, pagamento de serviços indevidos ou superfaturados, utilização de materiais de baixa qualidade na execução da obra, jogo de planilhas, etc. Alguns podem, inclusive, levar à inexecução da obra.

Quanto ao material didático de auditoria de obras, é possível pesquisar o assunto nos manuais dos órgãos que exercem a função de gestores das políticas públicas, tais como Departamento Nacional de Infraestrutura e Transporte (DNIT), Manual de Obras Públicas – SEAP, e também nos manuais dos órgãos de controle, externo ou interno, tais como Manual de Auditoria de Obras, do TCU, e Manual de Obras, da CGU.

A partir de uma análise comparativa dos manuais citados, é possível inferir que a bibliografia não é uniforme e que cada órgão de controle tem a sua própria maneira de aplicá-la, uma vez que realiza as auditorias em obras de acordo com as suas experiências e segundo seus próprios normativos. Além disso, a legislação aplicável se apresenta de forma esparsa, pois são diversas as leis que, diretamente ou indiretamente, regulamentam a área de obras. Para as obras públicas, podemos citar a Lei de Diretrizes Orçamentárias, ao estabelecer o Sinapi como referência para a definição dos preços; a Lei nº 8.666/1993 – Lei das Licitações que, dentre outros assuntos, define os valores e critérios a serem seguidos para licitação e contratação de obras públicas e serviços de engenharia; e, por fim, as leis regulamentadoras da profissão de engenheiro e as resoluções do Conselho Federal de Engenharia e Arquitetura (Confea), as quais são aplicáveis tanto para o setor público quanto para o setor privado.

2 CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO

Organização

De acordo com o Decreto n.º 5.683, de 24 de janeiro de 2006, a Secretaria Federal de Controle (SFC) é responsável pelas ações de controle da CGU, as quais se concretizam por meio das auditorias e fiscalizações. A diferença básica entre ambas é que as auditorias visam avaliar a gestão pública e as fiscalizações visam comprovar se o objeto dos programas de governo existe, corresponde às especificações e atende às necessidades para o qual foi definido. Em outras palavras, as fiscalizações são pontuais, possuem um fim único e específico.

A SFC está dividida em seis diretorias e três coordenações gerais. As fiscalizações e auditorias relativas ao acompanhamento de obras ocorrem no âmbito das diretorias, que estão divididas de acordo com a área de governo: social, econômica, de infraestrutura, de produção e tecnologia e de pessoal, previdência e trabalho. Assim, cada diretoria é responsável por um grupo de ministérios relacionados com a mesma área de governo. Cita-se como exemplo a Diretoria da Área de Infraestrutura, que atua sobre os seguintes ministérios: dos Transportes, do Meio Ambiente, das Cidades, da Ciência e Tecnologia, de Minas e Energia e da Integração Nacional.

Como se verifica, não há uma diretoria especializada e centralizadora para o acompanhamento das obras públicas. O acompanhamento é realizado por todas as diretorias, e cada uma acompanha a obra relacionada à área em que atua. Recentemente foi constituída a Assessoria de Obras, formada por dez engenheiros, com a finalidade de dar suporte técnico e gerencial a todas as diretorias, desenvolvendo, inclusive ações de capacitação nas unidades das Regionais. É importante destacar que a assessoria não consta no organograma da instituição, uma vez que ainda não faz parte da estrutura "formal" da CGU.

Tipos de Controle

O controle exercido pela CGU, internamente, é dividido em "sistemático" e "assistemático". O controle sistemático é anual e possui um rito de planejamento e levantamento de informações definido. Já o assistemático é realizado em razão de denúncias, representações, operações especiais, sorteios ou demandas externas, tais como Ministério Público e Polícia Federal.

O controle sistemático é estruturado em função dos Programas de Governo. Desse modo há um rito definido para seleção dos programas que serão objeto de controle anual pela Casa. Durante a fase de planejamento, no primeiro momento, na etapa de "Hierarquização", classificam-se os programas em Relevantes, Essenciais ou Coadjuvantes. Essa classificação é feita segundo os critérios de materialidade, relevância e criticidade. Como os programas, via de regra, são compostos por mais de uma ação, num segundo momento, na etapa de "Priorização", selecionam-se as ações que serão acompanhadas durante o ano.

Como se verifica, não há procedimentos específicos para seleção de obras a serem acompanhadas, uma vez que o planejamento das ações de controle fundamenta-se nos Programas e Ações de Governo. No que se refere a obras, aplica-se a seguinte lógica: caso a ação priorizada seja a execução de obras, realizam-se, então, ações de controle para o acompanhamento da obra.

Após priorização das ações, tem-se a elaboração da documentação básica que consiste no levantamento das informações necessárias para a compreensão da implementação da ação. Nessa etapa, são definidos os pontos críticos da ação, ou seja, os elementos cruciais da implementação da ação, que, caso executados de forma errada, podem comprometer a implementação de todo o programa. Para melhor compreensão, em obras hídricas, o assentamento da adutora pode ser considerado um ponto crítico, pois caso a tubulação seja assentada de forma errada, há grandes chances de inviabilizar a distribuição de água.

A elaboração da documentação básica inclui também a definição da estratégia de controle a ser adotada, tais como os procedimentos a serem utilizados para se testar os pontos críticos e o melhor momento de realização da auditoria ou fiscalização.

Um ponto que merece destaque diz respeito à centralização do planejamento das auditorias e descentralização da execução. Todo o planejamento das ações de controle da CGU é realizado pela SFC, em Brasília, e as ações de controle, auditorias ou fiscalizações, são executadas pelas Unidades Regionais, localizadas nos estados.

Foco das Ações de Controle

As ações de controle realizadas pela CGU objetivam a verificação da eficácia dos mecanismos de controle do gestor, apuração de irregularidades e recomendações que contribuam para melhoria da implementação dos programas. Tal foco está de acordo com a tradicional abordagem de auditoria proposta pelo *Comittee of Sponsoring Organizations* (Coso). Dentro desse contexto, o foco dos acompanhamentos das obras consiste em verificar e certificar se os mecanismos de autocontrole do gestor funcionam e se são eficazes para garantir de forma "razoável" a regular execução das obras civis segundo os critérios de conformidade.

Momento do Controle

Primeiramente, é consensual dentro da Casa a preferência por auditorias preventivas, ou seja, antes da concretização dos prejuízos. O controle preventivo é realizado antes do início da execução das obras civis, nas etapas de pré-projeto, e/ou nas licitações e contratações e fundamenta-se em priorizar a análise dos projetos e as estimativas de orçamento. Verifica-se que o controle preventivo minimiza o risco de contratação de obras com sobrepreço ou inviáveis tecnicamente.

Após iniciadas as obras, a escolha do melhor momento de se ir a campo fundamenta-se na avaliação dos serviços de engenharia que devem ser acompanhados tempestivamente e na definição daqueles que podem ser acompanhados *a posteriori*, pois sua verificação posterior à conclusão não causa prejuízos e desperdício aos cofres públicos. Importante mencionar que a equipe responsável pelos trabalhos é de formação multidisciplinar.

Procedimentos

Segundo o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SFC, 2001; p.33), os procedimentos consistem no "conjunto de verificações e averiguações previstas num programa de auditoria, que permite obter evidências ou provas suficientes e adequadas para analisar as informações necessárias à formulação e fundamentação da

opinião (...), trata-se do mandamento operacional efetivo, são as ações necessárias para atingir os objetivos nas normas auditoriais". A orientação da CGU é que os procedimentos sejam exaustivamente detalhados para serem compreendidos e executados pelo "homem médio". Ou seja, os procedimentos consistem na descrição e detalhamento de "como" proceder no campo para verificar os pontos críticos, tendo em vista a obtenção de evidências. Tal fato possui o intuito de garantir uniformidade aos trabalhos e atingimento dos objetivos de auditoria.

Os procedimentos são definidos na fase de planejamento pelos servidores lotados na SFC. Quanto a obras, não há obrigatoriedade de ser profissional da área para elaboração dos procedimentos de engenharia. Normalmente são elaborados por equipe multidisciplinar.

A elaboração dos procedimentos de engenharia é um ponto que merece destaque, pois a definição de procedimentos inexequíveis pode comprometer o sucesso da ação de controle. Para elaborar procedimentos viáveis, é preciso conhecimento do assunto e experiência. Visando à garantia de bons resultados da ação de controle, a Casa desenvolveu as auditorias piloto que permitem testar a eficácia dos procedimentos.

Relatórios

Os relatórios de auditorias ou fiscalizações são constituídos basicamente por dois tipos de registros: "constatação" e "informação", ambos são fundamentados pelas evidências. A diferença entre eles é que as constatações são relativas às situações adversas identificadas pela equipe de campo e a informação é utilizada para descrever fatos relevantes sobre o objeto de auditoria. A informação pode corresponder a aspectos positivos ou negativos. Os casos negativos não chegam a ser os indesejáveis, mas são aqueles que podem ser modificados, tendo em vista a constante busca por melhorias.

As recomendações, integrantes do registro das constatações, correspondem às sugestões, ou medidas corretivas apresentadas pela equipe de auditoria.

Para registro das constatações/informações, utiliza-se o *software* Ativa. Verifica-se que a CGU não utiliza um *software* específico para obras, pois o Ativa é utilizado para todas as ações de controle da Casa.

Consequências das Ações de Controle

Além do envio dos relatórios ao TCU, as auditorias e fiscalizações de obras podem resultar em:

- Declaração de inidoneidade do licitante;
- Registro no Sistema Integrado de Administração Financeira do governo federal;
- Recomendação de instauração de processo administrativo;
- Recomendações técnicas;
- Recomendação para apuração da responsabilidade administrativa.

3 TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

Organização

O TCU realiza as ações de controle em obras por meio de fiscalizações. Essas, por sua vez, são realizadas pelo corpo técnico lotado nas Secretarias de Controle Externo, nacional, dos estados ou ainda, nas Secretarias de Obras (Secobs).

A Resolução TCU nº 230, de 11 de novembro de 2009, alterou recentemente a estrutura das secretarias. Atualmente, o TCU possui nove Secretarias de Controle Externo (Secex), sendo uma de obras, Secob – I, e foram criadas mais duas Secretarias de Obras, Secob II e Secob III. Considerando que o edital do último concurso para nomeação de novos auditores, realizado em julho de 2009, exigia conhecimentos em três áreas de engenharia – recursos hídricos, pavimentação e edificações – verifica-se que cada Secob corresponde a cada uma dessas áreas.

O critério setorial organiza as onze Secex nacionais por funções de governo, muito parecido com o modelo organizacional adotado pelas diretorias da CGU, exceto no que se refere aos entes do Poder Legislativo e Judiciário, que não são fiscalizados pela CGU. Outra diferença é que as diretorias são exclusivas a sua área de atuação, já no TCU, verifica-se que um ministério pode ser objeto de auditoria por duas Secex diferentes.

Em relação a obras, para saber a secretaria responsável, são considerados dois critérios: primeiro, o geográfico, as Secex, seja nacionais ou estaduais, realizam as fiscalizações na sua área de jurisdição, e depois o critério de clientela, aplicado às Secex nacionais, de acordo com os órgãos vinculados e entidades de sua responsabilidade. No entanto, em razão da relevância, complexidade ou materialidade de algumas obras, pode acontecer de uma obra localizada em estado distinto do DF, ser fiscalizada pela Secex nacional. Em todos os casos, compete à Secob coordenar e monitorar as auditorias de obras.

A partir da visão sistêmica da execução das fiscalizações e considerando que as unidades representativas do TCU nos estados também fiscalizam obras, infere-se que as ações de controle do TCU acontecem de forma descentralizada. Entretanto, há indicativos de mudanças no processo de fiscalização de obras, pois a nomeação de 88 servidores indica centralização das fiscalizações de obras, uma vez que todos serão lotados na sede do TCU, em Brasília.

Tipos de Controle

Nos mesmos moldes da CGU, o TCU realiza o controle "planejado" e "não planejado". O controle planejado também é anual e possui um rito de procedimentos definidos em normativos internos e na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO). Por sua vez, o controle não planejado decorre basicamente de denúncias e representações.

As ações de controle realizadas pelo TCU em obras públicas são concretizadas por meio das Fiscalizações e, diferentemente da CGU, a fiscalização é gênero e abrange cinco instrumentos: auditorias, levantamentos, inspeções, acompanhamentos e monitoramentos.

O planejamento de todas as fiscalizações é denominado Plano de Fiscalizações e consiste na relação dos objetos que deverão ser fiscalizados pelo tribunal no exercício corrente. A relação de obras a serem fiscalizadas é apenas uma parte do Plano de Fiscalização, denominada Fiscobras.

A Secob, responsável pela elaboração da proposta de fiscalização, seleciona anualmente as obras segundo as diretrizes da LDO e critérios específicos para obras. A deliberação sobre a estratégia de atuação é competência do plenário e se dá por meio de acórdão.

Como se percebe, o TCU possui um planejamento direcionado para a seleção de obras com critérios específicos, dentre os quais citam-se, entre outros, materialidade, obras do PAC, seleção inicial de editais. Os critérios, quando combinados, permitem a fiscalização de obras segundo a materialidade e a regionalização.

Os trabalhos de planejamento das obras que serão objeto de fiscalização começam logo após a aprovação da LOA do ano corrente e finalizam com a publicação do acórdão que contém a relação de obras de fiscalização obrigatória e as unidades executoras responsáveis. Via de regra, ocorre em março. A partir desse momento iniciam-se as fiscalizações propriamente ditas, o planejamento e execução.

Cada secretaria do TCU é responsável pelo planejamento das fiscalizações de sua competência. O objeto de fiscalização não é definido no acórdão e sim pelas secretarias. Esse fato denota autonomia das secretarias finalísticas, pois cada uma realiza o planejamento e a execução das fiscalizações de acordo com a sua capacidade operacional e demanda de trabalho.

A etapa de planejamento no TCU aborda também a definição das questões de auditoria, as quais são denominadas na CGU de pontos críticos. Após a definição das questões de auditoria, são elaborados os procedimentos para se testar as questões de auditoria.

