



**Universidade de Brasília – UnB**  
**Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade**  
**Programa de Pós-Graduação em Economia**  
**Mestrado Profissional em Gestão de Finanças Públicas**

**A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO  
NAS FINANÇAS PÚBLICAS**

**GILMAR CASTELO BRANCO DE OLIVEIRA**

**Brasília - DF**  
**2013**

**GILMAR CASTELO BRANCO DE OLIVEIRA**

**A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO  
NAS FINANÇAS PÚBLICAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Mestre em Gestão de Finanças Públicas, outorgado pela Universidade de Brasília.

Orientador:

Prof. Paulo Roberto Amorim Loureiro, Dr.

**Brasília - DF  
2013**

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Central da Universidade de  
Brasília. Acervo 1009028.

O48i Oliveira, Gilmar Castelo Branco de.  
A importância do controle interno nas finanças públicas /  
Gilmar Castelo Branco de Oliveira. -- 2013.  
48 f. : il. ; 30 cm.

Dissertação (mestrado) - Universidade de Brasília,  
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade,  
Programa de Pós-Graduação em Economia, Mestrado Profissional  
em Finanças Públicas, 2013.

Inclui bibliografia.

Orientação: Paulo Roberto Amorim Loureiro.

1. Finanças públicas - Brasil. 2. Controle financeiro.  
3. Administração pública - Brasil. 4. Auditoria interna -  
Administração financeira. I. Loureiro, Paulo Roberto Amorim.  
II. Título.

CDU 336.1/.5(81)

**GILMAR CASTELO BRANCO DE OLIVEIRA**

**A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO  
NAS FINANÇAS PÚBLICAS**

Esta dissertação foi submetida à coordenação do Programa de Pós-Graduação em Economia, Mestrado Profissional em Gestão Econômica de Finanças Públicas, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Mestre, outorgado pela Universidade de Brasília – UnB e encontra-se à disposição dos interessados na Biblioteca da referida Universidade.

Data da aprovação: **14 / junho / 2013**

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Paulo Roberto Amorim Loureiro, Dr.  
Orientador

---

Prof. José Carneiro da Cunha Oliveira Neto, Dr.  
Membro da Banca Examinadora

---

Prof. André Luiz Marques Serrano, Dr.  
Membro Externo da Banca Examinadora

A minha família, em especial a minha mãe e minha irmã, grandes incentivadoras dos meus estudos, a minha esposa e a meus filhos, que sempre me apoiaram.

## RESUMO

O controle interno é inserido nas organizações de acordo com suas necessidades, extensão e ambiente em que está inserido, pois este ajuda a organização a atingir seus objetivos. Para tanto, este trabalho evidencia o controle interno, que salvaguarda o patrimônio das instituições de erros e fraudes, intencionais ou não, aumentando a eficiência operacional das mesmas. A metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica, porque para a fundamentação teórico-metodológica do trabalho foram realizadas pesquisas sobre o assunto em material científico publicado em livros, revistas, meios eletrônicos que abordam a relevância do controle interno voltado para a atuação nas finanças públicas, e com o objetivo principal de salientar a sua importância como instrumento que proporciona à Administração Pública subsídios para assegurar o bom gerenciamento dos seus serviços. Conclui-se, assim, que um adequado controle interno pode contribuir para o melhoramento das práticas administrativas, permitindo verificar a confiabilidade das informações gerenciais e avaliar os serviços, quanto à eficiência e à eficácia, nos aspectos administrativos e operacionais.

**Palavras-chave:** controle, controle interno e finanças públicas.

## **ABSTRACT**

Internal control is inserted in organizations according to their needs, extent and environment in which it appears, as this helps the organization achieve its objectives. Therefore, this work highlights the internal control, that safeguard the assets of the institutions from errors and fraud, intentional or not, increasing the operational efficiency of the same. The methodology used was the bibliographical research, because for theoretical and methodological base searches were conducted on the subject in scientific material published in books, magazines, electronic media that address the relevance of internal control used in the public finances, and with the main objective to emphasize its importance as a tool that provides to public administration subsidies to ensure the proper management of their services. The conclusion is, therefore, that an adequate internal control can contribute to the improvement of administrative practices, allowing the organization to check the reliability of management information and evaluate the services, in terms of efficiency and effectiveness in administrative and operational aspects.

**Keywords:** control, internal control and public finance.

## **LISTA DE FIGURAS**

Figura 1: Sistema de Controle Interno.....	33
Figura 2: Organograma da Universidade de Brasília .....	40

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10
1 CONTROLE INTERNO .....	13
1.1 Conceitos de Controle e Controle Interno .....	13
1.2 Aplicação do Controle Interno com eficácia e eficiência.....	14
1.3 Componentes do Controle Interno .....	17
1.4 A importância da auditoria em órgão do governo .....	20
2 CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA .....	22
2.1 Controle Externo: Tribunal de Contas da União (TCU) .....	23
2.2 Controle Interno no Executivo: Controladoria-Geral da União (CGU).....	30
2.3 Sistema de Controle Interno .....	32
2.4 Qualidade dos gastos públicos .....	33
2.5 Responsabilidade Fiscal .....	34
3 FINANÇAS PÚBLICAS.....	35
3.1 A teoria das finanças e o federalismo fiscal .....	35
3.2 Atividades financeiras do Estado .....	37
3.3 A LRF como código de conduta na gestão fiscal .....	38
3.4 Análise do Controle Interno nas Finanças Públicas .....	38
4. UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA.....	39
4.1 Auditoria Interna .....	41
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	44
REFERÊNCIAS .....	46

## INTRODUÇÃO

Para atender as suas necessidades, as Instituições Federais de Ensino Superior - IFES têm como fontes principais de recursos as transferências recebidas do Governo, provenientes de contribuições da coletividade (tributos, taxas e contribuições diversas), financiamentos para projetos de pesquisa de órgãos de fomento e organismos internacionais, bem como as chamadas receitas próprias obtidas pela cobrança do custo de serviços diversos prestados a empresas privadas e órgãos de outra esfera do Governo.

O sistema de controle interno nas IFES é de fundamental importância para a administração dessas instituições, considerando-se que suas diversas atribuições demonstram não apenas sua relevância de responsabilidades globais como também a preocupação em zelar, avaliar, comprovar e exercer um controle interno adequado sobre os atos praticados pela administração dessas instituições.

A ausência de um verdadeiro planejamento e de controle sobre a ação governamental gera uma grande preocupação quanto à utilização dos recursos públicos; sabe-se que é dado a existência da corrupção por parte do poder público, além da falta de eficácia, eficiência, efetividade e economicidade quanto a aplicação dos recursos.

O controle externo, segundo a Constituição Federal de 1988, é exercido pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas da União. Consta também nos artigos desta Constituição que o controle interno, em nível federal, pressupõe a existência de um controle interno mantido de forma integrada pelos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. O controle interno das finanças públicas na Constituição Federal atribui a cada poder a responsabilidade de:

*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 pelos sistemas de controle interno de cada Poder.*

A relação entre o controle interno e o controle externo está no apoio institucional ao Tribunal de Contas, devendo este realizar as atribuições constantes na Constituição Federal.

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

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

*II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;*

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

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

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

*§ 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."*

*Art. 31 – A fiscalização do Município será exercida pelo Poder Legislativo Municipal, mediante controle externo, e **pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da lei.***

Houve uma transformação no decorrer do tempo com o controle exercido pela administração pública, tendo como resultado a criação da Controladoria-Geral da União – CGU, quatro Secretarias de Controle Interno e um Conselho de transparência pública e combate à corrupção.

A controladoria sobre a atuação do Estado em relação à forma como são utilizados os recursos públicos tem o objetivo de extinguir a corrupção, além de canalizar soluções que evitem o desperdício causado pela ineficiência pública.

No âmbito da administração pública existe uma ampla exigência por parte da sociedade que reflete diretamente nos administradores, gerando grande preocupação nos aspectos de um controle mais eficiente nas entidades, já que a administração é de sua responsabilidade.

Esta preocupação em equilibrar as finanças públicas existe desde a criação do Estado e a cada vez mais foi tornando-se maior em virtude do aumento das funções da administração pública.

A Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, que instituiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal, de acordo com o disposto no art. 5º, inciso XV, letra b, da Constituição Federal, preocupa-se com este equilíbrio, reforçando a obrigatoriedade, já expressa nesta.

“CONSTITUIÇÃO DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL  
TÍTULO I  
Da Organização Federal

## CAPÍTULO I

### Disposições Preliminares

#### Art 5º - Compete à União:

##### XV - legislar sobre:

- a) direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, aeronáutico e do trabalho;
- b) normas gerais de direito financeiro; de seguro e previdência social; de defesa e proteção da saúde; e de regime penitenciário;
- c) produção e consumo;
- d) diretrizes e bases da educação nacional; “

Assim, a elaboração do orçamento passou a ser realizada unicamente para atender a um dispositivo legal e não para representar uma ferramenta de ligação entre planejamento e finanças, tendo sido este novo sentido atribuído pelo administrador público, permitindo, assim, a realização de gastos maiores do que os valores arrecadados, além do aumento do endividamento.

Veio então para suprir uma lacuna da Lei n. 4.320/64 a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei n.º 101, de 4 de maio de 2000), instituindo punições para aqueles governantes que não souberem administrar os recursos públicos durante o mandato e ainda estabelecendo normas orientadoras das finanças públicas, tornando as informações a respeito da situação financeira de fundamental importância. Assim, a utilização de dados da contabilidade e do orçamento e a elaboração de relatórios gerenciais passaram a possibilitar ao administrador o conhecimento da situação financeira no final do exercício, podendo assim tomar decisões administrativas quanto à consecução de gastos.

