



UNIVERSIDADE FEDERAL DO AMAZONAS
PRO-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM
CONTABILIDADE E CONTROLADORIA – PPG – CC

CLIMÉRIO SANTANA DA SILVA

**AS CONTRIBUIÇÕES DA AUDITORIA INTERNA COMO SUPORTE
AO ADMINISTRADOR PÚBLICO NA EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO:
UM ESTUDO EM UNIDADES GESTORAS DA AMAZÔNIA
OCIDENTAL VINCULADAS AO COMANDO DO EXÉRCITO**

Manaus

2008

CLIMÉRIO SANTANA DA SILVA

**AS CONTRIBUIÇÕES DA AUDITORIA INTERNA COMO SUPORTE
AO ADMINISTRADOR PÚBLICO NA EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO:
UM ESTUDO EM UNIDADES GESTORAS DA AMAZÔNIA
OCIDENTAL VINCULADAS AO COMANDO DO EXÉRCITO**

Dissertação apresentada à Coordenação Acadêmica do Curso de Mestrado Profissional em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal do Amazonas como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis cujo desenvolvimento versa sobre Controladoria e Contabilidade Organizacional.

Orientador: Profª. Dra. Mariomar de Sales Lima

Manaus

2008

Ficha Catalográfica
Biblioteca Central da UFAM)

(Catalogação realizada pela

Silva, Climério Santana da

S586c As contribuições da auditoria interna como suporte ao administrador público na execução do orçamento: um estudo em unidades gestoras da Amazônia ocidental vinculadas ao comando do exército / Climério Santana da Silva. - Manaus: UFAM, 2008.

148 f.; il.

Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria)
— Universidade Federal do Amazonas, 2008.

Orientadora: Prof^a. Dra. Mariomar de Sales Lima

1. Auditoria interna 2. Orçamento público 3. Administração pública 4. Controle administrativo I. Lima, Mariomar de Sales II. Universidade Federal do Amazonas III. Título

CDU 657.6.007.3(811)(043.3)

CLIMÉRIO SANTANA DA SILVA

**AS CONTRIBUIÇÕES DA AUDITORIA INTERNA COMO SUPORTE
AO ADMINISTRADOR PÚBLICO NA EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO:
UM ESTUDO EM UNIDADES GESTORAS DA AMAZÔNIA
OCIDENTAL VINCULADAS AO COMANDO DO EXÉRCITO**

Dissertação apresentada à Coordenação Acadêmica do Curso de Mestrado Profissional em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal do Amazonas como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis cujo desenvolvimento versa sobre Controladoria e Contabilidade Organizacional.

Aprovado em 02/09/2008

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dra. Mariomar de Sales Lima , Presidente
Universidade Federal do Amazonas (UFAM)

Prof. Dra. Luiza Maria Bessa Rebelo, Examinador Interno
Universidade Federal do Amazonas (UFAM)

Prof^o Dr. Max Fortunato Cohen, Examinador Externo
Universidade Estadual do Amazonas (UEA)

Manaus

2008

CORPO DOCENTE

Prof. Dra. Mariomar de Sales Lima
Diretora da FES
Teoria Contábil Avançada
Planejamento e Gestão Tributária

Prof. Dr. Milanez Silva de Souza
Coordenador do Programa do Mestrado

Prof. Dr. José Raimundo Gomas Pereira
Tópicos Especiais de Estatística

Prof. Dra. Antônia Silva
Metodologia da Pesquisa Aplicada
Metodologia do Ensino Superior

Prof. Dra. Ilse Maria Beuren
Contabilidade Gerencial e Controladoria

Prof. Dr. Alexandre Rivas
Economia e Gestão Ambiental

Prof. Dra. Luiza Maria Bessa Rebelo
Planejamento Estratégico e seus desdobramentos

Prof. Dr. Nelson Colossi
Seminário de Dissertação

AGRADECIMENTOS

À Deus, por sempre ter me colocado no
lugar certo e na hora certa para que
pudesse compartilhar com meus
amigos a alegria de tudo o
que tenho e o que sou.

À minha família, que sempre esteve,
incondicionalmente, ao meu lado,
compartilhando com sacrifício
a glória deste momento.

Agradecimento especial *in memória* aos
amigos e parentes queridos que me
Viram começar este trabalho
e não estão mais aqui para
contemplar comigo este
momento de alegria.

Edivaldo Miranda da Silva “meu Pai” † 19. 05. 2006

Bruno Sávio Santana Gomes “meu sobrinho” † 02. 03. 2008

Maria Auxiliadora Itália Bianco Magalhães “nossa amiga Dôra” † 20. 03. 2008

Agradeço a todos que, direta ou indiretamente, contribuíram para a realização e
divulgação deste trabalho. Meu especial agradecimento a todos os colegas
da primeira turma de Mestrado em Contabilidade e Controladoria da
Universidade Federal do Amazonas, pelo companheirismo
e pela disposição, sempre presente, em ajudar

Agradecimento especial também à Prof.^a Dra. Mariomar de Sales Lima, minha orientadora, pela atenção dispensada a esta pesquisa, pela paciência com o seu orientando, pela dedicação e interesse dispensada ao programa de mestrado, pela capacidade de administrar as diversas situações complicadas e de difícil solução que lhe foram impostas durante os dois anos que estive a frente da coordenação do mestrado, sem perder o brilho e a vontade de tocar em frente este programa. Professora Mariomar, a sua luta pela educação é motivo que me deixa muito orgulhoso de ter pertencido a este grupo, espero que a senhora continue com esta energia motivadora e contagiosa por muitos anos.

“Nada existe que seja dado ao homem que não possa ser posto em dúvida; todavia, se de tudo podemos duvidar, não podemos duvidar do fato de estarmos duvidando. Ou seja, em toda a dúvida está presente a certeza do sujeito que duvida”

René Descartes

RESUMO

Face às normas vigentes de finanças públicas no Brasil, voltadas para a responsabilidade fiscal e o conseqüentemente dever de prestar contas à sociedade dos atos administrativos,, considerável número de Gestores está encontrando dificuldades em acompanhar o ritmo de desenvolvimento desse novo formato de Administração Pública. Ante a essa problemática e ainda considerando que a Auditoria Interna visa avaliar a gestão pública pelos processos e resultados gerenciais mediante a confrontação entre uma situação encontrada com determinado critério técnico, operacional ou legal, realizou-se este estudo com o propósito de conhecer as contribuições dessa auditoria na execução do orçamento público em unidades gestoras da Amazônia Ocidental vinculadas ao Comando do Exército. Para tanto, realizou-se uma pesquisa de natureza qualitativa descritiva utilizando-se como procedimento o estudo de caso e a coleta de dados por meio de pesquisa documental em relatórios prévios de auditoria expedidos pelo Sistema de Controle Interno, os referidos dados foram classificados em categorias e tratados por meio de análise de resultados de modo a evidenciar os principais aspectos em que Auditoria Interna interfere na Gestão do Administrador, se estabelecer a relação causa-efeito entre as unidades gestoras, no tocante ao alcance dos resultados esperados pela Administração Pública, além de se descrever a relação existente, em termos de proximidade ou afastamento, entre as práticas de controles públicos e a literatura sobre o assunto. Os resultados mostram que através das recomendações extraídas dos relatórios de auditoria interna, esta interfere de maneira relevante na gestão do administrador. Ademais se constatou que as práticas de auditoria interna refletem o preconizado pela literatura e que as ações do Sistema de Controle Interno apresentam resultados positivos, quando comparados a órgãos sem este tipo de controle.

Palavras-chave: controle. apoio. gestão. transparência.

ABSTRACT

Given the standards of public finances in Brazil, focused on fiscal responsibility and therefore should be accountable to society for acts of administrative charges, considerable number of managers are encountering difficulties in tracking the pace of development of this new form of government. Due to this problem and also considering that the internal audit is to assess the public management by processes and results management by the confrontation between a situation found to criteria established technical, operational or legal, we did this study with the purpose of knowing the contributions that audit the implementation of public budget management units in the western Amazon linked to the Army Command. To that end, there was a qualitative descriptive study of nature using the procedure as the case study and collecting data through research into documentary audit reports prior dispatched by the Internal Control System, the data were classified into categories and treated by analysis of results in order to highlight the main aspects on which interferes with the Internal Audit Management of the Administrator, is to establish the cause-effect relationship between the management units, with regard to the scope of the results expected by the government, in addition to describe the existing relationship, in terms of proximity or remoteness from the practices of government controls and literature on the subject. The results show that through the recommendations from the reports of internal audit, this way of interfering in the management of the relevant administrator. Also found that the practices reflect the internal audit recommended by literature and that the actions of the internal control system have positive results, when compared with organs without this kind of control.

Keywords: control. support. management. transparency.

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	
LISTA DE FIGURAS	
LISTA DE TABELAS	
LISTA DE GRÁFICOS	
LISTA DE QUADROS	
INTRODUÇÃO	13
Tema e problema de pesquisa.....	14
Objetivos da pesquisa.....	15
Justificativas do estudo.....	16
Estrutura do trabalho.....	17
1 REFERENCIAL TEÓRICO.....	19
1.1 Orçamento Público.....	19
1.1.1 O sistema de planejamento governamental.....	22
1.1.2 Princípios orçamentários.....	25
1.2 A auditoria interna	29
1.2.1 Tipos de auditoria interna.....	33
1.2.2 Atributos do auditor interno.....	35
1.2.3 Considerações sobre as normas da INTOSAI.....	37
1.3 O Controle Interno.....	39
1.3.1 Funções e objetivos do Controle Interno.....	46
1.3.2 Relação entre controle interno e auditoria.....	49
1.4 O Controle Interno na Administração Pública.....	52
1.4.1 Controle interno no Poder Executivo Federal.....	56
1.4.2 Classificação dos Controles Internos.....	64
1.4.3 Aspecto da Informação Contábil processada pelo CI de órgão.....	65
1.4.4 A evolução dos controles internos.....	66
1.4.5 O Controle Interno no Órgão Comando do Exército.....	69
1.4.6 Funcionamento do Controle Interno Setorial.....	70
1.4.6.1 Ferramenta de trabalho utilizada pelo controle interno setorial.....	75
1.5 Participação do Sistema de Controle Interno na Administração Pública.....	78
2 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	83
2.1 Tipologia da Pesquisa.....	83
2.1.1 Quanto aos objetivos da pesquisa.....	84
2.1.2 Quanto aos procedimentos da pesquisa.....	85
2.1.2.1 Estudo de caso.....	85
2.1.2.2 Pesquisa documental.....	86
2.1.3 Quanto à abordagem do problema.....	87
2.1.3.1 Pesquisa qualitativa.....	88
2.2 Métodos, técnicas e fontes de coleta dos dados.....	90
2.3 Análise de resultados.....	90
2.4 Limitações do estudo.....	92
2.5 Delimitação do universo da pesquisa.....	93
2.5.1 Unidade de análise.....	93

3	APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....	95
3.1	Descrição sumária das unidades Gestoras vinculadas à Unidade de Análise	95
3.2	Descrição do funcionamento da auditoria interna junto às UG	103
3.2.1	Áreas de auditoria analisadas nos relatórios de auditoria.....	105
3.3	Apresentação das Categorias do Estudo.....	107
3.3.1	Categoria 1.....	108
3.3.1.1	Controle Prévio.....	108
3.3.1.2	Controle Concomitante.....	116
3.3.1.3	Controle a posteriori.....	120
3.3.2	Categoria 2.....	122
3.3.2.1	Área de Patrimônio – Área (1) do relatório.....	122
3.3.2.2	Área de Licitações e Contratos – Área (2) do relatório.....	123
3.3.2.3	Área de Convênios – Área (3) do relatório.....	123
3.3.2.4	Área de Análise da Despesa – Área (4) do relatório.....	124
3.3.2.5	Área de Pessoal da Ativa – Área (5) do relatório.....	125
3.3.2.6	Área de Pessoal Inativo– Área (6) do relatório.....	126
3.3.2.7	Área de Receitas – Área (7) do relatório.....	127
3.3.2.8	Suporte Documental – Área (8) do relatório.....	127
3.3.2.9	Execução de Obras – Área (9) do relatório.....	128
3.3.3	Categoria 3.....	131
3.3.3.1	Resultado da análise do universo das unidades gestoras.....	132
3.3.3.2	Resultado da aprovação do TCU.....	133
3.3.4	Categoria 4.....	134
4	CONCLUSÃO.....	138
4.1	Sobre a participação do SCI na gestão.....	138
4.2	Sobre o alcance dos resultados.....	139
4.3	Sugestões para estudos futuros.....	140
	REFERÊNCIAS	141
	APÊNDICE.....	146

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA	<i>the American Accounting Association</i> (Associação Americana de Contabilidade)
AICPA	<i>the American Institute of Certified Public Accountants</i> Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados
ABCUSTOS	<i>Associação brasileira de Custos</i>
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations - Treadway Commission</i> (Comitê das Organizações Patrocinadoras)
CISSET	Secretarias de Controle Interno
CMDO	Comando
DTN	Departamento do Tesouro Nacional
FEI	<i>Financial Executives Institute</i> (Instituto de Executivos Financeiros)
GRU	Guia de Recolhimento da União
ICFEx	Inspetoria de Contabilidade e Finanças do Exército
IGF	Inspetoria Gral de Finanças
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i> (Instituto de Auditores Internos)
INTOSAI	Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores <i>International Auditing Standards</i>
OD	Ordenador de Despesas
SCI	Sistema de Controle Interno do Governo Federal
SECIN	Secretaria Central de Controle Interno
SEF	Secretaria de Economia e Finanças do Exército
SEPLAN	Secretaria de Planejamento
SIAFI:	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCA:	Tomada de Contas Anual
TCE-PE	Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco
TCE	Tomada de Contas Especial
TCU:	Tribunal de Contas da União
UG:	Unidade Gestora

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Princípios orçamentários

Figura 2 – Procedimentos de auditoria

Figura 3 – Importância do Controle Interno

Figura 4 – Controle Interno no Poder Executivo Federal

Figura 5 – Controle Interno no Órgão Comando do Exército

LISTA DE TABELAS

Tabela 1– Aglomeração de recursos por atividade fim

Tabela 2 – Dados referentes às localidades das Unidade Gestoras

Tabela 3 – Número de auditorias realizadas pela 12ª ICFEx, por exercício financeiro

Tabela 4 – Dados referente às localidades origem dos relatórios

Tabela 5 – Número de diligências expedidas às UG vinculadas, por exercício financeiro

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Aglomeração de recursos por atividade fim

Gráfico 2 – Distribuição das 33 Unidades Gestoras por localidades

Gráfico 3 – Distribuição dos 184 relatórios das UG, por área geográfica.

Gráfico 4 – Representação gráfica das diligências expedidas

Gráfico 5 - Ocorrências de contas irregulares dentre as UG do Governo Federal

LISTA DE QUADROS

- Quadro 1 – Associações patrocinadoras do COSO
- Quadro 2 – Recursos recebidos do OGU, pelas UG primárias, no exercício de 2006
- Quadro 3 – Recursos recebidos do F Ex, pelas UG secundárias, no exercício de 2006
- Quadro 4 – Total de recursos recebidos pelas UG
- Quadro 5 – Identificação e localização das Unidades Gestoras
- Quadro 6 – Distribuição das UG por atividade fim
- Quadro 7 – Recomendações do SCI apresentadas no 1º Sem do Ex Fin de 2003
- Quadro 8 – Recomendações do SCI apresentadas no 2º Sem do Ex Fin de 2003
- Quadro 9 – Recomendações do SCI apresentadas no 1º Sem do Ex Fin de 2004
- Quadro 10 – Recomendações do SCI apresentadas no 2º Sem do Ex Fin de 2004
- Quadro 11 – Recomendações do SCI apresentadas no 1º Sem do Ex Fin de 2005
- Quadro 12 – Recomendações do SCI apresentadas no 2º Sem do Ex Fin de 2005
- Quadro 13 – Recomendações do SCI apresentadas no 1º Sem do Ex Fin de 2006
- Quadro 14 – Recomendações do SCI apresentadas no 2º Sem do Ex Fin de 2006
- Quadro 15 – Recomendações do SCI na área de patrimônio
- Quadro 16 – Recomendações do SCI na área de licitações e contratos
- Quadro 17 – Recomendações do SCI na área de convênios
- Quadro 18 – Recomendações do SCI na área de análise da despesa
- Quadro 19 – Recomendações do SCI na área de pessoal da ativa
- Quadro 20 – Recomendações do SCI na área de pessoal inativo
- Quadro 21 – Recomendações do SCI na área geradora de receitas da UG
- Quadro 22 – Recomendações do SCI na área de suporte documental
- Quadro 23 – Recomendações do SCI na área de execução de obras
- Quadro 24 – Recomendações do SCI no período analisado
- Quadro 25 – Percentual de apoio ao gestor público

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal instituiu o controle na Administração Pública, dispondo sobre a obrigatoriedade da existência de Controles Externos exercido pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU) e o Controle Interno no âmbito de cada poder.

Em adição, a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, fixou normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal, a qual pressupõe a ação planejada e transparente em que se previnem riscos capazes de afetar o equilíbrio das finanças públicas, estabelecendo um “*novo padrão de governar*” com foco no desempenho, responsabilidade e dever de prestar contas ao cidadão, introduzindo uma nova cultura fiscal no País.

Para averiguar o cumprimento das determinações mencionadas, tem-se na atual conjuntura econômica uma sociedade mais atenta e mais participante, que exige do Gestor Público uma nova ética, uma nova forma de administrar, com mais responsabilidade e transparência. Quer ela, um Estado mais ágil, mais eficiente, pautado na probidade e clareza dos seus atos.

Diante disso, a necessidade dos gestores públicos de atender às determinações dos órgãos de controle (TCU e Controladoria Geral da União – CGU) e da legislação em vigor e, ao mesmo tempo, manter em funcionamento os serviços públicos é um grande desafio, visto que o equilíbrio das contas públicas e o atendimento às necessidades coletivas da população precisam ser alcançados, independente da capacidade de cada Gestor.

Neste contexto, a Auditoria Interna, que vem sendo aplicada pelos Órgãos de Controle Interno do governo, surge como um instrumento de suporte ao Administrador Público na execução do orçamento da União e no atingimento das metas estabelecidas pela sociedade, proporcionando-lhe um assessoramento capaz de introduzir a unidade gestora no panorama delineado pela reforma administrativa.

Tema e problema de pesquisa

A atividade de auditoria interna é uma técnica contábil que se traduz num serviço de apoio à administração, ou seja, passa a ser um elemento de controle, integrante do sistema, que mede e avalia os demais controles. Para desempenhar as funções de auditoria interna, o técnico deve ser dotado de formação, conhecimentos, recursos, metodologia e técnicas de trabalho que lhe permitam identificar as áreas cujos controles sejam adequados ou observados.

A referida técnica se mostra relevante, quando se observa que o Administrador Público não está suficientemente preparado para esta nova consciência e, encontra dificuldades em acompanhar o ritmo de desenvolvimento da administração pública atual, face às exigências desse novo formato da Administração Pública imposto pela sociedade. Para o alcance de tal demanda, nos últimos anos foram editadas e publicadas várias leis como a Lei 8.666/93, que trata das licitações e contratos nas aquisições públicas e a Lei Complementar nº 101/2000, que trata da responsabilidade fiscal na gestão, dentre outras, as quais cobram do Gestor Público maior dinamismo e responsabilidade no gerenciamento dos recursos públicos e exigem um maior retorno do investimento depositado naquele ente administrativo.

Contudo, a execução do orçamento da União e de outros atos da Administração Pública não é tarefa fácil, uma vez que eles se processam ao amparo do princípio constitucional da legalidade, que, de acordo com Meirelles (1997), deve estar pautado sempre na sua licitude, cujo significado reside no fato de, ao administrador particular ser lícito fazer tudo que a lei não proíbe. A lei para o particular significa dizer “pode fazer assim”, diferente do administrador público, ao qual a lei significa dizer “deve fazer assim”. Essa prerrogativa inerente ao particular se constitui na adoção que resulta em implicações menos onerosas. Já para o público, significa uma maior responsabilidade em ter que atender toda a legislação que norteia sua função.

Diante de tais exigências impostas pela Administração Pública e sem, contudo, desviar-se do princípio constitucional da legalidade, aliado à necessidade de cumprir a função social da Unidade Gestora, sem se afastar da legislação que envolve a execução do Orçamento Público da União, é vital que os mecanismos de controle interno dos Órgãos do Governo Federal, mas especificamente a Auditoria Interna, assumam uma postura identificada com esse novo momento histórico e ofereça um maior apoio ao gestor público, no cumprimento de sua tarefa.

Os requisitos e constatações mencionadas suscitam a formulação do seguinte questionamento:

“Quais as contribuições da Auditoria Interna como suporte aos gestores na execução do orçamento público em unidades gestoras da Amazônia Ocidental vinculadas ao Comando do Exército?”

Objetivos da pesquisa

A divisão dos objetivos deste estudo, tanto geral quanto específicos, teve como embasamento as discussões de Lakatos e Marconi (1992) e Gil (2002). De acordo com esse último (2002, p. 111), “Os objetivos gerais são pontos de partida, indicam uma direção a seguir, mas, na maioria dos casos, não possibilitam que se parta para a investigação. Logo, precisam ser redefinidos, esclarecidos, delimitados. Daí surgem os objetivos específicos da pesquisa.”

Por sua vez, Lakatos e Marconi (1992, p. 102), argumentam que o objetivo geral de um trabalho científico “está ligado a uma visão global e abrangente do tema. Relaciona-se com o conteúdo intrínseco, quer dos fenômenos e eventos, quer das idéias estudadas. Vincula-se diretamente à própria significação da idéia proposta pelo projeto.”

Sobre os objetivos específicos, Lakatos e Marconi (1992, p. 102) explicam ainda, que eles “apresentam caráter mais concreto. Têm função intermediária e instrumental, permitindo, de um lado, atingir o objetivo geral e, de outro, aplicar este a situações particulares.” Já a posição de Gil (2002), é a de que os objetivos específicos indicam exatamente os dados que se pretende obter.

Com base nas colocações dos autores, infere-se que **o objetivo geral desta pesquisa consiste em conhecer as contribuições da Auditoria Interna como suporte aos gestores na execução do orçamento público em unidades gestoras da Amazônia Ocidental vinculadas ao Comando do Exército.**

Em se tratando de objetivos específicos pretende-se:

- Compilar dados dos relatórios prévios de auditoria expedidos pelo Sistema de Controle Interno do Governo Federal, representado aqui pela 12ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército, buscando identificar a participação desse controle no apoio aos Ordenadores de Despesas na execução do orçamento nas unidades gestoras vinculadas ao Órgão Comando do Exército;
- Classificar os dados coletados em categorias de modo a evidenciar os principais aspectos em que Auditoria Interna da Setorial de Controle Interno do Governo Federal em Manaus teve participação na gestão das unidades vinculadas;
- Examinar os referidos dados empíricos e estabelecer a necessária relação causa-efeito entre as unidades gestoras, no tocante ao alcance dos resultados esperados pela Administração Pública e a sociedade, destacando as possíveis vantagens de um comportamento pro-ativo do Controle Interno do Governo Federal;
- Descrever a relação existente, em termos de proximidade ou afastamento, entre o sistema de controle interno de um ente público e a literatura sobre o assunto.

Justificativa do estudo

Toda pesquisa científica precisa evidenciar as razões que justifiquem sua realização. Lakatos e Marconi (1992, p. 103) definem justificativa como uma “[...] exposição sucinta, porém completa, das razões de ordem teórica e dos motivos de ordem prática que tornam importante a realização da pesquisa”, além de ser o elemento que contribui mais diretamente para a aceitação da pesquisa. Por concordar-se com as palavras de Lakatos e Marconi (1992), este tópico dedica-se a apresentar as razões que justificam esta dissertação.

Portanto, esta pesquisa se justifica pela necessidade de dar alguma contribuição, por meio de um novo olhar, uma nova dimensão, qual seja, através da evidenciação de que as práticas de auditoria Interna colaboram com a gestão do administrador público e, ao mesmo tempo, procura-se rever os procedimentos dessa auditoria e fiscalização.

A vantagem da escolha desse tema está na demonstração de que o Sistema de Controle Interno do Governo Federal, presente em alguns órgãos do poder executivo, não é apenas uma peça de ação coercitiva, dentre tantas que o gestor está sujeito. Este controle apresenta-se nesta pesquisa com a característica de uma ferramenta de assessoramento ao Gestor público, face às exigências da legislação. Esta disposição do Sistema de Controle Interno dá ao Gestor maior confiança nos seus atos de gestão e o libera para uma maior concentração em sua atividade fim, levando maiores resultados à sociedade.

Na exploração desta pesquisa, acrescenta-se considerável importância à administração pública como um todo. O gestor público terá diminuição de custos através de um melhor aproveitamento dos recursos humanos já existentes na entidade, o que possibilitará uma melhoria na qualidade do serviço oferecido na atividade fim. O usuário será beneficiado quando o incremento desses procedimentos refletirem-se no tempo gasto em cada tarefa e no real cumprimento da norma legal, tendo em vista um maior direcionamento do ente público e, em consequência, um melhor resultado na aprovação das contas da unidade gestora, pelo Controle Externo.

Para o Governo, haverá um decréscimo dos índices das práticas de irregularidades administrativas, com melhor aproveitamento dos recursos orçamentários e um consequente crescimento da confiabilidade da população, através do incremento na redução dos gastos públicos e na melhoria dos serviços oferecidos e, para o pesquisador, uma forma de contribuir para futuras pesquisas científicas sobre o assunto, bem como a exploração de um tema relevante na área de concentração: Auditoria Interna (¹).

Estrutura do trabalho

¹([□]) O Conselho Federal de Contabilidade por meio da Resolução n.º 986/03, conceitua a Auditoria Interna como “os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos”.

No que se refere à sua organização, este trabalho está estruturado em 04 capítulos, cuja segregação, entende-se, contribui para direcionar a pesquisa num encadeamento lógico;

O Capítulo I contempla o referencial teórico, ou seja, é o produto da incursão teórica realizada na literatura que trata de conceitos relacionados à atividade de Controle Interno e Auditoria e seus delineamentos no apoio ao Ordenador de Despesas. Nele configuram-se quais características (ou aspectos) precisam estar presentes num Controle Interno de órgão de governo para que se possa constatar a participação dele na administração do gestor público;

O Capítulo II está reservado à apresentação da trajetória da pesquisa. Lá estão discutidos todos os aspectos necessários ao entendimento do método utilizado: tipologia da pesquisa, delimitação e limitações do universo da pesquisa, métodos, técnicas e fontes de coleta de dados e análise dos resultados;

O Capítulo III estão os dados relativos ao levantamento de campo e pesquisa documental realizados em uma Unidade do Sistema de Controle Interno do Governo Federal em Manaus-AM, bem como a análise dos resultados ligados aos objetivos específicos desta pesquisa; e

O Capítulo IV, Finalmente, traz as conclusões a que se chegou com esta pesquisa, envolvendo as respostas às questões investigadas bem como a demonstração de alcance dos objetivos de pesquisa. Também nesse capítulo são feitas algumas recomendações para trabalhos futuros.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

O arcabouço teórico que subsidiou o processo de investigação compõe-se de cinco tópicos a saber: orçamento público, auditoria interna, o controle interno, o controle interno na Administração Pública e participação dos controles internos na administração. No primeiro, discorre-se sobre conceituações, evolução histórica, planejamento governamental e Princípios orçamentários. No segundo, apresentam-se as definições, objetivos e finalidades da auditoria interna. Em seguida têm-se enfoques sobre tipos de auditoria interna, atributos do auditor interno e considerações sobre as normas de auditoria da INTOSAI. No terceiro, discutem-se as funções e objetivos do controle interno e relações deste com a auditoria. No quarto, uma explanação sobre o controle interno na Administração Pública e no quinto, sobre Participação dos controles internos na administração.

1.1 ORÇAMENTO PÚBLICO: conceituações, evolução histórica e características

Para Silva (1996) o orçamento é um ato preventivo e autorizativo das despesas que o estado deve efetuar em um exercício, é um instrumento da moderna administração pública. Ele continua dizendo que o orçamento está intimamente ligado ao desenvolvimento dos princípios democráticos, à idéia de soberania popular e, por conseguinte, ao triunfo dos sistemas representativos de Governo, em contraposição aos Estados antigos. Silva (1996) trata, ainda, o orçamento como uma manifestação de controle dos recursos públicos e diz que esse controle já era previsto na legislação sancionada por Moisés, 1.300 anos antes de Cristo e na qual eram reguladas as funções da justiça e arrecadação dos dízimos.