Foco das Ações de Controle

O objetivo primordial das fiscalizações em obras consiste em verificar a correta aplicação dos recursos financeiros em todos os seus aspectos, seja orçamentário, financeiro, contábil e patrimonial, e prestar informações ao Congresso Nacional para subsidiar a aprovação e o acompanhamento da lei orçamentária subsequente.

A diferença das ações de controle entre CGU e TCU pode ser extraída da própria Lei Magna. Embora ambas as fiscalizações devam ser feitas segundo os critérios de legalidade, legitimidade economicidade, o TCU, como controle externo, está inserido na sistemática de freios e contrapesos e possui a função "judicante". Já a CGU, como órgão do Poder Executivo, possui a função de cooperar com o próprio Poder na implementação da política pública. Assim, é perfeitamente previsível que as auditorias de obras do TCU sejam direcionadas para a verificação da legalidade e legitimidade, com a finalidade de julgamento administrativo, e as auditorias da CGU sejam direcionadas para verificação da legalidade e legitimidade dos mecanismos de autocontrole do gestor, com a finalidade de cooperação.

Procedimentos

Sobre esse assunto, vale destacar que enquanto os procedimentos da CGU são passos detalhados que devem ser obrigatoriamente seguidos para testar os pontos críticos, no TCU são genéricos e apenas visam à orientação da equipe. Os procedimentos são elaborados na fase de planejamento e, como a equipe que planeja é a mesma que

executa, eles são obrigatórios, pois, conforme julgamento do auditor no momento da realização dos trabalhos de campo, podem ser adotados ou não. No entanto, em ambas as Casas os procedimentos têm a finalidade de se obter evidências que fundamentem as conclusões dos relatórios.

Momento de Auditoria

A equipe responsável pela fiscalização é multidisciplinar, e a preferência de se fiscalizar preventivamente uma obra, ainda na etapa de projetos, também é verificada no TCU. Entretanto, quando a obra estiver em andamento, a fiscalização é feita para avaliar, quantitativamente e qualitativamente, a execução dos serviços de engenharia. Não há flexibilidade de se escolher o melhor momento de se ir a obra, o prazo é institucional devido à obrigatoriedade de conclusão dos relatórios de auditoria, fixado no primeiro semestre. Necessariamente o escopo abrangerá os serviços executados ou "em execução" até o primeiro semestre do ano corrente.

Relatórios

O relatório, além das informações necessárias para o entendimento da fiscalização, contém o item "achados de auditoria", os quais correspondem às constatações (CGU) e são registrados no *software* Sistema Fiscalis. O *software* é utilizado em qualquer auditoria de conformidade, mas possui um módulo dirigido exclusivamente para obras – Módulo Obras –, cujo objetivo principal é sistematizar os dados relativos a obras a serem informados ao Parlamento.

Um ponto peculiar do relatório, quando possível, diz respeito à mensuração e registro dos benefícios potenciais resultantes da fiscalização. O objetivo de inserir o campo é auferir os resultados dos trabalhos da auditoria.

Os relatórios são submetidos ao ministro relator, que, por sua vez, após manifestação dos titulares das secretarias, possui plena liberdade, considerando os fatos, de concordar ou não com as conclusões da equipe ou dos titulares e até mesmo de definir novas proposições ao processo. A conclusão do ministro relator é concretizada por meio do voto, o qual é submetido ao Plenário ou Câmara, resultando no acórdão.

Consequências das Ações de Controle

Há dois tipos de resultados das fiscalizações de obras empreendidas pelo TCU. Um deles é decorrente de indícios de irregularidades graves nas obras e pode implicar, em casos extremos, na paralisação da obra ou em retenção de valores. Nesses casos, a decisão é do Congresso Nacional, para o qual a relação das obras irregulares é encaminhada.

O outro tipo de resultado é aquele decorrente das fiscalizações "tradicionais" que podem resultar em: multas, condenação de débito, determinação de medidas corretivas, recomendações técnicas, inabilitação de cinco a oito anos para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança no âmbito da administração pública, declaração de inidoneidade do licitante fraudador, sustação de atos administrativos e adoção de medidas cautelares.

A diferença entre as recomendações e as determinações é que esta possui um caráter impositivo, enquanto aquela é uma sugestão, que pode ou não ser adotada pelo gestor. A CGU não possui a prerrogativa de determinar, apenas de recomendar. No entanto, embora as recomendações da CGU não sejam obrigatórias, via de regra, são acatadas pelo gestor.

4 ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE A CGU E O TCU

Para que se possa comparar a atuação da CGU e do TCU em auditoria de obras públicas, é imprescindível considerar inicialmente a diferença de foco das ações de controle realizadas pelos dois órgãos. Embora ambos verifiquem a conformidade dos atos de gestão, segundo os aspectos da legalidade, legitimidade e economicidade, o foco da CGU nas ações de controle de obras é verificar se os mecanismos de autocontrole do gestor são eficazes e permitem garantir, com "razoável" segurança, que os objetivos do gestor serão atingidos. Já o TCU, em relação a obras públicas, possui o foco principal de prestar informações ao Congresso Nacional sobre os indícios de irregularidade encontrados nas fiscalizações.

Outra diferença importante consiste nos critérios adotados pelos dois órgãos para seleção da obra objeto de controle. Enquanto que a CGU seleciona o programa e prioriza as ações de governo, o TCU segue critérios específicos para seleção da obra. De acordo com o foco das ações de controle da CGU, constata-se que a seleção do programa é mais abrangente e está alinhada com o seu foco de controle. Avaliar a obra dentro do contexto do programa permite formar uma opinião sobre a implementação da política pública, que é competência da CGU. Para o TCU é possível concluir a mesma adequação, pois a seleção de obras segundo critérios específicos coaduna com os dispositivos da LDO, uma vez que atende ao objetivo de informar ao Congresso Nacional sobre os indícios de irregularidades apontados na execução das obras públicas.

Em relação à estrutura organizacional, constata-se que na CGU as ações de controle em obras são realizadas por todas as coordenações. As auditorias e fiscalizações em obras possuem o mesmo rito processual tanto para as obras da área da saúde, como construção de hospitais, quanto para as obras da área de infraestrutura, como construção de hidrelétricas. Recentemente foi constituída a Assessoria de Obras, à qual, dentre outras funções, compete o apoio técnico nessa área a todas as coordenações. Entretanto, a sistemática de controle continua a mesma, o *software* de controle utilizado é o mesmo para todas as ações de controle empreendidas pela CGU e a Assessoria de Obras ainda não faz parte da estrutura formal da CGU.

Já o TCU possui uma unidade técnica exclusiva para fiscalização de obras. A Secob foi criada especificamente para coordenar as auditorias em obras públicas. Todos os procedimentos, as instruções normativas e o planejamento das fiscalizações originam-se ou são consolidados na Secob. E mais, a uniformização, consolidação, revisão dos trabalhos e procedimentos são de responsabilidade também da Secob. O próprio Fiscalis – Módulo Obras – é um exemplo do direcionamento das ações de controle específica para obras.

A partir de uma análise macro, verifica-se que a CGU executa as ações de controle de forma descentralizada. O planejamento dos trabalhos ocorre anualmente na sede e os trabalhos de campo são realizados pelas Unidades Regionais. Já no TCU, a equipe que planeja as fiscalizações também executa os trabalhos de campo. Aprofundando ainda mais nos modelos adotados pelas duas instituições, a partir de uma visão micro, um ponto que merece destaque diz respeito à elaboração de procedimentos. O conceito de procedimentos

adotado pelo TCU é bastante diferente do praticado na CGU. Enquanto os procedimentos da CGU são passos detalhados, que devem ser obrigatoriamente seguidos para se testar os pontos críticos, no TCU são genéricos e apenas visam à orientação da equipe.

5 SUGESTÕES

A sugestão à CGU surge em sua essência na resposta à seguinte pergunta: para auditorias de obras, faz-se necessária a presença de engenheiros? Para responder a essa pergunta, é necessário separar as obras em duas categorias: obras de grande vulto e pequenas obras. Entende-se obras de grande vulto como aquelas de elevada materialidade, estabelecida na Lei de Licitações e Contratos, ou de elevada complexidade técnica. Considerando a qualidade dos trabalhos e a credibilidade da CGU, seria interessante para a Casa a participação permanente de engenheiros no seu acompanhamento. Para grandes obras, faz-se necessário conhecimento técnico e principalmente experiência no tipo de obra a ser acompanhada. A partir desse raciocínio, a proposta consiste na sugestão de que a Casa considere a possibilidade de criação de uma coordenação específica para o acompanhamento de grandes obras. A coordenação proposta poderia ser criada, primeiramente, com os engenheiros integrantes da Assessoria de Obras e seria responsável pelo acompanhamento das grandes obras decorrentes, por exemplo, do Programa de Aceleração do Crescimento; da Copa do Mundo, em 2014; e das Olimpíadas em 2016. Por sua vez, para obras consideradas tecnicamente simples ou de baixa materialidade, cujo acompanhamento consiste na comprovação da execução física e regularidade orçamentária, podem ser verificadas de acordo com o modelo atualmente adotado pela CGU, pois acredita-se que a equipe multidisciplinar e as orientações da Casa são suficientes para realização dos trabalhos.

Nesse contexto, considerando que o acompanhamento de grandes obras exige pessoal técnico da área, a proposta consiste na criação de uma coordenação específica para acompanhamento de obras. Essa coordenação seria responsável pela seleção de obras as quais serão objeto de controle anual e também elaboraria os procedimentos e orientações à Casa relativos a obras. A centralização da elaboração dos procedimentos de obras representaria um ganho para a CGU, pois reduziria o retrabalho e a duplicidade de esforços, uma vez que atualmente os procedimentos são elaborados na coordenação, sendo possível que duas coordenações trabalhem na elaboração do mesmo procedimento, não havendo, na maioria dos casos, troca de informações entre elas.

Embora o objetivo deste trabalho contemple a elaboração de propostas de melhorias metodológicas primordialmente para a CGU, tendo em vista ser este o vínculo profissional da autora, apresenta-se uma sugestão dirigida ao TCU. Considera-se que poderia ser interessante para o tribunal avaliar a possibilidade de detalhar os procedimentos, descrevendo "como" a equipe verificará as questões de auditoria definidas. Os procedimentos detalhados contribuem, principalmente, na racionalização do tempo e uniformização dos trabalhos de controle.

6 PROPOSTAS DE INTEGRAÇÃO

Considerando que a CGU pertence ao Poder Executivo; e o TCU, ao Poder Legislativo, e, mais, considerando a diferença do foco das ações de controle dessas instituições, ainda assim foram identificados dois momentos de integração.

O primeiro consiste na atuação conjunta das duas instituições durante o planejamento das ações de controle. Poderia haver uma integração no planejamento, definindo, por exemplo, que em algumas obras uma instituição atuaria sobre a etapa dos editais e a outra sobre a execução. Isso evitaria a duplicidade de fiscalizações sobre o mesmo objeto, o que seria positivo também ao gestor, uma vez que não seria obrigado a atender demandas semelhantes, porém de instituições diferentes.

Outro momento de integração seria no aproveitamento das experiências entre as duas instituições na elaboração e detalhamento dos procedimentos. Como os procedimentos são elementos essenciais para ações de controle bem sucedidas, uma vez que é por meio deles que são testados os pontos críticos (CGU), ou questões de auditoria (TCU), e obtidas as evidências, sugere-se que sejam trocadas experiências para a sua elaboração. O resultado seria ganho de tempo e, acima de tudo, de qualidade, uma vez que os relatórios seriam mais bem evidenciados, com fundamentações mais consistentes.

7 CONCLUSÃO

A expectativa é que esse artigo seja um ponto de partida, pois o assunto é vasto e muito se tem a trabalhar no intuito de desenvolver e aprimorar os processos de fiscalização de obras públicas. Desse modo, para trabalhos futuros, sugerem-se, dentre outros, alguns temas: detalhamento dos procedimentos específicos de engenharia, estruturação da Coordenação de Obras da CGU, e ao pessoal de tecnologia da informação, desenvolvimento de *software* específico para auditoria de obras públicas.

REFERÊNCIAS

ALTOUNIAN, Cláudio Sarian; (2009). Obras Públicas: Licitação, Contratação, Fiscalização e Utilização. 2. Ed. Editora: Fórum;2009

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. Auditoria. São Paulo: Editora: Atlas, 2002.

BRASIL (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em www.presidencia.gov.br.

_____ (1993). Lei 8.443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível em www.tcu.gov.br

_____ (1997). Resolução CFC N.º 820, de 17 de dezembro de 1997 - Aprova a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis com alterações e dá outras providências.

_____ (2001). Lei 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em www.presidencia.gov.br

_____ (2001). Instrução Normativa CGU n.º 01, de 06 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em www.presidencia.gov.br

BRASIL (2003). Instrução Normativa CGU n.º 01, de 13 de março de 2003. Altera o Manual de Sistema de Controle Interno aprovado pela Instrução Normativa CGU n.º 01, de 6 de abril de 2001. Disponível em www.cgu.gov.br

_____ (2004). Portaria TCU n.º 59, de 30 de janeiro de 2004 – Institui a sistemática de quantificação e registro dos benefícios das ações de controle externo e dá outras providências. Disponível em www.tcu.gov.br

_____ (2005). Lei nº 11.204, de 5 de dezembro de 2005 – Altera a Lei n.º 10.683, de 28 de maio de 2003, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios. Disponível em www.planalto.gov.br

_____ (2009). Lei n.º 12.070, de 12 de agosto de 2009, LDO/2010 – Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2010 e dá outras providências. Disponível em www.presidencia.gov.br

_____ (2009). Portaria TCU Segecex nº 26, de 19 de outubro de 2009 – Dispõe sobre auditoria de conformidade e dá outras providências. Disponível em www.tcu.gov.br.

_____ (2009). Portaria TCU Segecex nº 10, de 22 de abril de 2009 – Altera a Portaria Segecex n.º 07/2009 que define a clientela das secretarias de controle externo e dá outras providências. Disponível em www.tcu.gov.br.

_____ (2009). Lei n.º 11.897, de 30 de dezembro de 2008 – LOA 2009 - Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2009.Disponível em www.presidencia.gov.br.

BRESSER Pereira, Luis Carlos; (1996). Crise econômica e reforma do Estado no Brasil. São Paulo: Editora 34, 1996.