Em função desta orientação surgiu o seguinte problema: o controle interno da Administração Pública tem atendido às necessidades de eficácia no tocante aos seus gastos?

O Objetivo Geral será mostrar a importância do Controle Interno como instrumento de controle eficaz ao combate do desperdício do dinheiro público.

## 1 CONTROLE INTERNO

Attie (2007) relata que em países como o Brasil, em que somente agora se começa a dar a devida importância aos métodos científicos de administração, é praticamente desconhecida uma acepção clara de controle interno. Às vezes imagina-se ser o controle interno sinônimo de auditoria interna. É uma ideia totalmente equivocada, pois a auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente executados por um departamento especializado, ao passo que o controle interno se refere a procedimentos de organização adotados como planos permanentes da empresa.

### *1.1 Conceitos de Controle e Controle Interno*

Controle é uma das funções que compõem o processo administrativo. A função controlar consiste em averiguar se as atividades efetivas estão de acordo com as atividades que foram planejadas.

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

Administrativamente, o controle precisa ser planejado considerando as peculiaridades da entidade, tais como: objetivos; forma e origem jurídica; dimensão; e volume e natureza das operações. Este planejamento tende a responder questões como o que controlar; como; por que e onde.

No desempenho eficaz de qualquer organização, o controle exerce papel fundamental e é por meio deste que se pode detectar eventuais desvios ou problemas que podem ocorrer durante a execução de um trabalho, possibilitando a adoção de medidas corretivas para que o processo se reorganize na direção dos objetivos traçados pela organização.

Segundo Almeida (1996),

o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

De acordo com a Instrução Normativa nº 16/91, da Secretaria do Tesouro Nacional,

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

Para o Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA, *apud* Attie, 2007),

controle interno compreende o plano da organização e todos os métodos e medidas adotados na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e confiabilidade dos dados contábeis, promover a eficiência operacional e fomentar o respeito às políticas administrativas fixadas pela gestão.

Diante destes conceitos, vale ressaltar que o controle interno não é necessariamente um complexo sistema de rotinas e procedimentos que necessite ser implementado exatamente como indicado nos livros e normas, para funcionarem satisfatoriamente. O administrador é quem irá definir sistemas de controle que atendam as suas particularidades.

Compreende-se ainda, que o controle interno, dentre outros meios, acompanha os procedimentos adotados pela empresa dentro da sua estrutura organizacional, por intermédio de indicadores estabelecidos, fornecendo dados para avaliação do desempenho das atividades.

### *1.2 Aplicação do Controle Interno com eficácia e eficiência*

Ao longo da vida da organização, as decisões são tomadas a cada instante, e as relacionadas ao controle visam à melhoria da eficiência e eficácia operacional, administrativa e estratégica. Essa é a função da administração e se aplica a qualquer porte e natureza de organização: individual, familiar, grupal, organizacional ou social (MAXIMIANO, 2000).

Para uma maior eficácia, essas decisões devem basear-se não apenas em um processo evidentemente estruturado, mas também em informações de qualidade, ou seja, produzidas em um ambiente com controles internos corretamente definidos e implementados. Para diminuir o risco inerente ao processo decisório, os administradores precisam de dados “que contenham a necessária exatidão, completabilidade, pontualidade, autorização e justeza” (ANDRADE, 1999).

Segundo o Houaiss (2002),

eficácia significa a qualidade ou característica de quem ou do que, num nível de chefia, de planejamento, chega realmente à consecução de um objetivo e eficiência é a qualidade ou característica de quem ou do que, num nível operacional, cumpre as suas obrigações e funções quanto a normas e padrões.

A eficácia de uma ação é, então, demonstrada por quão bem essa ação produz os resultados esperados, ou mais se aproxima desses. Ser eficiente significa produzir os resultados esperados, mas com o mínimo de energia e tempo. Eficiência é, portanto, a razão entre o trabalho útil produzido e a energia empregada para isso.

Assim, para serem considerados eficazes, os controles internos devem permitir que gestores estejam bem informados a respeito do desempenho das operações da organização e de quão bem orientadas essas estão para atingir os objetivos. E se esses objetivos forem atingidos com o mínimo uso ou desperdício de recursos, então os controles terão contribuído para com a eficiência das operações. Um controle que custa mais que o produto de uma operação é, em princípio, desnecessário. Porém, os controles internos não sendo eficazes não poderão garantir completamente que tais resultados sejam alcançados, sendo necessário o envolvimento dos gestores, que devem acompanhar esses resultados e tomar as medidas necessárias quando o cumprimento das metas estiverem em risco.

A eficácia dos controles internos seria, então, a medida de quão bem a empresa consegue obter e manter autorizações e certificações necessárias à sua continuidade na operação e no mercado, e a eficiência seria medida na razão inversa dos custos totais necessários para o atendimento de todas essas exigências normativas.

É importante salientar, conforme destacam D'Ávila e Oliveira (2002), que os controles internos são, em qualquer caso, operados por pessoas, que por natureza são falíveis ou susceptíveis a fraquezas que as levem a influir na eficácia e na eficiência desses controles.

A expressão “garantias razoáveis”, presente nas definições de controles internos, portanto, é necessária na definição do que são controles internos, para que não se tenha a falsa sensação de segurança, proveniente da impressão de que esses controles são infalíveis e perfeitos.

Alguns exemplos de fatores que podem comprometer os resultados dos controles internos: julgamentos (sobre o ambiente e o processo de tomada de decisão), colapsos (fadiga,

distração, descuido ou mau entendimento das instruções e informações recebidas), má intenção da gerência (por diversas razões, ações podem ser deliberadamente executadas de forma a encobrir os resultados reais do ambiente controlado), conluíus (ações semelhantes às anteriores, mas com participação de duas ou mais pessoas com o objetivo intencional de burlar os controles) e erros no cálculo ou estimativa da razão custos x benefícios (que podem ser influenciados pela avaliação incorreta do limite tolerável de risco pela empresa, em relação ao custo de implementação e manutenção dos Controles Internos) (D'ÁVILA, OLIVEIRA, 2002).

Para evitar esses riscos, Attie (1998) recomenda algumas ações para reforçar a eficiência e a eficácia dos Controles Internos:

- a) Recompensar quem busca os controles para prevenir contra perdas;
- b) Disciplinar a obediência às políticas, práticas e procedimentos;
- c) Enfatizar a revisão dos relatórios de auditoria;
- d) Inquirir todo o pessoal quanto ao funcionamento dos controles;
- e) Analisar a pressão exercida para crescimento e seus benefícios;
- f) Enfatizar o recrutamento e aplicação do pessoal quanto à observação dos padrões éticos da organização;
- g) Avaliar os programas de treinamento quanto à inclusão de temas sobre o valor da disciplina dos Controles Internos.

Assim, pode-se perceber que a atividade fundamental que pode contribuir para o sucesso de adequados Controles Internos é a de comunicação interna – da administração com todos os níveis hierárquicos – que, como recomenda Attie (1998), esclarece regras e formas de garantir o cumprimento pelos diversos setores e níveis hierárquicos da organização:

As organizações empenhadas em manter um sistema sadio de controles internos obtêm sucesso porque os administradores fixam as regras do jogo. Tais organizações trazem à luz o comportamento que desejam que seja praticado e eliminam o comportamento que segundo elas deve ser punido (ATTIE, 1998).

Esse comportamento da direção da organização evidencia a todos os funcionários a importância e seriedade com que a empresa lida com o assunto e incentiva o surgimento de um ambiente coletivo propício à evolução das boas práticas de negócio e administração.

Para Boynton, Johnson e Kell (2002), no controle interno também se podem identificar limitações inerentes a sua segurança, que explicam por que esses controles, não importam o quanto tenham sido bem desenhados e operados, podem apenas fornecer uma segurança razoável quanto à consecução dos objetivos de uma entidade. São as seguintes:

- Erros de julgamento, onde ocasionalmente a administração e outras pessoas podem exercer julgamento pobre ao tomar decisões, ou realizar tarefas rotineiras, em razão de informações inadequadas, restrições de tempo ou outros motivos.
- Falhas em controles estabelecidos podem ocorrer quando pessoas não entendem instruções corretamente ou cometem erros por falta de cuidado ou distração.
- Indivíduos que agem conjuntamente – um empregado que realiza importante atividade de controle e outro empregado, um cliente ou fornecedor podem perpetrar ou esconder fraude de tal forma que ela não seja detectada por controles internos.
- A administração pode passar por cima de procedimentos ou políticas estabelecidas, com objetivos ilegítimos.

Assim a função do controle se torna fundamental para acompanhar a execução de programas e apontar falhas e desvios; ficar atento para adequada utilização, manutenção e guarda dos bens patrimoniais; verificar a perfeita aplicação das normas e princípios adotados e constatar a veracidade das operações realizadas.

### *1.3 Componentes do Controle Interno*

De acordo com Boynton, Johnson e Kell (2002), o controle interno é composto de cinco componentes inter-relacionados:

- Ambiente de controle;
- Avaliação do risco;
- Informação e comunicação;
- Atividades de controle, e
- Monitoração.

Cada componente envolve várias políticas e procedimentos de controle necessários à consecução dos objetivos da entidade nas três categorias anteriormente identificadas: elaboração e apresentação de relatórios financeiros, obediência a leis e regulamentos

(*compliance*) e operações (BOYNTON, JOHNSON, KELL, 2002). A seguir serão descritos cada um desses componentes:

a) Ambiente de Controle

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 componentes de controles internos, fornecendo disciplina e estrutura.