De acordo com Bastos (1992, p 74) a finalidade última do orçamento “é de se tornar um instrumento de exercício da democracia pelo qual os particulares exercem o direito, por intermédio de seus mandatários, de só verem efetivadas as despesas e permitidas as arrecadações tributárias que estiverem autorizadas na lei orçamentária” O citado jurista

conclui afirmando que “o orçamento é, portanto, uma peça jurídica, visto que aprovado pelo legislativo para vigorar como lei cujo objeto disponha sobre a atividade financeira do Estado, quer do ponto de vista das receitas, quer das despesas. O seu objeto, portanto, é financeiro”.

O orçamento público foi discutido pela primeira vez no Brasil ainda no Império com a Constituição Federal de 1824, ali surgiram as primeiras exigências no sentido de elaboração de orçamentos formais por parte das instituições imperiais. Em seu Art. 72, aquela Lei Maior dispunha o seguinte:

“O Ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros ministros os orçamentos relativos às despesas das suas repartições, apresentará na câmara dos deputados anualmente, logo que estiver reunida, um balanço geral da receita e despesa do Tesouro Nacional do ano antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas públicas do ano futuro e da importância e da importância de todas as contribuições e rendas públicas”.

Esse dispositivo foi considerado muito avançado para a época e teve dificuldade de ser implantado nos primeiros anos. Alguns autores consideram a Lei de 14 de dezembro de 1827 como a primeira lei de orçamento no Brasil. Mesmo com todas as dificuldades de implantação e os mais diversos problemas gerados por conflitos de normas, o Brasil, naquela época, já tinha uma preocupação com o controle nos gastos públicos.

Ao longo da história e de constituição em constituição, o Brasil veio aperfeiçoando e tratando com seriedade a questão do orçamento público e, atualmente, a Lei 4.320, de 17 de março de 1964 consolida a padronização dos procedimentos orçamentários para os diversos níveis de governo, frustrando os que queriam uma legislação mais avançada.

Em 1967, o governo federal baixou o decreto-lei nº. 200, de 25 de fevereiro, a alentada norma disciplinadora das questões de organização e de reforma administrativa da União. O ato define o planejamento como um dos princípios fundamentais de orientação às atividades da administração federal, sendo o orçamento-programa anual entendido como um de seus instrumentos básicos, ao lado do Plano Geral de Governo, dos Programas Gerais, Setoriais e Regionais, de duração plurianual e da programação e da programação financeira de desembolso.

O orçamento público é caracterizado por possuir uma multiplicidade de aspectos: político, jurídico, contábil, econômico, financeiro, administrativo etc. E seu conceito tem

sofrido significativas mudanças ao longo do tempo, em decorrência da evolução de suas funções. Giacomoni (1998,) afirma que o orçamento constitui-se numa forma eficaz de controle, pois coloca frente a frente as despesas e as receitas. Peel-Gladstone (1840, apud Giacomoni 1998, p. 60) assevera que “... o orçamento deixou de ser uma simples exposição contábil, sendo apresentado com tal riqueza de bom senso, reflexão e imaginação que adquiriu... uma posição privilegiada no campo da política econômica e financeira”.

O estudo do orçamento público comporta duas possibilidades. A primeira, *stricto sensu*, toma por objeto a “peça orçamentária” ou lei do orçamento, sua formatação, apreciação legislativa e execução. A segunda, *lato sensu*, toma por referência o ciclo orçamentário, ou seja, o arco de procedimentos que cobre da construção da agenda governamental a avaliação das ações desenvolvidas pelo setor público. O ciclo orçamentário tem a peça orçamentária como referência central, mas possui uma abrangência maior que a mesma.

Giacomoni (1998) concorda, ainda, que o documento orçamentário, apresentado na forma da lei, caracteriza apenas um momento de um processo complexo, marcado por etapas que foram cumpridas antes e por etapas que ainda deverão ser vencidas. O ciclo extrapola a concepção estrito *sensu* do orçamento em dois momentos fundamentais da gestão pública: o planejamento e a avaliação das políticas.

O orçamento público é compreendido como uma peça de natureza legal que identifica a quantidade e a origem dos recursos financeiros disponíveis para uso do setor público governamental e aponta o destino da aplicação das disponibilidades em cada exercício financeiro, segundo programas previamente elaborados. Ao articular o planejamento as disponibilidades financeiras, tomando por base contas de receita e despesa, assume a condição de instrumento contábil e de peça básica do processo gerencial, uma espécie de matriz global de políticas públicas.

O orçamento possui, também, uma dimensão política, na medida em que é produto resultante do embate travado entre as forças sociais organizadas, em busca da maximização dos retornos resultantes da aplicação dos recursos públicos geridos pelo governo. Por fim, o orçamento é uma peça econômico-financeira, na medida em que não só opera com recursos monetários, mas, acima de tudo, porque exerce influência significativa sobre os ciclos econômicos via investimentos, inversões, consumo, e ainda, pelas conseqüências geradas pelos déficits e pela gestão da dívida pública sobre o sistema econômico.

O ciclo possui uma natureza dinâmica, complexa e diversificada. Dinâmica, porque suas fases são constantemente ajustadas às escolhas dos atores políticos e a dinâmica macroeconômica. Complexa, pois envolve fatores econômicos, financeiros, legais, políticos, contábeis e administrativos. Diversificado, porque engloba um amplo leque de temáticas, abordadas por meio de um sem número de ações.

Uma abordagem didática nos permite apresentá-lo como um arco de procedimentos que envolve pelo menos sete etapas: (i) a elaboração da agenda de intervenções do governo, (ii) o planejamento das ações, (iii) a formatação da peça orçamentária pela burocracia estatal, (iv) o processo legislativo, (v) a execução orçamentária e financeira, (vi) o controle das ações, e (vii) a avaliação das etapas do processo. Falando-se sobre ciclo orçamentário, quer expressar-se a idéia de um conjunto de atividades peculiares ao processo orçamentário, que se sucedem no tempo e repetem com as mesmas características, de período em período.

Os procedimentos supracitados não devem ser compreendidos como fragmentos de um processo linear, mas sim, como momentos articulados e inter-relacionados de um processo dinâmico e complexo que se configura num espaço temporal que antecede, envolve e ultrapassa o exercício financeiro, configurando movimentos cíclicos de periodicidade não uniformes.

A formulação da agenda de intervenções governamental refere-se ao processo de eleição dos temas e problemas, devidamente identificados e delimitados, que serão objetos de tratamento de políticas públicas com participação governamental. Este é o ponto de partida do ciclo, o momento de definição política das prioridades que orientaram as ações futuras dos organismos de governo.

O processo de planejamento é uma etapa em que, partindo da agenda previamente definida, a burocracia estatal constrói isoladamente ou em parceria com segmentos não governamentais, as alternativas de ação com suas devidas fundamentações técnicas-fim, jurídicas e financeiras, e submete a apreciação, a avaliação e ao julgamento dos fóruns decisórios do Poder Executivo e de esferas não exclusivamente governamentais de decisão, onde há participação direta da sociedade civil.

1.1.1 O sistema de planejamento governamental

envolve três peças fundamentais: o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e o orçamento anual. É importante observar que a aprovação, pelo Poder Legislativo, das leis relativas ao planejamento governamental tem caráter apenas autorizativo, isto é, o Poder Executivo está autorizado a realizar as ações previstas na lei, mas não é obrigado a realizá-las. Torres (2000) afirma que o planejamento, qualquer que seja ele, controla a Administração quanto ao limite máximo de gastos, mas não a obriga a realizar a despesa autorizada, em virtude de sua natureza simplesmente formal.

A formatação da peça orçamentária é uma tarefa desenvolvida pela burocracia estatal e consiste na organização dos elementos do planejamento, inclusive receitas previstas e despesas fixadas, de acordo com as exigências formais – seqüências, quadros e códigos numéricos – impostas pela legislação orçamentária. Após formatação dos projeto de lei do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e do Orçamento Anual, cuja competência pertence ao Poder Executivo, os mesmos são encaminhado ao Poder Legislativo.

O processo legislativo envolve todos os trâmites associados à apreciação, análise, emendas e emissão de parecer das relatorias setoriais e da Comissão de Orçamento, discussão e votação pelo plenário do Poder Legislativo, e encaminhamento ao chefe do Poder Executivo para sanção. As emendas devem obedecer as restrições impostas pela legislação (parágrafo 3º do artigo 166 da Constituição Federal de 1988 e artigo 33 da lei nº 4.320/64), portanto, existem limites legais a modificação da proposta encaminhada pelo Executivo.

A execução do orçamento consiste na realização das ações previstas na peça orçamentária: arrecadação de receitas e realização das despesas, conforme os programas previstos e de acordo com as determinações especificadas na legislação que disciplina a

matéria. A execução envolve três dimensões principais: (i) orçamentária: comprometimento da dotação disponível, (ii) física: realização da obra ou serviço, ou aquisição de um bem previsto na lei orçamentária (iii) financeira: pagamento de uma despesa previamente comprometida do ponto de vista orçamentário e cuja realização física já foi efetivada, ou geração de déficits, hipótese observada quando as despesas não são quitadas no mesmo exercício financeiro.

O controle das ações governamentais relativas a execução orçamentária, física e financeira, envolve o conjunto de procedimentos executados pela burocracia estatal e ou pela sociedade civil, orientados à obtenção de informações que permitam o conhecimento dos atos praticados pelo Poder Público em relação a forma, ao conteúdo e as conseqüências produzidas. O controle é exercido ao longo do ciclo e o seu produto final é matéria-prima importante para a avaliação do desempenho da gestão governamental.

Por fim, temos a avaliação, isto é, a ordenação hierárquica e a atribuição de valores associados a qualidade dos atos governamentais a partir de um critério ou de uma cesta de critérios estabelecidos pelo agente avaliador. É desejável que este procedimento seja desenvolvido ao longo do ciclo, permeando cada uma das etapas e fornecendo informações importantes para o ajustamento dos procedimentos de gestão.

Angélico (1995) assevera que ainda não se chegou a uma definição de orçamento que fosse pura e isenta de críticas e, aceita pacificamente pela maioria dos autores. Como essas opiniões ainda são divergem, a questão sobre o orçamento está ainda aberta à discussão.

Segundo Angélico (1995, p. 18), “há sobre a matéria três teorias”: a primeira, tendo a frente o economista alemão Hoennel, declara que o orçamento é sempre uma lei. A segunda, comandada pelo constitucionalista francês Leon Duguit, sustenta que o orçamento é, em algumas de suas partes, um simples ato administrativo, às vezes simplesmente contábil e, em outras partes, ele é lei. A terceira teoria, mais difundida, liderada pela financista Gaston Jèse, entende que o orçamento possui apenas a aparência de lei, mas sua substância não é a de uma lei. Da premissa de que orçamento é uma lei, surgiram as locuções sinônimas: lei orçamentária, lei anual, lei anual, lei ânua, lei de meios etc.

Importante ressaltar que os Estados que adotam a forma federativa, a repartição de competências observa, antes de tudo, a autonomia dos entes federados. Tal característica encontra-se presente, inclusive, no tocante ao orçamento, de modo que União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios podem e devem definir seus orçamentos, levando em conta suas prioridades e características. Isso, contudo, não impede que alguns aspectos de interesse geral exijam ações conjuntas que acabam por criar uma interdependência e, por conseguinte, exigir uma coordenação entre os orçamentos.

O Orçamento Geral da União (OGU) prevê todas as receitas e fixa todas as despesas do Governo Federal, referentes aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

As despesas fixadas no orçamento são cobertas com o produto da arrecadação dos impostos federais, como o Imposto de Renda (IR) e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), bem como das contribuições, como a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins). Além das receitas tributárias, os gastos do governo podem ainda ser financiados por operações de crédito - que nada mais são do que o endividamento do Tesouro Nacional junto ao mercado financeiro interno e externo.

As receitas são estimadas pelo governo. Por isso mesmo, elas podem ser maiores ou menores do que foram inicialmente previstas. Se a economia crescer durante o ano mais do que se esperava, a arrecadação com os impostos tende a aumentar. O movimento inverso também pode ocorrer.

Com base na receita prevista, são fixadas as despesas dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. Depois que o Orçamento é aprovado pelo Congresso, o governo passa a gastar o que foi autorizado. Se a receita do ano for superior à previsão inicial, o governo encaminha ao Congresso um projeto de lei solicitando autorização para incorporar e executar o excesso de arrecadação. Nesse projeto, definem-se as despesas que serão custeadas pelos novos recursos. Se, ao contrário, a receita cair, o governo fica impossibilitado de executar o orçamento na sua totalidade, o que exigirá corte nas despesas programadas, constituindo o chamado "contingenciamento".

1.1.2 Princípios orçamentários

Segundo Angélico (1995) os princípios orçamentários surgiram da necessidade de se criarem regras ao orçamento público para uma melhor eficiência no controle dos gastos públicos. Esses princípios, segundo (Giacomoni apud Burkhead, 1971) podem ser úteis como meio de estudar alguns aspectos do processo orçamentário. Se considerados, todavia, como mandamentos, são completamente irrealistas. Os governos com excelentes sistemas orçamentários violam essas regras com bastante frequência.

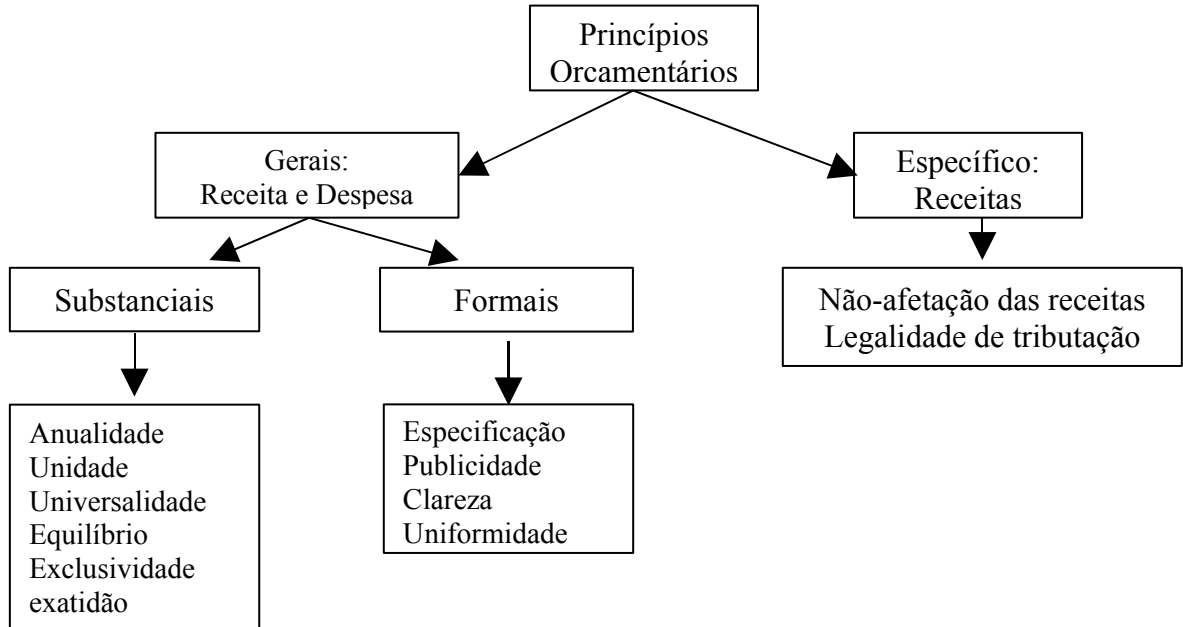
O orçamento público em si, surgiu para atuar como instrumento de controle das atividades financeiras do Governo. Através da autorização prévia, pode o órgão de representação popular exercer sua ação fiscalizadora sobre a arrecadação e a aplicação dos recursos realizada pelo poder executivo. Entretanto, para a real eficácia desse controle, faz-se mister que a constituição orgânica do orçamento se vincule a determinadas regras ou princípios orçamentários.

Piscitelli et al (1999) corrobora dizendo que os princípios são premissas, linha norteadoras de ação e serem observadas na concepção da proposta orçamentária, o que – obviamente – não é estático, pressupondo-se a evolução desses princípios ao longo do tempo. Neste sentido, a própria Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro aplicáveis a todas as esferas da administração (art. 1º), determina a obediência aos princípios da unidade, universalidade e anualidade do orçamento público.

Para Silva (1996) os princípios orçamentários se resumem em dividir o orçamento em duas partes ou seções separadas – Receitas e Despesas – tanto no aspecto jurídico como no aspecto contábil. Em matéria de despesa pública as previsões contidas no orçamento, sejam as iniciais ou a elas incorporadas em virtude de créditos adicionais abertos durante o exercício, destaca um caráter limitativo e imperativo, inibindo e proibindo a administração de efetuar gastos além dos créditos concedidos.

Quanto à receita pública, ao estimar as receitas prováveis de cada fonte, o legislador não pretende limitar as faculdades de arrecadação do poder público. O objetivo de cálculo dos recursos é fundamentar o montante dos gastos e, por via de consequência, chegar ao nivelamento entre receita e despesa, entretanto, ao contrário das despesas, tal previsão não constitui um limite, chegando ao qual a arrecadação seja suspensa.

Princípios Orçamentários



Fonte: Contabilidade governamental, um enfoque administrativo - adaptado

Estes princípios básicos, acima anunciados, objetivam assegurar o cumprimento dos fins a que se propõe o orçamento e podem ser resumidos em dois aspectos: gerais e específicos, conforme segue:

O princípio da anualidade ou periodicidade assevera que o orçamento deve ser elaborado e autorizado para um período determinado de tempo, geralmente um ano. A origem mais remota desse princípio está na regra da anualidade do imposto, que vigorou na Inglaterra antes mesmo do surgimento do orçamento. A cada novo ano, o Parlamento votava os impostos, bem como o programa de aplicação desses recursos, renovando periodicamente as autorizações para a cobrança dos tributos.

De acordo com o princípio da unidade, o orçamento deve ser uno, ou seja, em sua expressão mais ampla, cada pessoa jurídica de direito público, cada esfera administrativa deveria dispor de um orçamento que contivesse suas receitas e despesas. Segundo Milatchitch apud Giacomoni (1998), unidade econômica tende a reunir em um único total todas as receitas do Estado de um lado e todas as despesas, do outro.

Em conformidade como princípio da universalidade, todas as despesa e receitas devem ser incluídas no orçamento, de origem Francesa, o princípio tem por objetivo oferecer ao Parlamento um controle seguro sobre as operações financeiras realizadas pelo poder executivo. Segundo Angélico (1995), este princípio costuma ser acompanhado da regra do orçamento bruto, segundo o qual, as receitas e despesas devem figuram no orçamento pelos seus valores brutos.

Modernamente, com a aceitação natural da autonomia das finanças empresariais do estado, o princípio do orçamento público deve ser analisado no âmbito do próprio orçamento geral do governo. A Lei 4.320/64 consagra esse princípio em seu artigo 6º: “todas as receitas e despesas contarão da Lei do Orçamento pelos seus valores totais, vedadas qualquer deduções”.

De todos os princípios clássicos, o do equilíbrio é o que tem merecido maior atenção, fora do âmbito específico do orçamento, interessando de perto outras áreas econômicas, como finanças públicas, política fiscal, desenvolvimento econômico etc. esse princípio preconiza que deve haver uma estreita relação das despesas com as receitas e pressupõe-se que o governo não absorva da coletividade mais do que o necessário para o financiamento das atividades a seu cargo.

Desta forma, são vedados pela Constituição Federal: (i) a realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais (CF, art. 167, Inc. II); (ii) a abertura de crédito suplementar ou especial sem prévia autorização legislativa e sem indicação dos recursos correspondentes (CF, art. 167, Inc. V); (iii) a concessão ou utilização de créditos ilimitados (CF, art. 167, Inc. VI); (iv) aprovação de emendas ao projeto de lei do orçamento anual ou aos projetos que o modifiquem sem a indicação dos recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa (CF, art. 166, Inc. II).

O princípio da exclusividade está expresso na constituição (CF, art. 165, § 8º), que consiste na não-inserção de matéria estranha à previsão da receita e à fixação da despesa. A matéria orçamentária tem tramitação especial e calendário determinado. Se não existisse essa vedação, outras matérias pegariam “carona” nestes projetos de lei, como no tempo das famosas “caudas orçamentárias”.

O Princípio da Discriminação ou Especificação preconiza a identificação de cada rubrica de receita e despesa, de modo que não figurem de forma englobada, como, por exemplo, na hipótese de intitulações genéricas ou a título de “outros (as)”, representado, às vezes, parcelas consideráveis dos totais. Daí a conveniência de um quadro de detalhamento da despesa, bem como da classificação da receita e despesa sob vários critérios e em diversos níveis.

Segundo Piscitelli et al (1999), este princípio fortalece o controle, mas não deveria inibir a flexibilidade necessária à gestão, em particular no caso das entidades. Um orçamento altamente específico fornece condições ideais para a fiscalização parlamentar, além de inibir a expansão das ações governamentais, o que não é bom para a gestão, porém, excelente do ponto de vista político.

A Publicidade é um princípio contido no art. 37 da Constituição Federal, e aplica-se aos atos da administração em geral. Mais do que das empresas privadas, do poder público exige-se absoluta transparência e pleno acesso de qualquer interessado às informações mínimas necessárias ao exercício da fiscalização das ações dos dirigentes e responsáveis pelo uso dos recursos do contribuinte.

O Princípio da Clareza dispõe que o orçamento público deve ser apresentado em linguagem clara e compatível a todas aquelas pessoas que, por força de ofício ou interesse, precisam manipulá-lo. É uma regra de difícil observação, pois, devido exatamente aos seus variados papéis, o orçamento reveste-se de uma linguagem complexa, acessível apenas aos especialistas. Este princípio deveria priorizar os interesses dos usuários das informações, sobretudo, porque se está tratando de finanças públicas. Neste sentido, a intitulação das contas deveriam ser auto-explicativas.

No aspecto formal, o Orçamento deve reunir também a condição de conservar estrutura uniforme através dos distintos exercícios, ou seja, deve atender ao princípio da uniformidade, também denominado de princípio da consistência. A variação dos critérios de classificação das receitas e despesas públicas não permite identificar a atenção que o estado deu através dos anos às diversas necessidades coletivas, ou ainda o verdadeiro custo dos serviços.

Com o princípio da exatidão segundo Pires (2002) visa-se obter uma proposta o mais perto possível da realidade, demonstrando os valores necessários a consecução dos objetivos sociais da unidade. Este princípio descarta a inserção de valores compensatórios para a correção de falhas de planejamento. Se todos observassem esse princípio na elaboração de suas propostas orçamentárias, a execução dos orçamentos se aproximaria do equilíbrio orçamentário (fixação = execução).

1.2 AUDITORIA INTERNA

A Auditoria Interna pode ser definida, segundo Paula (1999), como uma atividade de avaliação independente e de assessoramento da administração, voltada para o exame e para a avaliação da adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controle e da qualidade do desempenho das áreas, em relação às atribuições e aos planos, metas, objetivos e políticas definidos para elas. Paula (1999, p. 32) afirma, ainda, que “a auditoria é um órgão da empresa responsável pela avaliação, que deverá provocar melhoria nos controles internos”.

Para Attie (2007), a Auditoria Interna apresenta um inter-relacionamento com o controle gerencial da instituição que funciona medindo e avaliando a existência dos outros controles existentes, ela permite fornecer assistência e aconselhamento a todos os níveis da empresa, o que é praticado por intermédio de recomendações e sugestões. Attie (2007) afirma, ainda, que a Auditoria Interna tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídio para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios.

Reportando-se a área pública, Lima e Castro (2003) afirmam que a auditoria é o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública pelos processos e resultados gerenciais e a aplicação de recursos por entidades de direito públicos e privado mediante a confrontação entre uma situação encontrada com determinado critério técnico, operacional ou legal. Consiste numa ferramenta de controle do Estado para melhor aplicação dos seus recursos, visando corrigir desperdícios, improbidade, negligência e omissão.

A abrangência do alcance da auditoria governamental inclui também as atividades de gestão das unidades da administração direta, entidades da administração indireta, programas

de trabalho, recursos e sistemas de controles administrativos, operacional e contábil. Estão ainda, sujeitos à auditoria mediante prestação e tomada de contas, pessoas nos diferentes níveis de responsabilidade, unidades da administração direta, entidades da administração indireta, programas e projetos de governos, contratos de gestão e recursos.

Dentre os diversos ramos da auditoria podemos destacar a auditoria de gestão, que prioriza a validação dos controles desenvolvidos pelas unidades gestoras. Esta especialidade de auditoria tem como principais objetivos o exame das peças que instruem o processo administrativo de tomada ou prestação de contas; o exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos; a verificação da existência física dos bens e outros valores; a verificação da eficiência dos sistemas de controles administrativos e contábil; e a verificação do cumprimento da legislação pertinente.

Segundo Peter e Machado (2003) a auditoria de gestão objetiva emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas, verificar a execução dos contratos, convênios, acordos ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores ou outros bens da União ou a ela confiados. Lima e Castro (2003) e Carvalho (2006) corroboram com este modelo intitulando-a de auditoria de avaliação da gestão.

Segundo a Instrução Normativa nº 001/2001, da Secretaria Federal de Controle, o principal objetivo da auditoria governamental é o de garantir resultados operacionais da coisa pública, comprovando a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos, bem como avaliar os resultados alcançados sob o aspecto da eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística das unidades e entidades da administração pública, em todas as suas esferas de governo e níveis de poder, e ainda a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

As atividades a cargo do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal são exercidas mediante a utilização de técnicas próprias de trabalho, as quais se constituem no conjunto de processos que viabilizam o alcance dos macro-objetivos do Sistema. As técnicas de controle são as seguintes: auditoria e a fiscalização.

A auditoria, de acordo com IN-SFC nº. 01, é o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de uma importante técnica de controle do Estado na busca da melhor alocação de seus recursos, não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos, além de destacar os impactos e benefícios sociais advindos.

A auditoria tem por objetivo primordial o de garantir resultados operacionais na gerência da coisa pública. Essa auditoria é exercida nos meandros da máquina pública em todos as unidades e entidades públicas federais, observando os aspectos relevantes relacionados à avaliação dos programas de governo e da gestão pública. É através desta ferramenta que o apoio ao gestor público pretende evidenciar o objetivo desta pesquisa.

A finalidade básica da auditoria 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 das unidades e das entidades da administração pública, em todas as suas esferas de governo e níveis de poder, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, quando legalmente autorizadas nesse sentido.

De acordo com a NBC T 12 – da auditoria interna é:

“a atividade da Auditoria Interna está estruturada em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo, sistemático e disciplinado, e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios”.

A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

A Auditoria Interna deve ser documentada por meio de papéis de trabalho, elaborados em meio físico ou eletrônico, que devem ser organizados e arquivados de forma sistemática e racional. Os papéis de trabalho constituem documentos e registros dos fatos, informações e provas, obtido no curso da auditoria, a fim de evidenciar os exames realizados e dar suporte à sua opinião, críticas, sugestões e recomendações.

Para Attie (2007) os papéis de trabalho formam o conjunto de formulários e documentos que contêm as informações e apontamentos obtidos pelo auditor durante seu exame, bem como as provas e descrições dessas realizações; constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento de sua opinião.

Ele afirma, ainda, que como o auditor utiliza documentos originais de propriedade da empresa e é grande o volume de transações e documentos, a comprovação da realização através de cópias da documentação seria volumosa, além de onerosa. Para evitar grande volume de documentos e dar outra forma ao trabalho, o auditor utiliza papéis de trabalho para registrar as descobertas realizadas e comprovar o trabalho cumprido.

Corroborando com a afirmativa de Attie, Carvalho (2007) acrescenta que os papéis de trabalho constituem o conjunto de documentos e apontamentos que o auditor colide antes, durante e após a aplicação dos procedimentos de auditoria e, seguem o prazo de guarda dos documentos a que fazem menção.

1.2.1 Tipos de auditoria interna

Uma das maneiras de controlar é verificar *in loco*, se os procedimentos de controle implantados pela administração estão funcionando e, se a legislação atinente ao desempenho da função do gestor está sendo seguida. A melhor forma de evidenciar o desempenho dessa atividade é através do trabalho de campo das equipes de auditoria e fiscalização. Segundo Lima e Castro (2003) as auditorias governamentais são executadas de três maneiras: auditoria direta, indireta e simplificada.

A auditoria é definida como direta quando executada diretamente por servidores em exercício nos órgãos e unidades do sistema de Controle Interno do Poder executivo Federal. A auditoria direta pode dar-se de forma centralizada (executada exclusivamente por servidores

do órgão central ou setorial), descentralizada (executada exclusivamente por servidores em exercício nas unidades regionais ou setoriais) ou integrada (executada conjuntamente por servidores em exercício no órgão central, setorial ou unidades regionais e/ou setoriais).

A auditoria indireta é aquela executada com a participação de servidores que não estejam lotados nos órgãos e entidades do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, que desempenham atividade de auditoria em quaisquer instituições da administração pública federal ou entidade privada, ela ainda pode ser subdividida em compartilhada (controle interno em conjunto com outras entidades públicas ou privada) e terceirizada (executada por empresas privadas).