CASTRO, Leonardo; (2009). Do abstrato ao concreto pensado: estruturação do acompanhamento da execução de políticas públicas realizado pela Secretaria Federal de Controle Interno. 2009. Monografia - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, Brasília.

COMMITTE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF TREADWAY COMMISSION – COSO. Auditoria Interna. Disponível em www.coso.org.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella; (2004). Direito Administrativo. 17ªed. São Paulo: Editora Atlas, 2004.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS – INTOSAI (1992). Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores. (Intosai): Código de Ética e Normas para Auditoria. Disponível em www.intosai.org

OLIVIERI, Cecília; (2008). Política e Burocracia no Brasil: o controle sobre a execução das políticas públicas. 2008.229f. Tese (Doutorado em Administração Pública e Governo) – Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo.

SFC – Secretaria Federal de Controle Interno. Metodologia de planejamento para o acompanhamento da execução de programas de governo: manual. Brasília: SFC, 2008. 161p. Disponível:www.cgu.gov.br/intranet.

SINDUSCON-SP – artigo: emprego na construção civil. Disponível em www. sindusconsp. com.br, consulta realizada em 20.10.2009

TCU – Tribunal de Contas da União. Acórdão 2.522/2009-TCU-Plenário, publicado em 30 de outubro de 2009. Disponível em www.tcu.gov.br

_____. Fiscobras 2009 – Relatório Consolidado. Dispõe sobre a consolidação das ações de controle realizadas em obras públicas pelo TCU.

_____. Manual de obras públicas (2009) – Recomendações Básicas para a Contratação e Fiscalização de Obras de Edificações Públicas: manual. Brasília: TCU, 2009. Disponível em www.tcu.gov.br.

_____. Manual de obras públicas (2000) - Manual de Auditoria de Natureza Operacional: manual. Brasília: TCU, 2000. Disponível em www.tcu.gov.br.

NOTAS

1. Nesse valor não constam os recursos aplicados no PAC decorrentes das Transferências Obrigatórias, que somam R$ 700.984.509,00.

SOBRE A AUTORA

Analista de Finanças e Controle da Controladoria-Geral da União, graduada em Engenharia Civil pela Universidade de Brasília.

AGU e TCU: Uma cooperação em defesa do patrimônio público

Robson Nascimento Caldas

1 INTRODUÇÃO

Este artigo é fruto de um resumo do Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado ao Programa de Pós-Graduação do Instituto Serzedello Corrêa – ISC do Tribunal de Contas da União (TCU) em 2009, como parte das exigências para a obtenção do título de Especialista em Auditoria Interna e Controle Governamental. Tem como fonte de pesquisas a Lei Orgânica da AGU, Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, a Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992 – Lei Orgânica do TCU (LOTCU) –, e a Resolução nº 155, de 4 de dezembro de 2002, que aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União (RITCU).

O ano de 1988 é um marco na recente história política do Brasil, particularmente, o dia 5 de outubro daquele ano, com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88). Dá-se aí, início ao processo de consolidação da democracia brasileira, que vinha de longos períodos de governos autoritários.

A Constituição trouxe, em seu bojo, uma preocupação muito grande com a cidadania. Como podemos observar, a CF/88 dedicou o Título II aos direitos e garantias fundamentais para que o povo, como legítimo detentor do poder, pudesse exercer plenamente sua cidadania.

O povo pode exercer o poder diretamente ou através de seus representantes; estes, por sua vez, têm o dever de prestar contas de seus atos aos seus representados. Nessa prestação de contas reside a importância de órgãos de controle como a Advocacia-Geral da União (AGU) e o Tribunal de Contas da União (TCU).

Quando o TCU julga as contas irregulares e imputa débito e/ou multa ao responsável, e caso este não pague o débito, o acórdão condenatório servirá como título executivo extrajudicial, para que a AGU ou, conforme o caso, os dirigentes das entidades jurisdicionadas ao TCU, ajuízem ação de cobrança na Justiça competente, com o propósito de reaver a quantia relativa ao débito e/ou à multa.

Neste diapasão, o presente artigo pretende mostrar como a AGU e o TCU, trabalhando de forma integrada, têm defendido o patrimônio público da União.

Vejamos o que nos revela a CF/88, a respeito desses órgãos de controle.

> Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União [...]
>
> Art. 131. A Advocacia-Geral da União é a instituição que, diretamente ou através de órgão vinculado, representa a União, judicial e extrajudicialmente, cabendo-lhe, nos termos da lei complementar que dispuser sobre sua organização e funcionamento, as atividades de consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo.

Dessa forma, a AGU e o TCU, em parceria, buscam defender o patrimônio público da União, que em última instância é de todo o povo brasileiro.

2 A INTEGRAÇÃO ENTRE A AGU E O TCU

A AGU e o TCU firmaram um Acordo de Cooperação Técnica[1], com a finalidade de facilitar e acelerar o fornecimento de documentos e informações, visando ao adequado cumprimento das determinações do TCU no âmbito da administração pública federal, bem como conferir maior celeridade aos procedimentos ou processos que envolvam a cobrança de débitos e/ou multas referentes às decisões do TCU. O acordo prevê algumas atribuições para as partes, no que concerne à AGU, destacamos:

- Elaborar pareceres e estudos ou propor normas, medidas e diretrizes visando à adequação de procedimentos da administração pública federal às determinações do TCU, após o respectivo trânsito em julgado;

- Solicitar o envio de informações e documentos referentes a processos ou procedimentos em trâmite no TCU que resultem ou possam resultar em determinações aos órgãos da administração pública federal ou na responsabilização civil e administrativa de agentes causadores de danos ao patrimônio da União;

- Agir com presteza, propondo as medidas judiciais cabíveis, tão logo receba a documentação fornecida pelo TCU;

- Receber a documentação para o ajuizamento das ações de execução de sua competência no escritório de representação da AGU a ser instalado no TCU; e

- Implementar procedimentos no sentido de informar ao TCU os valores recuperados dos débitos e multas referentes aos acórdãos condenatórios executados pela AGU.

Das atribuições do TCU no acordo, citamos:

- Fornecer informações e documentos, preferencialmente em meio eletrônico, referentes a processos ou procedimentos que resultem ou possam resultar na responsabilização civil e administrativa de agentes causadores de danos aos bens, valores e direitos integrantes do patrimônio da União;

- Facilitar o acesso aos relatórios finais e aos documentos que embasarem sua elaboração;

- Encaminhar, por meio eletrônico ao endereço cgu.deaex@agu.gov.br, os acórdãos tão logo prolatados; e

- Informar às Secretarias de Controle Externo sobre os termos do presente acordo, orientando-as para que colaborem com as unidades da AGU sempre que houver solicitação de informações ou de acesso a documentos que envolvam o objeto do presente acordo.

O acordo possui prazo de validade de cinco anos, podendo sofrer alterações ou modificações no texto original ou ser prorrogado no interesse das partes. Observamos que acordo semelhante acaba de ser celebrado no estado do Amazonas, entre a Procuradoria-Geral da União (órgão vinculado à AGU), TCU, Polícia Federal, Procuradoria da República, Procuradoria do Estado do Amazonas e Controladoria-Geral da União, o que vem comprovar que esse tipo de cooperação técnica entre a AGU e o TCU está sendo disseminado entre as demais esferas de governo e entre outros órgãos de controle, como

Polícia Federal, Ministério Público e Controladoria-Geral da União. Assim sendo, pode-se afirmar que essa integração tem contribuído para a defesa do patrimônio público.

Além desse acordo, a AGU e o TCU possuem outras iniciativas de cooperação, como é o caso do curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Auditoria Interna e Controle Governamental, uma parceria entre a Escola da AGU, o Instituto Serzedello Corrêa – TCU, o Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento – Câmara dos Deputados, e a Secretaria Federal de Controle Interno – CGU, permitindo a capacitação de servidores e membros da AGU, auditores federais de controle externo do TCU, além de servidores dos outros órgãos parceiros.

Em recente pronunciamento no III Congresso da Advocacia Pública, realizado em Brasília de 8 a 11 de setembro de 2009, o então advogado-geral da União, Dr. José Antonio Dias Toffoli, destacou a importância de parcerias como as estabelecidas com o Tribunal de Contas da União. Antes de realizar licitações públicas, o tribunal é consultado pelos advogados públicos. O objetivo é realizar um trabalho preventivo para evitar paralisações de obras da União, como as do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC). Nenhuma obra atualmente encontra-se paralisada em virtude de decisão judicial. "Esse tipo de parceria é importante para melhorar a qualidade e eficiência do trabalho dos nossos advogados e do serviço público federal como um todo", ressaltou o Dr. José Antonio Dias Toffoli[2].

2.1 A Efetividade da AGU na Cobrança dos Títulos Constituídos pelo TCU

De acordo com informações colhidas no Relatório de Gestão de 2008 do Tribunal de Contas da União, naquele ano, foram julgados conclusivamente 1.702 processos de contas ordinárias (tomada e prestação de contas anuais) e 1.741 processos de tomada de contas especial. Desse total, 1.212 processos tiveram as contas julgadas irregulares, o que corresponde a 35% dos processos de contas julgados.

Esse índice elevado de contas julgadas irregulares reforça a necessidade de se aperfeiçoar a integração dos sistemas de controle, visando o combate à corrupção, desvios e fraudes, bem como a colaboração entre os órgãos de controle, para o aperfeiçoamento da administração pública.

Na tabela abaixo, onde são mostradas as condenações e sanções aplicadas pelo TCU em 2008, gostaríamos de destacar que, das contas julgadas irregulares, 1.807 responsáveis foram condenados ao pagamento de multa e/ou ressarcimento de débito, num valor superior a R$ 1,05 bilhão, o que dá uma média de R$ 581 mil por responsável.

Tabela 01 - Condenações e Sanções Aplicadas pelo TCU em 2008

Natureza	Processos	Resp.	Débito	Multa	Total (R$)
Tomada de contas especial	67	233	7.992.222,86	1.289.611,43	9.281.834,29
Tomada de contas	21	44	2.393.347,06	430.849,34	2.824.196.,40
Prestação de contas	1.124	1.530	1.011.966.302,50	27.410.799,29	1.039.377.101,79
Subtotal - Contas irregulares	1.212	1.807	1.022.351.872,42	29.131.260,06	1.051.438.132,48
Outros processos	134	254	0,00	1.410.964,17	1.410.964,17
Total	**1.346**	**2.061**	**1.022.351.872,42**	**30.542.224,23**	**1.052.894.096,65**

Fonte: Relatório Gestão do TCU – 2008

A tabela seguinte relaciona os órgãos executores para os quais foram encaminhados títulos executivos com vistas a dar prosseguimento e efetividade ao processo de recuperação de créditos.

Em 2008, o TCU encaminhou aos órgãos responsáveis pela execução judicial 1.967 títulos executivos, no valor de R$ 1.582.505.388,45, sendo R$ 1.550.864.863,77 originários de débitos, e R$ 31.640.524,68 de multas.

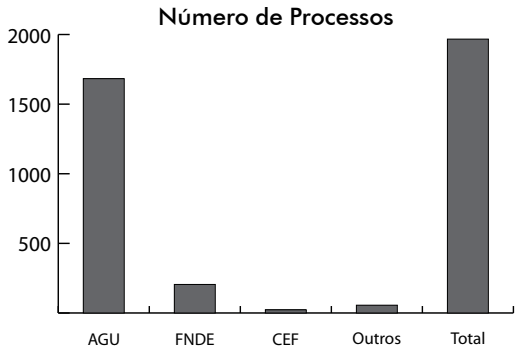
Tabela 02 - Encaminhamento de Títulos Executivos aos Órgãos Executores

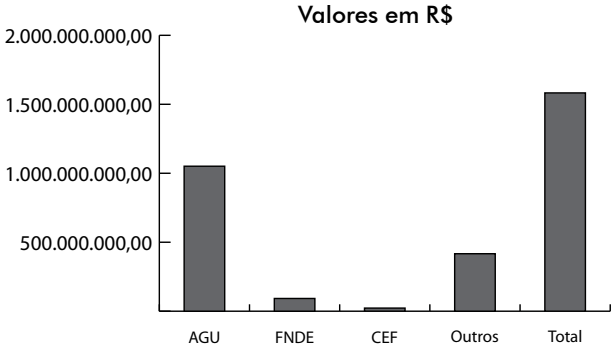
Executor	Processos	Valores
AGU	1.683	1.051.075.427,68
FNDE	205	92.276.700,90
CEF	23	22.567.895,30
Outros	56	416.585.364,57
Total	**1.967**	**1.582.505.388,45**

Fonte: Relatório Gestão do TCU – 2008

Os dados ali apresentados mostram que, do total de 1.967 títulos executivos, 1.683 foram enviados para a AGU, o que representou 85,6% do total dos processos que foram encaminhados a todos os órgãos executores, cujos valores representaram mais de 66% do total dos valores a serem cobrados.

Já os gráficos abaixo nos proporcionam uma visão mais clara da representatividade dos títulos executivos e dos valores enviados pelo TCU à AGU, em relação aos que foram enviados aos demais órgãos executores.





Fonte: Relatório Gestão do TCU – 2008

Cabe notar a importância e a representatividade da AGU na execução dos processos que envolvem a cobrança de débitos e/ou multas referentes às decisões do TCU.

Por seu turno, também com base em informações colhidas no Relatório de Gestão de 2008 da AGU, tem-se que o indicador de desempenho operacional, que mede a eficácia na relação dos acórdãos oriundos do TCU (1.303), em relação à quantidade de ações interpostas (1.406), registra um índice de 106%. O total de ações a mais é devido aos acórdãos remanescentes do ano anterior (1.303) para ajuizamento (1.228), cujo índice foi de 94%. Ressalta-se que essas 1.406 novas ações de execução interpostas, provenientes de acórdãos do TCU, visam à recuperação de mais de seis bilhões de reais.

Infelizmente não conseguimos dados concretos dos valores efetivamente recuperados para os cofres públicos provenientes da cobrança dos títulos executivos constituídos pelo Tribunal de Contas da União, uma vez que o Comunicado nº 058 - DOF/SGAGU[3], de 14 de junho de 2007, estabelece, no âmbito da Advocacia-Geral da União, apenas dois códigos para arrecadação por meio de Guia de Recolhimento da União (GRU): código 13903-3, para Honorários Advocatícios de Sucumbência; e código 13904-1, para Demais Indenizações, abrangendo multas, despesas processuais e indenizações obtidas judicialmente em favor da União.