Entre os diversos fatores que compõem este ambiente, estão:

- Integridade e valores éticos;
- Comprometimento com competência;
- Conselho de administração e comitê de auditoria;
- Estrutura organizacional;
- Filosofia de gestão e estilo operacional;
- Atribuição de autoridade e responsabilidade e
- Políticas e práticas de recursos humanos.

b) Avaliação de risco

Avaliação de risco para fins de elaboração e apresentação de relatórios financeiros é a identificação, análise e administração dos riscos de uma entidade relevantes para a preparação de demonstrações contábeis que sejam apresentadas adequadamente de acordo com princípios contábeis geralmente aceitos. A avaliação de riscos pela administração também de incluir consideração especial dos riscos que alterações nas circunstâncias possam trazer:

- Mudança no ambiente operacional;
- Pessoal novo;
- Sistemas de informação novos ou renovados;
- Crescimento rápido;
- Nova tecnologia;
- Atividades, produtos ou negócios novos ou aumentados, e
- Fusões ou outras reestruturações da sociedade.

c) Informação e Comunicação

O Sistema de Informação e comunicação relevante para objetivos relacionados com elaboração e apresentação de relatórios financeiros, de que faz parte o sistema

contábil, constitui-se dos métodos e registros estabelecidos para identificar, juntar, analisar, classificar e relatar transações da entidade e manter responsabilidades pelos correspondentes ativos e passivos. Comunicação envolve o fornecimento de entendimento claro dos papéis e responsabilidades referentes aos controles internos sobre a elaboração e apresentação de relatórios financeiros. Um sistema eficaz de controle interno requer igualmente a criação e manutenção de sistemas de informação de gestão que cubram a gama completa das atividades da organização. Esses sistemas, incluindo aqueles que armazenam e utilizam dados com formato eletrônico, devem ser seguros, monitorizados independentemente e apoiados por sistemas de contingência adequados. Este também requer canais de comunicação eficazes, a fim de assegurar que todos os trabalhadores compreendam de modo perfeito e aprovando as políticas e procedimentos que afetam as funções e responsabilidades e que toda e qualquer informação relevante chegue aos destinatários.

#### d) 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. As atividades de controle são aplicadas a diversos níveis organizacionais e funcionais e incluem:

- Revisões de execução operacional;
- Processamento de informação;
- Conformidade com os limites de exposição;
- Controles físicos;
- Aprovações e autorizações e
- Verificação e reconciliação.

#### e) Monitoração

Monitoração é um processo que avalia a qualidade do desempenho dos controles internos ao longo do tempo. Envolve avaliação do desenho e da tempestividade de

operação dos controles e a tomada de ações corretivas. A seguir, os fatores que devem ser considerados na decisão de como implantar cada componente:

- O tamanho da entidade;
- Sua organização e características de propriedade;
- A natureza de seu negócio;
- A diversidade e complexidade de suas operações;
- Seus métodos de processamento de dados; e,
- As exigências legais e regulatórias a que está sujeita.

Para Boynton, Johnson e Kell (2002), os cinco componentes de controle interno aplicam-se a entidades de todos os tamanhos. Contudo, o grau de formalidade e os aspectos específicos de como os componentes são implantados podem variar consideravelmente, por motivos práticos e bem fundamentados.

Verifica-se que é preciso que os componentes do controle interno sejam avaliados de forma frequente, devendo haver sempre comunicação entre as pessoas e um monitoramento capaz de regular esse sistema, no qual cada componente envolve várias políticas e procedimentos necessários para que sejam atingidos os objetivos primordiais do controle interno. Esses objetivos se configuram pela necessidade de proporcionar segurança e confiabilidade das informações geradas, normas e regulamentos aplicáveis à entidade e na geração de condições para que esta opere com eficácia e eficiência.

#### *1.4 A importância da auditoria em órgão do governo*

No Manual de controle interno do Poder Executivo Federal, a auditoria é conceituada da seguinte maneira:

(...) conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de uma importante técnica de controle do Estado na busca da melhor alocação de seus recursos, não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos, além de destacar os impactos e benefícios sociais advindos (BRASIL, 2001, p. 34).

Para Calixto e Velasquez (2005), a auditoria operacional, um segmento entre tantos dessa área, além de seu aspecto mais conhecido de levantamento de irregularidades, pode contribuir para responder às mais diversas questões sobre qualquer órgão do Estado. Um relatório de auditoria é perfeitamente conclusivo em relação à eficácia, considerando se os seus propósitos foram atingidos; economia, dentro do custo mais baixo; e, eficiência, no menor espaço de tempo, na administração de recursos públicos, fornecendo ainda todas as recomendações técnicas pertinentes, os jurídicos apropriados e as prováveis implicações trabalhistas para cada caso.

Por essa razão, falar em privatização, extinção e transformação de órgão público, enxugamento da máquina do Estado, reforma administrativa, combate à inflação é pensar em dispor de um competente trabalho de auditoria. O auditor tem de estar atento e capacitado para trabalhar dentro da realidade da informática e dos conceitos de qualidade. As auditorias, além da conformidade contábil, devem privilegiar as atividades de auditoria operacional ou de gestão, onde estão mais próximas do corpo funcional e dos diversos níveis gerenciais. Seria importante que as auditorias internas, o controle interno e o controle externo, que no fundo formam um grande sistema, administrassem seus passos e sua evolução. É necessário que exista uma parceria entre estes órgãos. Esse é o ponto essencial para o sucesso do sistema de controle, sistema que é de grande importância para uma sociedade democrática. As auditorias internas, assim como os órgãos de controle têm problemas com a adequação da equipe de auditores: quer na capacitação técnica, quer no quantitativo, quer na postura dos auditores. Assim, como aponta o Manual de controle interno do Poder Executivo Federal, cabe ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, por meio da técnica de auditoria, dentre outras atividades:

I - realizar auditoria sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade dos órgãos públicos e privados, inclusive nos projetos de cooperação técnica junto a Organismos Internacionais e multilaterais de crédito;

II - apurar os atos e fatos inquinados de ilegais ou de irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais e, quando for o caso, comunicar à unidade responsável pela contabilidade para as providências cabíveis;

III - realizar auditorias nos sistemas contábil, financeiro, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais;

IV - examinar a regularidade e avaliar a eficiência e eficácia da gestão administrativa e dos resultados alcançados nas Ações de governo;

V - realizar auditoria nos processos de Tomada de Contas Especial; e

VI - apresentar subsídios para o aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos e gerenciais e dos controles internos administrativos dos órgãos da Administração Direta e entidades da Administração Indireta Federal (BRASIL, 2001, p. 34).

O aspecto relacionado à postura é munido de extrema importância. Determinados auditores podem adotar uma postura policesca, prejudicando a imagem dos órgãos de controle e a própria eficácia da auditoria como um todo. A atividade de auditoria não tem um padrão único, ela deve se adaptar à sua ambiência de atuação e às necessidades de seus diversos clientes (Calixto e Velasquez, 2005).

## **2 CONTROLE NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

A história do controle interno na Administração Pública federal tem seu início na Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, a qual foi a responsável pela introdução das expressões controle interno (incumbido ao Poder Executivo) e controle externo (incumbido ao Poder Legislativo), apresentando a definição para as competências do exercício daquelas atividades.

Primeiramente, a lei definiu a universalidade do controle, ou seja, sua abrangência sobre todos os atos da Administração, sem exceção, independentemente de se tratar da receita ou da despesa. Posteriormente, fez o controle recair sobre cada agente da Administração, de maneira individual, desde que apresentasse responsabilidade por bens e valores públicos.

As competências atuais e os objetivos a serem perseguidos se encontram no art. 24 da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. Em consonância com seu art. 21, fica estabelecido que:

O sistema de controle interno do Poder Executivo Federal compreende as atividades de avaliação do cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e de avaliação da gestão dos administradores públicos federais, utilizando como instrumento a auditoria e a fiscalização.

A mencionada lei ainda estabelece que a Secretaria de Controle Interno é o órgão central de controle. O órgão central e os órgãos setoriais são responsáveis por medirem a eficiência da administração e da organização que comanda, com o sentido de saber se prestavam, de forma efetiva, as atividades que são de sua competência.

De acordo com Siqueira (1999, p. 135): a auditoria do setor governamental deve buscar aproximar-se ao máximo de um entendimento amplo na classe contábil em geral. Mais do que isto, deve idealmente tentar apresentar-se como dominável por todos os que exercitam ou procuram exercitar a sua cidadania. O patrimônio público, antes de pertencer ao grupo de

autoridades que ocupa a gestão governamental, é propriedade coletiva, e como tal deve ser vigiado por todos.

A conjuntura atual da administração pública é profundamente marcada pela ausência de recursos e por uma exigência cada vez mais ampla da sociedade, refletindo nos administradores públicos elevada preocupação nos aspectos que tangem à existência de um controle mais eficiente nas entidades cuja administração é de sua responsabilidade.

O controle externo apresenta limitações para o exercício da fiscalização, nos aspectos que dizem respeito à verificação da legalidade dos atos e do cumprimento do programa de trabalho, a avaliação da legitimidade, efetividade, economicidade, eficiência e eficácia na administração pública. Quanto maior eficiência apresentar o controle interno e quanto melhor for a sua interação com o controle externo, maior irá ser a garantia de um efetivo controle sobre as ações de natureza administrativa, em qualquer âmbito do governo.

Assim o controle interno é aquele que o Poder Público exerce sobre seus próprios exercícios, objetivando assegurar a execução desses exercícios dentro dos princípios básicos da administração pública, definidos pelo art. 37 da Constituição Federal, ou seja, legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Esse controle deriva do poder-dever de autotutela que a Administração tem sobre seus próprios atos e agentes.