A auditoria simplificada é a executada por servidores em exercício no órgão central, setorial, unidades regionais ou setoriais do sistema de controle interno do Governo Federal, sobre informações obtidas por meio de exame de processos e por meio eletrônico, específico das unidades e entidades federais, cujo custo benefício não justifica o deslocamento de uma equipe para o órgão.

O Controle interno no Sanado Federal já defende cinco formas de auditoria governamental, a saber:

- I) Auditorias Diretas – quando realizadas com a utilização de Analistas de Finanças e Controle - Auditor, com atribuição de auditoria, em exercício nos órgãos seccionais, regionais ou setoriais do sistema;
- II) Integradas – quando realizadas por mais de uma unidade de auditoria do Sistema de Controle Interno – SCI;
- III) Compartilhadas - quando realizadas com a utilização de auditores de uma entidade para, em conjunto com Auditor do órgão seccional, regional ou setorial, sob a coordenação do órgão seccional, desenvolverem trabalhos específicos na própria entidade auditada ou numa terceira;
- IV) Subsidiárias - quando realizadas pelas respectivas unidades de auditoria interna das entidades em exame, sob a orientação do órgão seccional, regional ou setorial do Sistema; e
- V) Indiretas - quando realizadas por firmas ou empresas privadas de auditoria, contratadas em caráter supletivo, devido a situações excepcionais, para, sob a supervisão do órgão seccional, regional ou setorial do Sistema, efetuarem trabalhos em entidades ou projetos.

Para que se tenha um resultado eficiente no exercício da auditoria, é necessário o cumprimento das normas fundamentais de auditoria que regulam a atividade, estas normas darão o rumo necessário ao trabalho do auditor. Segundo Peter e Machado (2003) as normas de auditoria abrangem as instruções a serem observadas pelo auditor na realização de seu trabalho. Elas foram estabelecidas com a finalidade de orientar as atividades a serem desenvolvidas, bem como proporcionar a aplicação sistemática e metodológica de suas ações. Estas normas são relativas a pessoa do Auditor, à execução do trabalho e a opinião do Auditor.

Não se poderia falar em apoio à administração sem a observância do cumprimento dessas normas, pois a pessoa do Auditor que não tenha independência, soberania, imparcialidade e objetividade no seu trabalho de auditoria, não poderá contribuir para o avanço dos controles internos da unidade gestora nem para a sociedade. O Auditor deve, portanto, conduzir-se de modo a justificar a confiança individual e institucional que lhes é depositada e ter a percepção de que o resultado do seu trabalho terá um peso e poderá dar outro rumo à entidade auditada.

O Auditor, no exercício da atividade de auditoria, deve possuir um conjunto de conhecimentos técnicos, experiência profissional e capacidade para as tarefas que executa; conhecimentos contábeis, econômicos e financeiros; e de outras disciplinas para o adequado cumprimento dos objetivos da auditoria. Deverá, ainda, ter habilidade no trato com as pessoas e comunicar-se de maneira fácil e eficaz. Na auditoria governamental, ele deve estar preparado para ir além do conhecimento da legislação, pois, seus achados poderão ser questionados, não apenas quanto a legalidade do ato, mas também quanto a eficácia da atividade.

Além da capacidade profissional, o auditor público deve demonstrar outros atributos de cunho pessoal tais como: pontualidade; boa apresentação; calma, educação e paciência; clareza nas perguntas; evitar juízo de valor sobre como um elemento deve ser descrito ou implementado; usar corretamente a linguagem do corpo; não fazer inferências, baseando-se sempre em evidências objetivas; permitir que o auditado exponha suas razões e tenha oportunidade de melhorar.

No exercício da função, o auditor deverá trabalhar as evidências na extensão julgada suficiente e necessária, os testes ou provas devem estar adequados às circunstâncias, para se

obter evidências de qualidade aceitável que fundamentem, de maneira objetiva, suas recomendações e conclusões. Elas permitirão ao auditor chegar a um grau razoável de convencimento da realidade dos fatos e situações observados, da veracidade da documentação examinada, da consistência da contabilização dos fatos e fidedignidade das informações e registros para fundamentar, solidamente, sua opinião. A validade do seu julgamento depende diretamente da qualidade das evidências.

1.2.2 Atributos do auditor interno

Para Attie (2007), os auditores internos precisam ter conhecimento, capacidade e instrução essenciais à relação dos exames de auditoria. O auditor interno, dependendo obviamente de onde se encontra na escala hierárquica, precisa conhecer em maior profundidade determinados itens e especializações. Na Administração Pública, é essencial, primeiramente, o conhecimento da legislação, para um bom resultado na auditoria.

A sua responsabilidade não se restringe à identificação de falhas de controle, cabendo-lhe apresentar recomendações voltadas ao aprimoramento de tais controles e orientar as ações gerenciais nos casos em que se constatar a inobservância às normas e à legislação vigente, procedimento este, que neste trabalho está sendo abordado como um princípio básico da eficiência na administração pública.

O profissional da auditoria, independente das qualidades que lhe possam acompanhar, precisa ter conhecimento dos princípios da administração pública, para reconhecer e avaliar a relevância e significado dos eventuais desvios em relação às condutas dos agentes. Esse conhecimento pressupõe capacidade de resolver situações que possam ocorrer, reconhecer eventuais desvios relevantes e efetuar a pesquisa necessária para chegar a soluções viáveis.

É necessário, também, o conhecimento dos fundamentos de contabilidade, economia, direito público, impostos, finanças, métodos quantitativos e sistema de processamento eletrônico de dados. Esse conhecimento pressupõe capacidade de identificar a existência de problemas ou possibilidades de estes ocorrerem e de determinar o que é mais necessário em termos de pesquisa e assessoria.

Nas relações humanas, o auditor interno deve ter habilidade no trato com as pessoas e em comunicar-se de maneira eficaz com os agentes da administração. Segundo Attie (2007) os auditores internos devem entender de relações humanas e tentar manter um bom relacionamento com os setores que serão examinados. Os auditores devem ter a capacidade de se comunicarem bem, oralmente e por escrito.

Outro atributo do auditor é a capacidade de estar sempre bem atualizado, os auditores internos devem aprimorar a sua capacidade técnica através da educação contínua. Eles têm a responsabilidade de continuar sua própria educação profissional através de novos eventos, procedimentos, técnicas e, sobretudo, na legislação orçamentária, financeira e patrimonial, que na administração pública está muito dinâmica nos dias de hoje.

O auditor interno deve demonstrar zelo no desempenho de suas atribuições. O zelo exige a aplicação de conhecimentos próprios de um auditor interno prudente, de bom senso e competente em circunstância iguais ou semelhantes. O zelo deve, portanto, ser compatível com a complexidade do trabalho executado. Ao empregarem o zelo profissional, os auditores internos devem atentar para a possibilidade de deturpações, erros e omissões, ineficiência, desperdício, ineficácia e conflitos de interesses intencionais.

1.2.3 Considerações sobre as normas da INTOSAI

A INTOSAI é um organismo internacional cujo objetivo é fomentar o intercâmbio de idéias e experiências entre as entidades fiscalizadoras superiores quanto a controle das fianças pública. Entre os documentos elaborados pela INTOSAI, destacam-se a Declaração de Lima, o código de ética e normas de auditoria. Na declaração de Lima, só constam o controle prévio e o controle posterior, ao passo que, no Brasil, além desses, há o controle concomitante, por expressa disposição legal.

As normas de auditoria emitida pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – no âmbito da auditoria, os auditores do Tribunal de Contas Europeu deverão observar as obrigações dos funcionários e outros agentes das Comunidades Européias, conforme definidas pelo Estatuto, bem como o código de boa conduta administrativa do pessoal do Tribunal de Contas Europeu. Devem igualmente agir em conformidade com as disposições do código de deontologia da INTOSAI e do código de

deontologia dos contabilistas profissionais da IFAC. Em particular, devem assegurar que as auditorias são conduzidas de modo a proteger e a reforçar a independência, a integridade, a objetividade e o estatuto profissional do Tribunal, bem como a proteger o carácter confidencial das informações obtidas no âmbito da auditoria.

Quanto à qualificação dos auditores, o tribunal recomenda que deva ser adotado uma política e seguir procedimentos tendo em vista: a) recrutar pessoal com a qualificação adequada; b) permitir que o seu pessoal se aperfeiçoe e se forme a fim de poder desempenhar as suas tarefas com eficácia; definir o perfil de carreira dos auditores e dos outros membros do pessoal; c) preparar manuais e outros documentos que forneçam diretrizes e instruções sobre a forma de conduzir as auditorias; e

d) utilizar a experiência adquirida no Tribunal, manter o nível de qualificação e identificar os tipos de competência que não existem; providenciar no sentido de que os agentes afetados a uma tarefa de auditoria sejam suficientemente numerosos e que as competências sejam bem repartidas; atingir os objetivos propostos procedendo com todo o cuidado e diligência, graças a uma programação e a uma supervisão adequadas

No seu sentido crítico, o Tribunal de Contas Europeu recomenda que o auditor deva planear e efetuar uma auditoria com sentido crítico e estando consciente de que podem existir algumas situações que determinem que as demonstrações financeiras contenham anomalias significativas.

Quanto à documentação, o Tribunal recomenda que o auditor deva preparar, em tempo útil, uma documentação de auditoria que contenha: a) um registro suficiente e adequado dos elementos em que se baseia o seu relatório; b) provas que mostrem que a auditoria foi efetuada em conformidade com as normas internacionais de auditoria e com as obrigações legais e regulamentares aplicáveis na matéria.

Quanto ao alinhamento às diretrizes europeias, ao realizar auditorias (financeiras) da regularidade, convém verificar se está em conformidade com as leis e regulamentos em vigor. O auditor deverá definir etapas e procedimentos de auditoria que permitam obter uma garantia razoável de que são detectados os erros, as irregularidades e os atos ilegais que podem ter um efeito direto e importante nos montantes das demonstrações financeiras ou nos resultados das

auditorias da regularidade. O auditor deverá igualmente saber que existe sempre a possibilidade de se produzirem ilegalidades que podem ter efeito indireto e importante nas demonstrações financeiras ou nos resultados das auditorias da regularidade.

Um auditor não deverá considerar a aplicação constante das normas contábeis como uma prova definitiva da confiabilidade da apresentação das diferentes demonstrações financeiras. A fim de concluir que estas dão uma imagem fiel, o auditor não se deverá basear unicamente no critério da aplicação constante das normas contábeis. Isso significa que as normas de auditoria apenas constituem a obrigação mínima exigida ao auditor no âmbito da sua missão. A oportunidade de ir mais além depende do juízo de quem formula.

Na avaliação do risco de erros significativos, o auditor deverá adquirir um conhecimento da entidade e do seu ambiente de controle interno, que seja suficiente para lhe permitir identificar e avaliar o risco que as demonstrações financeiras contêm de erros significativos, que possam resultar em fraudes ou de erros, e ainda para conceber e aplicar procedimentos de auditoria complementares.

Obviamente que os controles internos citados no parágrafo anterior, são os controle subordinados hierarquicamente ao administrador da entidade. De acordo com aquele Tribunal, é da responsabilidade da entidade auditada, e não do auditor, elaborar um sistema de controle interno adequado que lhe permita proteger os seus recursos. A entidade auditada tem igualmente a obrigação de garantir que estão previstos controles e que funcionem de forma a que a legislação e a regulamentação aplicáveis sejam respeitadas; por outro lado, a entidade procederá de modo a que as decisões sejam devidamente tomadas com rigor. Contudo, se o auditor considerar que os controles são insuficientes ou inexistentes, deverá propor soluções ou fazer recomendações à entidade auditada.

1.3 O CONTROLE INTERNO

Inquestionavelmente, controles internos são de interesse de auditores independentes e de auditores internos. Individualmente, cada um deles realizam suas tarefas consoante aos objetivos a que se propõe, mas tomam por base os controles existentes para dar início à sua atividade propriamente dita.

Segundo Attie (2007), as auditorias independentes e internas têm destacado a necessidade de fortes sistemas de controle interno, dentro das instituições. A título ilustrativo, em 1949, o Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto de Contadores Públicos Certificados (AICPA) identificou importante ligação entre os sistemas de controles internos e os controles contábeis de uma organização.

Em 1978, o Security Exchange Commission (SEC) enviou um relatório ao congresso que estabelecia um mandato para a melhoria do acompanhamento de controles internos e sugeria a criação de comitês independentes de auditoria. As empresas, principalmente bancos e conglomerados financeiros do exterior, têm adotado, cada vez mais em maior escala, fazer o acompanhamento dos controles internos por intermédio de comitês de auditoria.

A partir do momento da grandeza das empresas, sua descentralização e diversificação das atividades, a existência de controles internos adequados passa a se tornar indispensável para os negócios realizados, uma vez que as empresas passam de uma estrutura familiar para uma estrutura complexa de pessoas e atividades. Por outro lado, a ausência de controles adequados para as empresas de estrutura complexas as expõe a riscos inúmeros e infindáveis de toda espécie.

Um lançamento contábil realizado deve supor uma transação efetiva, como por exemplo uma venda realizada a terceiros. Um sistema eficiente e adequado de controle interno precisa proporcionar que tal evento esteja registrado no tempo, local e conta corretos, não dispondo de aberturas que permitam que a transação seja registrada indevidamente ou nem seja registrada. Para Attie (2007), é virtualmente impossível assumir a existência de controles administrativos eficientes sem a alta qualidade dos contábeis, pois a ligação entre ambos é que fornece eficácia.

De acordo com as Normas Brasileira de Contabilidade NBC T 11, o sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional. Todo estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos da entidade deve ser realizado como base nestas normas para determinar a natureza, oportunidade e extensão da aplicação dos procedimentos de auditoria.

Para a supracitada norma, o trabalho de auditoria deve considerar: i) o tamanho e complexidade das atividades da entidade; ii) os sistemas de informação contábil, para efeitos tanto internos quanto externos; iii) as áreas de risco de auditoria; iv) a natureza da documentação, em face dos sistemas de informatização adotados pela entidade; v) o grau de descentralização de decisão adotado pela administração da entidade; e vi) o grau de envolvimento da auditoria interna, se existente.

Para Motta (1992) o sistema de controle interno vigente numa companhia ou departamento a ser auditado é a base sobre a qual o trabalho do auditor deverá estar fundamentado. Assim, estudos aprofundados e avaliação sobre tais controles internos deverão ser feitos para a determinação da extensão dos testes aos quais se restringirão os procedimentos de auditoria.

Peleias (2002) afirma, que o controle interno é exercido por todos os gestores da empresa, com o apoio fornecido pela controladoria, e é suportado por relatórios obtidos do sistema de informação, voltados para a avaliação de resultados e de desempenhos. Efetivamente, controle é um sistema de feedback que possibilita aos desempenhos serem comparados com os objetivos planejados, ou seja, controle é essencial para planejamento de longo e curto prazo.

Antunes (1998), Attie (1998) e Araújo e De Luca (2006) registram a definição de controle interno cunhada pelo Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados – AICPA, em 1949:

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 obediência às diretrizes/políticas traçadas pela administração da companhia.

Na discussão do Capítulo 5 da tese do Morinelli (2006), percebe-se em seus levantamentos, que em nenhum dos papers pesquisados, sejam nacionais ou estrangeiros, Morinelli (2006) encontrou que a auditoria interna é uma função do Controle. Segundo este autor, isso se verifica somente nos livros. E, provavelmente, seja um indício de que os desvios caminhem ao largo do controle interno. E, corrobora com a idéia de que as falhas acontecem mais, obviamente, onde se tem menor controle.

Numa outra visão, Esselstein (apud CYTRON, 2005), assim como Sathe (1983), considera que o controle interno está dentro das atribuições do controller. Essa posição não foi encontrada na maioria dos textos brasileiros pesquisados por Morinelli (2006), e nem em alguns dos estrangeiros. Teixeira (2003, p. 3) corrobora dizendo que “[...] não existe um consenso entre os autores de quais seriam as funções do controle interno, podendo ser atribuída esta falta de consenso à experiência particular de cada autor”.

Veja-se o que diz o Committee of Sponsoring Organizations - Treadway Commission - COSO, que representa um grupo de entidades profissionais americanas, como o Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), a Associação Americana de Contabilidade (AAA), o Instituto de Auditores Internos (IIA) e o Instituto de Executivos Financeiros (FEI). Ressalte-se que essa definição evoluiu daquela de 1949 do AICPA e é, atualmente, adotada por aquele órgão, segundo afirma Antunes (1998, p. 66):

Controle interno é um processo – efetuado pela diretoria, gerência e outras pessoas da entidade – projetado para proporcionar uma razoável garantia de alcançar os objetivos nas seguintes categorias: a) confiabilidade dos relatórios financeiros; b) conformidade (ou obediência, compliance) com as leis e regulamentos aplicáveis e c) eficácia e eficiência de operações.

Destaque-se que de acordo com Peters (2004, p. 36), a definição de controle interno do COSO “[...] tornou-se um paradigma de mercado, pois os auditores independentes a utilizam como padrão para revisão do controle interno em seus trabalhos de emissão de parecer sobre demonstrações financeiras empresariais”.

O modelo apresentado pelo COSO em julho de 1992 – Internal Control – Integrated Framework, atualmente conhecido como COSO 1, definiu controle interno e deu critérios

para avaliação dos sistemas de controle interno. Daí, o controle interno é visto como um sistema e, portanto, com enfoque processual de melhoria. Segundo o COSO, o sistema de controle interno é visto como uma ferramenta administrativa e não pode substituir a própria administração.

O COSO 1 dá a responsabilidade pelo processo de controle interno ao conselho diretor (board) e à administração (directors) e aos funcionários da entidade e estabelece que seja o processo que visa dar garantia razoável quanto à realização de objetivos das seguintes categorias: i) eficácia e eficiência das operações; ii) confiabilidade dos relatórios financeiros; e iii) cumprimento das leis e regulamentos pertinentes. Recomenda também que a avaliação do processo de controle interno deve ser pontual ao longo do tempo, como, por exemplo, mensal, trimestral ou anual.

Após a emissão do COSO 1, o AICPA emitiu o SAS 78, substituindo a definição de controle interno do SAS 55 pela definição de controle interno dada pelo COSO. Daí, segundo Peters (2007), o modelo COSO 1 tornou-se um paradigma de mercado, pois os auditores independentes o utilizam como padrão para revisão do controle interno em seus trabalhos de emissão de parecer sobre demonstrações financeiras empresariais.

Além destes fatos, outra importante entidade de mercado interessada no assunto controle interno, a Fundação de Auditoria e Controle de Sistemas e Informações – Information System Audit and Control Foundation (ISACF) –, criou um projeto de estudo a esse respeito denominado Objetivos de Controle de Informações Tecnológicas Relacionadas – Control Objectives for Information and related Technology (COBIT), cujo relatório foi publicado em 1994.

Objetivamente, todos esses documentos emitidos – COSO 1, SAS 78 E COBIT – enfatizam que a administração é responsável por estabelecer, manter e monitorar o sistema de controle interno de uma empresa. O COSO estabeleceu em setembro de 2004 o documento denominado Enterprise Risk Management (ERM) – Integrated Framework, conhecido informalmente de COSO 2.

Este documento nomeado de COSO 2, conforme atualmente escrito, estrutura-se em oito componentes: i) ambiente interno; ii) estabelecimento de objetivos; iii) identificação de eventos; iv) avaliação de riscos; v) resposta ao risco; vi) atividade de controle; vii) informações e comunicações; e viii) monitoramento.

Para um melhor entendimento da função deste Comitê internacional, em 1985, foi criada, nos Estados Unidos, a National Commission on Fraudulent Financial Reporting (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), uma iniciativa independente, para estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros/contábeis. Esta comissão era composta por representantes das principais associações de classe de profissionais ligados à área financeira. Seu primeiro objeto de estudo foram os controles internos. Em 1992 publicaram o trabalho "Internal Control - Integrated Framework" (Controles Internos – Um Modelo Integrado). Esta publicação tornou-se referência mundial para o estudo e aplicação dos controles internos, e é a base que fundamenta o presente texto.

Posteriormente a Comissão transformou-se em Comitê, que passou a ser conhecido como COSO – The Comitee of Sponsoring Organizations (Comitê das Organizações Patrocinadoras). O COSO é uma entidade sem fins lucrativos, dedicada à melhoria dos relatórios financeiros através da ética, efetividade dos controles internos e governança corporativa. É patrocinado por cinco das principais associações de classe de profissionais ligados à área financeira nos Estados Unidos, a saber:

Quadro 1

Associações patrocinadoras do COSO

AICPA	American Institute of Certified Public Accounts	Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados
AAA	American Accounting Association	Associação Americana de Contadores
FEI	Financial Executives Internacional	Executivos Financeiros Internacional
IIA	The Insitute of Internal Auditors	Instituto dos Auditores Internos
IMA	Institute of Management Accountants	Instituto dos Contadores Gerenciais

Fonte: *Home page* do COSO, disponível em: www.coso.org. Acessado em 29/05/2007.

O Comitê trabalha com independência, em relação a suas entidades patrocinadoras. Seus integrantes são representantes da indústria, dos contadores, das empresas de investimento e da Bolsa de Valores de Nova York. O primeiro presidente foi James C. Treadway, de onde veio o nome "Treadway Commission". Atualmente John Flaherty ocupa a presidência

De forma complementar, Attie (1998, p. 117) discute que o controle interno tem, via de regra, quatro objetivos básicos: “[...] i) a salvaguarda dos interesses da empresa; ii) a precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais; iii) o estímulo à eficiência operacional; e iv) a aderência às políticas existentes.” Veja-se que esses objetivos vão ao encontro da proposta do AICPA.

Num outro enfoque, Franco e Marra (2001, p. 267) assinalam que os controles internos são “[...] todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitem prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio”.

O ato de controlar está intimamente ligado ao de planejar. Dá retorno ao processo de planejamento e visa garantir que, através da aplicação dos recursos disponíveis, alguns resultados sejam obtidos, seja na forma de produtos ou serviços. No caso da área pública, dentre os resultados a serem obtidos com o procedimento de controle, enfatiza-se a garantia de que os aspectos legais estão sendo rigorosamente observados.

Segundo a AICPA (American Institute of Certified Public Accountant), o Controle Interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas, adotadas numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas. Esta definição talvez seja mais ampla do que o significado atribuído ao termo.

A fim de esclarecer a extensão da revisão do auditor aplicável ao exame que ela faz para expressar um parecer sobre as demonstrações financeiras, o comitê do AICPA publicou o SAS (Statment on Auditing Procedures) nº. 29, em outubro de 1958, que dividiu o controle interno em contábil e administrativo.

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

Controle interno administrativo – compreende plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes principalmente à eficiência operacional, e a obediências as diretrizes administrativas que normalmente se relacionam apenas indiretamente com os registros contábeis e financeiros. Incluem-se aqui controles como análises estatísticas, estudos de tempo e movimento, relatórios de desempenho e controle de qualidade.

Portanto, quanto mais ineficiente for o sistema de controle interno, mais testes de auditoria deverão ser feitos, ao contrário, se os controles internos apresentam uma boa avaliação, menos testes de auditorias precisam ser feitos. Essa informação é importante para o planejamento de horas necessárias para o desenvolvimento do trabalho e, principalmente, para que o auditor tenha segurança na emissão da opinião sobre as demonstrações contábeis.

Cruz e Glock (2006) asseveram que o controle caracteriza-se, portanto, por qualquer atividade de verificação sistemática de um registro, exercida de forma permanente ou periódica, consubstanciado com documentos ou outro meio, que expresse uma ação, uma situação, um resultado etc., com o objetivo de verificar se existe conformidade com o padrão estabelecido, ou com o resultado esperado, ou, ainda, com o que determina a legislação e as normas.

O processo de controle interno deve, preferencialmente, ter caráter preventivo, ser exercido permanentemente e estar voltado para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos, como instrumento auxiliar de gestão.

Os diversos controles exercidos no dia-a-dia de uma organização destinam-se a assegurar a salvaguarda dos ativos, a eficiência operacional, o cumprimento das normas legais, regulamentos etc. As atividades de auditoria interna devem ser desenvolvidas com base nas Normas Brasileiras para o exercício da Auditoria Interna, que foram aprovadas e divulgadas pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil em 1991, sem prejuízo da observância de outros preceitos normativos específicos, tais como os estabelecidos pelo Conselho Federal de Contabilidade e demais normas internas do órgão que dispuser sobre o assunto.

O Controle Interno setorial, que se encontra incluído no escopo deste trabalho, compreende, ainda, as atividades referentes ao estabelecimento e monitoramento do sistema de controles internos das unidades gestoras, destinado a proteger o patrimônio organizacional e salvaguardar os interesses da entidade. Enquadrando, entre outras, a função de controle de riscos, que compreende as atividades de identificar, mensurar, analisar, avaliar, divulgar e controlar os diversos riscos envolvidos na atividade, bem como seus possíveis efeitos.

1.3.1 Funções e objetivos do Controle Interno

Com relação aos fins da contabilidade e baseado na estrutura do controle interno, Iudícibus (2000, p. 53), comenta que: “O objetivo da contabilidade pode ser estabelecido como sendo o de fornecer informações estruturadas de natureza econômica, financeira e, subsidiariamente física, de produtividade social, aos usuários internos e externos à entidade objeto da contabilidade”.

Para entender-se, de fato, as funções e objetivos de um determinado procedimento, busca-se a exploração do seu conceito teórico, bem como evidenciar os critérios necessários para se chegar, de fato, a essa teoria. Este tópico destina-se a explorar algumas questões adicionais, dentre elas os objetivos e funções de uma teoria, ressaltando algumas características peculiares.

De acordo com Lakatos e Marconi (1985, p. 117), “O objetivo das teorias é compreender e explicar os fenômenos de uma forma mais ampla, através da reconstrução conceitual das estruturas objetivas dos mesmos.” De forma semelhante, Martins (2000) assevera que a sistematização é busca de segura de explicações dos acontecimentos que constituem objetivos das teorias.

Para Peter e Machado (2003) o controle interno no governo tem por objetivo examinar a regularidade e avaliar a eficiência da gestão administrativa e dos resultados alcançados, bem como apresentar subsídios para o aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos e controle interno das unidades da administração direta e indireta. Este autor considera o controle interno, ainda, como objeto de exame de auditoria: os sistemas administrativos e operacionais de controle interno utilizados na gestão orçamentária, financeira e patrimonial; a execução dos planos, programas, projetos e atividades que envolvem os recursos públicos; a aplicação dos recursos transferidos pelo Estado a entidades públicas ou privadas.

Os autores supracitados destacam, ainda, que o controle interno tem como objetivos o exame dos contratos firmados por gestores públicos com entidades privadas para prestação de serviços, execução de obras e fornecimento de materiais; o exame dos processos de licitação, dispensa e inexigibilidade; os instrumentos e sistemas de guarda e conservação dos bens e do patrimônio sob responsabilidade das unidades da administração direta e entidades supervisionadas; os atos administrativos que resultem em direitos e obrigações para o poder público, em especial os relacionados com a contratação de empréstimos internos ou externos e com a concessão de avais.; a arrecadação e a restituição de receita de tributos.

Os sistemas eletrônicos de processamento de dados, suas entradas (inputs) e informações de saída (outputs) tem o objetivo de constatar: a segurança física do ambiente e das instalações do Centro de Processamento de Dados (CPD); a segurança lógica e a confiabilidade dos sistemas (software) desenvolvidos em computadores de diversos portes; eficácia dos serviços prestados pela área de informática; eficiência na utilização dos diversos computadores (hardware) existentes na entidade; e verificação do cumprimento da legislação pertinente.

Este estudo prende-se ao fato de que o Controle Interno está sendo excluído do processo de tomada de decisão na gestão pública e as irregularidades estão, simplesmente, tornando-se uma rotina. A administração não pode desprezar tão importante controle. A grande contribuição da evolução das doutrinas e teorias contábeis para o processo de tomada de decisão está no valor dado à informação, a partir de então, as transações passam a assumir papéis bem mais complexos, os registros passam a não ser apenas um meio de controle ou de escrituração, mas a base de informação para diversas análises acerca do patrimônio, tanto em seu modo estático como dinâmico.

Para compreender o controle interno, bem como evidenciar os critérios necessários para que se tenha, de fato, uma teoria, devemos explorar algumas questões adicionais, dentre elas os objetivos e funções de uma teoria, ressaltando algumas características peculiares. De acordo com Lakatos e Marconi (1985, p. 117), “O objetivo das teorias é compreender e explicar os fenômenos de uma forma mais ampla, através da reconstrução conceitual das estruturas objetivas dos mesmos”.