No dia 14 de setembro de 2009 entrevistamos a Dra. Lydia Pinheiro de Araújo Sá[4], que nos informou já estar em andamento um estudo que criará novos códigos para arrecadação por meio de GRU; desta forma, haverá um maior detalhamento da origem dos recursos arrecadados, proporcionando-nos melhor qualidade na informação e mais transparência na arrecadação dos valores no âmbito da AGU (informação verbal).

Por conta do acordo celebrado entre a AGU e o TCU, o Departamento de Assuntos Extrajudiciais da Consultoria Geral da União - DEAEX/CGU[5] tem recebido, por via eletrônica, os acórdãos semanais do TCU, o que confere maior agilidade nas respostas – disseminação pela administração pública federal, quando há convergência, e interposição de recursos quando há divergências.

2.2 PEC 25/2009 – Atribui legitimidade ativa aos Tribunais de Contas para ajuizar ações de execução fundadas em suas próprias decisões e dotadas de eficácia de título executivo.

A PEC nº 25/2009, de autoria da senadora Marisa Serrano, do PSDB/MS, pretende atribuir capacidade postulatória aos tribunais de contas da União, dos estados, do Distrito Federal, bem como aos tribunais e conselhos de contas dos municípios.

A eminente senadora justifica sua proposição alegando que "no universo da AGU, as execuções fundadas em decisões do Tribunal de Contas da União (TCU) são apenas mais algumas de um sem-número de feitos aos quais deve dar atenção. Nos estados, a situação é similar, enquanto nos municípios chega a ser crítica. Na maioria deles, a representação judicial é feita por escritórios de advocacia contratados pelo Poder Público".

Prossegue a nobre senadora, em sua crítica ao atual modelo de cobrança judicial da dívida constituída pelos acórdãos das cortes de contas, ao afirmar que "a maior censura feita a esse modelo é a de que os responsáveis pelas execuções judiciais das decisões dos TCs são, no mais das vezes, subordinados àqueles contra os quais elas serão promovidas". E conclui a parlamentar que, "essa circunstância leva a que, não raro, os títulos acabem não sendo executados", e ainda, completa S.Exa., "no âmbito federal, a situação não é tão grave quanto nos estados e, de forma muito mais aguda, nos municípios".

Fugiria ao escopo deste artigo a análise da efetividade provocada pela aprovação dessa proposta de emenda constitucional nas finanças dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, entretanto, em relação à União, entendemos que o constituinte, de forma muito clara, definiu as competências do Tribunal de Contas da União, ao longo dos onze incisos do art. 71 da CF/88, e as estendeu, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos tribunais de contas dos estados e do Distrito Federal, bem como dos tribunais e conselhos de contas dos municípios.

Em relação à Advocacia-Geral da União, no dia 8 de setembro de 2009 entrevistamos o Dr. Mauro Luciano Hauschild[6], sobre o que ele pensava a respeito dessa PEC. Ele entende que, também de forma sábia, nossos constituintes posicionaram a AGU no capítulo IV da Constituição Federal, destinado às funções essenciais à justiça, não o subordinando a quaisquer dos poderes, conferindo-lhe, portanto, *status* de órgão de Estado e não de órgão de governo, pois os governos são perenes, e o Estado brasileiro é permanente e definitivo e, como tal, precisa ser defendido com independência interna e soberania externa; portanto, não há que se falar em subordinação da AGU frente a qualquer dos poderes, a não ser frente a nossa lei maior (informação verbal).

O presidente do Tribunal de Contas da União, Dr. Ubiratan Aguiar, disse no III Congresso da Advocacia Pública, já referenciado anteriormente, que a AGU está fazendo um trabalho valioso para o Estado brasileiro. Ele observou que em determinados momentos chegou a pensar em criar um departamento dentro do tribunal para mover ações de execução de acórdãos que condenam gestores públicos e empresas pelo desvio de verbas da União. Porém, essa ideia foi superada com o diálogo e a parceria com a AGU, responsável por propor esse tipo de ação[7].

Uma crítica que deve ser feita, entretanto, é em relação ao cargo de advogado-geral da União, o qual é de livre nomeação e exoneração pelo presidente da República, não sendo o futuro ocupante do cargo submetido ao Senado Federal para sabatina e aprovação de seu nome para o desempenho de sua missão constitucional, com a independência que o posto requer, além de não possuir um mandato fixo.

O fato de ter *status* de ministro e ainda ter que despachar regularmente com o presidente da República, no exercício de suas atribuições de consultoria e assessoramento jurídico ao Poder Executivo, sugere certa subordinação, o que não é verdade.

Para Macedo (2008), devemos observar que tanto o advogado-geral da União, como o procurador-geral da República não são caracterizados pela CF/88 como ministros de Estado, isto porque:

- Os requisitos para investidura nos cargos são diferentes;
- Os ministros de Estado são nomeados de acordo com o inciso I do art. 84 da CF/88, enquanto o advogado-geral da União é nomeado de acordo com o inciso XVI daquele mesmo artigo;
- O parágrafo único do art. 84 da CF/88 trata distintamente os ministros de Estado do advogado-geral da União; e
- O advogado-geral da União é processado e julgado, por crimes de responsabilidade, pelo Senado Federal, enquanto os ministros de Estado só são julgados pelo Senado Federal por crimes de responsabilidade que sejam conexos

com aqueles de mesma natureza praticados pelo presidente ou vice-presidente da República. Nas infrações penais comuns e nos crimes de responsabilidade, os ministros de Estado são processados e julgados pelo Supremo Tribunal Federal.

Para que não restasse qualquer dúvida em relação ao verdadeiro papel da Advocacia-Geral da União, seria muito bem-vinda uma emenda à Constituição que alterasse o disposto no § 1º do art. 131 da CF/88, submetendo o nome do advogado-geral da União à sabatina e aprovação do Senado Federal, conferindo-lhe mandato fixo, como ocorre com o procurador-geral da República.

Voltando à análise da efetividade provocada pela aprovação da PEC em comento, obviamente que o Tribunal de Contas da União tem, em seus quadros de auditores federais de controle externo, profissionais com notórios conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos, financeiros e de administração pública que os credencia para ajuizar ações de execução fundadas em decisões do próprio TCU. Entretanto não parece ser razoável o número de auditores disponíveis no tribunal capazes e com experiência necessária para tal encargo. O Dr. Mauro Luciano Hauschild inclusive salienta que o suprimento dessa necessidade por certo iria demandar mais tempo e recursos da União (informação verbal).

Dessa forma, quis o constituinte que tal encargo, em respeito aos princípios da especialização e da racionalização, coubesse à AGU. Por conta do princípio da descentralização, a AGU criou na Procuradoria-Geral da União, uma Coordenadoria de Ações de Recomposição do Patrimônio da União, órgão específico para recuperar perdas patrimoniais sofridas pela União e promover a execução de títulos judiciais e extrajudiciais, inclusive os expedidos pelo Tribunal de Contas da União.

A Constituição da República de 1988, também expressamente, em respeito aos princípios da especialização, da racionalização e da descentralização, atribuiu à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão vinculado à AGU, a representação da União na execução da dívida ativa de natureza tributária[8]. Portanto, é da própria natureza da AGU a representação judicial e extrajudicial da União e de sua administração indireta, nesse último caso, por meio da Procuradoria-Geral Federal, outro órgão vinculado à AGU.

Acreditamos que, para melhorar a eficiência das ações de execução baseadas em decisões do Tribunal de Contas da União, a AGU deveria ser fortalecida, dotada de autonomia administrativa e financeira. Nesse ponto, entendemos ser pertinente tecer alguns breves comentários a outra proposta de emenda à Constituição, desta feita, a PEC n º 82/2007, de autoria do deputado Flávio Dino, do PCdoB/MA, que pretende atribuir autonomia funcional e prerrogativas aos membros da Defensoria Pública, Advocacia-Geral da União, Procuradoria da Fazenda Nacional, Procuradoria-Geral Federal, Procuradoria das autarquias e às procuradorias dos estados, do Distrito Federal e dos municípios.

Em sua justificativa o eminente deputado afirma que "a Advocacia-Geral da União é a instituição constitucional que, no âmbito da administração direta federal, exerce a advocacia de Estado, função essencial à Justiça. No âmbito da administração indireta, a função é desempenhada pela Procuradoria-Geral Federal e pelos procuradores autárquicos."

Na sequência, complementa o nobre deputado: "Assim, a aprovação da nova redação à Seção II do Capítulo das Funções Essenciais à Justiça mostra-se um avanço para o controle prévio de regularidade dos atos administrativos. Por outro lado, a atribuição de autonomias às entidades das esferas estaduais e municipais deriva do Princípio da Simetria".

Assim, acreditamos que com mais autonomia funcional, a AGU possa desempenhar sua missão institucional de representação judicial e extrajudicial da União, e a consultoria e assessoramento jurídicos ao Poder Executivo com mais eficiência.

3 CONCLUSÕES

Acreditamos que este artigo cumpre com seu objetivo de evidenciar a cooperação entre a Advocacia-Geral da União e o Tribunal de Contas da União em defesa do patrimônio público.

Mostramos que a atuação conjunta e articulada entre esses órgãos facilita o intercâmbio de informações, conferindo maior celeridade e racionalidade à execução das ações de cobrança do patrimônio público desviado.

Diante do que foi apresentado, não temos dúvidas de que iniciativas como estas são fundamentais para combater a corrupção e a improbidade administrativa, além de melhorar a fiscalização do uso de recursos públicos. Contudo, a eficácia da atividade de controle não se resume apenas à parceria entre a AGU e o TCU; dessa forma, essa parceria vem sendo ampliada com a adesão de outras instituições, tais como Ministério Público, Controladoria-Geral da União, Polícia Federal, tribunais de contas nos estados e municípios, Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, além do próprio cidadão, que tem o poder/dever de exercer o controle social da gestão pública, seja através do orçamento participativo, seja por meio da fiscalização das contas dos gestores públicos.

Os dados apresentados comprovam que a cooperação entre a AGU e o TCU tem sido profícua na recomposição do patrimônio público lesado. Reforçamos que só em 2008 foram interpostas 1.406 novas ações de execução, provenientes de acórdãos do TCU, para recuperação de mais de seis bilhões de reais.

Por fim, fizemos breves comentários a respeito de projetos de emendas à Constituição que tramitam no Congresso Nacional: PEC 25/2009, da senadora Marisa Serrano, do PSDB/MS, que pretende atribuir capacidade postulatória aos tribunais de contas. Esta PEC no momento encontra-se na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ), distribuída ao senador Francisco Dornelles, para emitir relatório[9]. Ressaltamos que o próprio presidente do TCU está convencido de que a ideia de o tribunal executar seus próprios julgados foi superada com o diálogo e a parceria com a AGU, responsável por propor esse tipo de ação, e que o modelo atual é o que melhor atende aos interesses da administração pública. Quanto à PEC 82/2007, de autoria do deputado Flávio Dino, do PCdoB/MA, que pretende atribuir autonomia funcional e prerrogativas aos membros da Defensoria Pública e da Advocacia-Geral da União, entre outros, em cujo último trâmite, em 16 de dezembro de 2009, foi apresentado o REQ 6.095/2009 pelo deputado Odair Cunha, que "requer instalação de Comissão Especial para proferir parecer à PEC"[10], esperamos que seja aprovada pelo Congresso Nacional, para que a AGU, com autonomia funcional e prerrogativas para seus membros, possa atuar com mais eficiência em benefício da sociedade brasileira.

Ao finalizarmos este artigo, queremos deixar como contribuição ao Tribunal de Contas da União sugestão para que, depois de constatado o não recolhimento da dívida no prazo estipulado, encaminhe de imediato cópia dos autos do processo à AGU para que esta possa agilizar o processo de cobrança judicial.

REFERÊNCIAS

ATTIE, William. *Auditoria: conceitos e aplicações*. 3ª edição. São Paulo: Ed. Atlas, 1998.

BRASIL. Advocacia-Geral da União. Lei Orgânica da AGU: *Lei Complementar 73, de 10 de fevereiro de 1993*. Brasília, 1993. Disponível em: <http://www.agu.gov.br>. Acesso em: 9 jun.2009.

_____. Congresso Nacional. *Constituição Federal: Promulgada em 5 de outubro de 1988*. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.brasil.gov.br>. Acesso em: 9 de junho de 2009.

_____. Tribunal de Contas da União. *Lei Orgânica do TCU: Lei 8.443, de 16 de julho de 1992*. Brasília, 1992. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br>. Acesso em: 9 de junho.2009.

CALDAS, Robson Nascimento. *AGU e TCU: Uma cooperação em defesa do patrimônio público*. Monografia (especialização) – Escola da AGU, da Advocacia-Geral da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (CEFOR), da Câmara dos Deputados, Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), da Controladoria Geral da União e Instituto Serzedello Corrêa (ISC), do Tribunal de Contas da União, Curso de Especialização em Auditoria Interna e controle Governamental. Brasília: 2009.

CASTRO, Domingos Poubel de. *Auditoria e Controle Interno da Administração Pública*. São Paulo: Ed. Atlas. 2008.

CHAVES, Francisco Eduardo Carrilho. *Controle Externo da Gestão Pública: A fiscalização pelo Legislativo e pelos Tribunais de Contas*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Ed. Impetus 2007.

MACEDO, Rommel. *Advocacia-Geral da União na Constituição de 1988*. São Paulo: Ed. LTr. 2008.

MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 23ª edição. São Paulo: Ed. Atlas. 2008.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice *Contabilidade Pública: Uma Abordagem da Administração Financeira Pública*. 9ª edição. São Paulo: Ed. Atlas. 2006.

TCU – Tribunal de Contas da União, *Relatório de Gestão 2008*. Brasília, 2009. Disponível em: <http://www.tcu.gov.br>. Acesso em: 9 de junho. 2009.