No plano administrativo, aos Ministros de Estado é conferida a responsabilidade pela supervisão dos órgãos em suas áreas de competência, com a intenção de verificar, entre outros aspectos, a observância da legislação federal pertinente e dos princípios fundamentais da Administração, a execução dos programas governamentais, a coordenação dos órgãos supervisionados, a avaliação de sua gestão administrativa, a fiscalização da aplicação e utilização de dinheiros, valores e bens públicos e a economicidade na prestação de serviços.

### *2.1 Controle Externo: Tribunal de Contas da União (TCU)*

A ideia de criação de um Tribunal de Contas surgiu, pela primeira vez no Brasil, em 23 de junho de 1826, com a iniciativa de Felisberto Caldeira Brandt (ministro da Fazenda, ministro do Império, deputado geral e senador do Império do Brasil de 1826 a 1842), e de José Inácio Borges, que apresentaram projeto de lei nesse sentido ao Senado do Império.

A queda do Império e as reformas político-administrativas da República tornaram realidade, finalmente, o Tribunal de Contas da União. Em sete de novembro de 1890, por iniciativa do então Ministro da Fazenda, Rui Barbosa, o Decreto nº 966-A criou o Tribunal de

Contas da União, norteado pelos princípios da autonomia, fiscalização, julgamento, vigilância e energia.

A Constituição de 1967, ratificada pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969, retirou do Tribunal o exame e o julgamento prévio dos atos e dos contratos geradores de despesas, sem prejuízo da competência para apontar falhas e irregularidades que, se não sanadas, seriam, então, objeto de representação ao Congresso Nacional.

Com a Constituição de 1988, o Tribunal de Contas da União, teve a sua jurisdição e competência substancialmente ampliadas. Recebeu poderes para, no auxílio ao Congresso Nacional, exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade e a fiscalização da aplicação das subvenções e da renúncia de receitas. Qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária tem o dever de prestar contas ao TCU.

O Tribunal de Contas da União (TCU) é um tribunal administrativo. Julga as contas de administradores públicos e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos federais, bem como as contas de qualquer pessoa que der causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário. Tal competência administrativa-judicante, entre outras, está prevista no art. 71 da Constituição brasileira.

Conhecido também como Corte de Contas, o TCU é órgão colegiado. Compõe-se de nove ministros. Seis deles são indicados pelo Congresso Nacional, um, pelo presidente da República e dois escolhidos entre auditores e membros do Ministério Público que funciona junto ao Tribunal. Suas deliberações são tomadas, em regra, pelo Plenário – instância máxima – ou, nas hipóteses cabíveis, por uma das duas Câmaras.

Nas sessões do Plenário e das Câmaras é obrigatória a presença de representante do Ministério Público junto ao Tribunal. Trata-se de órgão autônomo e independente cuja missão principal é a de promover a defesa da ordem jurídica. Compõe-se do procurador-geral, três subprocuradores-gerais e quatro procuradores, nomeados pelo presidente da República, entre concursados com título de Bacharel em Direito.

Suas funções básicas podem ser agrupadas da seguinte forma: fiscalizadora, consultiva, informativa, judicante, sancionadora, corretiva, normativa e de ouvidoria. Algumas de suas atuações assumem ainda o caráter educativo.

A função fiscalizadora compreende a realização de auditorias e inspeções, por iniciativa própria, por solicitação do Congresso Nacional ou para apuração de denúncias, em órgãos e entidades federais, em programas de governo, bem como a apreciação da legalidade dos atos de concessão de aposentadorias, reformas, pensões e admissão de pessoal no serviço público federal e a fiscalização de renúncias de receitas e de atos e contratos administrativos em geral.

A fiscalização é a forma de atuação pela qual são alocados recursos humanos e materiais com o objetivo de avaliar a gestão dos recursos públicos. Esse processo consiste, basicamente, em capturar dados e informações, analisar, produzir um diagnóstico e formar um juízo de valor.

Podem ser feitas por iniciativa própria ou em decorrência de solicitação do Congresso Nacional. Há cinco instrumentos por meio dos quais se realiza a fiscalização:

- a) levantamento: instrumento utilizado para conhecer a organização e o funcionamento de órgão ou entidade pública, de sistema, programa, projeto ou atividade governamental, identificar objetos e instrumentos de fiscalização e avaliar a viabilidade da sua realização;
- b) auditoria: por meio desse instrumento verifica-se *in loco* a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial, assim como o desempenho operacional e os resultados alcançados de órgãos, entidades, programas e projetos governamentais;
- c) inspeção: serve para a obtenção de informações não disponíveis no Tribunal, ou para esclarecer dúvidas; também é utilizada para apurar fatos trazidos ao conhecimento do Tribunal por meio de denúncias ou representações;
- d) acompanhamento: destina-se a monitorar e a avaliar a gestão de órgão, entidade ou programa governamental por período de tempo predeterminado;
- e) monitoramento: é utilizado para aferir o cumprimento das deliberações do Tribunal e dos resultados delas advindos.

A função consultiva é exercida mediante a elaboração de pareceres prévios e individualizados, de caráter essencialmente técnico, acerca das contas prestadas, anualmente, pelos chefes dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário e pelo chefe do Ministério Público da União, a fim de subsidiar o julgamento a cargo do Congresso Nacional. Inclui também o exame, sempre em tese, de consultas realizadas por autoridades legitimadas para formulá-las, a respeito de dúvidas na aplicação de dispositivos legais e regulamentares concernentes às matérias de competência do Tribunal.

A função informativa é exercida quando da prestação de informações solicitadas pelo Congresso Nacional, pelas suas Casas ou por qualquer das respectivas Comissões, a respeito da fiscalização exercida pelo Tribunal ou acerca dos resultados de inspeções e auditorias realizadas pelo TCU. Compreende ainda representação ao poder competente a respeito de irregularidades ou abusos apurados, assim como o encaminhamento ao Congresso Nacional, trimestral e anualmente, de relatório das atividades do Tribunal.

Os responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos federais têm de submeter suas contas a julgamento pelo TCU anualmente, sob a forma de tomada ou prestação de contas.

Assim, a função judicante ocorre quando o TCU julga as contas dos administradores públicos e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluindo as fundações e as sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público Federal, bem como as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário.

As prestações de contas, as fiscalizações e demais assuntos submetidos à deliberação do Tribunal organizam-se em processos. Cabe a cada ministro ou auditor do Tribunal, atuando como ministro-substituto, a missão de relatar esses processos, apresentar voto e submeter aos pares proposta de acórdão, após análise e instrução preliminar realizadas pelos órgãos técnicos da Secretaria do Tribunal.

A função sancionadora manifesta-se na aplicação aos responsáveis das sanções previstas na Lei Orgânica do Tribunal (Lei nº 8.443/92), em caso de ilegalidade de despesa ou de irregularidade de contas.

Ao constatar ilegalidade ou irregularidade em ato de gestão de qualquer órgão ou entidade pública, o TCU fixa prazo para cumprimento da lei. No caso de ato administrativo, quando não atendido, o Tribunal determina a sustação do ato impugnado. Nesses casos, TCU exerce função corretiva.

A função normativa decorre do poder regulamentar conferido ao Tribunal pela sua Lei Orgânica, que faculta a expedição de instruções e atos normativos, de cumprimento obrigatório sob pena de responsabilização do infrator, acerca de matérias de sua competência e a respeito da organização dos processos que lhe devam ser submetidos.

Por sua vez, a ouvidoria reside na possibilidade de o Tribunal receber denúncias e representações relativas a irregularidades ou ilegalidades que lhe sejam comunicadas por responsáveis pelo controle interno, por autoridades ou por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato. Essa função tem fundamental importância no fortalecimento da cidadania e na defesa dos interesses difusos e coletivos, sendo importante meio de colaboração com o controle.

Por fim, atua o Tribunal de Contas da União de forma educativa, quando orienta e informa acerca de procedimentos e melhores práticas de gestão, mediante publicações e realização de seminários, reuniões e encontros de caráter educativo, ou, ainda, quando recomenda a adoção de providências, em auditorias de natureza operacional.

A Constituição Federal de 1988 conferiu ao TCU o papel de auxiliar o Congresso Nacional no exercício do controle externo. As competências constitucionais privativas do Tribunal constam dos artigos 71 a 74 e 161, conforme descritas adiante.

- Apreciar as contas anuais do presidente da República.

(O art. 71, inciso I, da Constituição Federal preceitua que compete ao TCU apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio, que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;)

- Julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos.

(O inciso II do art. 71 da Constituição Federal estipula que compete ao TCU julgar as contas dos administradores públicos, atribuição disciplinada pela Lei nº 4.320/64, pelo Decreto-Lei no 200/67, pela Lei nº 6.223/75 e pela Lei nº 8.443/92 (Lei Orgânica do TCU). Essa legislação define os termos da atuação do Tribunal na verificação da legalidade, regularidade e economicidade dos atos dos gestores ou responsáveis pela guarda e emprego dos recursos públicos.)

- Apreciar a legalidade dos atos de admissão de pessoal e de concessão de aposentadorias, reformas e pensões civis e militares.

(O inciso III do art. 71 da Constituição Federal estabelece que compete ao TCU apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas

e mantidas pelo poder público, excetuadas as nomeações para cargos de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório.)

- Realizar inspeções e auditorias por iniciativa própria ou por solicitação do Congresso Nacional.

(O inciso IV do art. 71 da Constituição Federal determina que o TCU realize, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de comissão técnica ou de inquérito, auditorias e inspeções de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nos órgãos e entidades da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo poder público federal.)