Num outro momento, Martins (2004) enumera e discute três funções de uma teoria, a saber: explicar – dizer por que, como e quando os fenômenos ocorrem (função mais importante, segundo o autor); sistematizar – dar ordem ao conhecimento sobre um fenômeno da realidade; e prever – fazer inferências sobre o futuro, orientando como se vai manifestar ou ocorrer um determinado fenômeno, dadas certas condições.

1.3.2 Relação entre Controle Interno e Auditoria

Segundo o Instituto dos Auditores Internos de New York, pode-se definir auditoria interna como uma atividade de avaliação independente dentro da organização, para a revisão da contabilidade, finanças e outras operações com base para servir a administração. É um controle administrativo que mede e avalia a eficiência de outros controles.

O objetivo geral da auditoria interna é assessorar a administração no desempenho eficiente de suas funções, fornecendo-lhes análises, avaliações, recomendações e comentários sobre as atividades auditadas. As normas usuais de auditoria relativas ao âmbito do trabalho asseguram que a auditoria interna deve proceder ao exame e avaliação da adequação e eficácia do sistema de controle interno e da qualidade do desempenho na realização do trabalho.

Segundo Attie (2007), a finalidade da revisão da adequação do sistema de controle interno é determinar se ele estabelece certeza razoável de que os objetivos da organização são cumpridos de maneira eficiente e econômica. A finalidade da revisão para determinar a eficácia é assegurar que o sistema de controle interno funciona como deve. A finalidade da revisão quanto à qualidade do desempenho é assegurar que os objetivos da organização foram atingidos.

Attie (1998, p. 52) afirma, ainda, que “uma vez identificado os pontos fortes de controle interno utilizados na empresa, o auditor desenha um programa de trabalho voltado à cobertura desses aspectos considerados fundamentais e que retratam o fato de que todas as transações de igual natureza, recebam idêntico tratamento.

Ama vez determinado o funcionamento do fluxo de informações e de controle interno, o passo seguinte é o cumprimento dos procedimentos definidos no programa de trabalho, o qual dará validade e confiança às transações realizadas. A auditoria Interna, para alcançar os seus objetivos, utiliza-se de alguns procedimentos, os quais são necessários à validade dessas informações.

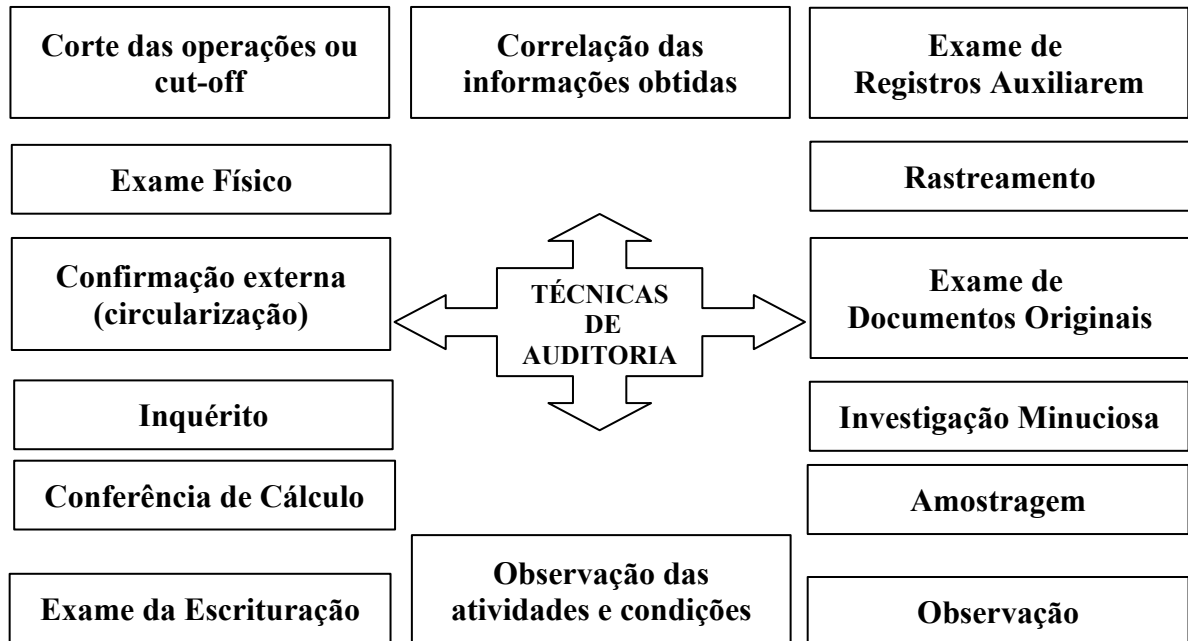
O Conselho Federal de Contabilidade, por intermédio da Resolução CFC 986/03 que aprova as NBC T 12 – da Auditoria Interna, dispõe, ainda, que a auditoria interna deva assessorar a administração da entidade no trabalho de prevenção de fraudes e erros, obrigando-se a informá-la, sempre por escrito, de maneira reservada, sobre quaisquer indícios ou confirmações de irregularidades detectadas no decorrer de seu trabalho.

A técnica de auditoria é o conjunto de processos e ferramentas operacionais de que se serve o sistema de controle interno para a obtenção de evidências, as quais devem ser suficientes, adequadas, relevantes e úteis para conclusão dos trabalhos. É necessário observar

a finalidade específica de cada técnica auditorial, com vistas a evitar a aplicação de técnicas inadequadas, a execução de exames desnecessários e o desperdício de recursos humanos e tempo.

Figura 2

Procedimentos de auditoria



Fonte: Attie (1998, p. 129 a 143).

A Fiscalização é uma técnica de controle que visa a comprovar se o objeto dos programas de governo existe, corresponde às especificações estabelecidas, atende às necessidades para as quais foi definido e guarda coerência com as condições e características pretendidas, e se os mecanismos de controle administrativo são eficientes.

O ato de fiscalizar é a aplicação do conjunto de procedimentos capazes de permitir o exame dos atos da administração pública, visando a avaliar as execuções das políticas públicas pelo produto, atuando sobre os resultados efetivos dos programas do governo federal. A finalidade básica da fiscalização é avaliar a execução dos programas de governo elencados ou não nos orçamentos da União e no Plano Plurianual.

Lima e Castro (2003) afirmam que o controle interno será constituído por um plano de organização, de métodos e medidas para proteger os ativos da entidade, verificar a exatidão e a fidedignidade dos dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a

obediência às diretrizes administrativas estabelecidas pelo sistema de controle interno em cada poder.

Controle Interno e Auditoria: para Nascimento e Reginato (2007) as auditorias, tanto interna como externa, assumem papéis importantes nas organizações, sobretudo, quando se fala em monitoramento dos controles internos. Esses se constituem numa das primeiras avaliações dos auditores quando iniciam o trabalho de campo, visto que da sua avaliação depende toda a programação do trabalho, a definição da natureza e a extensão dos exames de auditoria a serem utilizados.

Para Cruz e Glock (2006), no relacionamento do controle interno com a auditoria, destacam-se algumas atividades que têm a correlação necessária com o controle externo. O ato de cientificar o TCU das irregularidades ou ilegalidades apuradas, para as quais a administração não tomou providências que visam à apuração de responsabilidades e ao ressarcimento de eventuais danos ou prejuízos ao erário.

A coordenação, a preparação e o encaminhamento da prestação anual de contas, assim como as respostas às diligências e das peças recursais ao Tribunal de Contas da União. A manutenção e registro e acompanhamento de todos os processos que tramitam no Tribunal de Contas, envolvendo a administração. A coordenação no atendimento às solicitações de documentos e de informações por parte dos outros órgãos e entidades da administração Pública Federal. O encaminhamento e acompanhamento das auditorias in loco, efetuadas pelo TCU e por outros órgãos de fiscalização.

A auditoria interna tem, dentre outros, o objetivos de validar os controles internos da unidade gestora, estes controles são os instituídos pelo Ordenador de Despesas e tem a finalidade precípua de salvaguardar os ativos da unidade gestora, este fato já não se discute e já é praxe entre as entidades. Porém, há de se fazer uma inferência sobre o que será encontrado na seção 1.6.1 deste capítulo, haja vista que o Decreto nº. 3.951, de 06 de setembro de 2000 se reporta à auditoria interna na administração pública como sendo Controle Interno. Este controle interno que o citado decreto se refere não é o controle instituído pelo administrador da unidade gestora e sim, o Sistema de Controle Interno dos Órgãos do Poder Executivo Federal e é sobre este controle que esta pesquisa está tratando.

1.4 O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A Constituição Federal instituiu o controle na Administração Pública, dispondo sobre a obrigatoriedade da existência do Controle Externo exercido pelo Congresso Nacional com o auxílio do Tribunal de Contas da União e o Controle Interno no âmbito de cada poder. Este controle no âmbito de cada poder instituído pela Constituição Federal apresenta uma suave diferença dos demais controles internos apresentados anteriormente, este controle, embora carregue este título, assume uma postura intermediária entre o controle externo exercido pelo TCU e os controles instituídos pelo Gestor Público, que é muito semelhante aos controles das instituições privadas.

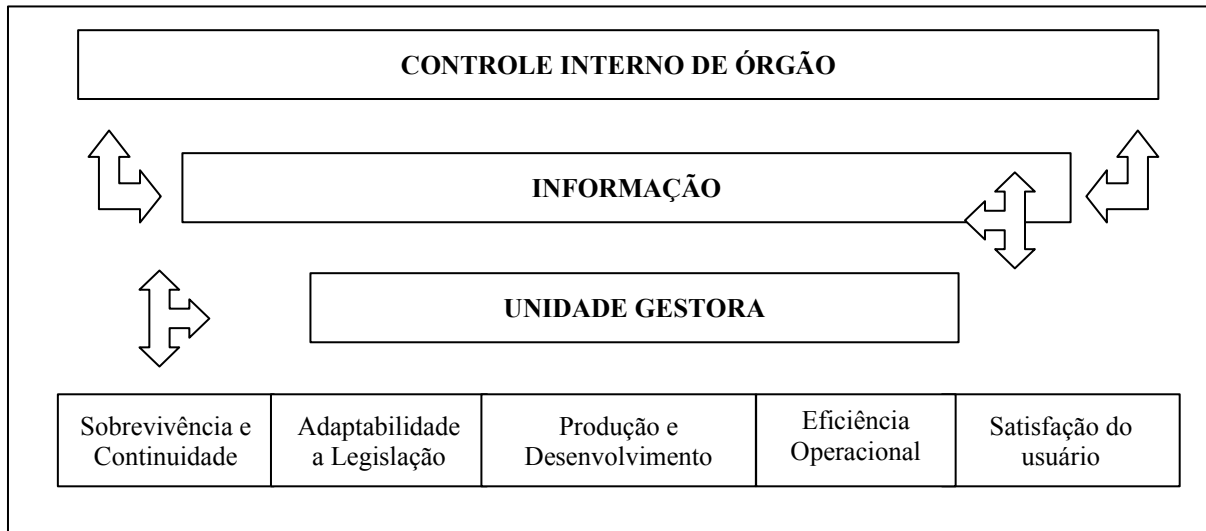
Na administração pública, os controles internos têm papéis semelhantes aos apresentados pela empresas privadas, a preocupação maior em ambos é a salvaguarda do patrimônio da entidade. Ainda como forma de evidenciar o destacado papel do Controle Interno na Administração Pública, haja vista que o problema desta pesquisa gira em torno dele, apresenta-se a figura 3.

A figura 3 retrata que as organizações públicas para se manterem inseridas no ambiente social precisam manterem-se vivas, ou seja, para assegurarem sua sobrevivência e continuidade, precisam cumprir sua missão, o que deveria acontecer por meio do atendimento da legislação que lhes são impostas pelos entes governamentais.

Esse panorama requer da unidade uma gestão prospectiva, a fim de tentar clarear o futuro, uma vez que em tal futuro é que elas viverão. Prospectar o amanhã significa imaginá-lo, identificar alternativas de ação, analisá-las e escolher aquela que conduza ao alcance dos objetivos da organização, estabelecidos em face de sua missão.

Figura 3

Fundamentação do Controle Interno na Administração Pública



Fonte: Peter e Machado (2003, p. 21); Cruz e Glock (2006, p 33) e Lima e Castro (2003, p 64)

Um dos objetivos do Controle Interno de Órgão é, entre outros, oferecer apoio ao gestor público com o intuito de evitar desvios de conduta por parte dos agentes e/ou do próprio Gestor, face à complexidade da administração pública atualmente.

Uma concepção tão abrangente pode ter-se justificado com a perda de determinadas atribuições e prerrogativas do controle externo na segunda metade da década de 60; mesmo assim as inspetorias gerais de finanças, órgão de controle interno, quando substituíram as contadorias seccionais (então subordinada a Contadoria Geral da República), também, perderem a capacidade de verificação prévia e de autorização dos atos de despesas, inclusive contratos. Contudo, a dispensa dessa autorização prévia para a realização de despesa se conjugou com a instituição da auditoria.

A atual Constituição Federal dispõe, em seu artigo 74, que os três poderes manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de: (i) avaliar o cumprimento

das metas 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 dos recursos públicos das por entidades de direito privado; (iii) exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como os direitos e haveres da União; e (iv) apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

A Lei 4.320/64, que estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, ainda exerce papel preponderante na orientação das atividades de planejamento e orçamento, contabilização, controle e prestação de contas do setor público no Brasil. A Constituição Federal de 1988 inseriu os enfoques de eficiência, eficácia, efetividade e economicidade na aplicação do erário, surgindo daí a necessidade de uma nova dinâmica nessas atividades, já que aos administradores públicos, como gestores dos recursos, foi atribuída uma responsabilidade ainda maior.

O supracitado diploma legal trata das normas gerais do direito financeiro para a elaboração e controle de orçamentos e balanços, regentes da contabilidade pública, assim como todos os aspectos formais relativos à receita e ao processamento da despesa. Em matéria financeira é, ainda, importantíssima, a Lei Complementar 101, de 4.5.2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, esta, como parte da reforma administrativa, veio com finalidade específica voltada para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II, do Título VI, da Constituição Federal.

Esta Lei Complementar apresentou a segurança necessária para o desenvolvimento desta pesquisa, pois, em seu Capítulo IX, ela trata da Transparência, Controle e Fiscalização dos recursos públicos. No art. 48, ela dispõe que são instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o relatório resumido da execução orçamentária e o relatório de gestão fiscal; e as versões simplificadas desses documentos. O acesso a estas informações são essências para as conclusões a que se pretende chegar com esta pesquisa.

Inobstante ao parágrafo único, do artigo supracitado, a citada LC acrescenta que a transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos. Desta forma, expõe o legislador, que as contas apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

Reforçando essa assertiva tem-se que o alcance dos órgãos de controle interno pôde ser percebido no campo abrangido dentro da chamada “supervisão ministerial” – Art. 25 do DL nº 200/67 –, a qual já tinha por principais objetivos – entre outros –. Assegurar a observância da legislação federal. Promover a execução dos programas do Governo. Fazer observar os princípios fundamentais enunciados no Título II, da Lei 4.320/64. Coordenar as atividades dos órgãos supervisionados e harmonizar sua atuação com a dos demais Ministérios. Avaliar o comportamento administrativo dos órgãos supervisionados e diligenciar no sentido de que estejam confiados a dirigentes capacitados.

São, ainda, objetivos do controle interno segundo a lei: proteger a administração dos órgãos supervisionados contra interferências e pressões ilegítimas. Fortalecer o sistema do mérito. Fiscalizar a aplicação e utilização de dinheiros, valores e bens públicos. Acompanhar os custos globais dos programas setoriais do Governo, a fim de alcançar uma prestação econômica de serviços. Fornecer ao órgão próprio do Ministério da Fazenda os elementos necessários à prestação de contas do exercício financeiro e, transmitir ao Tribunal de Contas, sem prejuízo da fiscalização deste, informes relativos à administração financeira e patrimonial dos órgãos do Ministério.

Mello (2004) reforça, ainda, que o Art. 74 da Lei Maior, dispõe que a administração – de resto, tal como os poderes Legislativo e Judiciário – deverão manter um sistema de controle interno com a finalidade de avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas e do orçamento; de comprovar a legalidade e avaliar resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial; de exercer controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da união, e de apoiar o controle externo.

No tocante ao Decreto-lei federal 200, de 25.2.67 (art. 25), o controle será abrangente dos aspectos administrativos, orçamentários patrimonial e financeiro, tendo por principais objetivos assegurar em cada ministério, a observância da legislação e dos programas de governo, coordenar as atividades dos distintos órgãos e harmoniza-las com as dos demais Ministérios, avaliar a atuação dos órgãos supervisionados, fiscalizar a aplicação dos recursos públicos e sua economicidade.

Sob a supervisão ministerial, o controle efetuar-se-á, em todos os níveis, pela chefia competente, sem prejuízo dos controles setoriais. Bandeira de Melo (2004) Menciona, ainda, a inconstitucional e palavrosa Medida Provisória 2.112/87, de 27.12.2000, hoje convertida na Lei 10.180, de 6.2.2001, que “organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal e de Controle Interno do Poder Executivo federal e da outras providências”.

1.4.1 Controle interno no Poder Executivo Federal

No âmbito do Poder Executivo Federal, o controle interno é disciplinado pelo Decreto nº. 3.951, de 06 de setembro de 2000, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências: de acordo com este diploma legal, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal visa à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, com as finalidades, atividades, organização, estrutura e competências estabelecidas no citado Decreto.

Segundo o supracitado decreto, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal tem as seguintes finalidades: (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 à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública 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; e (iv) apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Esse sistema de Controle Interno compreende o conjunto das atividades relacionadas à avaliação do cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, da execução dos

programas de governo e dos orçamentos da União e à avaliação da gestão dos administradores públicos federais, bem como o controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres da União.

O Poder Executivo Federal utiliza como técnicas de trabalho, para a consecução de suas finalidades, a auditoria e a fiscalização. A auditoria visa a avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado e a fiscalização visa a comprovar se o objeto dos programas de governo corresponde às especificações estabelecidas, atende às necessidades para as quais foi definido, guarda coerência com as condições e características pretendidas e se os mecanismos de controle são eficientes (art. 4º, Dec. 3.951/00).

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal prestará apoio ao órgão de controle externo no exercício de sua missão institucional. O apoio ao controle externo, sem prejuízo do disposto em legislação específica, consiste no fornecimento de informações e dos resultados das ações do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal prestará orientação aos administradores de bens e recursos públicos nos assuntos pertinentes à área de competência do controle interno, inclusive sobre a forma de prestar contas, conforme disposto no parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal. A orientação apresentada neste parágrafo está disciplinada na IN SFC nº 001/2001, a qual trata, entre outros, do assessoramento que a auditoria interna deve dispensar aos titulares dos órgãos da presidência da república, nos assuntos de competência do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal: (i) a Controladoria-Geral da União, como Órgão Central, incumbido da orientação normativa e da supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema; (ii) as Secretarias de Controle Interno (CISSET) da Casa Civil, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa, como órgãos setoriais; e (iii) as unidades de controle interno dos comandos militares, como unidades setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa (art. 8º, Dec. 3.951/00).

A Secretaria Federal de Controle Interno desempenhará as funções operacionais de competência do Órgão Central do Sistema, na forma definida no regimento interno, além das atividades de controle interno de todos os órgãos e entidades do Poder Executivo Federal, excetuados aqueles jurisdicionados aos órgãos setoriais constantes do inciso II.

As unidades regionais de controle interno exercerão as competências da Controladoria-Geral da União que lhes forem delegadas ou estabelecidas no regimento interno, nas respectivas unidades da federação, além daquelas previstas no § 1º do art. 11 do Decreto nº 3.951/00. Elas também estão investidas da responsabilidade de apoiar o gestor público nos assuntos de sua competência e oferecer o assessoramento necessário à prestação de contas dos recursos recebidos pelo OD.

A Secretaria de Controle Interno da Casa Civil tem como área de atuação todos os órgãos integrantes da Presidência da República e da Vice-Presidência da República, além de outros determinados em legislação específica. A Secretaria de Controle Interno da Casa Civil é responsável pelas atividades de controle interno da Advocacia-Geral da União, até a criação do seu órgão próprio.

A Secretaria Federal de Controle - SFC, órgão de controle interno do Poder Executivo Federal, através da Instrução Normativa nº. 001/2001, define as diretrizes, princípios, conceitos e aprovas normas técnicas para a atuação do sistema de controle interno (SCI), do Poder Executivo Federal, discorrendo sobre o assunto em dez capítulos, os quais tratam: (i) das finalidades, organização e competências dos sistema de controle interno; (ii) dos objetos e da atuação do sistema; (iii) do planejamento das ações; (iv) da estrutura conceitual básica das técnicas de controle; (v) da operacionalidade do SCI; (vi) método da amostragem; (vii) normas fundamentais do SCI; (viii) recursos do sistema; (ix) do controle de qualidade do SCI e (x) das unidades de auditoria interna das entidades da Administração Indireta.

Em termos gerais, a IN SFC nº. 001/2001 objetiva a definição de conceitos, diretrizes gerais e o estabelecimento de normas e procedimentos aplicáveis ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, particularmente quanto à definição das finalidades, organização, competência, tipo de atividades, objetivos, forma de planejamento e execução das ações de controle e relacionamento com as unidades de auditoria interna das entidades da

Administração Indireta Federal, visando, principalmente, a alcançar a uniformidade de entendimentos e disciplinar as atividades no âmbito do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Dentre as atividade essenciais da SFC é possível destacar: (i) a avaliação do cumprimento das metas do plano plurianual; (ii) avaliar a execução dos programas de governo; (iii) a avaliação da execução orçamentária da União; (iv) a avaliação da gestão dos administradores públicos da União; (v) controle das operações de créditos, avais, garantias, direitos e haveres da União; (vi) a avaliação da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; (vii) a avaliação da aplicação das subvenções e (viii) a avaliação das renúncias de receitas, que visa a avaliar o resultado da efetiva política de anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo e outros benefícios que impliquem tratamento diferenciado.

De acordo com a Instrução Normativa supracitada, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal prestará orientação aos administradores de bens e recursos públicos nos assuntos pertinentes à área de competência do Sistema de Controle Interno, inclusive sobre a forma de prestar contas. Essa atividade não se confunde com as de consultoria e assessoramento jurídico que competem a Advocacia Geral da União e a seus respectivos órgãos e unidades, consoante estabelecido pela Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993.

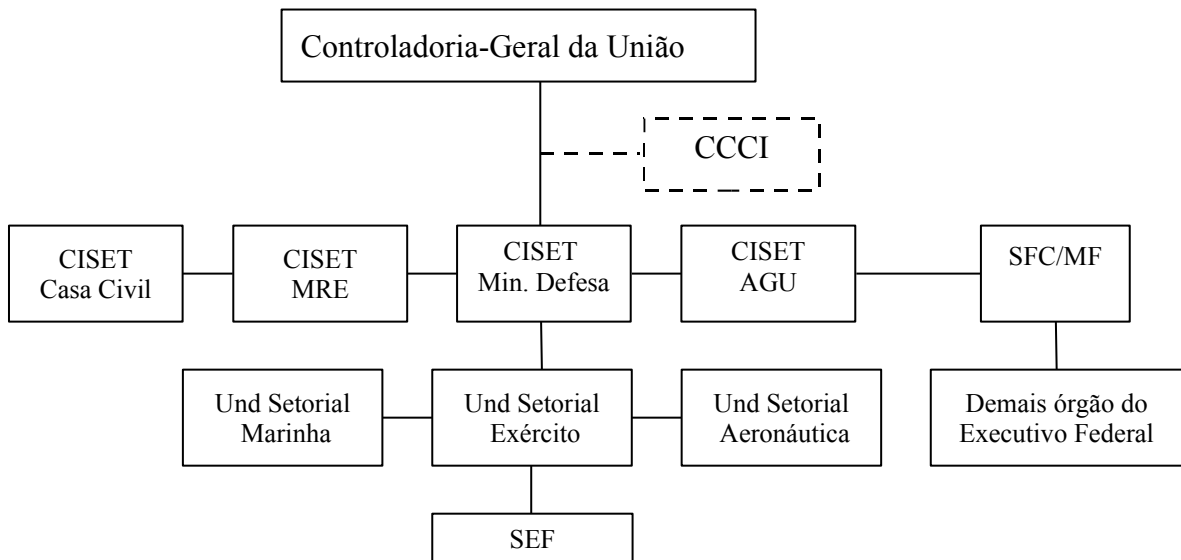
Embora a Secretaria Federal de Controle Interno esteja em mesmo nível hierárquico das CISETs, conforme mostra a figura a seguir, há necessidade de haver um destaque para as suas Instruções Normativas, tendo em vista que ela está incumbida da orientação normativa e da supervisão técnica dos órgãos e das unidades que compõem o Sistema, sem prejuízo da subordinação ao órgão em cuja estrutura administrativa estiverem integrados.

De acordo com a IN 001-SFC/MF, compete à CCCI: (i) promover a integração operacional do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal; (ii) harmonizar a interpretação dos atos normativos e os procedimentos relativos às atividades a cargo do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal; (iii) promover a integração do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal com outros sistemas da

Administração Pública Federal; e (iv) avaliar as atividades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, com vistas ao seu aperfeiçoamento.

Figura 4

Sistema de Controle Interno no Poder Executivo Federal,



Fonte: Artigo 8º, do Decreto nº. 3.591, de 06 de setembro de 2000.

Legenda:

CCCI - Comissão de Coordenação de Controle Interno

CISSET – Secretaria de Controle Interno

MRE – Ministério das Relações Exteriores

AGU – Advocacia Geral da União

SFC/MF – Secretaria Federal de Controle Interno do Ministério da Fazenda

SEF – Secretaria de Economia e Finanças do Comando do Exército

O Controle Interno, fruto do tema deste trabalho, deve ser revestido de qualidade, sendo objetivo, claro, conciso e permitindo que o usuário possa avaliar a situação econômica da entidade, bem como fazer inferências sobre a tendência futura, de forma a atender sempre às demandas da administração. Segundo (ABRAMO, 2004). Controles a posteriori, baseados na punição, são ineficazes.

Ao subordinar a função de controle ao trabalho de correição, a contribuição do órgão de controle interno para o aprimoramento da administração pública pode estar sendo debilitada em decorrência da subordinação da atividade consultiva, essencial para o aprimoramento das práticas gerenciais, às atividades puramente coercitivas – não tão abrangentes e menos tempestivas em razão da busca da segurança jurídica (ROCHA, 2002).

Os direitos gerados ao fornecedor, após a operação, trariam alguns inconvenientes à administração pública, na tentativa de reverter tal situação e orienta-la no rumo da eficiência no gasto do recurso público uma vez que a transação, embora ineficiente, ocorreu de maneira lícita. Neste ponto, identifica-se a vulnerabilidade do controle “a posteriori”, uma vez que as medidas coercitivas impostas ao Gestor, alcançarão apenas o procedimento ilícito.

No que tange às técnicas de controle, Carvalho (2006) assevera que as atividades de controle interno do poder executivo federal viabilizam o alcance dos macro objetivos do sistema, compreendendo: i) a auditoria; e ii) a fiscalização.

A auditoria é o conjunto de técnicas que visa a avaliação da gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e 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 de melhor alocação dos seus recursos, não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão, mas, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos, além de destaca os impactos e benefícios sociais advindos.

A auditoria tem, ainda, o objetivo de proteger os ativos, garantindo os resultados operacionais da coisa pública. Nesse sentido, cabe ao sistema de controle interno do poder executivo federal, por intermédio da técnica de auditoria, dentre outras atividades:

- I) realizar auditoria sobre a gestão de 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 a unidade responsável pela contabilidade para as providências cabíveis.
- III) realizar auditorias nos sistemas contábil, financeiro, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacional;
- IV) examinar a regularidade e avaliar a eficiência e eficácia da gestão administrativa e dos resultados alcançados nas ações de governo;
- V) realizar auditorias 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.

Assim, segundo Carvalho (2006), a finalidade básica da auditoria é comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos e avaliar os resultados alcançados, quanto aos aspectos de eficiência, eficácia, economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística das unidades e entidades da Administração Pública, em todas as suas esferas de governo e níveis de poder, bem como a aplicação de recursos públicos por entidade de direito privado, quando legalmente autorizadas nesse sentido.

Para Carvalho (2006), a auditoria classifica-se em: i) auditoria de avaliação da gestão; ii) auditoria de acompanhamento da gestão; iii) auditoria contábil; iv) auditoria operacional; e v) auditoria especial.

A Auditoria de Avaliação de Gestão tem o objetivo de emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contrato, acordos, convênios ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a elas confiados. Compreendendo, entre outros, os seguintes aspectos: a) exame das peças que instruem os processos de tomada ou prestação de contas; b) exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos: verificação da eficiência das sistemas de controles administrativo e contábil;

c)verificação do cumprimento da legislação pertinente; e d) avaliação dos resultados operacionais e da execução dos programas de governo quanto à economicidade, eficiência e eficácia dos mesmos.