NOTAS

1. Disponível em www.agu.gov.br, acessado em 10 de julho de 2009
2. Disponível em: www.agu.gov.br, acessado em 14 de setembro de 2009
3. Distribuído por ccont.cgof@agu.gov.br, por meio do 0800SG
4. Coordenadora-Geral de Créditos e Precatórios do Departamento de Patrimônio Público e Probidade Administrativa – DPP/AGU
5. Competências disposta por meio do Ato Regimental nº 5, de 27 de setembro de 2007
6. Adjunto do Advogado-Geral da União
7. Disponível em: www.agu.gov.br, acessado em 14 de setembro de 2009
8. CF/88, § 3º, art. 131
9. Disponível em www.senado.gov.br, acessado em 04 de fevereiro de 2010
10. Disponível em www.câmara.gov.br, acessado em 04 de fevereiro de 2010

SOBRE O AUTOR

Servidor da Advocacia-Geral da União, lotado na Adjuntoria de Consultoria da Procuradoria-Geral Federal em Brasília – DF; possui MBA em Finanças Corporativas pela Fundação Getulio Vargas; especialista em Auditoria Interna e Controle Governamental pelo Tribunal de Contas da União; economista pela Faculdade Católica de Ciências Econômicas da Bahia e administrador pela Faculdade Santíssimo Sacramento – BA.

Proposta de um modelo de auditoria concomitante para as obras e serviços de engenharia da Câmara dos Deputados

Thomaz Passos Ferraz Moreira

1 INTRODUÇÃO

A Câmara dos Deputados planeja investir, nos próximos anos, mais de meio bilhão[1] de reais na execução de grandes obras e serviços de engenharia para melhoria de sua infraestrutura física, entre elas a construção dos novos prédios do Anexo IV, do Anexo V, do Centro de Almoxarifado no Setor de Indústrias Gráficas (SIA), do Centro de Tecnologia (CETEC II) e a reforma dos blocos dos apartamentos funcionais.

Porém, a recente experiência da Câmara dos Deputados com a execução de seus empreendimentos nessa área não tem se mostrado muito satisfatória, com as contratações apresentando problemas recorrentes de atrasos, paralisações, rescisões etc. Os exemplos mais significativos dessa problemática ocorreram nas contratações das obras/serviços de: construção do prédio do Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (CEFOR), ampliação da casa de máquinas do sistema de ar-condicionado do edifício Anexo IV e primeira fase da reforma dos blocos dos apartamentos funcionais.

Assim, de acordo com os dados do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), nos últimos cinco anos (exercícios 2004 a 2008) foram efetivamente executados (pagos) apenas 28,04% do valor total empenhado com o Elemento de Despesa 51 – Obras e Instalações.

A interrupção de obras públicas é um problema endêmico que causa danos ao erário, tendo em vista que: o retorno esperado daquele investimento, em termos de serviço ou produto em benefício da sociedade, não é obtido no prazo devido; o valor imobilizado poderia ser aplicado em outras demandas orçamentárias; e os materiais e equipamentos aplicados sofrem inexoravelmente os efeitos da deterioração pelo tempo, pelas intempéries e pela desatualização tecnológica (TCU, 1995).

No caso da Câmara dos Deputados essas ocorrências tornam-se ainda muito mais sensíveis quando amplificadas pelas reportagens dos veículos de comunicação (jornais, revistas, televisão, rádio, internet etc.), que trazem reflexos diretos no risco de imagem da instituição.

Nesse contexto, reflete-se sobre a estratégia da Secretaria de Controle Interno (Secin) em atuar posteriormente (*a posteriori*), e questiona-se como ela poderia se posicionar em relação às futuras contratações de obras/serviços de engenharia da Casa de maneira a melhorar suas ações de fiscalização e controle; a agir proativamente para o sucesso desses empreendimentos públicos; e a aperfeiçoar a função de assessoramento informacional à Mesa Diretora, diante da assimetria[2] existente no atual fluxo informacional.

Assim, o objetivo geral deste trabalho concentra-se na formulação de um modelo de atuação para a Secin que responda ao questionamento formulado. Os objetivos específicos dividem-se em: elaborar uma sistemática detalhada de atividades (procedimentalização) para execução do modelo proposto; elaborar uma modelagem matemática (computacional) de avaliação objetiva dos dados da gestão dos contratos fiscalizados por meio do modelo proposto; e testar o modelo proposto, por meio da aplicação prática de estudos de casos de contratos já executados pela Câmara dos Deputados.

2 MODELO PROPOSTO

Verificou-se, na revisão teórica do tema, que a Auditoria de Obras Públicas no Brasil é uma área relativamente recente (intensificada a partir de 1995) e que os modelos de fiscalização desenvolvidos e utilizados pelas principais entidades e órgãos de controle do país (TCU, CGU, TCEs) podem servir como referência, mas não como solução final para aplicação direta das unidades de auditoria interna das organizações, como no caso da Secin da Câmara dos Deputados, tendo em vista as consideráveis diferenças em relação ao universo de atuação, à estrutura das organizações fiscalizadas, aos tipos de obras/serviços fiscalizados etc.

Na contextualização teórica também foi possível identificar as vantagens e limitações de importantes instrumentos para avaliação dinâmica da evolução do desempenho da execução de um contrato (projeto), tais como os descritos por Jungles e Avila (2009): Curva "S" ou Curva de Agregação Acumulada; Método do Valor do Trabalho Realizado; Método do Índice de Desempenho (*Status Index*); e Método da Análise de Performance da Construção.

Premissas

O modelo de auditoria proposto foi construído a partir de princípios ou premissas orientadoras, entre as quais se destacam:

a. Evitar a sistematização de atividades em linha com a gestão administrativa do contrato, de maneira a manter o caráter independente de atuação da unidade de auditoria;

b. Evitar a utilização de dados que não sejam acessíveis dentro do sistema de fiscalização de contratos adotado atualmente na Casa ou que demandem atividades adicionais complexas para a fiscalização da obra ou para a gestão da Casa, em sua geração;

c. Produzir informações simples, concisas e objetivas que facilitem o assessoramento à Mesa Diretora da Casa;

d. Minimizar os prazos para disponibilização e encaminhamento das informações produzidas, possibilitando a atuação tempestiva para correção/mitigação dos problemas identificados;

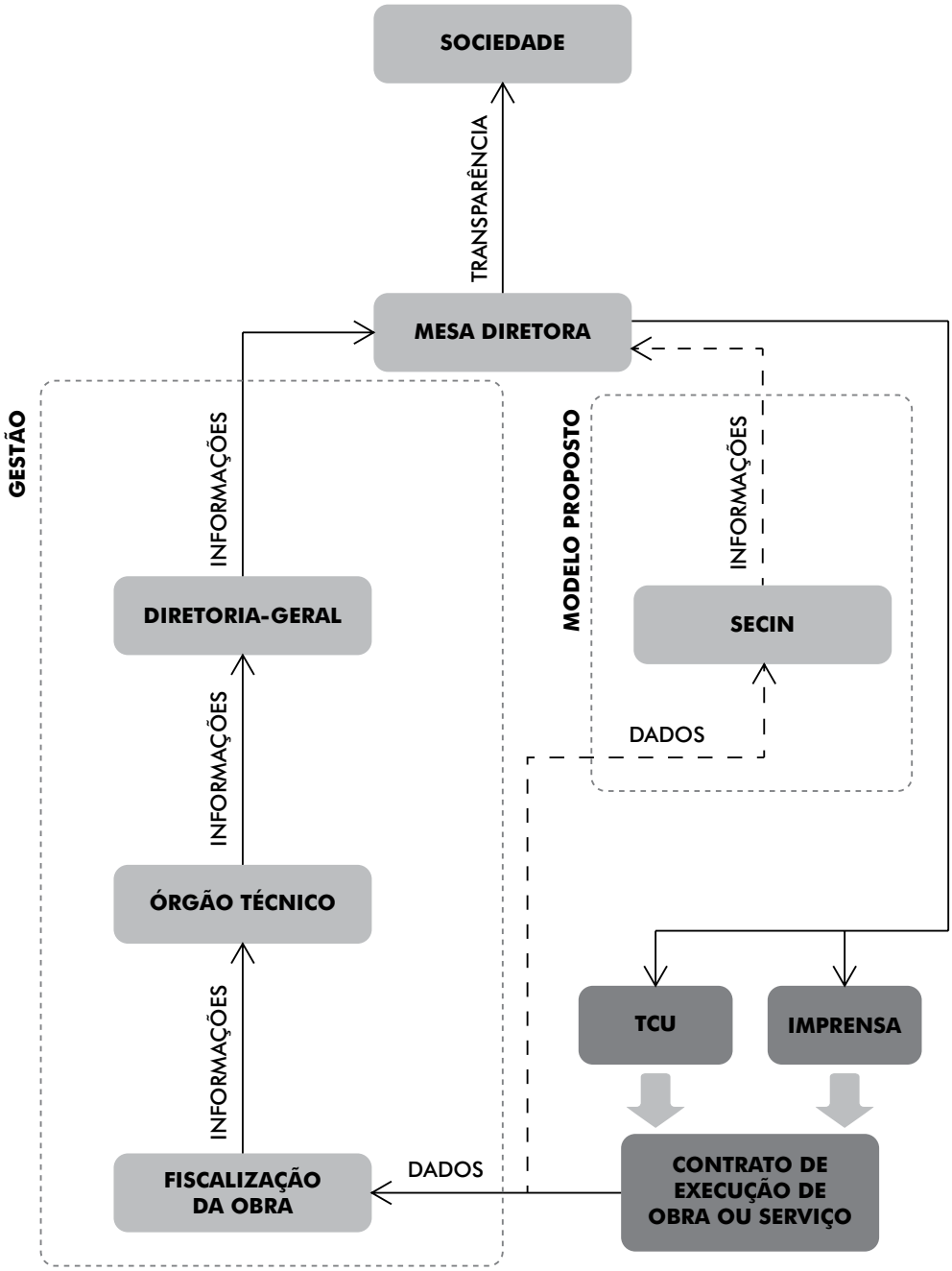
e. Evitar o desenvolvimento de um sistema de análise de dados com elevada complexidade (matemática e computacional) que inviabilize sua fácil utilização prática e restrinja a implementação de melhorias e o aprendizado ao longo dos tempos.

Modelo

Diante das premissas estabelecidas, propõe-se a adoção de um modelo de auditoria com atuação concomitante à execução do contrato e com o objetivo de examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão praticados e avaliar o desempenho da execução da obra e serviço de engenharia da Câmara dos Deputados quanto aos aspectos de economicidade[3], eficiência[4], eficácia[5] e controles internos[6].

Na Figura 1 verifica-se que o modelo de auditoria proposto será desenvolvido em paralelo ao atual fluxo de informação instituído pela gestão da Casa e diretamente ligado à Mesa Diretora, estando assim aderente às atribuições da Secin, às diretrizes de seu Planejamento Estratégico e ao moderno conceito de governança governamental (corporativa). Além disso, o modelo contribuirá para a melhoria da transparência das informações da instituição.

Figura 1 – Fluxo de informações sobre os contratos.



De acordo com a prática adotada na Câmara dos Deputados, verifica-se a existência de um fluxo de informações interligando diretamente a Secin à Diretoria-Geral.

Procedimentos

No Quadro 1 são descritos resumidamente os principais procedimentos do modelo de auditoria proposto:

Quadro 1: Listagem de procedimentos do modelo de auditoria proposto.

Procedimento	Descrição
Seleção do contrato	A seleção do contrato para a auditoria será feita de acordo com os critérios de relevância material, risco de imagem e prazo de execução da obra/serviço;
Composição da equipe de auditoria	A equipe de auditoria deverá ser composta de pelo menos dois auditores com formação específica na área de engenharia ou arquitetura;
Elaboração do plano específico da auditoria	As informações básicas (contrato/objeto, escopo, equipe, prazo, cronograma de atividades etc.) do trabalho de auditoria deverão ser descritas em um plano específico;
Aprovação do plano específico de auditoria	O plano específico da auditoria deverá ser previamente aprovado pelo secretário de controle interno;
Inclusão do plano de auditoria no Paci	O plano específico de auditoria deverá ser compatibilizado no Plano Anual de Controle Interno (Paci) vigente;
Levantamento inicial dos dados do contrato	Inicialmente, os dados do contrato deverão ser coletados por meio da análise dos documentos do processo licitatório, em especial: o cronograma físico-financeiro da proposta da contratada, o contrato e a ordem de serviço para início da execução;
Coleta periódica dos dados da execução do contrato	Ao longo da execução da obra serão coletados (análise documental) os dados dos termos de medição atestados pela fiscalização. A periodicidade dessas coletas seguirá as etapas (mensal, quinzenal etc.) definidas no cronograma físico-financeiro contratado;
Controle dos dados da execução do contrato	A verificação da fidedignidade dos dados coletados periodicamente será realizada por meio de inspeção física na execução da obra, a partir dos dados de termos de medição escolhidos de maneira aleatória e limitada;
Processamento dos dados	O processamento dos dados coletados será feito por meio do Sistema de Análise de Dados (Siad), desenvolvido especificamente para este modelo de auditoria. Esse sistema baseia-se no processamento semiautomático e parametrizado dos dados, executado no aplicativo computacional Microsoft Office Excel, versão 97-2003;
Aferição inicial dos parâmetros do Siad	De acordo com as características e condições de contorno específicas de cada obra, os parâmetros de processamento dos dados do Siad poderão sofrer pequenos ajustes iniciais (regulagem fina);
Lançamento dos dados no Siad	Os dados serão lançados manualmente no Siad à medida que forem coletados (inicial e periodicamente);
Incorporação das alterações contratuais	Os dados das (possíveis) alterações contratuais (aditivos, supressões e adequações) serão coletados (análise documental) a partir dos termos aditivos formalizados e deverão ser lançados tempestivamente no Siad;
Verificação dos atos da gestão	Ao longo da execução da obra serão verificados os atos formais praticados (aplicação de penalidades, aprovação de aditamentos de prazo ou revisões de cronograma físico-financeiro etc.) pela gestão administrativa para solução/recuperação dos (possíveis) atrasos de etapas previstas no cronograma físico-financeiro vigente;

Procedimento	Descrição
Análise dos dados	As informações numéricas (índices) e gráficas geradas pelo processamento dos dados no Siad serão analisadas em função da verificação dos atos de gestão praticados;
Emissão do parecer parcial da auditoria	Ao final de cada período (mensal, quinzenal etc.) de coleta/ processamento/ análise dos dados, será emitido um parecer parcial de auditoria com o resumo da situação da execução da obra/ serviço e a proposição de encaminhamentos ou providências sobre aspectos identificados dentro de prazos estabelecidos;
Encaminhamento dos pareceres parciais	A cada período (mensal, quinzenal etc.) o parecer parcial será encaminhado para conhecimento e providências dos órgãos da Casa intervenientes no processo de contratação da obra/serviço, especialmente a Mesa-Diretora;
Novas ações de auditoria	Ao longo da execução dos trabalhos poderão ser identificados problemas que extrapolem o escopo original do plano específico da auditoria e, por isso, deverão ser tempestivamente relatados nos pareceres parciais, para avaliação e providências da Secin;
Prazos das atividades de auditoria	O prazo estimado para conclusão dos trabalhos (coleta, lançamento, processamento, análise, parecer etc.) em cada período da auditoria será de uma semana;
Monitoramentos especiais	A verificação do cumprimento das proposições estabelecidas nos pareceres parciais poderá demandar a realização de atividades especiais e excepcionais;
Encerramento dos trabalhos da auditoria	O trabalho de auditoria será encerrado com a emissão do parecer parcial referente ao último termo de medição da obra/serviço (por conclusão ou rescisão contratual).