As auditorias obedecem a plano específico e objetivam: obter dados de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial; conhecer a organização e o funcionamento dos órgãos e entidades, avaliar, do ponto de vista do desempenho operacional, suas atividades e sistemas; e aferir os resultados alcançados pelos programas e projetos governamentais.

As inspeções, por sua vez, visam suprir omissões e lacunas de informações, esclarecer dúvidas ou apurar denúncias quanto à legalidade e à legitimidade de atos e fatos administrativos praticados por responsáveis sujeitos à jurisdição do Tribunal.

- Fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais.

(Nos termos do inciso V do art. 71 da Constituição Federal, compete ao TCU fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo.)

- Fiscalizar a aplicação de recursos da União repassados a estados, ao Distrito Federal e a municípios.

(Preceitua o inciso VI do art. 71 da Constituição Federal que cabe ao TCU fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres a Estado, ao Distrito Federal ou a Município. Essa fiscalização é exercida de forma global, mediante exame das prestações de contas dos órgãos ou entidades transferidores dos recursos federais, as quais são encaminhadas anualmente ao Tribunal pelo controle interno setorial para apreciação e julgamento quanto ao fiel cumprimento do estabelecido no convênio ou nos instrumentos congêneres. Além do mais, em casos de denúncias ou de indícios de irregularidades, são feitas auditorias ou inspeções.)

- Prestar informações ao Congresso Nacional sobre fiscalizações realizadas.

(Cabe ao TCU, de acordo com o inciso VII do art. 71 da Constituição Federal, prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas ou por qualquer de suas comissões sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. Esse auxílio é prestado segundo as formas e condições previstas nos arts. 38

e 103 da Lei nº 8.443/92 (Lei Orgânica do Tribunal) e arts. 231 a 233 do Regimento Interno do TCU.)

- Aplicar sanções e determinar a correção de ilegalidades e irregularidades em atos e contratos. (Entre as funções básicas do Tribunal está a função sancionadora

(incisos VIII a XI do art. 71 da Constituição Federal), a qual se configura na aplicação de penalidades aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas. As sanções estão previstas na Lei nº 8.443/92 e podem envolver desde aplicação de multa e obrigação de devolução do débito apurado, até afastamento provisório do cargo, o arresto dos bens de responsáveis julgados em débito e a inabilitação para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança no âmbito da administração pública.)

- Apurar denúncias apresentadas por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato sobre irregularidades ou ilegalidades na aplicação de recursos federais.

(O art. 74, § 2º, da Constituição Federal estabelece que qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o TCU. Os requisitos e procedimentos para que as denúncias sejam acolhidas pelo Tribunal estão disciplinados nos artigos 234 a 236 do Regimento Interno do TCU.)

O exame preliminar para conhecimento ou rejeição de uma denúncia é feito sigilosamente, nos termos do art. 53, § 3º, da Lei nº 8.443/92 (Lei Orgânica do TCU). Após esse exame, o Tribunal ordena o acolhimento e a apuração da denúncia ou, se não forem preenchidos os requisitos legais e regimentais, o seu arquivamento, decidindo, ainda, pela manutenção ou cancelamento do sigilo, conforme o art. 55, § 1º, do mesmo dispositivo legal. Em qualquer hipótese, o denunciante e o denunciado são comunicados sobre a decisão adotada.

Além das atribuições previstas na Constituição, várias outras têm sido conferidas ao Tribunal por meio de leis específicas. Destacam-se, entre elas, as atribuições conferidas ao Tribunal pela Lei de Responsabilidade Fiscal, pela Lei de Licitações e Contratos e, anualmente, pela Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Ressalta-se que o Brasil é membro da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, International Organization of Supreme Audit Institutions). Esta é a instituição profissional de Entidades de Fiscalização Superior (EFS) dos países que pertencem às Nações Unidas. Foi fundada em 1953 por iniciativa de Emilio Fernandez Camus, com o objetivo de promover o intercâmbio de informações e de

experiências sobre os desafios enfrentados pelas EFS no desempenho de suas funções, e atualmente tem 191 membros efetivos e quatro membros associados.

As normas de auditoria da INTOSAI dizem as melhores práticas de auditoria acordadas pelas EFS. Sendo assim, a INTOSAI elaborou essas normas com o objetivo de oferecer um marco de referência para o estabelecimento de procedimentos e práticas a serem seguidos na realização de auditorias. Assim, para que o TCU se firme como uma instituição reconhecida e respeitada inclusive internacionalmente na área de auditoria governamental, é necessário que seus trabalhos de fiscalização sigam estas normas de auditoria.

## *2.2 Controle Interno no Executivo: Controladoria-Geral da União (CGU)*

A Controladoria-Geral da União (CGU) foi criada no dia 2 de abril de 2001, pela Medida Provisória nº 2.143-31. Inicialmente denominada Corregedoria-Geral da União (CGU/PR), o órgão é vinculado diretamente à Presidência da República. A CGU teve, originalmente, como propósito declarado o de combater, no âmbito do Poder Executivo Federal, a fraude e a corrupção e promover a defesa do patrimônio público.

Quase um ano depois, o Decreto nº 4.177, de 28 de março de 2002, integrou a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) e a Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI) à estrutura da então Corregedoria-Geral da União. O mesmo Decreto nº 4.177 transferiu para a Corregedoria-Geral da União as competências de Ouvidoria-geral, até então vinculadas ao Ministério da Justiça.

A Medida Provisória nº 103, de 1º de janeiro de 2003, convertida na Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003, alterou a denominação do órgão para Controladoria-Geral da União, assim como atribuiu ao seu titular a denominação de Ministro de Estado do Controle e da Transparência.

Mais recentemente, o Decreto nº 5.683, de 24 de janeiro de 2006, alterou a estrutura da CGU, conferindo maior organicidade e eficácia ao trabalho realizado pela instituição e criando a Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI), responsável por desenvolver mecanismos de prevenção à corrupção. Assim, a CGU passou a ter a competência não só de detectar casos de corrupção, mas de antecipar-se a eles, desenvolvendo meios para prevenir a sua ocorrência.

A Controladoria-Geral da União (CGU) tem como competência assistir direta e imediatamente o Presidente da República nos assuntos e providências relacionados à

prevenção e ao combate à corrupção, à auditoria pública, à correição, às atividades de ouvidoria e ao incremento da transparência da gestão, atuando como órgão central do Poder Executivo Federal para as funções de controle interno e correição.

A Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI), a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), a Corregedoria-Geral da União (CRG) e a Ouvidoria-Geral da União (OGU) são unidades finalísticas de sua estrutura e atuam de forma articulada e ações organizadas entre si.

A Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI) coordena as ações de prevenção da corrupção e produção de informações estratégicas no âmbito do Poder Executivo Federal. Entre suas principais atribuições, destacam-se a promoção e o incremento da transparência pública; o fomento à participação da sociedade civil na prevenção da corrupção; o estímulo e a coordenação de pesquisas e estudos sobre o fenômeno da corrupção e sobre a adequada gestão dos recursos públicos; a promoção da ética e o fortalecimento da integridade das instituições públicas; além da supervisão e acompanhamento da evolução patrimonial dos agentes públicos do Poder Executivo Federal.

A Secretaria Federal de Controle Interno (SFC) exerce as atividades de órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal. Nesta condição, fiscaliza e avalia a execução de programas de governo, inclusive ações descentralizadas a entes públicos e privados realizados com recursos oriundos dos orçamentos da União; realiza auditorias e avalia os resultados da gestão dos administradores públicos federais; apura denúncias e representações; exerce o controle das operações de crédito; e, também, executa atividades de apoio ao controle externo.

A Corregedoria-Geral da União (CRG) atua no combate à impunidade na Administração Pública Federal, promovendo, coordenando e acompanhando a execução de ações disciplinares que visem à apuração de responsabilidade administrativa de servidores públicos. Atua também capacitando servidores para composição de comissões disciplinares; realizando seminários com o objetivo de discutir e disseminar as melhores práticas relativas do exercício do Direito Disciplinar; e fortalecendo as unidades componentes do Sistema de Correição do Poder Executivo Federal (SisCOR), exercendo as atividades de órgão central deste sistema.

A Ouvidoria-Geral da União (OGU) exerce a supervisão técnica das unidades de ouvidoria do Poder Executivo Federal. Com esse propósito orienta a atuação das unidades de ouvidoria dos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal; examina manifestações referentes à prestação de serviços públicos; propõe a adoção de medidas para a correção e a prevenção de falhas e omissões dos responsáveis pela inadequada prestação do serviço público; e contribui com a disseminação das formas de participação popular no acompanhamento e fiscalização da prestação dos serviços públicos.

As competências da CGU foram definidas pela Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003.

### *2.3 Sistema de Controle Interno*

O Sistema de Controle Interno é um conjunto de unidades técnicas, articuladas a partir da Controladoria-Geral da União – CGU/PR, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno indicadas na Constituição Federal e outros normativos que tratam da questão. O Sistema compreende as atividades de avaliação do cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e avaliação da gestão dos administradores públicos federais, utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

O Sistema de Controle Interno (SCI) tem com atribuições avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União e apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Ainda no âmbito público, auditoria é um conjunto de técnicas utilizadas para avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e, bem assim, a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal. Sua finalidade básica é comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos e avaliar os resultados alcançados, quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística dos órgãos da administração direta e das entidades da administração indireta (autarquias, fundações,

empresas públicas, sociedades de economia mista e demais empresas controladas direta ou indiretamente pela União).



Figura 1: Sistema de Controle Interno  
Fonte: Semana Orçamentária – Esaf

#### 2.4 Qualidade dos gastos públicos

O controle interno realizado por órgãos existe para o controle das contas públicas, refletindo na qualidade do gasto público.