A Auditoria de Acompanhamento de Gestão é aquela realizada ao longo dos processos de gestão, com o objetivo de se atuar em tempo real sobre os atos efetivos e os efeitos potenciais positivos e negativos de uma unidade ou entidade federal, evidenciando melhorias e economias existentes no processo ou prevenindo gargalos a desempenho de sua função institucional.

A Auditoria Contábil compreende o exame e registro de documentos e na coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de uma unidade, entidade ou projeto. Objetivam obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações deles originárias refletem, adequadamente, em seus aspectos mais relevantes, a situação econômico-financeira do patrimônio. Os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

A Auditoria Contábil tem, ainda, por objeto, verificar a efetividade e aplicação dos recursos externos, oriundos de agentes financeiros e organismos internacionais, por unidades ou entidades públicas executoras de projetos celebrados com aqueles organismos, com vistas a emitir opinião sobre a adequação e fidedignidade das demonstrações financeiras.

Já 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 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 a 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 vista 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.

A Auditoria Especial objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender determinação expressa de autoridade competente. Classificam neste tipo os demais trabalhos auditoriais não inseridos em outras classes de atividades

Para Carvalho (2006), as auditorias são executadas das seguintes formas: i) diretas – trata-se das atividades de auditoria realizadas executadas diretamente por servidores em exercício nos órgãos e unidades do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, sendo dividida em: a) centralizada – executada exclusivamente por servidores em exercício nos órgãos central ou setorial do sistema de controle interno do Poder executivo Federal; b) descentralizada - executada exclusivamente por servidores em exercício nas unidades regionais ou setoriais do sistema de controle interno do Poder executivo Federal; c) integrada – executada conjuntamente com servidores em exercício nos órgãos central, setorial e unidades regionais e/ou setoriais do sistema de controle interno do poder executivo federal.

ii) a auditoria indireta trata das atividades de auditoria desempenhadas com a participação de servidores não-lotados nos órgãos e unidades dos sistema de controle interno do poder executivo federal, que desempenham atividades de auditoria em quaisquer instituições da administração pública federal ou entidade privada. Carvalho (2006) afirma, ainda, que a auditoria indireta divide-se em compartilhada e terceirizada.

iii) na auditoria simplificada, assim como nas outras duas formas apresentadas, Carvalho (2006) corrobora com Peter e Machado (2003) et al, quanto aos procedimentos e a técnicas utilizadas pelo Poder Público Federal. Abrangendo, inclusive, os testes de observância e testes substantivos. Destes, os primeiros visam à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento e cumprimento; já os testes substantivos visam à obtenção de evidências quanto a suficiência, exatidão e validação dos dados produzidos pelos sistemas contábil e administrativo da entidade, dividindo-se em testes de transações e saldos e procedimentos de revisão analítica.

1.4.2 Classificação dos Controles Internos

Segundo Cruz Silva (1999), quanto à forma do controle no momento do seu exercício, a fiscalização dos atos praticados pelo administrador pode ser a priori, concomitante ou a posteriori. No controle a priori, as ações de controle e avaliação acontecem antes da ocorrência do evento ou fato que se pretende controlar, com o intuito de prevenir ou impedir o sucesso de atos indesejáveis como erros, desperdícios ou irregularidades. Neste tipo de controle, o ato tem sua eficácia suspensa até ser submetido à análise e aprovação formal do órgão de controle.

No Controle Concomitante, a verificação do ato é conjunto à ação do administrador. Tem a finalidade de detectar erros, desperdícios ou irregularidades, no momento em que eles ocorrem, permitindo a adoção de medidas tempestivas de correção. Dessa forma, ajusta-se o desempenho ainda em andamento, a fim de se conseguir o objetivo. Uma das vantagens na sua utilização é o ato tido como irregular poder ser abortado durante a sua consecução, impedindo maiores prejuízos ao erário.

O Controle a Posteriori aprecia o ato após a sua consumação, não permite qualquer ação corretiva relativamente ao desempenho completado, embora funcione como um mecanismo motivador, uma vez que uma variação desfavorável, informada por meio de relatórios gerenciais, leva o gestor a implementar ações para corrigir o desempenho de sua área ou da organização, no futuro. A reparação do dano e a restauração do status quo ante torna-se difícil.

Os controles podem ser classificados, ainda, quanto a suas características ou áreas onde são empregados, tais como: controles internos contábeis, financeiros, orçamentários, administrativos, operacionais etc. De outra forma, estes conjuntos podem vir a constituir dois grandes grupos: os controles internos contábeis, englobando aqueles voltados à salvaguarda dos bens, direitos e obrigações e à fidedignidade dos registros financeiro, e os controles internos administrativos, que visam garantir a eficiência operacional, o cumprimento dos aspectos legais e a observância das políticas, diretrizes, normas e instruções da administração.

1.4.3 Aspecto da Informação Contábil processada pelo CI do Órgão.

Relevância: a informação deve ser útil e necessária, evitando-se a produção de informações inúteis (nesse caso considerado como dado) e que podem proporcionar sobrecarga desnecessária ao sistema.

Tempestividade: a informação deve estar disponível de acordo com a necessidade dos gestores em tempo hábil para a tomada de decisões. É muito importante esse aspecto, pois a eficácia do sistema decorre fundamentalmente em permitir que a informação seja utilizada em condições que permitam a obtenção de benefícios dela decorrente.

Relação custo-benefício: O custo de obtenção da informação não pode ser maior do que o benefício produzido. Isto é um aspecto lógico, pois não se pode gastar mais do que o benefício proporcionado, já que ao adotar um sistema que assim agisse, o gestor estaria tomando decisões prejudiciais à entidade, cuja atitude, refletiria no resultado da gestão. Este aspecto também está relacionado com a relevância da informação, pois a produção de informações de pouca relevância pelo controle Interno do órgão, pode mascarar outras informações expressivas da unidade gestora.

Objetividade do Controle Interno do Órgão: o CI deve abordar as demonstrações e externar suas conclusões de forma precisa e clara, evitando-se que informações pouco precisas que provoquem distorções no processo de tomada de decisão.

Flexibilidade de adaptação ao usuário: o CI é uma ferramenta de auxílio a tomada de decisões acerca de fato passado. Portanto, esta deve ser trabalhada de maneira a ser compreendida por todos os usuários, bem como o sistema deve permitir adaptações que

proporcione melhor benefício à medida que a implantação possa requerer informações novas necessárias e relevantes para o usuário.

1.4.4 A evolução do controle interno na administração pública

Na reforma administrativa de 1967, as inspetorias gerais de finanças (IGF), subordinadas aos respectivos ministérios, integravam, como órgão setoriais, os sistemas de administração financeira, contabilidade e auditoria. A IGF do Ministério da Fazenda, acumulando as funções de órgão central do sistema, era responsável pela supervisão técnica, pela orientação normativa, pela fiscalização específica dos órgão setoriais (PISCITELLI at al 1999).

Com o Decreto nº 84.362, de 31 de dezembro de 1979, criou-se um órgão central (Secretaria Central de Controle Interno - SECIN), desvinculado das setoriais (Secretarias de Controle Interno – CISETs), integrado à estrutura da SEPLAN.

A auditoria dos órgão e entidades sujeitos à supervisão ministerial passou, então, a ser de competência exclusiva do órgão central; a auditoria classificava-se, expressamente, em contábil e de programas. O sistema de controle interno passava a ser o responsável pelo acompanhamento físico e financeiro dos projetos e atividades, inclusive os decorrentes de contratos e convênios. Esse acompanhamento possibilitaria compatibilizar o dispêndio orçamentário, o custo da execução da obra ou do serviço, com a realização do programa, com o benefício concreto.

Os órgão setoriais, por outro lado, foram dotados de uma estrutura própria em processamento de dados. E, finalmente, as operações contábeis nos estados passavam à responsabilidade das respectivas Delegacias de Contabilidade e Finanças, diretamente subordinadas ao Órgão Central do Sistema; as CISETs, além da síntese das operações em cada Ministério, através das Secretarias de Contabilidade, registravam apenas as operações dos órgãos subordinados localizados no DF.

Em 1985, com a instalação do novo governo, em 15 de março, nova alteração se processa, e o órgão central retorna ao Ministério da Fazenda. Tal situação se modifica

novamente, em 10 de março de 1986, com a criação da Secretaria do Tesouro Nacional – STN, e extinção da SECIN (Decreto nº 92.452).

A STN, além de órgão central do sistema de Administração Financeira, Contábil e Auditoria, passa a constituir-se na Secretaria Executiva da Comissão de Programação Financeira, ampliando suas competências e absorvendo, ademais, competências da própria Secretaria de Controle Interno do MF. As atividades de auditoria revertem aos órgãos setoriais, exceto as decorrentes de acordos com organismos internacionais (além daquelas determinadas pela presidente pelo presidente da república). Com a implantação da nova reforma administrativa, em 1986, a STN passou a ter também, a competência para controlar a realização do pagamento das remunerações dos servidores públicos.

Posteriormente, com o decreto nº. 93.612, de 21 de novembro de 1986, extinguiu-se a Comissão de programação Financeira. E o decreto nº. 93.874, de 23 de dezembro de 1986, determinou novas modificações: o Sistema de controle Interno absorveu o Sistema de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria (constituídos de acordo com o DL nº 200/67), e o de Programação Financeira (instituído pelo Decreto nº. 64.441, de 30 de abril de 1969).

Com a inclusão da programação financeira, as atividades do sistema compreendem, também “a formulação de diretrizes para elaboração das propostas e cronogramas setoriais de desembolso, estabelecimento do fluxo geral de caixa e fixação de limites de saques periódicos contra a conta do tesouro Nacional” (Decreto nº. 93.874/86, art. 5º). A auditoria, com base especialmente nos registros contábeis e na documentação comprobatória das operações, cumpre examinar os atos de gestão, com propósito de certificar a exatidão e regularidade das contas e comprovar a eficiência e a eficácia na aplicação dos recursos públicos (art. 10, § 2º).

Os órgãos setoriais, embora sujeitos à coordenação, orientação, supervisão e fiscalização do órgão central, continuam subordinados hierarquicamente ao órgão a cuja estrutura administrativa pertençam. Não foi portanto, ainda desta vez que a auditoria obteve a tão desejada autonomia diante das próprias autoridades cujo controle das contas lhe está afeto. O novo Decreto, inclusive, reestruturou os órgãos setoriais.

Em 15 de março de 1990, pelo Decreto nº. 99.180, as competências da STN foram absorvidas pelo Departamento do Tesouro Nacional – DTN, na Secretaria de Fazenda Nacional, do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento.

Com a Lei nº. 8.490, de 19 de novembro de 1992, que reorganizou a presidência da república e os Ministérios, o DTN foi reconvertido na Secretaria do Tesouro Nacional. A partir de março de 1994, reestruturou-se o Sistema de Controle Interno (juntamente com o de planejamento e orçamento) do poder executivo, por meio de medida provisória que vem sendo sucessivamente reeditada.

Para Piscitelli et al (1999), pela nova configuração, o Órgão Central do Ministério da Fazenda, ainda não se considera o mais adequado, em virtude da ingerência de um Ministério nos demais, bem como pelo fato de o controle não se subordinar ao nível hierárquico mais elevado do respectivo poder. O sistema de controle interno compreende as atividades de administração financeira, contabilidade, auditoria, acompanhamento dos programas de governo, fiscalização e avaliação de gestão dos administradores públicos federais.

As unidades de controle interno do Ministério da Defesa, a Secretaria Geral da Presidência da República, a Advocacia Geral da União e do Ministério da Relações Exteriores continuam sendo autônomas, como órgãos setoriais. Porém, integram a Secretaria Federal de Controle - SFC, como unidades seccionais: as CISETs, dos ministérios civis, bem como as Delegacias Federais de Controle ou representações nos Estados. Não há, pois, um sistema, mas, em certo sentido, vários sistemas de controle. Por outro lado, as atividades de administração financeira e contabilidade permanecem sob a égide de um mesmo órgão.

1.4.5 O Controle Interno no Órgão Comando do Exército

Com a publicação do Decreto nº 86.978 de 03 de março de 1982, revogado pelo Decreto nº. 3.947, de 01 de outubro de 2001, a Diretoria-Geral de Economia e Finanças passa a denominar-se a atual Secretaria de Economia e Finanças do então Ministério do Exército, hoje Comando do Exército, com sede em Brasília, esse órgão de Direção Setorial tem a função de superintender, as atividades de Controle Interno relacionadas aos Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria, bem como desempenhar as funções de coordenação, orientação e controle das operações econômicas, financeiras, patrimoniais e

contábeis dos recursos alocados ao Órgão “Comando do Exército”. A atual 12ª Inspetoria de Contabilidade e Finanças do Exército é uma unidade de controle interno setorial do Comando do Exército e foi criada em 1969, como Estabelecimento Regional de Finanças da 12ª Região Militar.

A intenção na criação destes organismos de controle interno, está no fato de que todo controle deve ser revestido de qualidade, sendo objetivo, claro, conciso e permitindo que o usuário possa avaliar a situação econômica da entidade, bem como fazer inferências sobre a tendência futura, de forma a atender sempre às demandas da administração. Desta forma, alguns autores consideram que os resultados seriam melhor alcançados se esse controle interno se antecipasse aos atos e fatos da gestão.

Para a administração pública, torna-se difícil reverter-se um procedimento identificado como não válido, do ponto de vista ótimo de eficiência, ou seja, reverter-se um procedimento que atendeu todos os trâmites legais, no entanto, os recursos não atingiram o seu poder máximo de compra. Quando o procedimento não apresentar falhas legais que dêem suporte a sua anulação, sua reversão torna-se até constrangedora para o fornecedor, sendo, inclusive, passível de ação judicial, por parte do prejudicado.

Um estudo apresentado no XIV Congresso Brasileiro de Custos, em João Pessoa - PB, acerca das privatizações no Estado de Pernambuco, concluiu-se que a participação preventiva do órgão de controle externo, TCE-PE, principalmente em relação à avaliação econômico-financeira, realizada por consultorias contratadas pelo Estado, possibilitou ganhos nessas transações, além de contribuir para uma maior transparência do processo.

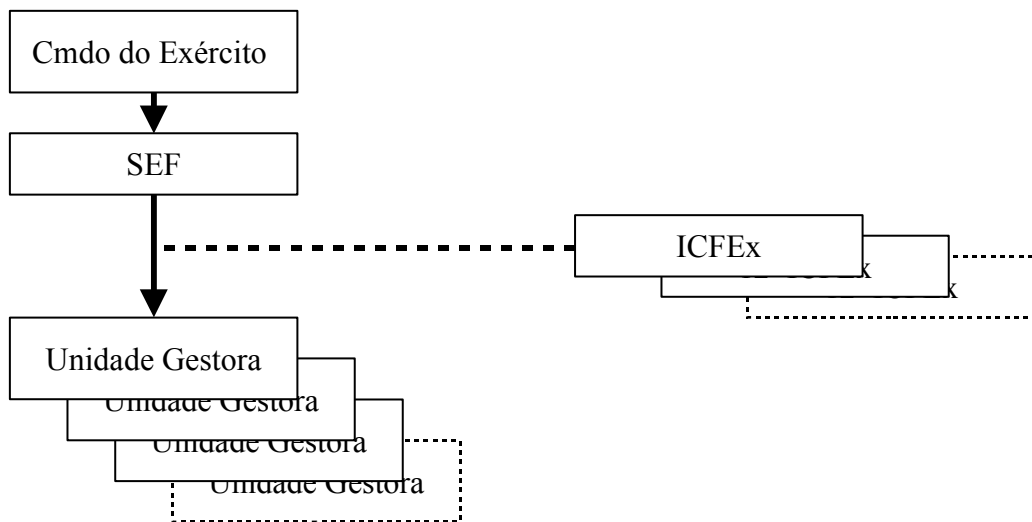
Desta forma, compreende-se que os direitos gerados ao fornecedor, após a operação, trariam desgastes desnecessários a administração pública na tentativa de reverter a operação e seguir outros trâmites de melhor desenvoltura da eficácia e da eficiência, uma vez que a transação ocorreu de maneira lícita. Neste ponto, identifica-se uma vulnerabilidade do controle interno no atingimento das metas inerentes à reforma administrativa proposta aos gestores pela LRF. Em um controle de transações “a posteriori”, as medidas coercitivas impostas ao gestor alcançarão, apenas, o procedimento ilícito.

1.4.6 Funcionamento do Controle Interno Setorial

O Controle Interno Setorial é uma ramificação do Controle Interno de cada Órgão do Poder Executivo Federal, o qual tem sua instituição amparada pela Constituição Federal e tem como meta alcançar os objetivos do órgão no âmbito regional. A 12ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército, a qual está sendo objeto deste estudo, exerce essa função de Controle Interno Setorial, no órgão Comando do Exército. Essa Unidade de Controle Interno apresenta um determinado grau de independência, em relação às Unidades Gestoras que controla.

Figura 5

O Controle Interno no Órgão Comando do Exército



Continuação da figura 4 - O Controle Interno no Poder Executivo Federal

Fonte: Artigo 8º, do Decreto nº. 3.591, de 06 Set 00 e estrutura interna do Órgão.

LEGENDA:

Cmndo do Exército – Órgão do Governo Federal, antigo Ministério do Exército

SEF – Secretaria de Economia e Finanças do Exército – Unidade de CI do Cmndo Exército

ICFEx – Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército – CI Setorial (regional)

Unidade Gestora – unidade de execução orçamentária, vinculada a ICFEx

A posição da Setorial de Controle Interno no organograma do Órgão permite um acompanhamento da execução orçamentária fora da esfera hierárquica da Unidade Gestora, o que lhe garante uma autonomia semelhante à auditoria externa, perante a Unidade Gestora, a figura 5, supra, demonstra essa independência funcional, o que dá às suas visitas de auditoria certo grau de independência quanto ao processamento dos achados de auditoria.

Esse grau de independência que o controle interno setorial tem sobre as Unidades Gestoras o possibilita exercer as três formas de controle, o controle “a priori” através do treinamento e capacitação dos agentes e orientações acerca de novos procedimentos na Administração Pública. O controle “concomitante”, através de um acompanhamento on-line, no SIAFI, da execução orçamentária e financeira, no qual ele tem a oportunidade de frustrar qualquer ato ou fato administrativo executado pelo Ordenador de Despesas, no momento de sua execução, e antes que gerem direitos a terceiros.

O controle “a posteriori”, é exercido quando oferece medidas coercitivas aos gestores. Esta última forma de controle tem pouca significância quanto à eficiência e eficácia da gestão, pois, ela não aproveita plenamente o princípio contábil da oportunidade, em apoiar o administrador.

O controle “a posteriori” consubstancia-se, apenas, em exercer o poder coercitivo às unidades gestoras através da restrição contábil, registrada no encerramento mensal e por intermédio dos trabalhos de campo, através dos relatórios de auditoria. Esse controle assemelha-se ao controle exercido pelo Tribunal de Contas da União e, para uma melhor compreensão do que se pretende demonstrar neste ensaio, é necessário o entendimento de quatro conceitos utilizados pelo sistema controle interno do Governo Federal:

i) As diligências – segundo a IN SFC 001/2001, são expedientes contendo determinações, recomendações ou solicitações relacionadas a assuntos inerentes à unidade gestora, entidade supervisionada e outros que visam buscar informações e/ou esclarecimentos junto aos gestores públicos sobre as razões que levaram a prática de qualquer ato orçamentário, financeiro, patrimonial e operacional, praticado por agente público, a fim de subsidiar os exames a cargo do Sistema de Controle Interno.

A diligência é uma ferramenta bastante utilizada pelo Sistema de Controle Interno, no controle “a priori e concomitante”, ela leva as orientações sobre mudanças nas rotinas do sistema contábeis e de administração financeira como também, apóia o gestor na atualização da legislação pertinente à sua atividade e outras atividades correlatas. No controle “concomitante”, a diligência tem a função de informar da intervenção do SCI no ajuste das contas irregulares e/ou solicitar esclarecimento sobre procedimento executado no SIAFI e que esteja em desacordo com a rotina da execução orçamentária, ou mesmo, a legislação em vigor.

No controle a posteriori, a diligência tem a função de informar a unidade gestora sobre alguma impropriedade encontrada no sistema ou do cometimento de infração à norma, nesta forma de controle, a diligência tem função mais informativa do que de apoio propriamente dito e, em alguns casos, quando as justificativas não são adequadas, determina-se a abertura de procedimento administrativo para apuração dos danos, o que se consubstancia noutra forma de controle, o controle “a posteriori”.

ii) Conformidade Contábil – ao final de cada período, os Tomadores de Contas das Unidades Gestoras, após análise minuciosa das demonstrações contábeis e relatórios mensais e, observadas as justificativas das inconsistências contábeis de cada Unidade Gestora, atestam à veracidade das informações contábeis, validando os procedimentos executados pelos agentes da administração ou, restringindo-os, conforme os resultados obtidos na análise ou não aceitação das justificativas apresentadas, conforme IN SFC 001/2001.

iii) Restrição Contábil – é uma manifestação do controle interno acerca de atividade imprópria do Ordenador de Despesas. Esta restrição ocorre após a análise das contas e justificativas, permanece registrada no sistema (SIAFI). As Restrições contábeis servem de base para futuras investigações, tanto do próprio controle interno do órgão, como de outros órgãos de controle e, também servem de base para abertura de futuros procedimentos administrativos para apuração de danos, quando houver, conforme IN SFC 001/2001.

iv) Relatório de Auditoria – São os relatórios a serem elaborados na etapa posterior à dos trabalhos de campo, deverão evidenciar as manifestações ou justificativas apresentadas pelos gestores/dirigentes, colhidas nas etapas mencionadas acima, de forma a contribuir para a

gestão e a avaliação dos procedimentos de execução orçamentária, financeira e patrimonial, (IN SFC 001/2001).

Na hipótese em que o órgão ou entidade auditada não encaminhar, nos prazos previstos, a manifestação a que se refere o item anterior, o órgão ou unidade do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, responsável pela realização da auditoria, consignará no relatório, certificado de auditoria e parecer do dirigente, que o órgão ou entidade auditada não exerceu o direito de resposta.

Caso os prazos fixados para a manifestação do órgão ou entidade auditada conflitem com outros prazos fixados em norma de hierarquia superior, excepcionalmente, o processo será encaminhado ao ministro supervisor e ao Tribunal de Contas da União, dentro dos prazos legais, sem prejuízo da análise da manifestação do auditado que será encaminhada em momento subsequente.

Ocorrendo o previsto no parágrafo anterior e sendo as justificativas apresentadas suficientes para a alteração das conclusões expressas no certificado ou parecer, o órgão ou unidade do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal deverá produzir um novo certificado ou parecer submetendo-o à apreciação do ministro supervisor para encaminhamento ao Tribunal de Contas da União.

Emitido o relatório, o certificado de auditoria e o parecer do dirigente do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, com o posicionamento final, a unidade de controle interno remeterá o processo, por intermédio do Assessor Especial de Controle Interno, quando for o caso, para o conhecimento do ministro supervisor, e respectivo pronunciamento, no caso das tomadas e prestações de contas.

No caso de serem constatados atos de gestão identificados como irregulares, atribuídos a ex-dirigentes relacionados no Rol de Responsáveis, o órgão/unidade de controle interno responsável pela realização da auditoria deverá encaminhar, a esses ex-dirigentes, ofício dando conhecimento do trabalho de auditoria produzido, com a síntese dos relatórios contendo as citadas irregularidades vinculadas aos seus respectivos períodos de gestão, a fim de que os mesmos tomem conhecimento das constatações e conclusões da auditoria e possam

apresentar esclarecimentos pertinentes, assim exercendo, de maneira plena, o seu direito de defesa.

Os esclarecimentos ou justificativas, conforme cada caso, deverão ser apresentados pelos ex-dirigentes, e merecerão análise e emissão de opinião por parte da unidade de controle interno, que as encaminhará ao Tribunal de Contas da União, para subsidiar o processo de julgamento das contas como um todo, bem como aos ex-dirigentes.

As auditorias subseqüentes verificarão se os gestores públicos adotaram as providências necessárias à implementação das recomendações apresentadas nos relatórios de auditoria e, nos casos de não atendimento àquelas, deverão colher dos titulares dos órgãos e entidades documento formalizando as razões para a sua não adoção.

Nos quatro conceitos apresentados anteriormente, aparecem três formas em que o controle interno participa da administração do Gestor Público. A primeira, através da diligência, que é uma maneira de agir preventivamente, antes, durante ou após o ato, neste último, quando a operação ainda permitir correção. Esta ferramenta possibilita ao controle interno desempenhar sua condição clássica de apoio, quando age ex-ante ao acontecimento, neste controle ele obtêm maiores resultados no apoio ao gestor. Porém a participação do controle interno através da restrição contábil e relatórios de auditoria aparecem de maneira repressiva, agindo coercitivamente após a ação da administração. O controle interno participa, ainda, da administração do gestor público através dos Processos de Tomada de Contas e dos Processos de Tomada de Contas Especial.

Processo de Tomada de Contas - processo formalizado pelo titular da unidade gestora da administração direta, com suporte da setorial contábil, na função de contabilidade analítica da respectiva unidade, com objetivo de evidenciar os resultados alcançados, mediante confronto do programa de trabalho, com as informações e comprovantes da execução física dos projetos e das atividades efetivamente desenvolvidas. A tomada de contas conterà dados e informações pertinentes aos atos de gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional e à guarda de bens e valores públicos e deverá ser encaminhada à respectiva unidade de Controle Interno Setorial, pelo titular da unidade gestora.

Processo de Tomada de Contas Especial quando se verificar que ocorreu desfalque, desvio de bens, ou outra irregularidade de que resulte prejuízo para a Fazenda Pública, ou quando se verificar que determinada conta não foi prestada pelo responsável pela aplicação dos recursos públicos, no prazo e na forma fixados, inclusive para as entidades da administração indireta, consoante normativos técnicos emanados do órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e do Tribunal de Contas da União.

1.4.6.1 Ferramenta de trabalho utilizada pelo Controle Interno Setorial

Os papéis de trabalho e o SIAFI são os principais instrumentos que garantem o alcance dos objetivos do controle interno setorial na sua busca pelo controle do patrimônio público, os primeiros fundamentam as informações obtidas nos trabalhos de campo da auditoria, dando o necessário suporte aos pareceres, o segundo utiliza-se da tecnologia da informação, exercendo o controle concomitante dos atos e fatos do gestor público.

Os Papéis de Trabalho são a bases físicas da documentação das atividades de auditoria e fiscalização. Neles são registrados dados da unidade/entidade auditada ou do programa fiscalizado, fatos e informações obtidas, as etapas preliminares e o trabalho efetuado pela equipe responsável, bem como suas conclusões sobre os exames realizados. Com base nos registros dos Papéis de Trabalho a equipe responsável irá elaborar, desde o planejamento até o relato de suas opiniões, críticas e sugestões.

Para Attie (2007) os papéis de trabalho formam o aparato necessário ao suporte do parecer do auditor, ele contém as informações e apontamentos obtidos pelo auditor durante seu exame, bem como as provas e descrições dessas realizações; constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento de sua opinião.

Ele afirma, ainda, que como o auditor utiliza documentos originais de propriedade da empresa e é grande o volume de transações e documentos, a comprovação da realização através de cópias da documentação seria volumosa, além de onerosa. Para evitar grande volume de documentos e dar outra forma ao trabalho, o auditor utiliza papéis de trabalho para registrar as descobertas realizadas e comprovar o trabalho cumprido.

Carvalho (2006) acrescenta que os papéis de trabalho constituem o volume de documentos e apontamentos necessários às bases do parecer conclusivo e que o auditor colide antes, durante e após a aplicação dos procedimentos de auditoria e, também, eles seguem os prazos de guarda dos documentos a que fazem menção.

Nos papéis de trabalho, o servidor do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal deve documentar todos os elementos significativos dos exames realizados e evidenciar ter sido a atividade de controle executada de acordo com as normas aplicáveis. Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhe suficientes para propiciar o entendimento e o suporte da atividade de controle executada, compreendendo a documentação do planejamento, a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos, bem como o julgamento exercido e as conclusões alcançadas.

Papéis de trabalho de execução constituem-se na documentação dos trabalhos de controle elaborada e/ou colhida durante o processo de verificações “in loco”. Sua finalidade é embasar o posicionamento da equipe com relação às questões apuradas no decurso dos exames. Os papéis de execução referem-se às folhas básicas do trabalho, o suporte nuclear da opinião de uma equipe de controle. Registra os fatos, as causas e conseqüências dos atos de uma gestão, referente a um determinado período de tempo.