Indicadores gerados pelo Siad

No modelo de auditoria proposto destacam-se os seguintes indicadores gerados pelo Sistema de Análise de Dados (Siad):

a. **Índice Geral de Aderência** (IGA): exprime, a cada período em análise, em que medida a execução total do empreendimento está compatível com o planejamento previsto no cronograma físico-financeiro contratado. O IGA é calculado da seguinte forma:

Equação 1

$$\textbf{IGA} = \left(\frac{\textbf{valor total executado}}{\textbf{valor total previsto}} \right) \textbf{x 100\%}$$

Nesta equação, o valor total executado representa o somatório (ou acumulado) do valor de todas as medições das etapas do empreendimento, até (inclusive) o período em análise; e o valor total previsto representa o somatório (ou acumulado) do valor planejado no cronograma físico-financeiro vigente para todas as etapas do empreendimento, até (inclusive) o período em análise.

A relação dada por este índice é um cálculo simples que intuitivamente os gestores inevitavelmente utilizam para avaliar a situação da execução dos empreendimentos.

Em uma avaliação simplista deste índice, pode-se verificar, no período em auditoria, que se o IGA for igual a 100% (cem por cento), isso significa que a execução do empreendimento está seguindo normalmente o cronograma; se o IGA for maior que 100% (cem por cento), isso significa que a execução do empreendimento estará adiantada em relação ao cronograma previsto. Assim, como exemplo, um IGA de 125% significa que o empreendimento está 25% adiantado; e se o IGA for menor que 100% (cem por cento), isso significa que a execução do empreendimento estará atrasada em relação ao cronograma previsto. Assim, como exemplo, um IGA de 75% significa que o empreendimento estará com um atraso de 25%.

Porém, esta avaliação pode mascarar reais distorções existentes na execução do empreendimento, pois, na prática, os atrasos e adiantamentos nos itens de serviços podem gerar compensações financeiras no valor da etapa em análise. Sendo assim, o modelo proposto neste trabalho vem apresentar outros elementos que propiciam uma análise mais consistente da real situação da execução do empreendimento.

Finalmente, cabe destacar que, além da análise individual do IGA em cada etapa, a verificação da evolução (crescimento, diminuição ou estabilização) deste índice, ao longo das etapas realizadas, é uma informação importante dentro do modelo de auditoria proposto.

b. **Curva "S"** de planejado X realizado: a cada período de análise da auditoria, os valores planejados (cronograma físico-financeiro) e efetivamente realizados (medições) para a execução da obra/serviço serão lançados em um gráfico do tipo Tempo x Valor. A variação do valor acumulado (ΔY) existente entre a curva planejada e a curva executada, no período em análise, representa o IGA no gráfico. E a evolução deste ΔY, ao longo das etapas realizadas, é um importante elemento de análise.

A apresentação destes dados em formato gráfico auxilia a análise mais direta do desenvolvimento da execução do empreendimento, bem como amplia a possibilidade futura de execução de melhorias do modelo de auditoria proposto por meio do desenvolvimento de metodologias aplicadas a este instrumento.

c. **Índice Específico de Aderência** (IEA): exprime, a cada período em análise, em que medida a execução de cada item de serviço (fundações e estrutura, arquitetura e elementos de urbanismo, instalações elétricas e eletrônicas etc.) específico da etapa está adequada ao planejamento estipulado no cronograma físico-financeiro contratado.

O IEA é calculado da seguinte forma:

Equação 2

$$\textbf{IEA} = \left(\frac{\textbf{valor do item de serviço executado}}{\textbf{valor do item de serviço previsto}} \right) \textbf{x 100\%}$$

Nesta equação, o valor do item de serviço executado representa o somatório (ou acumulado) do valor de todas as medições deste item de serviço, até (inclusive) o período em análise; e o valor do item de serviço previsto representa o somatório

(ou acumulado) do valor planejado no cronograma físico-financeiro vigente para todas as etapas deste item de serviço, até (inclusive) o período em análise.

Da mesma maneira que o IGA, na avaliação deste índice, verifica-se que se o IEA for igual a 100% (cem por cento), a execução do item de serviço estará normal em relação ao cronograma; se o IEA for maior que 100% (cem por cento), a execução do item de serviço estará adiantada em relação ao cronograma; e se o IEA for menor que 100% (cem por cento), a execução do item de serviço estará atrasada em relação ao cronograma.

Este índice propicia uma importante análise complementar ao IGA, pois identifica claramente a situação da execução (atrasado, adiantado ou normal) de cada item de serviço.

Porém, uma avaliação mais aprofundada de como essas situações individuais contribuem para a situação geral (atrasado, adiantado ou normal) do empreendimento torna-se prejudicada pela inexistência ou indisponibilidade de acesso ao PERT/CPM utilizado na proposta da firma contratada, o que possibilitaria a verificação real da influência de cada item de serviço no caminho crítico de execução da obra/serviço.

d. **Índice de Insucesso do Empreendimento** (IIE): exprime, a cada período em análise, qual é a probabilidade (risco) de a firma contratada não executar, no prazo acordado, os serviços restantes para conclusão do empreendimento, dentro de limites máximos e mínimos pré-estabelecidos (premissas) e em função do desempenho nas etapas anteriormente executadas.

Esse indicador foi desenvolvido especialmente para o modelo de auditoria aqui proposto, visando auxiliar a análise dos atos de gestão (tomada de decisões) da Administração, que atualmente vem sendo realizada a partir de bases de informações subjetivas (empirismo, "achismo" etc.) e sem qualquer metodologia.

É claro que o modelo proposto não tem a pretensão de considerar o universo de fatores excepcionais (falência da contratada, catástrofes climáticas, crises financeiras, incapacidades administrativas etc.) a que todo negócio está inevitavelmente sujeito.

O grande problema no cálculo do IIE encontra-se na determinação dos valores estimados para as futuras etapas de execução do empreendimento a partir do conhecimento das etapas de execução realizadas e das condições contratuais estabelecidas. Assim, haja vista que esses valores não podem ser obtidos por meio de análise determinística, buscou-se adotar uma metodologia de cálculo computacional que pudesse simular esses valores por meio de uma análise probabilística, de maneira aleatória e dentro de certos limites (máximo e mínimo) estabelecidos objetivamente, levando-se em conta, desse modo, as incertezas inerentes.

O limite (valor) máximo estimado que a contratada poderá executar nas etapas subsequentes à etapa em análise (última medição concluída) é calculado considerando-se: a dimensão da etapa (relevância financeira) e a posição da etapa no cronograma físico-financeiro (inicial, final etc.). E o limite (valor) mínimo estimado é calculado considerando-se a vedação da inexecução total da etapa, o valor mínimo da etapa (desempenho percentual médio histórico das etapas anteriores) e a dimensão da etapa. No intervalo destes limites, o SIAD gera valores aleatórios para cada uma das etapas restantes da obra/serviço e executa a totalização do valor de execução do empreendimento a cada ciclo desse processo de simulação.

No modelo proposto, definiu-se a quantidade de simulações em 2.000 casos em função da adequabilidade de precisão dos resultados, do tempo de simulação total máximo de 20 (vinte) minutos e das referências teóricas sobre o assunto, principalmente em Severino (2008).

Na prática, torna-se fácil entender que um IIE com valor maior que 90% significa que o empreendimento tem enormes chances de não ser concluído no prazo de execução contratado, caso não sejam tomadas sérias providências (atos de gestão). Entende-se também que um IIE com valor inferior a 10% significa que o empreendimento tem grandes chances de ser concluído no prazo. Porém, somente a aplicação contínua do modelo, ao longo dos anos e/ou a realização de pesquisas mais profundas sobre o tema poderão estabelecer critérios específicos para manifestação da Auditoria Interna a respeito de IIE com valores intermediários (40% ou 60%).

Assim, neste momento, o modelo de auditoria aqui descrito limita-se a propor apenas três faixas de valores para o IIE: IIE variando entre 0% e 30%: baixo risco de inconclusão do empreendimento dentro do prazo de execução contratado; IIE variando entre 30% e 70%: médio risco de inconclusão do empreendimento dentro do prazo de execução contratado; e IIE variando entre 70% e 100%: alto risco de inconclusão do empreendimento dentro do prazo de execução contratado.

A análise da evolução (crescimento, diminuição ou estabilização) deste índice ao longo das etapas realizadas também é uma informação importante dentro do modelo de auditoria proposto.

Observa-se que a análise individual e evolutiva do IIE deve considerar o apetite ao risco da gestão da instituição.

e. **Índice de Defasagem Total Média** (IDTM): buscando estabelecer em que medida a média dos valores simulados para os totais de execução do empreendimento está afastada do valor total contratado. Esse indicador foi desenvolvido para complementar a análise pura do valor do IIE, que não demonstrou ser totalmente suficiente em relação à qualidade dos valores simulados para o seu cálculo.

O IDTM é calculado da seguinte forma:

Equação 3

$$\textbf{IDTM} = \left(\frac{\textbf{1 - valor total de execução do empreendimento}}{\textbf{valor total contratado}} \right)$$

Este índice é importante, pois ajuda a dimensionar a faixa de variação do IIE. Assim, um IDTM com valor muito baixo significa que os valores simulados variaram muito próximos ao valor total contratado e, em contrapartida, um IDTM muito alto significa que existiu uma variação muito grande dos valores simulados em relação ao valor total contratado.

3 TESTE DO MODELO

A verificação da aplicabilidade prática do modelo de auditoria proposto foi realizada por meio de estudos de casos com duas diferentes contratações executadas pela Câmara dos Deputados, que representaram bem a problemática de insucesso recente enfrentada pela Casa.

Ressalta-se que não foi objetivo desses estudos de caso a identificação de novos fatos ou evidências sobre o processo de execução desses contratos, mas simplesmente a testagem para validação e ajuste do modelo de auditoria proposto.

Estudo de caso 1: Obra de construção

O primeiro estudo de caso referiu-se à execução do Contrato nº 199/2003, que tinha como objeto a execução da obra de conclusão da construção do edifício do Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (CEFOR), com previsão de serviços de arquitetura, instalações, equipamentos e urbanização. A contratação foi licitada por meio de concorrência, com regime de empreitada por preço global, com valor total de R$ 2.998.614,38 e prazo de execução de 240 dias.

A obra foi iniciada em janeiro de 2004, mas o contrato foi rescindido em dezembro de 2004, sem a conclusão total do empreendimento. A obra somente foi concluída no final de 2006, por meio das ações complementares da Administração, com a aquisição dos materiais faltantes realizada por meio de licitações independentes e a execução dos serviços pendentes realizada pela equipe do Departamento Técnico da Casa.

A importância desse contrato como estudo de caso para verificação do modelo proposto relaciona-se não somente aos problemas que ocorreram durante sua execução, mas, principalmente, por suas consequências diretas para a instituição, tais como: processo de auditoria interna (SECIN); lançamento na Tomada de Contas Anual (TCA) para apreciação da auditoria externa (TCU); sindicância interna; ação judicial; repercussão negativa na mídia; dilatação do período de indisponibilização das instalações do empreendimento para desenvolvimento das atividades do CEFOR; e ações orçamentárias para conclusão da obra.

Nesta aplicação do modelo proposto foi possível verificar objetivamente que: ao longo da execução contratual, os valores do IGA e IEA indicaram pequenas discrepâncias (atrasos) em relação ao cronograma físico-financeiro vigente, exclusivamente em função das sucessivas revisões realizadas no cronograma originalmente licitado; o comportamento (variação) do IIE indicou satisfatoriamente os períodos em que o empreendimento inseria-se na faixa de alto risco de não ser concluído no prazo contratado; e existiram dificuldades em relação à incorporação dos dados dos aditivos contratuais de custo.

Estudo de caso 2: Serviço de reforma

O segundo estudo de caso referiu-se à execução do Contrato nº 243/2007, que tinha como objeto a execução da obra de reforma de 96 unidades habitacionais, distribuídas em quatro blocos (F, G, H e I da SQN 302), com previsão de serviços de estrutura, arquitetura, instalações, equipamentos e urbanização. A contratação foi licitada por meio de concorrência, com regime de empreitada por preço unitário, com valor total de R$ 29.538.489,29 e prazo de execução de 360 dias.

O contrato referia-se à primeira fase do planejamento da Câmara dos Deputados para reforma dos 432 apartamentos funcionais da Casa.

O serviço foi iniciado em janeiro de 2008, mas o contrato foi rescindido em agosto de 2009, sem a conclusão total do empreendimento. Atualmente a Câmara dos Deputados vem tomando as providências administrativas necessárias para conclusão da obra, por meio de uma nova contratação.

A importância desse contrato como estudo de caso para verificação do modelo proposto relaciona-se não somente aos problemas que ocorreram durante sua execução, mas principalmente por suas consequências diretas para a instituição, tais como: repercussão negativa na mídia; indisponibilização das instalações do empreendimento para ocupação, com repercussão financeira na verba indenizatória da Casa; e revisões orçamentárias para conclusão da obra.