A Constituição Federal, no seu art. 74, correlaciona o sistema de controle interno com a qualidade do gasto público, fazendo com que a Administração realize a avaliação do efetivo cumprimento das metas estabelecidas, bem como a eficiência da gestão orçamentária. A qualidade pode ser medida por indicadores que levam em conta as aspirações em determinada política pública. Na educação, houve a introdução dos objetivos estratégicos governamentais no que toca a este setor pela Emenda Constitucional nº 59, de 2009, art. 212, § 3º:

Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

§ 3º A distribuição dos recursos públicos assegurará prioridade ao atendimento das *necessidades do ensino obrigatório, no que se refere a universalização, garantia de padrão de qualidade e equidade, nos termos do plano nacional de educação.* (destacamos)

Dessa forma, o documento constitucional estabelece que o gasto público em determinado setor deve ser investigado pelo orçamento público. Porém, sabe-se que aumentar despesa não significa melhor uso dos recursos. Aumento de despesas pode haver o estímulo ao gasto ineficiente.

Assim, o controle interno deverá avaliar o efetivo cumprimento das metas com base nessas premissas, verificando a legalidade dos atos ordenadores do gasto público, dessa forma respeitando as leis orçamentárias.

Portanto, o controle interno tem função primordial na construção de um conceito de qualidade no gasto público.

### *2.5 Responsabilidade Fiscal*

Com o intuito de estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) tem suas diretrizes estabelecidas em seu art. 1º, § 1º, que diz,

a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange à renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, de seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar.

Assim, a gestão fiscal responsável deve seguir os princípios do planejamento da ação governamental, da limitação dos gastos públicos e da transparência fiscal. O art. 70 determina a ambos os sistemas de controle – interno e externo – a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas. O art. 74 atribui ao sistema de controle interno as funções de avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual e a execução dos programas de governo e a avaliação dos resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária financeira e patrimonial da Administração Pública, entre outras.

A fiscalização da aplicação das subvenções e renúncias de receitas é fundamental para assegurar não só a transparência dos gastos públicos, mas também para garantir a legitimidade, a economicidade e a eficiência do gasto público. Conforme afirmou o

economista José Tavares de Araújo Júnior, “um indicador inequívoco da qualidade do gasto público em qualquer país é o grau de transparência de sua política de subsídios”.

O Relatório de Gestão Fiscal contém o comparativo dos limites fixados na LRF, evidenciando especialmente o respectivo cumprimento no que se refere à despesa com pessoal e ao endividamento – pontos cruciais das normas de gestão fiscal responsável. Mais do que isso, deve indicar também as medidas corretivas a adotar, no caso de serem os limites ultrapassados, que integram as funções típicas da moderna concepção de controle interno (LRF, arts. 55, II e 59, IV).

Sendo assim, o sistema de controle interno essencial para a Administração Pública, com as responsabilidades constitucionais e legais que têm no cumprimento de suas finalidades de assegurar à boa e responsável gestão dos recursos públicos. Sendo conferidas ao controle interno funções na gestão fiscal responsável das finanças públicas, atuando, deveras, como um “guardião” dos dispositivos da Lei Complementar nº 101/2000, ressaltando ainda mais a importância desta modalidade de controle na Administração Pública moderna.

### **3 FINANÇAS PÚBLICAS**

As Finanças Públicas de um país estão voltadas para a gestão financeira, estando diretamente relacionadas com a receita, a despesa, o orçamento e o crédito público. Porém, há a preocupação com a obtenção, a distribuição, a utilização e o controle desses recursos, já que a arrecadação dos tributos decorre de uma expressão de poder do Estado, que impõe obrigações à sociedade relativas ao dinheiro, retirando-lhes, assim, parte da riqueza produzida com o intuito de gerar as finanças do país.

#### *3.1 A teoria das finanças e o federalismo fiscal*

A teoria das finanças públicas determina que os custos de bens ofertados devam ser divididos com os residentes da região beneficiada. Porém, existe a problemática no esforço de atribuir provisão de diferentes bens públicos, considerando as externalidades interjudiciais. Sendo que o propósito das políticas é garantir a uniformização de prestação de serviços públicos.

Para Matias-Pereira (2010), a previsão de bens públicos e serviços públicos, apoiada na arrecadação de impostos e em um sistema federal, nas transferências intergovernamentais, poderá exigir que se busque, conforme sustenta a teoria, recursos por meio da dívida pública.

No que se refere aos governos subnacionais, os empréstimos devem ser empregados nos gastos de capital. Considerando que os efeitos benéficos desses projetos se estenderão por diversas gerações, de acordo com o princípio do benefício, as gerações futuras devem pagar parte, ao menos, desses empréstimos.

O federalismo fiscal é a maneira de como são distribuídos os encargos e as receitas entre os estados da federação, este tem como finalidade a de cumprir as incumbências constantes na Constituição. É um sistema de equalização entre competências exclusivas, atribuições funcionais e distribuição de recursos financeiros para a realização de serviços públicos e de toda atividade estatal no território da federação. (Revista Unesp)

Segundo Oliveira (2000),

No federalismo fiscal, como são chamadas as relações de distribuição de receitas e atribuições no regime federativo, o sistema tributário deve ser estruturado de forma a distribuir as receitas públicas entre várias unidades e esferas administrativas, visando proporcionar condições para atender às demandas que lhes são exigidas. Desta maneira se caracteriza a necessidade da existência de uma estrutura capaz de gerar um efeito distributivo entre os grupos que fazem parte da federação, além de um agente intermediador capaz de evitar possíveis atritos entre os membros federados.

Com a distribuição de receitas, é que os Estados-membros exercem sua autonomia política na execução dos encargos públicos. Essa distribuição é definida pela política fiscal e pode ser efetuada de duas maneiras, uma através da repartição das fontes de arrecadação e outra da repartição do produto de arrecadação.

Assim Conti (2001) diz,

A repartição das fontes de receita é o mecanismo por meio do qual se estabelecem previamente regras que distribuem as diversas fontes de receita entre o poder central e as unidades subnacionais. Estas regras podem ser fixadas na própria Constituição, como ocorre no caso do Brasil, dando origem ao que se pode denominar de discriminação rígida de rendas. A outra técnica de repartição de receitas é a repartição do produto da arrecadação. Neste caso, a autonomia financeira de uma unidade da federação é assegurada não pela atribuição de fontes próprias de arrecadação, como no sistema anteriormente mencionado, mas sim pela garantia de distribuição de parte do produto arrecadado por uma determinada unidade para outra unidade.

O sistema federativo passou por uma revisão após a promulgação de Constituição de 1988. Com a descentralização do poder houve a retomada do desenvolvimento e a consolidação da democracia. Neste processo houve a elevação dos municípios a ente federado, dando assim, maior autonomia e interdependência política do sistema federativo.

Gama (2004) explica,

[...] a Magna Carta não só reconheceu a autonomia das entidades subnacionais no art.18, como inovou ao incluir o Município no rol delas. Agora, além da União, dos Estados e do Distrito Federal, os Municípios também integram a organização político administrativa da República Federativa do Brasil.

Complementando, Oliveira (2000) diz que:

A Constituição de 1988 reduz a participação da União no conjunto tributário nacional, em contrapartida, aumenta as participações tanto de Estados quanto de municípios neste conjunto. Esta descentralização busca aproximar a unidade gestora do gasto e o público-alvo. Porém a estrutura tributária se mantém a mesma, os principais impostos são mantidos semelhantes, modifica-se na verdade, o volume de transferência entre os níveis de administração.

Com isso, o pacto federativo teve um novo sistema de distribuição de competências e gestão dos gastos públicos, criando meios de intervenção federal e o estabelecimento de políticas de cooperação intergovernamental para um melhor desenvolvimento regional.

Com a Constituição de 1988, o sistema federativo assume uma forma mais voltada para a autonomia e a interdependência das entidades federativas. Assim, quanto mais descentralizado o poder, maior é a necessidade de igualar a distribuição dos encargos públicos com a distribuição dos recursos financeiros.

É por meio da participação e da cooperação intergovernamental que se pode assegurar maior efetividade no estabelecimento e execução de políticas públicas voltadas para o desenvolvimento de todo Estado Federal (SARAK, 2010).

### *3.2 Atividades financeiras do Estado*

O estado formado de um poder superior e demais autoridades age de forma a controlar e inibir certas necessidades do homem na sociedade, pois estas precisam da constituição de um apoio vindo do poder máximo.

- a) Entende-se por receita publica o ingresso de dinheiro nos cofres públicos.

Conforme Baleeiro (1995), para arrecadar o dinheiro necessário à despesa pública, os governos utilizam, ao longo do tempo, os seguintes meios universais: realizam extorsões sobre outros povos ou deles recebem doações voluntárias; recolhem rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado; exigem coativamente tributos ou penalidades; tomam ou forçam empréstimos; e fabricam dinheiro.

- b) As aplicações de determinada quantia em dinheiro para a execução de um fim a cargo do governo é definida por despesa pública; estas servem para o financiamento dos serviços públicos. Dessa forma, a despesa publica corresponde à aplicação das receitas para o custeio de diferentes setores da administração e para investimentos.

### *3.3 A LRF como código de conduta na gestão fiscal*

Os administradores públicos, de forma geral, nos três poderes e nas três esferas do governo – união, estado e município –, devem seguir a lei de responsabilidade fiscal, tendo esta a função de fixar os princípios norteadores das finanças publicas no brasil.

Dessa forma, tem como objetivo definir normas de finanças públicas orientadas para responsabilidade na gestão fiscal, permitindo maior transparência e equilíbrio das contas publicas.