Os Papéis de Trabalho de Execução têm como finalidade: (i) auxiliar na execução dos exames; (ii) evidenciar o trabalho feito e as conclusões emitidas; (iii) servir de suporte aos relatórios; (iv) constituir um registro que possibilite consultas posteriores, a fim de se obter detalhes relacionados com a atividade de controle realizada; (v) fornecer um meio de revisão pelos superiores, para: a) determinar se o serviço foi feito de forma adequada e eficaz, bem como julgar sobre a solidez das conclusões emitidas; b) considerar possíveis modificações nos procedimentos adotados, bem como no programa de trabalho de auditorias e fiscalizações.

A utilização das folhas de registro dos exames tem por finalidade documentar as verificações e exames efetuados no campo. Trata-se da documentação básica das atividades de controle. A partir desse registro são desdobrados os resultados dos trabalhos. A elaboração dos papéis de execução representa, assim, o mais importante momento de documentação dos trabalhos de controle. Os papéis de trabalho, do tipo corrente, utilizados nas atividades de

campo são considerados os mais importantes elementos documentais do trabalho do servidor do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Os papéis de trabalho deverão estar acondicionados em arquivos do tipo permanente e corrente. O arquivo permanente deve conter assuntos que forem de interesse para consulta sempre que se quiser dados sobre o sistema, área ou unidade objeto de controle. Os papéis e anexos dessa natureza não devem ser incluídos nos arquivos correntes, nem duplicados por material neste arquivo, mas devem ser conservados somente no permanente. Referências cruzadas adequadas e o uso conveniente do arquivo permanente tornarão tais duplicações desnecessárias. Os anexos juntados ao arquivo permanente constituem parte integrante dos papéis de trabalho para cada serviço e devem ser revistos e atualizadas a cada exame. Material obsoleto ou substituído deve ser removido e arquivado a parte, numa pasta permanente separada, para fins de registro.

Os arquivos correntes de papéis de trabalho devem conter o programa de auditoria e fiscalização, o registro dos exames feitos e as conclusões resultantes desses trabalhos. Juntamente com o arquivo Permanente, os papéis de trabalho correntes devem constituir um registro claro e preciso do serviço executado em cada período coberto pelos exames.

Solicitação de Auditoria - documento utilizado para formalizar pedido de documentos, informações, justificativas e outros assuntos relevantes, emitido antes ou durante o desenvolvimento dos trabalhos de campo.

Nota de auditoria – 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 de auditoria – os relatórios constituem-se na forma pela qual os resultados dos trabalhos realizados são levados ao conhecimento das autoridades competentes, com as seguintes finalidades: (i) à direção, fornecendo dados para tomada de decisões sobre a política de área supervisionada; (ii) às gerências executivas, com vistas ao atendimento das recomendações sobre as operações de sua responsabilidade; (iii) aos responsáveis pela

execução das tarefas, para correção de erros detectados; (iv) ao Tribunal de Contas da União, como resultado dos exames efetuados; e (v) a outras autoridades interessadas, dependendo do tipo ou forma de auditoria/fiscalização realizada.

Registro das Constações – registro das constações é documento destinado ao registro das verificações significativas detectadas no desenvolvimento dos trabalhos, a ser elaborado de forma concisa, com base em cada relatório. Objetiva possibilitar a criação de um banco de dados relevantes sobre os órgãos ou entidades, tais como: a) irregularidades, deficiências e impropriedades; e b) fatos que mereçam exames mais profundos, em outra oportunidade, por fugirem ao escopo dos trabalhos realizados.

Certificado de auditoria – o certificado é o documento que representa a opinião do Sistema de Controle Interno sobre a exatidão e regularidade, ou não, da gestão e a adequacidade, ou não, das peças examinadas, devendo ser assinado pelo Coordenador-Geral ou Gerente Regional de Controle Interno, ou ainda, autoridades de nível hierárquico equivalentes nos órgãos e unidades setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Parecer do Dirigente do Órgão de Controle Interno – o parecer do dirigente do órgão de controle interno é peça compulsória a ser inserida nos processos de tomada e prestação de contas, que serão remetidos ao Tribunal de Contas da União. O parecer constitui-se na peça documental que externaliza a avaliação conclusiva do Sistema de Controle Interno sobre a gestão examinada, para que os autos sejam submetidos à autoridade ministerial que se pronunciará na forma prevista no artigo 52, da Lei n.º 8.443/92. O parecer consignará 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.

1.5 PARTICIPAÇÃO DO SCI NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Para Descartes (1979, p. 56), “um grande número de leis serve muitas vezes de desculpa aos vícios, de maneira que um Estado é muito mais bem administrado quando, tendo embora pouquíssimas, se aplicam rigorosamente.” O pensamento desse filósofo tem boa conotação com a nossa Administração Pública, que procura sobreviver ante um emaranhado

de Leis, Decretos, Portarias, Instruções Normativas e outros atos que, na intenção de não deixar brechas às más intenções, geram um ambiente favorável ao erro e a fraude.

A necessidade dos gestores públicos de atender às determinações dos órgãos de controle (TCU e Controladoria Geral da União) e, ao mesmo tempo, manter em funcionamento os serviços públicos é um grande desafio. O equilíbrio das contas públicas e o atendimento às necessidades coletivas da população precisam ser buscados e a Auditoria Governamental é uma forte aliada ao Ordenador de Despesas nesse sentido.

Segundo Meirelles (1997), à administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe. A lei para o particular significa dizer “pode fazer assim”, diferente do administrador público, ao qual a lei significa “deve-se fazer assim”. Essa falta de liberdade tem gerado reflexos negativos no desempenho da instituição, levando o Gestor a preocupar-se mais com a legislação e menos com os resultados.

Corroborando com essa idéia, Mello (2004, p 871) assevera que “... no Estado de Direito, a administração só pode agir sob a lei. Por isso se diz, generalizadamente, que a administração, além de estar proibida, como qualquer, de atuar em desacordo com a lei, demais disso, só pode emitir atos jurídicos em conformidade com a lei que a habilite a tanto”.

Essa preocupação na administração da máquina pública em cumprir a lei gera alguns entraves ao Gestor Público e logo se percebe que ele necessita de apoio na sua missão. Neste contexto, aparece a figura do Controle Interno, que na abordagem de Cruz e Glock (2006), refere-se à existência de um conjunto de controles voltados a assegurar a observância à legislação e as normas disciplinares: são os chamados controles formais. Os demais, identificados como controles substantivos, buscam garantir a eficiência na aplicação dos recursos, em termos quantitativos e qualitativos.

As formalidades muitas vezes não são bem recebidas pelos gestores públicos, os quais oferecem certa resistência no cumprimento da legislação. Talvez pela complexidade em cumpri-las ou por imposição do próprio fornecedor, quando este tem domínio no mercado. As lacunas deixadas no cumprimento da norma servem de porta de entrada ao erro ou fraude. Cabe aos órgãos de acompanhamento e controle dispensar uma maior atenção a estes fatos,

pois por trás de um erro ou de uma dificuldade técnica apresentada pelo agente, ou pelo fornecedor, pode estar camuflada uma fraude.

Com efeito, possivelmente não há e talvez jamais venha haver alguma administração, considerada em seu todo, livre de falhas ou irregularidades na gestão de recursos públicos. Sempre existirá algum servidor da administração direta ou indireta que cometerá deslizes, falhas ou mesmo incorreções graves em detrimento do bom e honesto manejo dos recursos públicos, para não se falar de meras impropriedades técnicas no que concerne a registros relativos a receita e despesa pública.

Para Mello (2004, p. 869) “é um contra-senso absoluto considerar a aprovação das contas do Chefe do Poder Executivo dependente da miríade de atos praticados por terceiros, conquanto agentes da Administração direta ou indireta: atos que, nos respectivos escalões, o Presidente, Governador e Prefeito centenas de milhares de vezes sequer poderão saber que foram praticados ou como o foram e se, em cada caso, foi obedecida cada particularizada exigência técnica ou legal”.

Peter e Machado (2003) afirmam que a irregularidade não é o objetivo primeiro da auditoria, porém, o auditor, no decorrer dos trabalhos deverá prestar especial atenção às transações ou situações que denotem indícios de irregularidade, ainda quando não sejam objetos do escopo inicial, e, quando sejam obtidas evidências das mesmas, deverá ser dado o devido destaque em seu parecer, com vistas a adoção de providências corretivas pertinentes.

Não obstante não ser o objetivo primeiro da auditoria a busca de impropriedades ou irregularidades, no decorrer dos exames o auditor deverá estar consciente da probabilidade de risco de tais ocorrências, atentando para: fragilidade dos controles internos; riscos potenciais a que estão sujeitos os recursos utilizados (desperdícios, mau uso, desvios); peculiaridades / características de como se desenvolvem as operações (sem normas e rotinas descritas); atitude do pessoal ante os controles existentes (não obedecem, levando à ocorrência de distorções) e comportamentos indevidos.

Todos esses riscos apresentam-se de forma latente ao administrador geral da instituição uma vez que, por estar diretamente envolvido com a atividade operacional da entidade, confia aos seus gestores subordinados a responsabilidade pela licitude dos atos e o

bom emprego dos recursos. Essa confiança exige destes gestores uma qualidade profissional capaz de entender que, do desenvolvimento do seu trabalho dependerá o êxito de toda a administração, pois, de nada adiantaria os gestores de áreas afins estarem cumprindo fielmente a missão se, contudo, uma delas não está com o devido comportamento exigido pela administração.

É neste panorama que aparece o apoio do controle interno setorial, por ser uma função que trabalha fora da instituição e, com isso, não se envolve diretamente com os problemas operacionais, ele pode, através do acompanhamento diário da execução orçamentária por intermédio do SIAFI e, através dos trabalhos de campo das equipes de auditoria e fiscalização, apresentar para o administrador da unidade o mapeamento das áreas que cumprem o seu papel dentro das normas impostas a administração pública e das áreas que não apresentam comportamento probó, dentro deste universo.

Peter e Machado (2003) asseveram ainda, que o adequado conhecimento da natureza das operações permite ao auditor a identificação de indicadores que podem surgir como consequência dos controles estabelecidos; pelo resultado dos trabalhos efetuados pelos próprios auditores ou por outras fontes de informações. Quando tais indicadores se manifestam, os auditores estão obrigados a ampliar o alcance dos procedimentos necessários, a fim de evidenciar, nesse caso, a existência de irregularidade.

Sabe-se que a aplicação dos procedimentos de auditoria não garante a detecção de toda impropriedade ou irregularidade: portanto, a manifestação posterior de uma situação imprópria ou irregular ocorrida no período submetido a exame não significa que o trabalho tenha sido inadequado, sempre e quando possa demonstrar que o efetuou de acordo com o estabelecido pelas Normas de Auditoria do Controle Interno.

Na apuração dessas impropriedades ou irregularidades o auditor governamental deve ter extrema prudência e profissionalismo, a fim de alcançar os objetivos propostos para a apuração. Durante esse trabalho o auditor deve: utilizar-se da regra do 5W + 1H + SHOW-ME (o que, quem, quando, onde, por que, como e mostre-ma); procurar evidências objetiva que subsidiem suas conclusões; fazer perguntas silenciosas a si próprio; fazer perguntas hipotéticas do tipo “o que ocorre se...” ou “suponha que...”; pedir para repetir, quando não

entender a resposta, se possível com exemplos; falar, sempre que possível, com quem executa as tarefas e ser o mais abrangente possível para comprovar a não conformidade.

2 METODOLOGIA DA PESQUISA

Gil (2002, p. 43) explica que “[...] para analisar os fatos do ponto de vista empírico, para confrontar a visão teórica com os dados da realidade [...]”, propósitos que permeiam esta pesquisa, “[...] torna-se necessário traçar um modelo conceitual e operativo da pesquisa.” Essa tarefa consiste naquilo que o autor chama de delineamento da pesquisa, e que, segundo ele:

[...] refere-se ao planejamento da pesquisa em sua dimensão mais ampla, que envolve tanto a diagramação quanto a previsão de análise e interpretação de coleta de dados. Entre outros aspectos, o delineamento considera o ambiente em que são coletados os dados e a forma de controle das variáveis envolvidas.

Ante aos fundamentos apresentados, este capítulo destina-se a apresentar a trajetória a ser percorrida na pesquisa quanto à tipologia em que ela se enquadra (natureza do estudo), à delimitação do universo da pesquisa (população), métodos, técnicas, fontes e instrumentos de coleta de dados, variáveis de interesse, e o delineamento do tratamento dos dados para se proceder à análise dos resultados.

2.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA

Levando-se em consideração as peculiaridades da auditoria governamental, optou-se por focar tipologias de delineamento de pesquisa, que se acredita serem mais aplicáveis a esta área de conhecimento, agrupadas, segundo Beuren (2006, p. 79), nas seguintes categorias: pesquisa quanto aos objetivos, que contempla a pesquisa exploratória, descritiva e explicativa, pesquisa quanto ao procedimento, que aborda o estudo de caso, o levantamento, a pesquisa bibliográfica, a pesquisa documental, pesquisa participante e pesquisa experimental; e pesquisa quanto à abordagem do problema, que compreende a pesquisa qualitativa e quantitativa.

2.1.1 Quanto aos objetivos da pesquisa

De acordo com Beuren (2006) a pesquisa descritiva configura-se como o meio termo entre a pesquisa exploratória e a explicativa, ou seja, não é tão preliminar como a primeira nem tão aprofundada como a segunda. Neste contexto descrever significa relatar, comparar, entre outros aspectos.

Segundo Gil (2002, p. 42), “As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis.” O autor destaca que são típicas desse tipo de pesquisa aquelas que objetivam estudar as características de um grupo, que é o caso da presente dissertação, em que se pretende analisar o apoio do controle interno setorial na administração das unidades gestoras.

Entretanto, para Triviños (1987), o estudo descritivo exige do pesquisador uma delimitação precisa de técnicas, métodos, modelos e teorias que orientarão a coleta e interpretação de dados, cujo objetivo é conferir validade científica à pesquisa. A população e a amostra também devem ser delimitadas, assim como os objetivos, os termos, as variáveis e as questões de pesquisa.

Para Salomon (1999, p. 160) a pesquisa descritiva compreende “[...] descrição, registro, análise e interpretação de natureza atual ou processos dos fenômenos.” Acrescenta, ainda, que é um tipo de pesquisa que muito se utiliza da comparação e do contraste. Corroborando com esta idéia, Andrade (2002, p. 19-20) acrescenta outra perspectiva na qual, em pesquisa descritiva, “[...] os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira sobre eles.” Ou seja, delinea a realidade como é, mostra como as coisas funcionam. E este é o pensamento do pesquisador, de colher, de analisar e de concluir, sem interferir ou apresentar juízo de valor.

Considerando-se então que a pesquisa descritiva busca investigar determinado fenômeno e descrever suas características tais como ocorrem, isto é, sem que exista interferência do pesquisador, e considerando que está nos propósitos deste trabalho investigar a realidade das unidades gestoras frente ao apoio recebido pelo Sistema de Controle Interno, esta pesquisa foi classificada, quanto aos objetivos, como sendo do tipo “**descritiva**”.

2.1.2 Quanto aos procedimentos da pesquisa

Os procedimentos de pesquisa referem-se à forma pela qual se conduz um trabalho e, conseqüentemente, se obtêm os dados. Gil (2002) dá grande importância à identificação de um delineamento para a coleta de dados. Os procedimentos na pesquisa científica referem-se à maneira pela qual se conduz o estudo e, portanto, se obtêm os dados. No entanto, para essa categoria de classificação, preferiu-se optar pela denominação “procedimento de pesquisa”, por entender-se que essa expressão caracteriza mais adequadamente os tipos de pesquisas que se encontram nessa categoria.

Nessas tipologias enquadram-se o estudo de caso, a pesquisa de levantamento, a pesquisa bibliográfica, a pesquisa documental, a pesquisa participante e a pesquisa experimental. Segundo Beuren (2006) não há unanimidade entre os autores pesquisados por ela, quanto às tipologias e seus grupamentos, ou seja, a escolha realizada é feita de uma opção do pesquisador com vista ao melhor enquadramento do seu trabalho.

2.1.2.1 *Estudo de caso*

Yin (2005) salienta que este método preserva as características holísticas e significativas dos eventos/indivíduos estudados. O pesquisador deve estar preparado para lidar com uma grande variedade de problemas teóricos e com descobertas inesperadas e, também, para reorientar seu estudo. É muito freqüente que surjam novos problemas que não foram previstos no início da pesquisa e que se tornam mais relevantes do que as questões iniciais. Ele afirma, ainda, que este método é indicado para a realização de pesquisas em ambientes organizacionais e administrativos.

Beuren (apud Bruyne et al 1977) asseveram que o estudo de caso justifica sua importância por reunir informações numerosas e detalhadas com vistas a apreender a totalidade de uma situação e que a riqueza de detalhes das informações auxiliam num maior conhecimento e numa possível resolução de problemas relacionados ao assunto estudado.

Para Beuren (2006), a pesquisa do tipo estudo de caso caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso. Ela acrescenta ainda que este estudo seja perfeito para os pesquisadores que desejam aprofundar seus conhecimentos a respeito de determinado

caso específico. Cabe lembrar que neste trabalho, embora os dados levantados pertençam a 33 unidades gestoras do comando do Exército, o que está sendo analisado é o apoio de uma unidade de controle interno que dá suporte a estas 33 (trinta e três) unidades.

Gil (2002) assevera ainda, que o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados. Desta forma, o pesquisador tem a oportunidade de verificar *in loco* os fenômenos a serem pesquisados e, conseqüentemente, podendo ser melhor aproveitados.

Sendo assim, uma das tipologias quanto ao procedimento utilizado nesta pesquisa é o “**estudo de caso**” por não haver pretensão em contestar a teoria pertinente ao controle interno na administração pública e nem de ir além do estudo relacionado às unidades objeto deste trabalho, o que deixa o foco deste estudo com abrangência limitada à análise da setorial de controle interno de Manaus e sua influência na gestão das suas 33 (trinta e três) UGs vinculadas.

2.1.2.2 Pesquisa documental

A pesquisa documental, devido a suas características, pode ser confundida com pesquisa bibliográfica. Gil (2002) destaca como principal diferença entre estes tipos de pesquisa a natureza das fontes de ambas as pesquisas. A pesquisa bibliográfica utiliza-se principalmente das contribuições de vários autores sobre determinada temática de estudo, já a pesquisa documental baseiam-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos de pesquisa.

Outro aspecto para denotar o enquadramento desta pesquisa como pesquisa documental é, como explica Silva e Grigolo (2002), a pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada. Esse tipo de pesquisa visa assim, selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair dela algum sentido e introduzir-lhe algum valor, podendo, desse modo, contribuir com a comunidade científica a fim de que outros possam voltar a desempenhar futuramente o mesmo papel.

Nessa tipologia de pesquisa, os documentos são classificados em dois tipos principais: fontes de primeira mão e fontes de segunda mão. Gil (2002) define os documentos de primeira mão como os que não receberam qualquer tratamento analítico, tais como: documentos oficiais, reportagens de jornal, cartas, contratos, diários, filmes, fotografias, gravações etc. os documentos de segunda mão são os que de alguma forma já foram analisados, tais como: relatórios de pesquisa, relatórios de empresas, tabelas estatísticas, entre outros.

Segundo Raupp e Beuren (*in* Beuren 2006), na contabilidade utiliza-se com frequência a pesquisa documental, sobretudo quando se deseja analisar o comportamento de determinado setor da economia, como os aspectos relacionados à situação patrimonial, econômica e financeira. Inobstante a isso, estudos históricos geralmente valem-se da análise documental.

Na pesquisa documental, as fontes de coleta são mais diversificadas e dispersas, sendo que os dados são compilados pelo próprio pesquisador. O acadêmico pode encontrar em diversas fontes de documentos escritos que darão suporte ao seu trabalho como: arquivos, publicações parlamentares, jurídicas e administrativas, censos estatísticos, documentos de arquivos privados, cartas, contratos. Neste trabalho a pesquisa em documentos serviu de base para o levantamento dos dados necessários os quais, após serem compilados, serviram de fonte de informação para os resultados obtidos.

Portanto, entende-se que esta pesquisa atende às características de um “**estudo de caso**”, por explorar as peculiaridades de uma Unidade de Controle Interno do Governo Federal situada na cidade de Manaus, como também, de uma “**pesquisa documental**”, por estar buscando nos arquivos da 12ª ICFEx, que é uma Setorial de Controle Interno do governo Federal e no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, as respostas para os problemas levantados.

2.1.3 Tipologia quanto à abordagem do problema

Neste tópico, contempla-se, na seqüência, a tipologia de pesquisa quanto à abordagem do problema. Nesta perspectiva, destaca-se a pesquisa qualitativa como uma característica predominante na abordagem do problema. Da mesma forma como na

explanação das categorias de delineamento já realizadas, a abordagem qualitativa apresenta-se neste trabalho como exemplo relacionado aos estudos contábeis voltados para as áreas de controle patrimonial e assessoria à gestão.

2.1.3.1 Pesquisa qualitativa

Para Fazenda et al (2002) a análise qualitativa é, em ciências humanas, ainda mais complexas, que nas ciências naturais. Portanto, em níveis de análise, teríamos as ciências exatas com a estrutura conceitual própria, fundamentada nas idéias. Já as ciências humanas fundamentam-se no modo de ser do homem, e tal como se constituiu o pensamento moderno, como fundamento de toda positividade e, ao mesmo tempo, situado no elemento das coisas empíricas.

Fazenda (2002) afirma ainda, que na pesquisa qualitativa, uma questão metodológica importante é a que se refere ao fato de que não se pode insistir em procedimentos sistemáticos que possam ser previstos, em passos ou secessões como uma escada em direção à generalização. Isto posto, considera-se que os resultados desta pesquisa, por apresentar características de tipologia qualitativa, não poderão ser estendidos ou generalizados.

Pereira (1999, p. 21-22), ao caracterizar a pesquisa qualitativa, afirma que ela “[...] se ocupa da investigação de eventos qualitativos, mas com referenciais teóricos menos restritivos e com maior oportunidade de manifestação para a subjetividade do pesquisador.” Ora, a considerar-se o *status quo* da literatura sobre Controle Interno, conforme abordado na caracterização da situação-problema (Capítulo 1), pode-se entender, com base em Pereira (1999), que este estudo tem natureza qualitativa.

Richardson (1999, p.80) menciona que “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais” ressalta também que podem “contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último.

Richardson (1999) expõe, ainda, que a principal diferença entre uma abordagem qualitativa e quantitativa reside no fato de a abordagem qualitativa não empregar um instrumento estatístico como base do processo de análise do problema. Na abordagem qualitativa não se pretende numerar ou medir unidades ou categorias homogêneas. Ele destaca ainda que abordar um problema qualitativamente pode ser uma forma adequada para conhecer a natureza de um fenômeno social, isso justifica a existência de problemas que podem ser investigados com uma metodologia quantitativa e outros que exigem um enfoque diferente, necessitando da metodologia qualitativa.

Destarte, Pereira (1999, p. 39), igualmente, afirma que “Eventos de natureza qualitativa podem receber tratamento quantitativo desde que o pesquisador possa assumir algumas premissas de natureza ontológica e semântica para a concepção de seus dados.” Nesse caso, como explica o autor (1999, p. 53), “O tipo de variável utilizado condiciona as oportunidades de análise”.

Pereira (1999, p. 22) considera, ainda, que “[...] a análise de dados qualitativos apenas como uma alternativa metodológica, de natureza quantitativa, para se tratar do mesmo objeto.” Ele denomina isso de abordagem quantitativa para o estudo de um evento qualitativo, abordagem essa em voga nesta dissertação, na parte da pesquisa de campo.

Por fim, Beuren (2006) afirma que na contabilidade, é bastante comum o uso da abordagem qualitativa como tipologia de pesquisa. Cabe lembrar que, apesar de que a contabilidade lidar intensamente com números, ela tem como objeto o patrimônio e a sociedade e, por isso, é uma ciência social, e não uma ciência exata como alguns poderiam pensar, o que justifica a relevância do uso da abordagem qualitativa nesta pesquisa.

Face às considerações expostas, é conveniente reforçar a assertiva de que a tipologia desta pesquisa inclina-se para os conceitos de “**pesquisa qualitativa**”, primeiramente pela utilização de modelos não probabilísticos na apresentação e tratamento dos dados e segundo, pelo fato de a pesquisa está dando ênfase a uma qualidade da contabilidade como ferramenta

de controle, qual seja, a de oferecer apoio ao Gestor Público na execução do Orçamento Geral da União (OGU) através das recomendações apresentadas nos relatórios da Auditoria Interna, acerca dos achados de auditoria.

2.2 MÉTODOS, TÉCNICAS E FONTES DE COLETA DOS DADOS

Os dados foram coletados através pesquisa documental efetuada nos arquivos e sistema informatizados de uma setorial de controle interno de Manaus, a 12ª ICFEx. Ressalte-se, entretanto, que devido a grande quantidade de relatórios analisados e, também, devido à pesquisa está sendo realizada por um agente deste sistema de controle interno. Alguns questionamentos aos Gestores acerca dos controles administrativos e da gestão em si, foram suprimidos, tendo em vista a informação ter sido disponibilizada para o sistema controle interno.

2.3 ANÁLISE DE RESULTADOS

O que se procurou fazer foi categorizar os dados coletados a fim de transformá-los em informações que permitissem encontrar respostas às questões formuladas. Para tanto, baseou-se na concepção de análise de resultados de Kerlinger (1980, p. 353), a saber:

“Análise é a categorização, ordenação, manipulação e sumarização de dados. Seu objetivo é reduzir grandes quantidades de dados brutos passando-os para uma forma interpretável e manuseável de maneira que características de situações, acontecimentos e de pessoas possam ser descritas sucintamente e as relações entre as variáveis estudadas e interpretadas.”

Os dados coletados durante a realização desta pesquisa foram os do tipo segunda mão, conforme classificação de Gil (2002), por já terem, de alguma forma, sido analisados, tais como: relatórios de pesquisa, relatórios de empresas, tabelas estatísticas, entre outros. Aqui enquadrados os relatórios de auditoria.

A ligação do Sistema de Controle Interno com as unidades gestoras para a realização deste levantamento se deu de duas formas: (i) através de acompanhamento da execução orçamentária no sistema - SIAFI, momento pelo qual as unidades gestoras são orientadas formalmente sobre as rotinas de trabalho e diligenciadas acerca de esclarecimentos sobre

procedimentos realizados – e, (ii) contato direto com as unidades gestoras através dos trabalhos de campo das equipes de auditoria e fiscalização, dos quais são expedidos os relatórios de auditoria.

Cabe salientar que os contatos do Sistema Controle Interno (SCI) com a unidade gestora ocorrem sempre de maneira formal; *in loco*, através das equipes de auditoria, dentro do planejamento anual de visitas de auditorias e; através de comunicação direta oficial (mensagem eletrônica “comunica” no SIAFI). Os demais contatos com as UG, embora oficiais, tais como ofícios, mensagens FAX etc. pela irrelevância do número de documentos expedidos, foram excluídos do universo que constitui o apoio do SCI ao Ordenador de Despesas.

Há de se considerar também que o contato da unidade gestora com o sistema de controle interno através de ligações telefônicas, tem significativa relevância, porém, por este suporte ter cunho informal e, como tal, não respaldar o Ordenador de Despesas à prática de seus atos de gestão, ele não foi considerado nesta pesquisa como apoio à Administração da UG. As unidades gestoras sempre buscam através deste meio de comunicação um apoio informal, e isto ocorre normalmente quando há mudanças nas rotinas dos trabalhos das unidades gestoras, provocados por mudanças na legislação ou quando há substituição dos agentes da administração. Estes novos agentes procuram, em sua maioria, os esclarecimentos de termos utilizados pela legislação e de procedimentos no seu novo cargo.

A terminologia empregada pelos Órgãos de Controle Externo e Interno, quando da publicação de seus atos e da legislação é estritamente técnica e dirigida, não sendo suficientemente compreendidas por uma camada de agentes da administração pública. Neste contexto, percebe-se claramente a necessidade do sistema controle interno setorial “amaciar” a informação e oferecer o suporte necessário ao entendimento desta legislação, além de acompanhar, através de suas ferramentas, a aplicação dessas ações nas unidades que têm dificuldades no cumprimento dos atos emanados dos órgãos de controle.

Na pesquisa realizada nos documentos, buscou-se extrair dos relatórios de auditoria, carro-chefe das informações, os aspectos comuns que pudessem ser encontrados em todos os relatórios e que alcançasse todos os exercícios analisados e, ainda, que evidenciasse o apoio ao Ordenador de Despesas. Neste contexto, buscou-se, ainda, analisar aspectos relacionados à

técnica empregada na execução dos trabalhos, à análise dos achados e as respectivas recomendações e justificativas. O volume destes achados foi mensurado através das recomendações levantadas nos relatórios de auditoria. Ou seja, cada inconsistência apresentada no relatório de auditoria representa um achado de auditoria e para cada uma delas foi oferecida uma recomendação para o acerto.