Nesta aplicação do modelo proposto foi possível verificar objetivamente que: ao longo da execução contratual, os valores do IGA se mantiveram muito baixos, e os valores do IEA de alguns itens de serviços indicaram certo adiantamento enquanto outros apresentaram atrasos consideráveis; desde as primeiras etapas o IIE já se inseria na faixa de alto risco de não ser concluído no prazo contratado; e existiram dificuldades em relação à incorporação dos dados dos aditivos contratuais de custo, das multas, retenções financeiras e exclusão de CPMF.

Considerações finais

Por meio dos estudos de casos realizados, foi possível verificar que:

a. o modelo de auditoria proposto mostrou-se aplicável a essas duas representativas e diferentes contratações;

b. a atividade de coleta de dados desses dois contratos foi uma atividade complexa e demorada, tendo em vista a pulverização dos dados em inúmeros processos administrativos, sem referência centralizada;

c. a execução de aditivos de custo contratual, com acréscimos ou supressões de serviços, demanda a fixação de procedimentos adicionais à fiscalização da obra e a execução de pequenas adaptações no modelo proposto;

d. no caso das contratações por preço unitário, o modelo proposto deve considerar as variações existentes nos serviços medidos em relação aos quantitativos estimados no Projeto Básico licitado, de maneira a evitar distorções nas avaliações de auditoria;

e. o uso do modelo revelou informações objetivas sobre a execução dos empreendimentos que, na época, poderiam ter sido importantes no auxílio às decisões estratégicas tomadas e no resguardo da instituição e de seus membros, por meio de ações tempestivas da Secin;

f. a análise gráfica da curva de agregação (Curva "S") dos estudos mostrou-se uma interessante ferramenta de auxílio à avaliação da situação da execução da obra;

g. os índices (IGA, IIE e IDTM), calculados em função dos cronogramas anteriores (substituídos ao longo da execução do contrato), demonstraram que os cronogramas vigentes tendem a melhorar a análise da situação do empreendimento, ao incorporar os atrasos ocorridos nas etapas anteriores;

h. o Índice de Insucesso do Empreendimento (IIE) é um diferencial do modelo que propicia uma importante avaliação sobre a tendência da execução da obra.

4 CONCLUSÃO

Diante do exposto, conclui-se que a procedimentalização das atividades e a metodologia de análise dos dados do modelo de auditoria proposto trazem a objetividade, a flexibilidade e a transparência adequadas para sua aplicabilidade imediata pela Secin na fiscalização dos próximos contratos de execução de obras e serviços de engenharia programados pela Câmara dos Deputados.

Além disso, verifica-se que a modelagem matemática do Índice de Inexecução do Empreendimento (IIE) é um grande diferencial agregado especificamente a este modelo, o que possibilita uma análise mais robusta da situação da execução dos empreendimentos da Casa.

REFERÊNCIAS

JUNGLES, Antônio E.; AVILA, Antônio V. *Planejamento e Controle de Empreendimentos*: Planejamento de Obras. Apostila da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2009. Disponível em: <http://petecv.ecv.ufsc.br/site/downloads/apoio_did%E1tico/ECV5318%20-%20Planjamento_cap12.pdf>; e <http://petecv.ecv.ufsc.br/site/downloads/apoio_did%E1tico/ECV5318%20-%20Planjamento_cap15.pdf>. Acessado em: 20/OUT/2009.

SEVERINO, Mauro M. *Avaliação técnico-econômica de um sistema híbrido de geração distribuída para atendimento a comunidades isoladas da Amazônia*. Tese de Doutorado em Engenharia Elétrica pela Universidade de Brasília. Brasília, 2008. 335p. Disponível em: < http://bdtd.bce.unb.br/tedesimplificado/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=4257>. Acessado em: 20/OUT/2009.

TCU – Tribunal de Contas da União. Decisão 397/95 – TCU - Plenário, exarada no processo TC 006.674/95-0, Ata 37/95. Brasília, 1995. Disponível em: < http://portal2.tcu.gov.br >. Acessado em: 22/OUT/2009.

NOTAS

1. Valor de R$ 566.475.000,00, conforme o Orçamento 2010 (projetos no PPA 2008-2011), e atualizado para R$ 649.500.000,00, em setembro de 2009 pelo Departamento Técnico (DETEC).
2. Assimetria ou imperfeição informacional refere-se à desigualdade de condições para acesso às informações, com possibilidade de ocorrência de enviesamento. Neste caso específico, a assimetria/enviesamento decorre do fornecimento exclusivo de informações pela gestão administrativa da Casa (fiscalização da obra, órgão técnico, Diretoria-Geral etc.) com a tendência natural de contextualizá-las em função de sua missão estratégica e de seus interesses institucionais.
3. Economicidade: minimização de custos e gastos.

4. Eficiência: relação custo – benefício; capacidade de se obter a maior produção de bens com o menor custo possível.
5. Eficácia: alcançar os objetivos.
6. Controle Interno Administrativo: é exercido pelo órgão, por meio das ações de controle, sobre seus próprios atos e fatos administrativos.

SOBRE O AUTOR

Servidor da Câmara dos Deputados lotado na Secretaria de Controle Interno, graduado, pós-graduado (Projeto de Arquitetura Assistido por Computador) e mestre em Arquitetura e Urbanismo pela Universidade de Brasília (UnB). Especialista em Auditoria Interna e Controle Governamental pelo Tribunal de Contas da União (ISC-TCU).

Coso I: estudo do processo de fiscalização de obras no TCU

Valéria Mitiko Nakano

1 INTRODUÇÃO

As auditorias de obras representam um avanço no controle externo dos gastos públicos federais, pois buscam reduzir o desperdício do erário e a incidência de obras relevantes que poderiam vir a se tornar inacabadas, caso as deficiências não fossem identificadas e corrigidas a tempo.

No período de 1997 até 2008, o Tribunal de Contas da União realizou 2.840 levantamentos de auditoria de obras, representando um volume de recursos fiscalizados da ordem de R$ 155,9 bilhões (MACHADO FILHO, 2008).

Por envolver a fiscalização de um volume de recursos financeiros considerável, é de se esperar que a auditoria de obras apresente um razoável nível de controle interno. No entanto, não se tem conhecimento de análises ou aferições quanto aos controles internos da sistemática de fiscalização de obras no TCU. Nesse sentido, a avaliação dos controles internos do processo de fiscalização de obras utilizando o modelo Coso I objetiva contribuir com a aferição e a melhoria desses controles.

Controle Interno e Coso I

Um conceito de controle interno aplicável ao serviço público foi apresentado pela *International Organization of Supreme Audit Institutions* – Intosai (2007):

> Controle interno é um processo integrado, efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados:
>
> - execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações;
> - cumprimento das obrigações de *accountability*;
> - cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis;
> - salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano.

Na área pública, o controle interno tem o objetivo de ser, simultaneamente, um mecanismo de auxílio ao administrador público e um instrumento de proteção e defesa do cidadão. O controle contribui para que os objetivos da organização pública sejam alcançados e que as ações sejam conduzidas de forma econômica, eficiente e eficaz, resultando na salvaguarda dos recursos públicos contra o desperdício, o abuso, os erros, as fraudes e as irregularidades (CASTRO, 2008).

Publicado em 1992, *The Coso Report* tornou-se referência mundial para o estudo e a aplicação dos controles internos (PEREIRA, 2008).

Na metodologia Coso I, a integração dos controles se baseia no uso de uma estrutura tridimensional (o chamado cubo do Coso). A primeira dimensão é composta pelos objetivos da organização: processo, registro e conformidade, enquanto a segunda dimensão é formada pelas unidades da organização que deverão ser avaliadas. Por fim, os cinco componentes de controle estão na terceira dimensão: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, processo de comunicação e o monitoramento (BERGAMINI JÚNIOR, 2005).

2 AMBIENTE DE CONTROLE

Ambiente de controle é uma atitude global da organização, é a disposição, a conscientização e o comportamento de todo o pessoal a respeito da importância de seus controles e, portanto, envolve o comprometimento das pessoas que nela trabalham. Assim, as pessoas devem ser capazes de saber o que deve ser feito, como deve ser feito e, finalmente, devem querer fazê-lo (PEREIRA, 2008).

O ambiente de controle de uma entidade é composto de vários elementos, tais como: (1) integridade pessoal e profissional e os valores éticos da direção e do quadro de pessoal; (2) perfil dos superiores; (3) estrutura organizacional e (4) políticas e práticas de recursos humanos (INTOSAI, 2007).

3 AVALIAÇÃO DE RISCOS

A definição clássica de risco é "a possibilidade de ocorrência de um evento adverso para uma determinada situação esperada". Risco e incerteza são manifestações da mesma força fundamental – a aleatoriedade, diferenciando a incerteza mensurável, ou o risco propriamente dito, da incerteza não mensurável (BERGAMINI JÚNIOR, 2005 *apud* FRANK KNIGHT, 1916).

O controle interno busca atingir os objetivos da entidade; para tanto, devem-se identificar os riscos que possam ameaçar o seu cumprimento e tomar as ações necessárias para gerenciar os riscos identificados. Assim, a avaliação dos riscos é uma atividade proativa que tem por objetivo evitar surpresas desagradáveis (DIAS, 2006).

4 ATIVIDADES DE CONTROLE

As atividades de controle são políticas e ações estabelecidas que, quando executadas a tempo e maneira adequados, permitem a redução ou a administração dos riscos e o alcance dos objetivos da entidade (DIAS, 2006 e INTOSAI, 2007).

Para serem efetivos, os procedimentos de controle devem ser apropriados, funcionar consistentemente de acordo com um plano de longo prazo, ter custo adequado, ser abrangentes, razoáveis e diretamente relacionados aos objetivos de controle. Esses procedimentos devem existir em toda a organização, em todos os níveis e em todas as funções (INTOSAI, 2007).

5 INFORMAÇÃO E COMUNICAÇÃO

Segundo a Intosai (2007), a informação relevante deve ser identificada, armazenada e comunicada de forma, e em determinado prazo, que permita que os funcionários

realizem o controle interno e suas outras responsabilidades (comunicação tempestiva às pessoas adequadas). Por esse motivo, o sistema de controle interno propriamente dito e todas as transações[1] e eventos significativos devem ser completamente documentados.

A comunicação refere-se à movimentação de informações horizontal e verticalmente dentro da entidade, assim como entre a entidade e partes externas, abrangendo todos os componentes e toda a estrutura organizacional (WASSALY, 2008). Assim, a organização deve estabelecer um plano de comunicações entre os níveis hierárquicos bem como um plano de comunicação com terceiros, clientes, fornecedores, órgãos reguladores e acionistas (PEREIRA, 2008).

6 MONITORAMENTO

Monitoramento é um processo que avalia a qualidade do desempenho dos controles internos ao longo do tempo. Envolve a avaliação do desenho e da tempestividade de operação dos controles, a verificação de inconsistências dos processos ou implicações relevantes e a tomada de ações corretivas (BOYNTON, JOHNSON E KELL, 2002a e ZANETTE, 2007).

O monitoramento pode ser conduzido mediante atividades contínuas de monitoramento, avaliações periódicas ou uma combinação de ambas (COSO, 2006). Normalmente, uma combinação de monitoramento permanente e de avaliações específicas ajudará a assegurar que o controle interno mantenha sua eficácia através do tempo (INTOSAI, 2007).

7 MÉTODOS E PROCEDIMENTOS

Essa pesquisa é qualitativa – preocupa-se com um nível de realidade que não pode ser quantificado (MACHADO FILHO, 2008 apud MINAYO, 1994), aplicada – caracteriza-se por seu interesse prático, e é descritiva – descreve um fenômeno ou situação mediante um estudo realizado em determinado espaço/tempo (MARCONI E LAKATOS, 1990, p. 19-20). A estratégia metodológica escolhida é o estudo de caso, que segundo Yin (2001, p. 32 a 33) é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto ainda não estão claramente definidos.

Inicialmente, foi realizada uma pesquisa documental nos informativos internos, periódicos e sistemas de informações do Tribunal de Contas da União. Foram também realizadas oito entrevistas semiestruturadas, utilizando-se um roteiro elaborado a partir do referencial teórico, que tiveram por finalidade colher percepções de indivíduos que participam atualmente e/ou tiveram participação na condução, operacionalização e execução do processo de fiscalização de obras públicas pelo TCU. Por essa razão, buscou-se entrevistar servidores da Secretaria de Fiscalização de Obras (Secob) responsáveis pela direção dessa unidade técnica, assessores, envolvidos no Serviço de Informação sobre Fiscalização de Obras (Siob) e que realizam fiscalização de obras públicas. Os entrevistados foram escolhidos com base em informações obtidas a partir do exame documental, conversas informais com membros da organização e menção feita por outros entrevistados.

Complementarmente, foi realizada uma coleta de dados por questionários com o objetivo de levantar percepções a respeito do processo de fiscalização de obras no TCU sob a ótica do componente ambiente de controle do Coso I, especificamente os itens de capacitação e motivação. Esse questionário foi elaborado a partir do referencial teórico e

das informações levantadas nas etapas de trabalho anteriores. Foram selecionados todos os 224 auditores federais de controle externo (AUFC) que realizaram auditorias de obras no exercício de 2008, havendo um retorno de 56 questionários respondidos.

As respostas das entrevistas e dos questionários foram analisadas buscando-se, a partir de convergências, divergências e questões emergentes, comparar e contrastar as informações obtidas com o referencial teórico e a pesquisa documental realizada.

8 RESULTADOS

Ambiente de Controle

Quanto à questão de os servidores saberem o que deve ser feito, foi identificado que existe um código de ética formalizado, embora ainda faltem ações contínuas de informação e educação para que esse documento seja plenamente divulgado e assimilado pelos servidores da organização. Por sua vez, a postura da alta administração fortalece o controle interno do TCU, valorizando tanto o desempenho como a qualidade dos trabalhos dos servidores e, consequentemente o alcance dos resultados do tribunal. Pode-se citar como exemplos dessa postura a reformulação da avaliação de desempenho profissional e a implantação de um controle de qualidade dos trabalhos de controle externo realizados pelo TCU.