A LRF define que todos os governos devem obedecer às normas para administrar dentro dos limites as finanças publicas, prestando contas sobre os gastos, podendo haver assim a participação da população na verificação de como estão sendo aplicados os recursos. Este poder que a sociedade exerce em ter o acompanhamento desse processo gera uma possível satisfação e tranquilidade sobre o que está sendo feito com a receita pública.

### *3.4 Análise do Controle Interno nas Finanças Públicas*

O controle interno é um instrumento gerencial, que funciona por meio de técnicas administrativas, garantindo, assim, que os processos se desenvolvam como planejado, ou seja, com eficiência, eficácia e economicidade. Pode-se dividi-lo em um nível estratégico, que é fundamental para assegurar o alicerce para os demais controles; um tático, que funciona como minimizador de riscos, garantindo a imagem da organização e os procedimentos legais; e outro operacional, que é responsável por garantir a eficácia dos outros dois e diminui a possibilidade de falhas na realização e na execução das rotinas de trabalho estabelecidas. Quando bem projetados, os controles internos permitem que cada setor opere de forma mais eficiente e eficaz, oferecendo uma garantia razoável de que processos, serviços e produtos estejam adequadamente protegidos.

#### 4. UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

A Universidade de Brasília (UnB) foi inaugurada em 21 de abril de 1962, data em que marcou o começo das aulas para os 413 alunos que haviam prestado o primeiro vestibular e, com ele, o da própria instituição que viria a se tornar uma das mais bem conceituadas do país.

O projeto original de Brasília, feito pelo arquiteto Oscar Niemeyer e pelo urbanista Lucio Costa, já previa um espaço para a UnB – entre a Asa Norte e o Lago Paranoá –, havendo uma grande resistência pela sua construção por essa área ser próxima com o Palácio do Planalto, o Congresso Nacional e a própria Esplanada. Algumas autoridades temiam que estudantes interferissem na vida política da cidade. Depois de negociações intensas, o então presidente da República, João Goulart, em 15 de dezembro de 1961, sancionou a Lei n. 3.998, que autorizou a criação da universidade.

O antropólogo Darcy Ribeiro, fundador e primeiro reitor da UnB, sonhava com uma instituição voltada para as transformações. Quase tudo era canteiro de obras, pouquíssimos prédios estavam prontos. O Auditório Dois Candangos, onde ocorreu a cerimônia, havia sido finalizado 20 minutos antes. Seu nome homenageia os pedreiros Expedito Xavier Gomes e Gedelmar Marques, que morreram soterrados em um acidente durante a construção.

A Universidade de Brasília conta atualmente com quatro *campi*, todos localizados no Distrito Federal. Está ainda em fase de planejamento o 5º *campus* da instituição.

O *Campus* Darcy Ribeiro (Plano Piloto) é o mais antigo da UnB e abriga a maioria dos cursos, além dos órgãos administrativos e de apoio da instituição, como a Reitoria e a Biblioteca Central. O nome do *campus* se deve ao fundador e primeiro reitor da universidade, o antropólogo e parlamentar Darcy Ribeiro. Teve seu primeiro vestibular em 1962. Possui uma área total de 3.950.569,07 m<sup>2</sup>, e uma área total construída de 513.767, 16 m<sup>2</sup>.

O *campus* de Planaltina, segundo a entrar em funcionamento dentro do plano de expansão da UnB, está distante 40 quilômetros do Plano Piloto e abriga os cursos da área de ciências agrárias. Possui uma área total de 301.847,06 m<sup>2</sup> e uma área construída de 2.860, 26 m<sup>2</sup>. Teve seu primeiro vestibular em 2006.

O terceiro *campus*, o do Gama, é focado em cursos da área de Engenharia, distante 40 quilômetros do *campus* Plano Piloto. Teve seu primeiro vestibular em 2008. Possui uma área total de 335.534 m<sup>2</sup> e uma área construída de 4.795 m<sup>2</sup>.

No *Campus* de Ceilândia, a maior cidade do Distrito Federal, os cursos são direcionados para a área de saúde. Entrou em funcionamento em 2008. Área total: 199.499 m<sup>2</sup>. Área construída: 4.795 m<sup>2</sup>

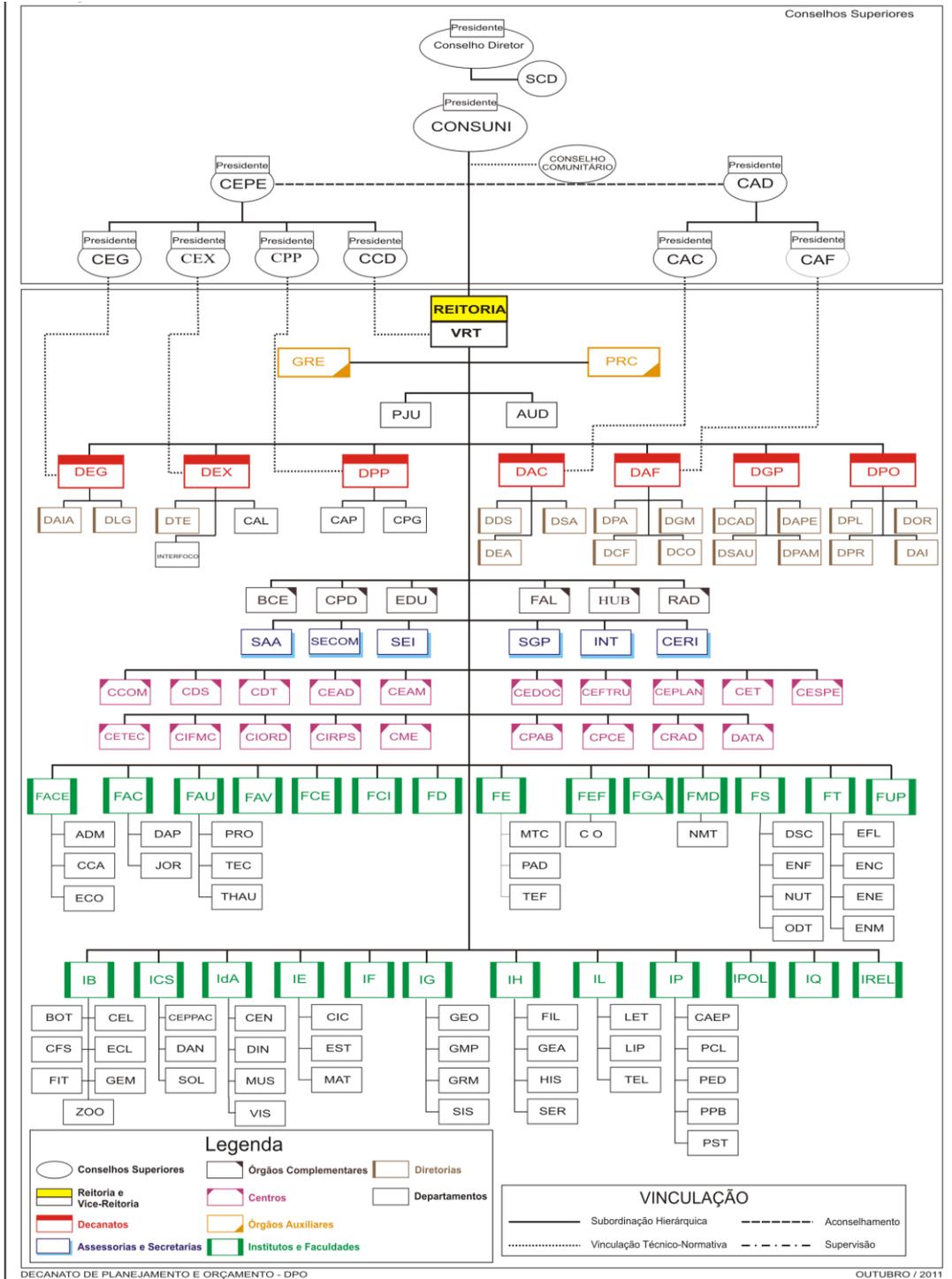


Figura 2: Organograma da Universidade de Brasília  
 Fonte: Decanato de Planejamento - UnB

#### 4.1 Auditoria Interna

Criada em 14 de abril de 1986, por meio da Resolução do Conselho Diretor nº 021/86, a Auditoria Interna está diretamente vinculada ao Gabinete do Reitor, conforme figura 2. A indicação do seu dirigente é de competência do Reitor, conforme previsto no artigo 18, inciso XVI, do Regimento Geral da Instituição.

De acordo com o Decreto 3.591/2000, Art. 15, parágrafos 3º e 4º, e alterado pelo Decreto nº 4.440/2002, a auditoria interna vincula-se ao Conselho de Administração ou a órgão de atribuições equivalentes. Quando a entidade não contar com um conselho de administração ou órgão equivalente, esta será subordinada diretamente ao dirigente máximo da entidade, Sendo assim a Auditoria Interna da UnB deveria estar vinculada, conforme Decreto acima, diretamente ao Conselho de Administração (CAD) desta Universidade e não ao Gabinete do Reitor, figura 2.

Conforme ainda o art. 15, parágrafo 5º do Dec. 3.591/2000, a nomeação, designação, exoneração ou dispensa do titular de Unidade de Auditoria Interna será submetida, pelo dirigente máximo da IFE, à aprovação do Conselho de Administração ou órgão equivalente, quando for o caso, e, após, à aprovação da Controladoria-Geral da União.