Para Peter e Machado (2003) os achados e as evidências de auditoria referem-se a fatos e procedimentos pertinente à fase de execução dos trabalhos, resultantes da aplicação dos programas elaborados para as diversas áreas em análise. É através de seu desenvolvimento que são fundamentadas as recomendações do relatório de auditoria.

Os achados na auditoria governamental são os relacionados, entre outros, a: i) execução de despesa sem processo licitatório; ii) incompletude nos processos de pagamento; iii) fragmentação da despesa; iv) superfaturamento nas compras; v) deficiência de fluxo documental; vi) fragilidade no almoxarifado e; vii) falta de controle no patrimônio.

O porquê da opção em analisar os relatórios de auditoria interna de uma setorial de contabilidade pertencente ao sistema controle interno do governo federal para evidenciar o apoio deste sistema de controle aos Ordenadores de Despesas, conforme prevê o objetivo desta pesquisa, prende-se ao fato de que nos relatórios de auditoria são expostas as falhas nos controle administrativos da unidade gestora e, logo em seguida, são apresentadas as recomendações necessárias às correções dessas impropriedades, as quais foram encontradas durante o trabalho de campo.

2.4 LIMITAÇÕES DO ESTUDO

As limitações do estudo correspondem aos cuidados que devem ser observados ao se fazer uso dos achados desta pesquisa. Nesse sentido, concorda-se com a afirmação de Kerlinger (1980, p. 8) de que “[...] nossa compreensão de um fenômeno é sempre incompleta, parcial e probabilística.” Portanto, há de se ter cuidado quando da utilização dos resultados deste estudo.

Uma primeira limitação refere-se ao fato de que nem todas as unidades do órgão serão pesquisadas. Assim, ainda que a população do estudo seja relevante, levando-se em conta os relatórios que são gerados em cada ano, que giram em torno de 42 (quarenta e dois),

os resultados retratarão a realidade circunscrita a essa população, não se podendo inferir para as demais unidades do Comando do Exército, nem para a administração pública do Governo Federal, nem para as unidades das demais esferas de governo.

Outra limitação da pesquisa está relacionada ao sigilo de algumas informações. Os dados aqui trabalhados serão os publicados pelos órgãos do controle interno e externo, ficando de fora as informações de origem desconhecida ou inidônea. Muito embora a Lei Complementar 101, de 4.5.2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal tenha apresentado relativa segurança para o desenvolvimento desta pesquisa, pois, em seu Capítulo IX, ela trata da Transparência, Controle e Fiscalização dos recursos públicos.

2.5 DELIMITAÇÃO DO UNIVERSO DA PESQUISA

As unidades gestoras do Comando do Exército instaladas na Amazônia Ocidental, situadas nos Estados do Amazonas, Roraima, Rondônia e Acre e que estão assim distribuídas: no Estado do Amazonas – 14 (quatorze) unidades em Manaus, 01 (uma) em Tefé, 03 (três) em São Gabriel da Cachoeira, 02 (duas) em Tabatinga e 01 (uma) em Humaitá; no Estado do Acre – 02 (duas) em Rio Branco e 01 (uma) em Cruzeiro do Sul; no Estado de Rondônia – 05 (cinco) em Porto Velho e 01 (uma) em Guajará Mirim e no Estado de Roraima – 03 (três) em Boa Vista.

A delimitação temporal considera que as unidades gestoras objeto deste estudo tiveram seus dados analisados referente aos exercícios financeiros de 2003 a 2006. Todavia, a coleta de dados deu-se durante o ano de 2007. Em termos de delimitação de esfera de governo, todas as unidades pesquisadas são da administração pública direta do Governo Federal, do órgão Comando do Exército e pertencentes ao Orçamento da União.

2.5.1 Unidade de análise

A Unidade de Controle Interno onde se buscou evidências acerca do apoio do Sistema de Controle Interno aos gestores públicos, está aqui identificada como 12ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército (12ª ICFEx), unidade de Controle Interno Setorial do Governo Federal / CGU, sediada na Cidade de Manaus-Am, a qual é responsável pelo acompanhamento e controle dos gastos de 33 (trinta e três) Unidades Gestoras vinculadas ao

Comando do Exército, localizadas na Amazônia Ocidental, conforme Quadro 2, desta pesquisa.

3. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção contém a apresentação, a análise e a interpretação dos dados coletados na pesquisa empírica estando estruturada em 03 (três) subseções a saber: descrição sumária das Unidades Gestoras vinculadas a 12ª Inspeção da Contabilidade e Finanças do Exército (12ª ICFEx), cujo propósito é fornecer uma visão geral das mesmas no que se refere localização e classificação, além de outras características que possibilitem a sua identificação. Na segunda seção descreve o funcionamento da Auditoria Interna junto às Unidades Gestoras e na terceira, é feita a análise geral e individual das categorias identificadas no estudo.

3.1 DESCRIÇÃO SUMÁRIA DAS UNIDADES GESTORAS VINCULADAS À UNIDADE DE ANÁLISE

As unidades gestoras envolvidas neste trabalho foram supridas, nos exercícios financeiros de 2003 a 2006, com recursos do Tesouro Nacional e com recursos do próprio Órgão “Comando do Exército”, através de sua instituição financeira denominada “Fundo do Exército”. Os recursos do Fundo do Exército, por se tratarem também de recursos públicos, sujeitam os Ordenadores de Despesas à prestação de contas, nos mesmos moldes dos recursos recebidos do orçamento Geral da União (OGU).

Apenas no exercício financeiro de 2006, as Unidades Gestoras vinculadas à 12ª Setorial de Controle Interno de Manaus e Comando do Exército, movimentaram recursos do Orçamento Geral da União (OGU) da ordem de R\$ **127.383.377,65** (cento e vinte e sete milhões, trezentos e oitenta e três mil, trezentos e setenta e sete reais e sessenta e cinco centavos), conforme o Quadro 2, a seguir.

Quadro 2

Recursos recebidos do OGU, pelas UG primárias, no exercício de 2006.

Cód. UG	Título da UG	Valores em R\$
160001	7º Batalhão de Engenharia de Construção	360.579,47
160002	4º Batalhão de Infantaria de Selva	1.493.999,83
160005	54º Batalhão de Infantaria de Selva	786.933,32
160006	1º Batalhão de Infantaria de Selva	1.122.020,00
160007	4º Batalhão de Aviação do Exército	1.771.962,61
160008	Centro de Embarcações do Amazonas	1.038.514,57
160010	29ª Circunscrição de Serviço Militar	134.738,61
160011	4ª Divisão de levantamentos	3.998.217,00
160012	Centro de Instrução de Guerra na Selva	888.940,97
160013	Colégio Militar de Manaus	1.010.129,73
160014	Comando 12ª Região Militar	54.553.950,85
160015	Comando 2º Grupamento de Engenharia	2.229.102,97
160016	Comando Militar da Amazônia	4.381.422,31
160017	12ª Comissão Regional de Obras	4.376.712,29
160018	12º Batalhão de Suprimentos	7.678.792,94
160019	Hospital de Guarnição de Tabatinga	705.657,68
160020	Hospital Geral de Manaus	3.161.830,27
160021	Parque Regional de Manutenção / 12	1.193.128,53
160022	21ª Companhia de Engenharia	4.209.139,03
160024	5º Batalhão de Infantaria de Selva	1.719.442,64
160346	6º Batalhão de Infantaria de Selva	1.099.475,36
160347	31ª Circunscrição de Serviço Militar	151.006,68
160348	5º Batalhão de Engenharia de Construção	5.551.905,92
160349	Cmdo 17ª Brigada de Infantaria de Selva	1.180.947,44
160350	17ª Base Logística	4.695.246,30
160351	Hospital de Guarnição de Porto Velho	968.633,03
160352	7º Batalhão de Infantaria de Selva	1.570.013,14
160353	6º Batalhão de Engenharia de Construção	2.831.713,56
160482	Cmdo 1ª Brigada de Infantaria de Selva	4.466.724,73
160515	Cmdo 2ª Brigada de Infantaria de Selva	2.487.329,54
160536	61º Batalhão de Infantaria de Selva	959.043,13
160537	Cmdo 16ª Brigada de Infantaria de Selva	3.700.404,91
160545	Hospital de São Gabriel da Cachoeira	905.718,29
Total do Exercício de 2006		127.383.377,65

Fonte: portal da transparência da Presidência da República / Controladoria Geral da União.
Disponível em: <<http://www.transparencia.gov.br/>>, acessado em 29 de agosto de 2007.

Ainda no exercício financeiro de 2006, essas mesmas Unidades Gestoras movimentaram recursos do “Fundo do Exército” (F.Ex), no montante de R\$ **23.729.652,24** (vinte e três milhões, setecentos e vinte e nove mil, seiscentos e cinquenta e dois reais e vinte e quatro centavos), conforme o quadro 3 a seguir. Os recursos do Fundo do Exército tem

origem de fonte diversa do Orçamento Geral da União porém, a despesa tem sua execução fiscalizada pelos mesmos órgãos do controle interno e externo da administração pública e sua execução está sujeita à mesma legislação dos recursos recebidos do orçamento Geral da União (OGU).

Quadro 3

Recursos recebidos do F Ex, pelas UG secundárias, no exercício de 2006.

Cód. UG	Título da UG	Valores em R\$
167001	7º Batalhão de Engenharia de Construção	77.806,62
167002	4º Batalhão de Infantaria de Selva	1.117.738,61
167005	54º Batalhão de Infantaria de Selva	178.700,83
167006	1º Batalhão de Infantaria de Selva	152.799,82
167007	4º Batalhão de Aviação do Exército	106.507,68
167008	Centro de Embarcações do Amazonas	33.311,37
167010	29ª Circunscrição de Serviço Militar	23.725,31
167011	4ª Divisão de levantamentos	26.390,38
167012	Centro de Instrução de Guerra na Selva	147.852,95
167013	Colégio Militar de Manaus	1.293.743,40
167014	Comando 12ª Região Militar	430.818,64
167015	Comando 2º Grupamento de Engenharia	117.442,14
167016	Comando Militar da Amazônia	343.557,33
167017	12ª Comissão Regional de Obras	1.014.740,15
167018	12º Batalhão de Suprimentos	167.574,56
167019	Hospital de Guarnição de Tabatinga	528.328,39
167020	Hospital Geral de Manaus	7.378.415,70
167021	Parque Regional de Manutenção / 12	314.611,62
167022	21ª Companhia de Engenharia	144.633,92
167024	5º Batalhão de Infantaria de Selva	153.985,66
167346	6º Batalhão de Infantaria de Selva	332.399,10
167347	31ª Circunscrição de Serviço Militar	24.379,58
167348	5º Batalhão de Engenharia de Construção	2.651.355,69
167349	Cmdo 17ª Brigada de Infantaria de Selva	250.662,83
167350	17ª Base Logística	152.574,01
167351	Hospital de Guarnição de Porto Velho	2.724.730,44
167352	7º Batalhão de Infantaria de Selva	116.191,43
167353	6º Batalhão de Engenharia de Construção	171.067,26
167482	Cmdo 1ª Brigada de Infantaria de Selva	1.451.790,81
167515	Cmdo 2ª Brigada de Infantaria de Selva	122.588,00
167536	61º Batalhão de Infantaria de Selva	161.959,73
167537	Cmdo 16ª Brigada de Infantaria de Selva	320.836,06
167545	Hospital de São Gabriel da Cachoeira	1.496.432,22
Total do Exercício de 2006		23.729.652,24

Fonte: portal da transparência da Presidência da República / Controladoria Geral da União.
Disponível em: <<http://www.transparencia.gov.br/>>, acessado em 30 de agosto de 2007.

No exercício financeiro de 2006, as Unidades Gestoras foram contempladas com os recursos constantes do Quadro 4. Neste quadro estão contemplados os recursos recebidos pelas unidades gestoras primárias (UG 160XXX) contempladas com recursos do OGU e UG secundárias (UG 167XXX), contempladas com recursos de fontes próprias. Esses recursos foram colocados à disposição do Ordenador de Despesas de cada uma das Unidades Gestoras, no exercício financeiro de 2006 e, aos quais, foi imputada a responsabilidade pela execução dessa despesa e respectiva prestação de contas.

Quadro 4

Total de recursos recebidos por todas UG no exercício financeiro de 2006

UG Pesquisadas	Valores em R\$	Atividade Fim
160018 / 167018	7.846.367,50	Apoio Logístico – Aquisição e armazenagem
160350 / 167350	4.847.820,31	Apoio Logístico – Aquisição e armazenagem
160482 / 167482	5.918.515,54	Apoio Logístico – Aquisição e armazenagem
160537 / 167537	4.021.240,97	Apoio Logístico – Aquisição e armazenagem
160014 / 167014	54.984.769,49	Apoio Logístico – Comando
160021 / 167021	1.507.740,15	Apoio Logístico – Manutenção bélica
160007 / 167007	1.878.470,29	Apoio Logístico – Transporte aéreo
160008 / 167008	1.071.825,94	Apoio Logístico – Transporte fluvial
160016 / 167016	4.724.979,64	Comando Militar de Área – Região Norte
160010 / 167010	158.463,92	Controle de Pessoal Inativo
160347 / 167347	175.386,26	Controle de Pessoal Inativo
160015 / 167015	2.346.545,11	Engenharia – Execução indireta e Comando
160001 / 167001	438.386,09	Engenharia de Construção – Execução direta
160022 / 167022	4.353.772,95	Engenharia de Construção – Execução direta
160348 / 167348	8.203.261,61	Engenharia de Construção – Execução direta
160353 / 167353	3.002.780,82	Engenharia de Construção – Execução direta
160017 / 167017	5.391.452,44	Engenharia de Construção – Execução indireta
160011 / 167011	4.024.607,38	Engenharia – Execução indireta e topografia
160012 / 167012	1.036.793,92	Ensino Especializado
160013 / 167013	2.303.873,13	Ensino Fundamental e Médio
160024 / 167024	1.873.428,30	Formação e treinamento do Soldado
160346 / 167346	1.431.874,46	Formação e treinamento do Soldado
160002 / 167002	2.611.738,44	Formação e treinamento do Soldado
160005 / 167005	965.634,15	Formação e treinamento do Soldado
160006 / 167006	1.274.819,82	Formação e treinamento do Soldado
160352 / 167352	1.686.204,57	Formação e treinamento do Soldado
160515 / 167515	2.609.917,54	Formação e treinamento do Soldado
160536 / 167536	1.121.002,86	Formação e treinamento do Soldado
160349 / 167349	1.431.610,27	Formação e treinamento do Soldado – Comando
160019 / 167019	1.233.986,07	Saúde
160020 / 167020	10.540.245,97	Saúde
160351 / 167351	3.693.363,47	Saúde
160545 / 167545	2402150,51	Saúde
Total	151.113.029,89	

Fonte: portal da transparência da Presidência da República / Controladoria Geral da União. Disponível em: <<http://www.transparencia.gov.br/>>, acessado em 30 de agosto de 2007.

Algumas unidades apresentaram valores altos nos recursos recebidos devido a convênios com os Governos Estaduais e Municipais, tendo em vista as características da atividade fim da UG, como engenharia, saúde etc., esses recursos de convênios seguem também as mesmas regras e a mesma legislação na execução da despesa dos recursos orçamentários e os gestores respondem pela aplicação e prestação de contas desses valores.

Para uma melhor visualização dos montantes recebidos pelas UG, os dados foram aglomerados dentro das atividades fins. Desta forma percebe-se melhor quais atividades consumiram mais recursos no exercício de 2006 e, com isso mostrar que tais atividades mereçam mais atenção no momento da fiscalização dos recursos, como também uma maneira de identificar, individualmente, os resultados da auditoria nessa ou naquela UG e, desta forma, mostrar a função de assessoramento que a Auditoria Interna desenvolve, sem contudo apontar que esse ou aquele Gestor tenha recebido mais ou menos recomendações, em função das impropriedades encontradas.

Tabela 1

Aglomerado de recursos por atividade fim

Atividade Fim	Valores em R\$
Apoio Logístico	27.091.980,70
Comando Militar de Área – Região Norte	4.724.979,64
Controle de Pessoal Inativo	333.850,18
Engenharia	27.760.806,40
Ensino	3.340.667,05
Formação e Treinamento do Soldado	15.006.230,41
Logística e Movimentação do pessoal	54.984.769,49
Saúde	17.869.746,02
Total da aglomeração	151.113.029,89

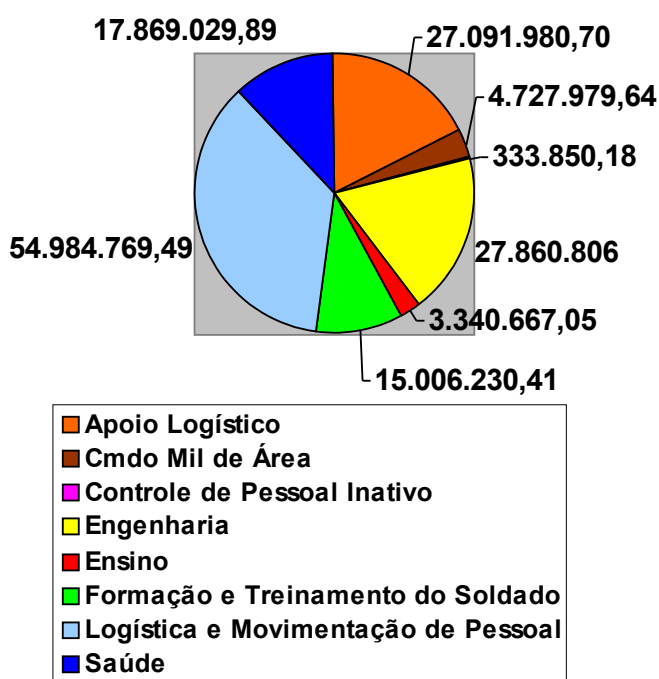
Fonte: portal da transparência da Presidência da República / Controladoria Geral da União. Disponível em: <<http://www.transparencia.gov.br/>>, acessado em 30 de agosto de 2007.

Percebe-se pela análise do Gráfico 1, a seguir, que as unidade de logística e de engenharia são responsáveis pela maior fatia de recursos repassados pelo Governo Federal. A logística de movimentação do pessoal trata das indenizações de movimentações de Militares

amparados por Lei, por tanto, embora o valor tenha sido relevante naquele exercício R\$ 54.984.769,49 (cinquenta e quatro milhões novecentos e setenta e oito mil setecentos e sessenta e nove reais e quarenta e nove centavos) na execução desta despesa, na rubrica que se refere a movimentação do pessoal militar, não se aplica qualquer modalidade de licitação, são recursos destinados ao pagamento de ajuda de custo para viagem, transporte de bagagens e pagamento de passagens, do pessoal transferido por necessidade do serviço (ex-ofício).

Gráfico 1

Aglomeração de recursos por atividade fim.



Representação gráfica dos dados da tabela 1

As unidades gestoras objeto deste estudo abaixo identificadas estão localizadas nos Estados do Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima, no quadro 5 abaixo, as unidades estão identificadas pelo código de UG no SIAFI, os quais reconhecem as UG como unidade integrante do orçamento Geral da União (OGU) na administração pública federal. O código de UG iniciado por 160XXX, identificam as UG que executam o OGU e as UG iniciadas por 167XXX, são as UG que executam o orçamento do Comando do Exército.

Quadro 5

Identificação e localização das unidades gestoras

Cód. UG no SIAFI	Título da UG	Localidade
160001 / 167001	7º Batalhão de Engenharia de Construção	Rio Branco – AC
160002 / 167002	4º Batalhão de Infantaria de Selva	Rio Branco – AC
160005 / 167005	54º Batalhão de Infantaria de Selva	Humaitá – AM
160006 / 167006	1º Batalhão de Infantaria de Selva	Manaus – AM
160007 / 167007	4º Batalhão de Aviação do Exército	Manaus – AM
160008 / 167008	Centro de Embarcações do Amazonas	Manaus – AM
160010 / 167010	29ª Circunscrição de Serviço Militar	Manaus – AM
160011 / 167011	4ª Divisão de levantamentos	Manaus – AM
160012 / 167012	Centro de Instrução de Guerra na Selva	Manaus – AM
160013 / 167013	Colégio Militar de Manaus	Manaus – AM
160014 / 167014	Comando 12ª Região Militar	Manaus – AM
160015 / 167015	Comando 2º Grupamento de Engenharia	Manaus – AM
160016 / 167016	Comando Militar da Amazônia	Manaus – AM
160017 / 167017	12ª Comissão Regional de Obras	Manaus – AM
160018 / 167018	12º Batalhão de Suprimentos	Manaus – AM
160019 / 167019	Hospital de Guarnição de Tabatinga	Tabatinga – AM
160020 / 167020	Hospital Geral de Manaus	Manaus – AM
160021 / 167021	Parque Regional de Manutenção / 12	Manaus – AM
160022 / 167022	21ª Companhia de Engenharia	S. G. da Cachoeira
160024 / 167024	5º Batalhão de Infantaria de Selva	S. G. da Cachoeira
160346 / 167346	6º Batalhão de Infantaria de Selva	Guajará-mirim – RO
160347 / 167347	31ª Circunscrição de Serviço Militar	Porto Velho – RO
160348 / 167348	5º Batalhão de Engenharia de Construção	Porto Velho – RO
160349 / 167349	Cmdo 17ª Brigada de Infantaria de Selva	Porto Velho – RO
160350 / 167350	17ª Base Logística	Porto Velho – RO
160351 / 167351	Hospital de Guarnição de Porto Velho	Porto Velho – RO
160352 / 167352	7º Batalhão de Infantaria de Selva	Boa Vista – RR
160353 / 167353	6º Batalhão de Engenharia de Construção	Boa Vista – RR
160482 / 167482	Cmdo 1ª Brigada de Infantaria de Selva	Boa Vista – RR
160515 / 167515	Cmdo 2ª Brigada de Infantaria de Selva	S. G. da Cachoeira
160536 / 167536	61º Batalhão de Infantaria de Selva	Cruzeiro do Sul – AC
160537 / 167537	Cmdo 16ª Brigada de Infantaria de Selva	Tefé – AM
160545 / 167545	Hospital de São Gabriel da Cachoeira	S. G. da Cachoeira

Fonte: portal de transparência do Governo Federal, disponível em:

<<http://www.transparencia.gov.br>>

A Setorial de Controle Interno situada na cidade de Manaus conta com 33 (trinta e três) unidades gestoras vinculadas, das quais 14 (quatorze) estão situadas na Capital do Estado do Amazonas (sede do Controle Interno Regional) e 19 (dezenove) no interior do Estado e em outros Estados da Amazônia Ocidental (fora da sede), conforme tabela 2.

Tabela 2

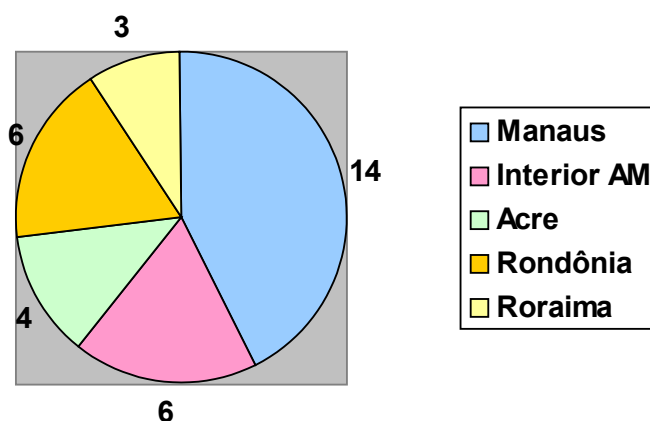
Dados referentes às localidades das Unidades gestoras

Localidade das Unidades Gestoras	Pesquisadas	
	Freq	%
Cidade de Manaus	14	42,42
Interior do Estado do Amazonas	06	18,18
Estado do Acre	04	12,12
Estado de Rondônia	06	18,18
Estado de Roraima	03	9,10
Total	33	100

Fonte: SIAFI 2006

Gráfico 2

Distribuição das 33 Unidades Gestoras por localidades



Representação gráfica dos dados apresentados na tabela 2

Fonte: portal de transparência do Governo Federal, disponível em:

<<http://www.transparencia.gov.br>>**Classificação das Unidades Gestoras por atividade fim**

No quadro 6, a seguir, as unidades gestoras estão classificadas por atividade fim, este agrupamento objetiva identificar pontos comuns neste tipo de atividade, como também, facilitar a interpretação posterior dos resultados.

Quadro 6

distribuição das UG por atividade fim

Título da UG	Atividade Fim
12º Batalhão de Suprimentos	Apoio logístico – Aquisição e armazenamento
17ª Base Logística	Apoio logístico – Aquisição e armazenamento
Comando 12ª Região Militar	Apoio Logístico – Comando
Cmdo 1ª Brigada de Infantaria de Selva	Apoio Logístico – Aquisição e armazenamento
Cmdo 16ª Brigada de Infantaria de Selva	Apoio Logístico – Aquisição e armazenamento
Parque Regional de Manutenção / 12	Apoio Logístico – Manutenção bélica
4º Batalhão de Aviação do Exército	Apoio Logístico – Transporte aéreo
Centro de Embarcações do Amazonas	Apoio logístico – Transporte fluvial
Comando Militar da Amazônia	Comando Militar da Região Norte (Amazônia)
29ª Circunscrição de Serviço Militar	Controle de Pessoal Inativo
31ª Circunscrição de Serviço Militar	Controle de pessoal Inativo
Comando 2º Grupamento de Engenharia	Engenharia – Execução indireta e Comando
4ª Divisão de levantamentos	Engenharia – Execução indireta e topografia
7º Batalhão de Engenharia de Construção	Engenharia de Construção – Execução direta
21ª Companhia de Engenharia	Engenharia de Construção – Execução direta
5º Batalhão de Engenharia de Construção	Engenharia de Construção – Execução direta
6º Batalhão de Engenharia de Construção	Engenharia de Construção – Execução direta
12ª Comissão Regional de Obras	Engenharia de Construção – Execução indireta
Centro de Instrução de Guerra na Selva	Ensino Especializado
Colégio Militar de Manaus	Ensino Fundamental e Médio
4º Batalhão de Infantaria de Selva	Formação e Treinamento do Soldado
54º Batalhão de Infantaria de Selva	Formação e Treinamento do Soldado
1º Batalhão de Infantaria de Selva	Formação e Treinamento do Soldado
5º Batalhão de Infantaria de Selva	Formação e Treinamento do Soldado
6º Batalhão de Infantaria de Selva	Formação e Treinamento do Soldado
7º Batalhão de Infantaria de Selva	Formação e Treinamento do Soldado
61º Batalhão de Infantaria de Selva	Formação e Treinamento do Soldado
Cmdo 17ª Brigada de Infantaria de Selva	Formação /Treinamento do Soldado – Comando
Cmdo 2ª Brigada de Infantaria de Selva	Formação e Treinamento do Soldado / Comando
Hospital de Guarnição de Tabatinga	Saúde
Hospital Geral de Manaus	Saúde
Hospital de Guarnição de Porto Velho	Saúde
Hospital de São Gabriel da Cachoeira	Saúde

Fonte: SIAFI

3.2 DESCRIÇÃO DO FUNCIONAMENTO DA AUDITORIA INTERNAS JUNTO ÀS UG.

A Auditoria de prestação de contas visa verificar as informações prestadas pelos administradores públicos federais e analisar os atos e fatos da gestão, com vistas a instruir os processos de contas a serem submetido a julgamento pelo Tribunal de Contas da União. No decorrer de cada exercício financeiro, o Sistema de Controle Interno do Governo Federal realiza o seu trabalho de campo, através da auditoria e fiscalização e, ao final de cada

trabalho, as equipes de auditoria emitem os relatórios prévios de auditoria, com a fotografia das demonstrações da Unidade Gestora naquela data e apresentam as recomendações acerca das impropriedades e/ou irregularidades encontradas durante a auditoria e exigem dos gestores públicos a correção das impropriedades ou irregularidades encontradas até o encerramento daquele exercício financeiro.

No período que sucede a atividade de auditoria até o encerramento do exercício, o Sistema de Controle Interno se coloca a disposição da Unidade Gestora, oferecendo o suporte necessário ao gestor público para que as impropriedades e/ou irregularidades levantadas durante a atividade de campo sejam sanadas até o encerramento do exercício financeiro. Após o encerramento do exercício, o Controle Interno emitirá o relatório de auditoria definitivo, o qual instruirá a Tomada de Contas Anual a ser enviada ao TCU.

A 12ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército (12ª ICFEx), unidade regional do Sistema e Controle Interno, do órgão Comando do Exército, realizou nos exercícios financeiros que se seguem, 184 (cento e oitenta e quatro) auditorias de prestação de contas em suas 33 (trinta e três) unidades gestoras vinculadas das quais, 14 (quatorze) localizam-se na sede da unidade de Controle Interno (Manaus) e 19 (dezenove) localizam-se fora da sede, conforme demonstra a tabela 3 abaixo.