Foi verificado também que a estrutura organizacional do tribunal é claramente definida com a formalização das principais áreas de autoridade e de responsabilidade e as correspondentes linhas de subordinação, além da publicação das designações para as funções de confiança.

Em relação à questão de os servidores saberem como deve ser feito, verificou-se que foi realizado mapeamento de competências, com o objetivo de identificar servidores que fazem fiscalização de obras, identificar o perfil de competências desses servidores e dispor de dados para a tomada de decisão sobre desenvolvimento das pessoas em fiscalização de obras. Assim, obteve-se levantamento do estoque de competências existente em fiscalização de obras no TCU, que permitiu, a partir da estratégia de fiscalização de obras do tribunal, estimar o estoque de competências requerido (e sua distribuição geográfica) e verificar quais competências, e em qual quantidade, seriam captadas por concurso público e quais seriam desenvolvidas.

Foi identificada política de recursos humanos que busca a contratação de servidores com conhecimentos na área de auditoria de obras por meio de concursos específicos:

- 2005 - 25 AUFC - concurso específico para auditoria de obras públicas;
- 2007 - 10 AUFC - concurso específico para auditoria de obras públicas;
- 2009 - 88 AUFC por meio de concurso específico para auditoria de obras públicas.

Combinada com a contratação, há capacitação dos auditores de obras baseada no mapeamento de competências com a realização de diversos treinamentos, como: Curso de Formação e/ou Formação Complementar em Auditoria de Obras Públicas, Fiscalis Execução Obras, Orçamentação de Obras Públicas e outros cursos especializados em obras.

Quanto à questão de os servidores quererem fazer o que deve ser feito, foi verificado que existem ações dos dirigentes do tribunal no sentido de buscar a motivação e o comprometimento de todos os servidores, atingindo também os AUFC que realizam auditoria de obras. Entretanto, foi identificada dificuldade de atração e de manutenção de auditores na área de fiscalização de obras, pois dos 56 auditores que responderam o questionário, 18% discordaram da frase "eu tenho interesse em continuar a realizar auditoria em obras públicas".

A partir dos pontos discutidos acima, verifica-se que existe um ambiente de controle no processo de fiscalização de obras no TCU, embora haja oportunidades de melhoria nos quesitos ética e motivação.

Avaliação de Riscos e Atividades de Controle

As entrevistas realizadas neste trabalho e também as informações colhidas na etapa de pesquisa documental permitiram verificar que, no momento, o processo de fiscalização de obras no TCU tem seus riscos avaliados e existem diversas atividades de controle para geri-los. Para cada etapa do processo de fiscalização de obras no TCU serão apresentados os principais riscos apontados, como também as respectivas atividades de controle mais relevantes.

Etapa Seleção das Obras

Para os riscos "deixar de auditar obra relevante com possibilidade de prejuízo ao erário" e "executar auditoria sem resultado, gastando recursos e perdendo a oportunidade de fazer outra auditoria" foram citadas pelos entrevistados as principais atividades de controle existentes: vários níveis de análise e aprovação dos critérios de seleção das obras escolhidas, sistema informatizado alimentado com dados da LOA, faz seleção de obras em função dos critérios escolhidos, cruzamento de dados de diferentes sistemas de informação e monitoramento de editais de licitação e créditos extraordinários.

Para o risco "gestor tentar esconder as irregularidades da obra" o principal controle é o sigilo da lista de obras a serem auditadas até o início das fiscalizações.

Etapa Fiscalização das Obras

O risco de "executar auditoria de obras abaixo dos padrões esperados pelo TCU" tem diversas atividades de controle, sendo as principais: capacitação dos servidores, dimensionamento da quantidade necessária de auditores de obras públicas, realização de concurso específico, definição dos padrões esperados pelo TCU para auditoria de obras, análise e aprovação do relatório de auditoria pelo supervisor da auditoria e secretário da unidade técnica e verificação do relatório da auditoria pela Secretaria de Fiscalização de Obras.

Outro risco apontado foi o de "deixar de identificar e comprovar irregularidades por falta de recursos ou fragilidade na irregularidade apontada", cujas atividades de controle são: capacitação dos servidores, aquisição de equipamentos para auxiliar a fiscalização de obras e integração entre órgãos que atuam no controle da administração pública.

Também foi citado o risco "demora em concluir o processo por dificuldade de definir o responsável pela irregularidade", tendo como controles: participação no curso de responsabilização e uso obrigatório da matriz de responsabilização no sistema Fiscalis Execução Obras em 2010.

Etapa Elaboração do Relatório Consolidado do Fiscobras

Para o risco "envio de informação incorreta para o Congresso Nacional" foram citadas as principais atividades de controle: verificação dos despachos e acórdãos de todas as auditorias Fiscobras, inclusão no Sistema Radar de registro relativo à paralisação de obras, múltiplos níveis de análise e aprovação do relatório consolidado do Fiscobras.

O outro risco apontado foi "atraso na entrega do relatório consolidado de fiscalizações de obras para o Congresso Nacional", cujos controles envolvem: atualização semanal da situação das irregularidades das obras fiscalizadas conforme acórdãos do Plenário e despachos dos ministros relatores e principalmente alocação de pessoal para que o relatório seja entregue no prazo.

Informação e Comunicação

Neste trabalho, foi possível verificar que existem documentos que definem os padrões esperados pelo TCU para a auditoria de obras, como:

- manuais e tutoriais para utilização do sistema Fiscalis Execução Obras;
- padrões gerais de planejamento, execução, elaboração do relatório e controle de qualidade das auditorias de conformidade;
- matrizes padrão de planejamento, procedimento e possíveis achados para auditoria de obras;
- rito processual de processos concernentes a fiscalização de obras públicas;
- memorando circular anual sobre as auditorias de obras que informa sobre a aprovação da relação das obras a serem fiscalizadas no ano, forma de trabalho em fiscalização de obras no ano, datas-limite de entrega dos trabalhos, cuidados a serem tomados, entre outros assuntos relevantes.

Entretanto, essas informações apresentam uma visão fragmentada do processo de fiscalização de obras, faltando documentação que mostre esse processo de forma ampla, além de detalhamento da sistemática, das diretrizes, dos procedimentos de fiscalização de obras pelo TCU e também da definição de parâmetros para a análise de preços.

Monitoramento

Foi verificada a execução de monitoramento periódico na etapa de seleção de obras. No início de cada ano, o Siob analisa a seleção de obras do ano anterior, em função dos

resultados obtidos nas fiscalizações, com o intuito de avaliar o desempenho dos controles internos dessa etapa e fazer propostas de critérios de seleção de obras a serem fiscalizadas no exercício de forma a melhorar essa seleção.

Nas etapas de fiscalização de obras e elaboração do relatório consolidado do Fiscobras, foi verificada a execução de monitoramento contínuo, por meio de acompanhamento do processo pelas listas de discussão (lista Fiscobras e fórum sobre obras). Quando inconsistências no processo são detectadas há tomada de ações corretivas. Como resultado das atividades contínuas de monitoramento, também foram verificadas melhorias no sistema Fiscalis Execução Obras e nos procedimentos de controle do ano de 2008 para 2009.

9 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

A avaliação dos controles internos do processo de fiscalização de obras do TCU, à luz do modelo Coso I, permite concluir que existe um sistema de controle interno onde os cinco componentes do controle estão presentes e que, no geral, o sistema permite à alta administração ter uma razoável certeza da consecução da missão e dos objetivos gerais do processo.

Verifica-se que há um ambiente de controle nesse processo, embora existam oportunidades de melhoria nas dimensões de ética e de motivação. Os itens de contratação e capacitação se encontram mais avançados.

Observou-se que, no momento, esse processo tem seus riscos avaliados e existem diversas atividades de controle para geri-los.

No componente informação e comunicação, foi identificado que existem documentos que definem os padrões esperados pelo TCU para a auditoria de obras e que estes são comunicados aos envolvidos no processo. Esses padrões apresentam uma visão fragmentada do processo de fiscalização de obras; falta um documento que mostre esse processo de forma ampla, além de especificar a sistemática, as diretrizes, os procedimentos de fiscalização de obras pelo TCU e também de definir parâmetros para a análise de preços.

Verificou-se a realização de monitoramento mediante atividades contínuas em todo o processo de fiscalização de obras e mediante atividades periódicas sobre a etapa denominada "seleção de obras".

A aderência do processo de fiscalização de obras do TCU ao modelo Coso I, entretanto, não o exime de melhorias e atualizações. Nessa linha, sugere-se a divulgação e a assimilação do código de ética pelos servidores. Outras medidas sugeridas são a definição de metodologia para fiscalização de obras e de parâmetros uniformes para análise de preços e a obtenção de informações (notas fiscais, testes, informações de preços e salários, *sites* pagos) de forma mais facilitada.

No que se refere a possíveis trabalhos na área de controle do TCU, sugere-se avaliar o processo de fiscalização de obras por meio de seus clientes, envolvendo tanto os atores internos ao TCU (ministros do TCU) como os externos (Congresso Nacional, gestores e sociedade). Outra sugestão é a utilização da metodologia Coso I na avaliação de outras auditorias no âmbito do TCU.

REFERÊNCIAS

BERGAMINI JUNIOR, Sebastião. Controles Internos como um Instrumento de Governança Corporativa. Revista do BNDES, Rio de Janeiro, v.12, nº 24, p. 149-188, dez. 2005.

BOYNTON, William C., JOHNSON, Raymond N., KELL, Walter G. Auditoria. Capítulo 9 - Entendimentos de Controles Internos. Tradução da 7ª ed. por José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002. p. 318-377.

CASTRO, Domingos Poubel. Auditoria e controle interno na administração pública. Capítulo 3 - Controles Internos. São Paulo: Atlas, 2008. p. 54-89.

COSO – The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Comission. Gerenciamento de Riscos Corporativos - Estrutura Integrada: Sumário Executivo - Estrutura. Edição brasileira patrocinada pela PriceWaterhouseCoopers e Audibra. 2006. 125 p.

DIAS, Sérgio Vidal dos Santos. *Auditoria de processos organizacionais*: teoria, finalidade, metodologia de trabalho e resultados esperados. São Paulo: Atlas, 2006.

INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions. Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público. Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007. 99 p. Disponível em: <http://www.tce.ba.gov.br/arquivos/publicacoes/intosai_diretrizes_p_controle_interno.pdf>. Acesso em: 20 jun. 2009.

MACHADO FILHO, Eduardo Nery. *Fiscalização de obras públicas*: estudo das relações entre TCU e o Congresso Nacional. Monografia de Especialização em Orçamento Público apresentada ao Instituto Serzedello Corrêa, do Tribunal de Contas da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados e Universidade do Legislativo Brasileiro (Unilegis), do Senado Federal. Brasília: 2008, não publicado. p. 92.

MARCONI, Marina de Andrade e LAKATOS, Eva Maria. Técnicas de Pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados, 2ª Ed. São Paulo, Atlas, 1990.

PEREIRA, Eduardo Martins, BRACALENTE, Fernando, DINOFRE, Marcelo e BERNARDINELLI, Mário Luiz. COSO - The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. 2008. Disponível em: <http://www.mariolb.com.br/mlb/upload/COSO-v4.4.pdf>. Acesso em: 20 jun. 2009.

ZANETTE, Maicon Anderson. Controle interno no cooperativismo de crédito: um estudo de caso baseado nos componentes da metodologia COSO. 2007. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em CIÊNCIAS CONTÁBEIS) - Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis: 2007. Disponível em: <http://notes.ufsc.br/aplic/monografia.nsf/todas/$SearchForm?SearchView>. Acesso em: 20 jun. 2009.

YIN, Robert K. *Estudo de Caso*: planejamento e métodos. Tradução Daniel Grassi. 2ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

WASSALY, Lorena Pinho Morbach Paredes. Controles internos no setor público: um estudo de caso na Secretaria Federal de Controle Interno com base em diretrizes emitidas pelo COSO e pela INTOSAI. Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa

Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Brasília: 2008. p. 95. Disponível em: <http://biblioteca.universia.net/ficha.do?id=38532917>. Acesso em: 20 jun. 2009.

NOTAS

1. Troca de ativos e serviços entre uma entidade e partes externas a ela e de transferência ou utilização interna de ativos e serviços (BOYNTON, JOHNSON E KELL, 2002a)

SOBRE A AUTORA

Auditora Federal de Controle Externo do Tribunal de Contas da União, engenheira química pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), especialista em Ciências Naturais Aplicadas pela Université Catholique de Louvain (UCL), na Bélgica, MBA em Estratégias Empresariais pela Fundação Getúlio Vargas de Brasília (FGV - Brasília) e especialista em Auditoria Interna e Controle Governamental pelo Instituto Serzedello Corrêa, do Tribunal de Contas da União (ISC – TCU).

RESPONSABILIDADE PELO CONTEÚDO
Tribunal de Contas da União
Instituto Serzedello Corrêa
SEPN 514 - Bloco B - Lote 7
Brasília - DF 70760-527
Fone (61) 3316 5802 / 5805

Compilação e revisão
Alipio Dias dos Santos Neto (Tribunal de Contas da União)
Eveline Martins Brito (Controladoria-Geral da União)
Maria Verônica Korilio Campos (Advocacia-Geral da União)
Rildo José Cosson Mota (Câmara dos Deputados)

RESPONSABILIDADE EDITORIAL
Instituto Serzedello Corrêa
Centro de Documentação
Editora do TCU

Capa
Évelin Paim

Projeto Gráfico e Diagramação
Cláudio Holanda
Évelin Paim
Marcela Moraes

SOLICITAÇÃO DE EXEMPLARES

Instituto Serzedello Corrêa
Centro de Documentação
Editora do TCU
SAFS, Quadra 4 - Lote 1
Edifício Sede - Sala 102
Brasília - DF 70042-900
(61) 3316 7929
impressos@tcu.gov.br

Impresso pela Sesap/Segedam

Negócio

Controle Externo da Administração Pública
e da gestão dos recursos públicos federais

Missão

Assegurar a efetiva e regular gestão dos
recursos públicos em benefício da sociedade

Visão

Ser instituição de excelência no controle e contribuir
para o aperfeiçoamento da Administração Pública

www.tcu.gov.br

ISBN 978-85-60365-04-3