Quando o nome do auditor interno for submetido à Controladoria-Geral da União, a IFE deverá anexar cópia da aprovação do Conselho de Administração ou órgão equivalente e *curriculum vitae*. Após a aprovação da Controladoria-Geral da União do nome indicado, o titular da auditoria interna é nomeado.

A Auditoria Interna tem como finalidade básica a de fortalecer a gestão e tornar eficazes as ações de controle, bem como prestar apoio aos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Deve atuar de forma a contribuir para o alcance dos resultados quanto à economicidade, à eficiência e à eficácia da gestão. Além disso, devem propor as ações corretivas necessárias, sempre buscando agregar valor à gestão e racionalizar suas as ações de controle.

Dentre outras, a Auditoria Interna da UnB, segue a Instrução Normativa nº 01, de 3 de janeiro de 2007 da Controladoria Geral da União (CGU), que estabelece o conteúdo do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna – PAINT e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT) que devem ser encaminhados anualmente a esta Controladoria.

No seu Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna – PAINT, esta deverá abordar as ações de auditoria interna previstas e seus objetivos, como também as ações de desenvolvimento institucional e capacitação previstas para o fortalecimento das atividades da auditoria interna na entidade, como previsto no Art. 2º da referida Instrução Normativa.

Para o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT), a seguinte estrutura de informações deve ser observada, de acordo com o Art. 4º da referida Instrução Normativa:

Art. 4º O RAINTE:

I - descrição das ações de auditoria interna realizadas pela entidade;

II - registro quanto à implementação ou cumprimento, pela entidade, ao longo do exercício, de recomendações ou determinações efetuadas pelos órgãos central e setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e pelo Conselho Fiscal ou órgão equivalente da entidade;

III - relato gerencial sobre a gestão de áreas essenciais da unidade, com base nos trabalhos realizados;

IV - fatos relevantes de natureza administrativa ou organizacional com impacto sobre a auditoria interna; e

V - desenvolvimento institucional e capacitação da auditoria interna.

Ressalta-se ainda que no seu Art. 8º, deverá ser apresentado:

I - fatos de natureza administrativa ou organizacional ocorridos na entidade, que tenham ocasionado impacto sobre a unidade de auditoria interna ao longo do exercício;

II - informações sobre as ações de capacitação realizadas ao longo do exercício e os resultados alcançados, devendo-se apontar o quantitativo de auditores treinados e o desenvolvimento de novas metodologias, se for o caso; e

III - informações sobre a realização de ações de fortalecimento da unidade de auditoria interna, tais como revisão de normativos internos de auditoria, redesenhos organizacionais com impacto sobre a auditoria interna e aquisição ou desenvolvimento de metodologias e softwares aplicados à ação de auditoria.

As atividades da auditoria Interna, devido a sua vinculação técnica, são semelhantes às exercidas pelos órgãos integrantes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

De acordo com o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, anexo a Instrução Normativa 01 de 01/04/2001, no seu Capítulo X, Seção I, itens 13 e 16, dizem:

13. As atividades específicas são as seguintes:

- a) acompanhar o cumprimento das metas do Plano Plurianual no âmbito da entidade, visando comprovar a conformidade de sua execução;
- b) assessorar os gestores da entidade no acompanhamento da execução dos programas de governo, visando comprovar o nível de execução das metas, o alcance dos objetivos e a adequação do gerenciamento;
- c) verificar a execução do orçamento da entidade, visando comprovar a conformidade da execução com os limites e destinações estabelecidas na legislação pertinente;
- d) verificar o desempenho da gestão da entidade, visando a comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos e examinar os resultados quanto à economicidade, à eficácia, eficiência da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais sistemas administrativos operacionais;
- e) orientar subsidiariamente os dirigentes da entidade quanto aos princípios e às normas de controle interno, inclusive sobre a forma de prestar contas;
- f) examinar e emitir parecer prévio sobre a prestação de contas anual da entidade e tomadas de contas especiais.
- g) propor mecanismos para o exercício do controle social sobre as ações de sua entidade, quando couber, bem como a adequação dos mecanismos de controle social em funcionamento no âmbito de sua organização;
- h) acompanhar a implementação das recomendações dos órgãos/unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e do TCU;
- i) comunicar, tempestivamente, sob pena de responsabilidade solidária, os fatos irregulares, que causaram prejuízo ao erário, à Secretaria Federal de Controle Interno, após dar ciência à direção da entidade e esgotadas todas as medidas corretivas, do ponto de vista administrativo, para ressarcir à entidade;
- k) verificar a consistência e a fidedignidade dos dados e informações que compõem as contas do Presidente da República no Balanço Geral da União/BGU; e
- l) testar a consistência dos atos de aposentadoria, pensão, admissão de pessoal.

16. A unidade de auditoria interna em suas atividades operacionais deve atuar em sintonia com a metodologia descrita nesta Norma.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio deste trabalho buscou-se esclarecer de forma objetiva o funcionamento do controle interno, abordando os métodos de desenvolvimento e os resultados que este trará às atividades administrativas e operacionais das Universidades. Entretanto, os esforços serão válidos na medida em que exista a conexão dos trabalhos executados, a atuação integradora e colaboração dos diversos segmentos que compõem o sistema de controle do país.

Assim, visualiza-se a existência de um ambiente favorável ao desenvolvimento de ações conjuntas, voltadas para a economia de recursos e a maximização dos benefícios proveniente dos trabalhos de auditoria.

A Auditoria Interna funciona como assessoramento da administração e é uma atividade independente, tendo como objetivo analisar a utilização dos controles internos pelas administrações públicas de forma integrada.

Esta transformação organizacional que o controle vem sofrendo no âmbito do Executivo significa um reconhecimento e uma oportunidade para seu aperfeiçoamento, sendo o principal cliente do sistema de controle, a sociedade. Assim para desempenhar seu papel, o sistema deve ter atributos de qualidade social, ética e credibilidade, enquanto as diversas organizações vinculadas ao controle (TCU, Secretaria de Controle Interno – Ciset, Secretaria Federal de Controle Interno – SFC e auditorias internas) devem operar em parceria para aperfeiçoar a utilização dos recursos, e a obtenção de consistência e eficácia dos resultados.

Deve-se levar em consideração a importância de se atuar em parceria. As instituições devem ter o mesmo foco; independentemente das particularidades, especificidades e prioridades de cada uma, podem ter aspectos complementares, mas nunca conflitantes. Assim, vencidas as barreiras de comunicação, necessário se faz que sejam vencidas as do entendimento, por meio do diálogo e da qualificação dos seus integrantes, bem como do planejamento e definição de metas comuns de seus dirigentes.

O Sistema de Controle Interno, de modo geral, é muito importante para o controle externo. No entanto, o Órgão Central de Auditoria tem uma relevância ainda maior, pois a este cabe realizar, de forma independente, as auditorias sobre a gestão dos administradores e sobre os programas de governo. Assim, é de fundamental importância que o controle interno seja organizado e estruturado, a fim de propiciar ao controle externo o cumprimento de seu papel de forma eficiente.

Conclui-se que, a melhoria dos controles internos irá contribuir para o aperfeiçoamento dessas práticas, permitindo, assim, verificar a confiabilidade das informações gerenciais, além de avaliar os serviços, quanto à economicidade, à eficiência e à eficácia, no ponto de vista operacional e administrativo, diminuindo eventuais erros e irregularidades.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria um Curso Moderno e Completo**. São Paulo: Atlas, 1996.
- ANDRADE, A. **Eficácia, eficiência e Economicidade: como atingi-las através de adequados sistemas de controles internos**. São Paulo: Petrobrás, 1999, 135 p.
- ATTIE, William. **Auditoria Interna**. 2ª ed., São Paulo: Atlas, 2007.
- ATTIE, William. **Auditoria – Conceitos e Aplicações**. São Paulo: Atlas, 1998.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.
- BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. Tradução José Evaristo dos Santos. 7ª ed., São Paulo: Atlas, 2002.
- BRASIL. **Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal**. Ministério da Fazenda. Secretaria Federal de Controle Interno. Brasília: 2001.
- CALIXTO, Giniglei Eudes; VELASQUEZ, Maria D. P., **Revista Eletronica de Contabilidade**. “Sistema de Controle Interno na Administração Pública Federal”, Ed. Especial, jul.2006.
- CONTI, José Maurício. **Federalismo Fiscal e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.
- D’ÁVILA, M. Z.; OLIVEIRA, M. A. M. de. **Conceitos e Técnicas de Controles Internos nas Organizações**. São Paulo: Nobel. 2002.
- GAMA, Evandro Costa. **A reforma tributária e a autonomia financeira das entidades subnacionais**. In: CONTI, José Maurício (Org.). **Federalismo fiscal**. Barueri, SP: Manole, 2004.
- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª ed., São Paulo: Atlas, 2002.
- HOUAISS, A. (Ed.). **Dicionário Eletrônico da Língua Portuguesa**. São Paulo: Objetiva, v.1.0.5a, nov.2002. CD-ROM.
- MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil**. 5. Ed., São Paulo: Atlas, 2010.
- MAXIMIANO, Antônio César Amaru, **Teoria Geral da Administração: da escola científica à competitividade na economia globalizada/ 2ª ed.**, São Paulo: Atlas, 2000.
- OLIVEIRA, Luiz Guilherme de. **Federalismo e guerra fiscal: alguns aspectos, alguns casos**. São Paulo: Edições Pulsar, 2000.

SARAK, Denis. **Revista Estudos Jurídicos UNESP**, Franca, A. 14 n.20, 348p, 2010

<http://www.cgu.gov.br/CGU/Historico/> - acessado em 04/04/2013

[http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/institucional/conheca\\_tcu/historia](http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/institucional/conheca_tcu/historia) - acessado em 04/04/2013