Tabela 3

Número de auditorias realizadas pela 12ª ICFEx, por exercício financeiro.

Exercício Financeiro	2003		2004		2005		2006	
	1º Sem	2º Sem	1º Sem	2º Sem	1º Sem	2º Sem	1º Sem	2º Sem
UG da sede	14	09	10	15	10	15	13	10
UG fora da sede	03	16	09	18	16	07	16	03
subtotal	17	25	19	33	26	22	29	13
Total	42		52		48		42	

Fonte: Arquivo documental da Setorial de Controle Interno de Manaus (12ª ICFEx)

Relativo às localidades origem dos relatórios de auditoria, expedidos pelo Sistema Controle Interno nos exercícios de 2003 a 2006, observa-se por meio da tabela “4” uma maior concentração de relatórios oriundos da cidade de Manaus-Am, haja vista os custos de deslocamento das equipes serem menores, como também, devido ao fato de que a cidade de Manaus, detém uma concentração maior de unidades gestoras.

Tabela 4

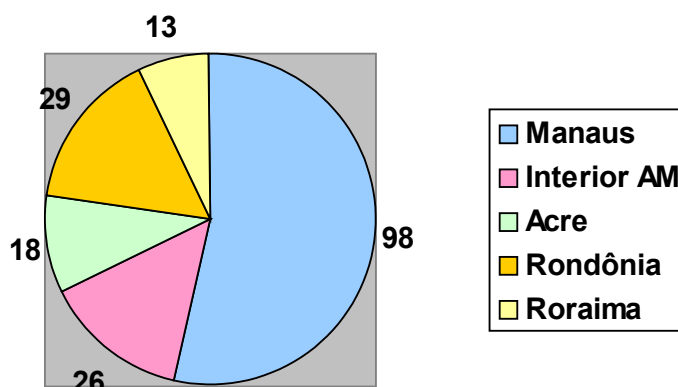
Dados referentes às localidades origem dos relatórios

Localidades origem dos relatórios analisados na pesquisa	Auditorias Realizadas	
	Freq	%
Cidade de Manaus	98	53,26
Interior do Estado do Amazonas	26	14,13
Estado do Acre	18	9,78
Estado de Rondônia	29	15,76
Estado de Roraima	13	7,07
Total	184	100%

Fonte: arquivo da 12ª ICFEx – Unidade de Controle Interno Setorial

Gráfico 3

Distribuição dos 184 relatórios das UG, por área geográfica.



Representação gráfica dos dados apresentados na tabela 4

Fonte: relatórios de auditoria do exercícios de 2003 a 2006

Destarte que os relatórios foram confeccionados por equipes diferentes, porém, o roteiro dos trabalhos é único para todas as equipes que realizaram o trabalho de campo. Na cidade de Manaus, houve uma maior concentração de relatórios, tal evento deve-se ao grande número de UG localizadas na sede da Setorial de Controle Interno (12ª ICFEx) e, como consequência, algumas unidades receberam as equipes de auditoria mais de uma vez, dentro de um mesmo exercício financeiro, fato que pouco ocorreu com as unidades do interior do Estado do Amazonas e nas demais UG dos outros Estados citados na tabela 4, supra.

3.2.1 Áreas de Auditoria analisadas nos relatórios de auditoria

Nos 184 (cento e oitenta e quatro) relatórios analisados foram contatadas nove áreas da auditoria interna presentes nestes relatórios prévios de auditoria nos exercícios financeiros de 2003 a 2006, conforme segue:

Área 1. Patrimônio – o objetivo da Auditoria nesta área é verificar os registros, controle de distribuição dos bens e a existência física destes, de acordo com as técnicas de auditoria.

Área 2. Licitações e Contratos – nesta área, o objetivos da Auditoria é verificar a legalidade e economicidade dos processos licitatórios efetuados pelas UG.

Área 3. Convênios – o objetivo da Auditoria nesta área consiste em verificar se os convênios firmados entre a unidade gestora e outros órgãos da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal, estão em perfeito atendimento à legislação em vigor e aos objetivos a que se propuseram.

Área 4. Análise de despesas – neste setor, o objetivo da Auditoria Interna é verificar a regularidade da documentação comprobatória na execução orçamentária da despesa.

Área 5. Pessoal da Ativa – o objetivo da Auditoria nesta área é verificar a legalidade nas contratações de Mão-de-Obra Temporária, a validação dos controles na execução dos exames de contracheques e de pagamento do pessoal da ativa e verificar se as declarações de bens e renda (DBR) dos agentes responsáveis por recursos e bens, estão em conformidade com a legislação.

Área 6. Pessoal Inativo e Pensionistas – nesta área o objetivo da Auditoria se concentra em verificar a concessão de aposentadoria, pensões e reformas civis e militares processadas nas Seções de Inativos e Pensionistas (SIP) de Órgãos de Pagamento (OP), sob o aspecto da legalidade.

Área 7. Receitas – o objetivo nesta área consiste em verificar as fontes geradoras de receitas nas unidades gestoras, bem como a regular arrecadação e aplicação das receitas geradas pela Unidade Gestora.

Área 8. Suporte Documental – o objetivo da Auditoria nesta área consiste em verificar a existência da documentação hábil que deu suporte aos pagamentos efetuados pela UG, como também, a documentação referente aos atos e fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial cuja guarda e responsabilidade é da unidade gestora.

Área 9. Execução de obras – a Auditoria nesta área tem o objetivo de verificar as obras que foram executadas pela Unidade Gestora, sendo este trabalho de auditoria desenvolvido “in loco”, com o objetivo de verificar o efetivo emprego dos bens e serviços terceirizados (execução indireta) ou executados pela própria unidade gestora (execução direta).

O escopo dos relatórios de auditoria analisados estão estruturados da seguinte forma: na introdução, são apresentados os objetivos dos exames e as restrições que por ventura tenham sido impostas às equipes de auditoria; no desenvolvimento, são exploradas cada uma das áreas apresentadas na Subseção 3.2, deste capítulo e, dentro de cada uma das áreas, são relatadas informações referentes aos seguintes aspectos: observações relevantes, Impropriedades observadas, irregularidades observadas, manifestação da UG acerca dos achados e as recomendações apresentadas pela equipe de auditoria.

Na conclusão do relatório, a equipe de auditoria se manifesta sobre a gravidade dos achados, classificando-os como impropriedades de caráter formal ou irregularidade administrativa. Nos primeiros, desde que não se constitua danos ao erário, a unidade gestora é notificada a apresentar, de imediato, as medidas corretivas para sanar o problema, como condição para receber o certificado de auditoria na conclusão da TCA, no caso de irregularidade, o achado é informado ao órgão superior, de onde a falha é analisada e, dependendo do resultado, a unidade regional do sistema de Controle Interno (12^a ICFEx) recebe a ordem para abrir o processo de Tomada de Contas Especial (TCE), com o objetivo de quantificar e qualificar os danos e imputá-los aos responsáveis.

3.3 APRESENTAÇÃO DAS CATEGORIAS DO ESTUDO

A análise do conteúdo dos dados coletados nas unidades investigadas, propiciou a identificação de quatro categorias principais existentes nas práticas de auditoria interna sob exame. A primeira categoria corresponde à participação do controle interno no apoio aos ordenadores de despesas na execução do orçamento. A segunda categoria trata dos principais aspectos em que a Auditoria Interna Setorial de Controle Interno do Governo Federal em Manaus teve participação na gestão das unidades pesquisadas. A terceira explicita a relação causa-efeito entre as unidades gestoras, no tocante ao alcance dos resultados esperados pela administração pública e a quarta, a relação existente, em termos de proximidade ou

afastamento, entre a técnica aplicada pelo sistema de controle interno e a literatura que subsidiou a investigação.

3.3.1 Categoria 1 - Participação do sistema controle interno no apoio aos ordenadores de despesas na execução do orçamento

Esta categoria foi apresentada através dos controles prévio (a priori), concomitante e a posteriori, os números demonstram quantas vezes a auditoria se fez presente na gestão do Ordenador de Despesas como uma ferramenta de assessoramento na condução da gestão pública.

3.3.1.1 Controle Prévio

Trata-se de uma importante técnica de controle do Estado na busca da melhor alocação de seus recursos, não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão mas, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos, além de destacar os impactos e benefícios sociais advindos.

Neste tópico foram apresentados os dados colhidos nos relatórios prévios de auditoria do Sistema de Controle Interno (SCI) do Governo Federal, no órgão Comando do Exército, referente aos exercícios financeiros de 2003, 2004, 2005 e 2006, nas UG primárias, identificadas no SIAFI pelo código de UG (UG 160XXX) e nas UG secundárias, identificadas no SIAFI pelo código de UG (UG 167XXX). Aqui foi evidenciado o controle prévio.

Os recursos das UG primárias são oriundos do Orçamento Geral da União (OGU), repassados para o Exército através da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e os recursos das UG secundárias (UG 167XXX) são oriundos do Fundo do Exército, que é uma instituição financeira que administra os recursos gerados no próprio Órgão (Exército Brasileiro). Ambos os recursos são da gestão “Tesouro Nacional”, estão sujeitos à prestação de contas conforme a legislação em vigor e são fiscalizados pelos Controles Interno e Externo.

Na fiscalização da execução dos recursos recebidos pelas Unidades Gestoras vinculadas, o Sistema de Controle Interno do Governo Federal, aqui nesta pesquisa representado pela 12ª ICFEx, segue o Plano Anual de Atividades de Auditoria (PAAA), documento emanado por autoridade competente do Órgão Comando do Exército que dá ao

Auditor o suporte legal e necessário para realizar o seu trabalho de auditoria e fiscalização nas unidades gestoras do Comando do Exército e Fundo do Exército.

a. Coleta de dados referente ao exercício financeiro de 2003

Prosseguindo no alcance dos objetivos desta pesquisa, que é o de evidenciar o apoio do Sistema de Controle Interno ao Gestor Público. No exercício financeiro de 2003 o Sistema de Controle Interno do Governo Federal ofereceu aos Gestores Públicos 449 (quatrocentos e quarenta e nove) recomendações, nas diversas áreas em que foram realizados os trabalhos de auditoria e estas recomendações são conseqüências de não-conformidades encontradas pela equipes de campo, as quais se consubstanciam em apoio ao gestor, conforme quadros 7 e 8, a seguir.

Quadro 7

Recomendações do SCI apresentadas no 1º Sem do Ex Fin de 2003

ÁREA UG	Área (1)	Área (2)	Área (3)	Área (4)	Área (5)	Área (6)	Área (7)	Área (8)	Área (9)	Total Recomendações
160001	00	02	00	00	05	-	00	01	-	08
160002	03	01	-	01	09	-	00	02	-	16
160006	04	00	-	01	03	-	00	01	-	09
160007	03	08	-	01	05	-	00	00	-	17
160008	06	02	-	02	05	-	00	00	-	15
160010	01	00	-	01	00	-	00	00	-	02
160011	03	01	00	02	04	-	00	04	-	14
160012	03	02	00	00	07	-	00	01	-	13
160013	05	03	-	01	04	-	00	01	-	14
160014	02	02	-	04	03	06	01	03	-	21
160015	05	02	-	01	04	-	00	03	-	15
160016	04	00	-	04	03	-	02	05	-	18
160017	04	00	-	02	00	-	00	01	-	07
160018	02	01	-	00	03	-	02	00	-	08
160020	00	00	00	00	06	-	00	00	-	06
160021	03	01	-	01	04	-	00	01	-	10
160536	03	00	-	01	03	00	00	02	-	09
TOTAL	51	25	00	22	68	06	5	25		202

Legenda:

Área (1) – Patrimônio

Área (2) – Licitações e Contratos

Área (3) – Convênios

Área (4) – Análise da despesa

Área (5) – Pessoal da Ativa

Área (6) – Pessoal Inativo e Pensionista

Área (7) – Receitas

Área (8) – Suporte Documental

Área (9) – Execução de obras

Fonte: Arquivo documental da 12ª ICFEx, relatórios das auditorias realizadas no 1º semestre de 2003

Quadro 8

Recomendações do SCI apresentadas no 2º Sem do Ex Fin de 2003

ÀREA UG	Área (1)	Área (2)	Área (3)	Área (4)	Área (5)	Área (6)	Área (7)	Área (8)	Área (9)	Total Recomendações
160005	03	04	-	00	02	-	01	02	-	12
160006	02	02	-	02	03	-	00	01	-	10
160011	00	00	-	02	03	-	00	00	-	05
160012	03	00	-	00	04	-	00	03	-	10
160013	00	00	-	01	00	-	00	00	-	01
160014	10	01	-	03	04	04	00	02	-	24
160016	12	00	-	05	03	-	00	02	-	22
160017	05	02	-	02	00	-	00	00	-	09
160019	00	05	-	01	04	-	02	01	-	13
160020	02	03	-	01	01	-	00	00	-	07
160021	03	00	-	01	03	-	01	01	-	09
160022	01	01	-	01	00	-	01	00	-	04
160024	00	04	-	02	04	-	02	01	-	13
160346	02	01	-	01	04	-	00	00	-	08
160347	03	00	-	01	02	-	00	01	-	07
160348	00	00	-	00	03	-	00	03	-	06
160349	04	01	-	01	02	-	00	00	-	08
160350	07	01	-	00	03	-	00	00	-	11
160351	05	02	-	00	03	-	00	01	-	11
160352	06	00	-	00	00	-	01	01	-	08
160353	10	01	-	02	02	-	00	00	-	15
160482	06	01	-	02	00	-	00	01	-	10
160515	01	00	-	02	00	-	00	01	-	04
160537	03	06	-	02	05	-	00	02	-	18
160545	02	00	-	00	00	-	00	00	-	02
TOTAL	90	35	00	32	55	04	8	23	-	247

Legenda:

Área (1) – Patrimônio

Área (2) – Licitações e Contratos

Área (3) – Convênios

Área (4) – Análise da despesa

Área (5) – Pessoal da Ativa

Área (6) – Pessoal Inativo e Pensionista

Área (7) – Receitas

Área (8) – Suporte Documental

Área (9) – Execução de obras

Fonte: Arquivo documental da 12ª ICFEx, relatórios das auditorias realizadas no 2º semestre de 2003

b. Coleta de dados referente ao exercício financeiro de 2004

No exercício financeiro de 2004, o Sistema de Controle Interno do Governo Federal ofereceu aos Gestores Públicos 631 (seiscentos e trinta e uma) recomendações, nas diversas áreas em que foram realizados os trabalhos de auditoria, conforme quadros 9 e 10, a seguir.

Quadro 9

Recomendações do SCI apresentadas no 1º Sem do Ex Fin de 2004

Área UG	Área (1)	Área (2)	Área (3)	Área (4)	Área (5)	Área (6)	Área (7)	Área (8)	Área (9)	Total Recomendações
160001	06	00	-	01	02	-	00	02	-	11
160002	04	00	-	00	05	-	02	04	-	15
160011	01	02	-	00	07	-	00	05	-	15
160012	04	00	-	01	07	-	00	04	-	16
160013	07	05	-	00	03	-	00	00	-	15
160014	03	03	-	03	05	-	00	04	-	18
160015	06	04	-	01	05	-	00	02	-	18
160016	07	00	-	02	04	-	00	01	-	14
160017	02	01	-	03	05	-	00	02	-	13
160018	10	03	-	01	06	-	02	00	-	22
160020	04	03	00	00	02	-	00	03	-	12
160021	04	04	-	04	00	-	00	05	-	17
160348	05	05	-	04	01	-	00	03	-	18
160349	03	02	-	01	03	-	00	03	-	12
160351	02	02	-	01	02	-	00	02	-	09
160352	03	05	-	00	02	-	00	00	-	10
160353	01	00	-	01	03	-	00	01	-	06
160482	03	02	-	00	03	-	00	00	-	08
160536	02	08	-	02	05	-	01	02	-	20
TOTAL	77	49		25	70		5	43		269

Fonte: Arquivo documental da 12ª ICFEx, relatórios das auditorias realizadas no 1º semestre de 2004

Legenda:

Área (1) – Patrimônio

Área (2) – Licitações e Contratos

Área (3) – Convênios

Área (4) – Análise da despesa

Área (5) – Pessoal da Ativa

Área (6) – Pessoal Inativo e Pensionista

Área (7) – Receitas

Área (8) – Suporte Documental

Área (9) – Execução de obras

Quadro 10

Recomendações do SCI apresentadas no 2º Sem do Ex Fin de 2004

Área UG	Área (1)	Área (2)	Área (3)	Área (4)	Área (5)	Área (6)	Área (7)	Área (8)	Área (9)	Total Recomendações
160001	06	01	-	02	03	-	00	01	-	13
160002	09	00	-	01	09	-	00	02	-	21
160005	03	09	-	00	00	-	01	03	-	16
160006	07	07	-	06	02	-	00	00	-	22
160007	07	03	-	01	05	-	00	04	-	20
160008	04	02	-	02	03	-	00	01	-	12
160010	06	00	-	03	01	-	00	01	-	11
160011	06	00	02	01	01	-	00	03	-	13
160012	04	03	-	03	00	-	00	00	-	10
160013	03	02	-	00	00	-	00	00	-	05
160014	04	01	-	03	01	02	00	00	-	11
160015	04	01	00	01	03	-	00	01	-	10
160016	13	03	-	02	05	-	01	02	-	26
160018	07	04	-	03	01	-	00	00	-	15
160019	02	02	-	00	02	-	00	00	-	06
160020	07	03	-	02	03	-	00	02	-	17
160021	06	00	-	06	04	-	00	03	-	19
160022	03	02	-	01	01		00	01	01	09
160024	01	02	-	01	01	-	01	00	-	06
5º BIS	04	00	-	00	01	-	01	00	00	06
160346	02	03	-	01	03	-	00	01	00	10
160347	01	04	-	00	05	-	00	01	-	11
160348	02	00	-	00	02	-	01	01	-	06
160350	06	03	-	03	00	-	00	02	-	14
160351	01	00	-	01	02	-	01	03	-	08
160352	04	02	-	00	00	-	01	00	-	07
160353	03	00	-	01	02	-	00	00	-	06
160482	02	00	-	01	01	-	00	00	-	04
160536	03	00	-	01	02	-	01	01	-	08
160537	02	03	-	02	02	-	01	02	-	12
160545	02	01	-	01	02	-	00	02	-	08
TOTAL	134	61	02	49	67	02	09	37	01	362

Legenda:

Área (1) – Patrimônio

Área (2) – Licitações e Contratos

Área (3) – Convênios

Área (4) – Análise da despesa

Área (5) – Pessoal da Ativa

Área (6) – Pessoal Inativo e Pensionista

Área (7) – Receitas

Área (8) – Suporte Documental

Área (9) – Execução de obras

Fonte: Arquivo documental da 12ª ICFEx, relatórios das auditorias realizadas no 2º semestre de 2004

c. Coleta de dados referente ao exercício financeiro de 2005

No exercício financeiro de 2005, o Sistema de Controle Interno do Governo Federal ofereceu aos Gestores Públicos 432 (quatrocentos e trinta e duas) recomendações, nas diversas áreas em que foram realizados os trabalhos de auditoria, conforme quadros 11 e 12 a seguir. Para cada achado de auditoria, representados pelas não-conformidades encontradas, são oferecidas as recomendações pertinentes, nos respectivos relatórios prévios de auditoria expedidos pelas equipes de campo.

Quadro 11

Recomendações do SCI apresentadas no 1º Sem do Ex Fin de 2005

Área UG	Área (1)	Área (2)	Área (3)	Área (4)	Área (5)	Área (6)	Área (7)	Área (8)	Área (9)	Total Recomendações
160001	03	02	-	00	00	-	00	03	-	08
160002	04	00	00	00	00	-	00	00	00	04
160005	04	02	00	01	08	-	00	00	-	15
160008	05	06	00	00	07	-	00	03	-	21
160011	03	00	00	03	05	-	-	02	-	13
160012	04	02	-	04	07	-	00	00	-	17
160013	00	05	00	00	01	-	01	01	-	08
160014	02	04	-	02	04	05	-	00	-	17
160015	03	04	00	00	04	-	00	00	-	11
160017	02	05	00	01	00	-	00	01	-	09
160018	05	03	00	00	03	-	00	00	-	11
160019	00	00	00	01	00	-	00	00	-	01
160020	02	02	00	00	04	-	00	00	-	08
160021	04	05	00	00	01	-	00	02	-	12
160022	02	05	00	06	06	-	00	00	-	19
160024	02	00	00	02	02	00	00	00	-	06
160347	01	02	00	03	04	-	00	00	-	10
160348	03	02	00	03	05	-	00	00	-	13
160350	01	02	00	01	05	-	00	00	-	09
160352	04	00	-	03	03	-	01	00	-	11
160353	05	03	-	00	01	-	00	01	-	10
160482	08	04	00	00	04	-	-	01	-	17
160515	02	03	00	00	03	04	00	02	-	14
160536	02	00	-	01	01	01	-	01	-	06
160537	02	02	00	02	04	00	01	00	-	11
160545	05	01	00	03	01	-	00	00	-	10
TOTAL	78	64	0	36	83	10	03	17	0	291

Fonte: Arquivo documental da 12ª ICFEx, relatórios das auditorias realizadas no 1º semestre de 2005

Legenda:

Área (1) – Patrimônio

- Área (2) – Licitações e Contratos
 Área (3) – Convênios
 Área (4) – Análise da despesa
 Área (5) – Pessoal da Ativa
 Área (6) – Pessoal Inativo e Pensionista
 Área (7) – Receitas
 Área (8) – Suporte Documental
 Área (9) – Execução de obras

Quadro 12

Recomendações do SCI apresentadas no 2º Sem do Ex Fin de 2005

Área UG	Área (1)	Área (2)	Área (3)	Área (4)	Área (5)	Área (6)	Área (7)	Área (8)	Área (9)	Total Recomendações
160006	05	04	00	00	04	-	00	00	-	13
160007	04	04	00	00	00	-	00	00	-	08
160008	02	02	00	00	00	-	00	00	-	04
160010	02	00	00	01	03	-	00	00	-	06
160011	04	01	01	01	02	-	00	00	-	09
160012	00	00	00	00	00	-	00	00	-	00
160013	01	04	00	00	00	-	00	00	-	05
160014	02	03	00	00	04	06	00	00	-	15
160015	00	00	00	00	03	-	00	00	-	03
160016	07	02	00	01	00	-	02	00	-	12
160017	00	00	00	01	03	-	00	00	-	04
160018	02	02	00	00	02	-	00	03	-	09
160019	02	01	00	00	00	-	00	00	-	03
160020	04	00	00	06	02	-	01	00	-	13
160021	00	03	00	00	01	-	01	00	-	05
160024	04	00	00	01	00	-	00	00	-	05
160346	01	00	00	01	02	05	00	02	-	11
160348	03	00	01	00	00	-	00	00	-	04
160349	00	02	00	00	02	02	00	00	-	06
160351	00	00	00	02	03	-	00	01	-	06
TOTAL	43	28	2	14	31	13	4	6	0	141

Fonte: Arquivo documental da 12ª ICFeX, relatórios das auditorias realizadas no 1º semestre de 2005

Legenda:

- Área (1) – Patrimônio
 Área (2) – Licitações e Contratos
 Área (3) – Convênios
 Área (4) – Análise da despesa
 Área (5) – Pessoal da Ativa
 Área (6) – Pessoal Inativo e Pensionista
 Área (7) – Receitas
 Área (8) – Suporte Documental
 Área (9) – Execução de obras

d. Coleta de dados referente ao exercício financeiro de 2006

No exercício financeiro de 2006, o Sistema de Controle Interno do Governo Federal ofereceu aos Gestores Públicos 519 (quinhentos e dezenove) recomendações, nas diversas áreas em que foram realizados os trabalhos de auditoria, conforme quadros 13 e 14 a seguir.

Quadro 13

Recomendações do SCI apresentadas no 1º Sem do Ex Fin de 2006

Área UG	Área (1)	Área (2)	Área (3)	Área (4)	Área (5)	Área (6)	Área (7)	Área (8)	Área (9)	Total Recomendações
160001	06	02	00	00	10	-	00	00	-	18
160002	10	06	00	01	13	-	01	00	-	31
160005	02	07	00	01	05	-	00	00	-	15
160006	04	05	-	02	13	-	00	00	-	24
160007	04	04	-	03	04	-	00	00	-	15
160008	04	02	00	01	04	-	00	02	-	13
160011	04	04	00	03	01	-	01	00	-	13
160012	06	05	00	02	03	-	01	00	-	17
160013	05	07	00	01	09	-	00	01	-	23
160014	03	03	-	01	08	-	00	00	-	15
160015	03	02	00	00	00	-	00	00	-	05
160016	07	06	00	01	11	-	00	01	-	26
160017	04	04	00	01	01	-	00	00	-	10
160018	04	07	-	01	00	-	01	02	-	15
160019	01	03	00	00	00	-	00	00	-	04
160020	04	02	00	00	02	-	00	00	-	08
160021	07	03	00	00	01	-	02	00	-	13
160022	04	05	00	03	04	-	00	00	-	16
160024	02	02	00	00	01	-	00	01	-	06
160347	01	01	00	01	05	-	00	00	-	08
160348	02	01	00	00	05	-	02	00	-	10
160350	00	02	00	00	03	-	00	00	-	05
160352	02	02	-	01	00	-	01	00	-	06
160353	00	03	-	02	00	-	00	03	-	08
160482	04	04	00	01	00	-	02	00	-	11
160515	07	06	00	00	02	-	01	00	-	16
160536	02	04	00	03	07	-	00	02	-	18
160537	02	03	00	01	00	-	00	01	-	07
160545	00	06	00	03	04	-	00	02	-	15
TOTAL	104	111	0	33	116	0	12	15		391

Fonte: Arquivo documental da 12ª ICFEx, relatórios das auditorias realizadas no 1º semestre de 2006

Legenda:

Área (1) – Patrimônio

Área (2) – Licitações e Contratos

- Área (3) – Convênios
 Área (4) – Análise da despesa
 Área (5) – Pessoal da Ativa
 Área (6) – Pessoal Inativo e Pensionista
 Área (7) – Receitas
 Área (8) – Suporte Documental
 Área (9) – Execução de obras

Quadro 14

Recomendações do SCI apresentadas no 2º Sem do Ex Fin de 2006

UG	Área (1)	Área (2)	Área (3)	Área (4)	Área (5)	Área (6)	Área (7)	Área (8)	Área (9)	Total Recomendações
160007	03	03	00	00	00	-	00	00	-	06
160008	06	00	00	00	00	-	00	01	-	07
160010	02	00	00	01	03	-	00	00	-	06
160011	02	03	00	01	00	-	00	00	-	06
160012	05	00	00	00	01	-	01	00	-	07
160013	01	00	00	02	00	-	00	00	-	03
160015	01	00	00	01	06	-	00	00	-	08
160016	07	00	00	00	10	-	00	00	-	17
160017	04	04	00	00	00	-	00	00	-	08
160021	01	01	00	00	04	-	00	02	-	08
160346	03	07	00	02	01	-	00	01	-	14
160349	08	06	00	02	03	-	00	02		21
160351	04	04	00	01	07	-	00	01	-	17
TOTAL	47	28	0	10	35	0	1	7	0	128

Legenda:

- Área (1) – Patrimônio
 Área (2) – Licitações e Contratos
 Área (3) – Convênios
 Área (4) – Análise da despesa
 Área (5) – Pessoal da Ativa
 Área (6) – Pessoal Inativo e Pensionista
 Área (7) – Receitas
 Área (8) – Suporte Documental
 Área (9) – Execução de obras

Fonte: Arquivo documental da 12ª ICFEx, relatórios das auditorias realizadas no 2º semestre de 2006

3.3.1.2 Controle Concomitante

As diligências visam buscar informações e esclarecimentos junto aos gestores públicos sobre as razões que levaram à prática de qualquer ato orçamentário, financeiro, patrimonial e operacional praticado por agente público, a fim de subsidiar os exames a cargo do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, inclusive no apoio institucional ao Controle Externo.

No Controle Concomitante, conforme apresentado no referencial teórico desta pesquisa, tem-se o objetivo de verificar o ato no momento da ação do administrador. Ele tem a finalidade de detectar erros, desperdícios ou irregularidades, no momento em que eles ocorrem, permitindo a adoção de medidas tempestivas de correção. Dessa forma, ajusta-se o desempenho ainda em andamento, a fim de se conseguir o objetivo.

Antes porem de apresentar os dados coletados acerca do controle concomitante, será necessário mostrar a estrutura e funcionamento da 12ª ICEx, que é a Unidade Regional do Sistema de Controle Interno. Na atividade fim desta Unidade de Controle Interno, que é a atividade voltada para o controle, a setorial está estruturada da seguinte forma: uma Seção de Apoio Técnico e Treinamento, identificada como 1ª Seção (S/1); uma Seção de Auditoria e Fiscalização, identificada como 2ª Seção (S/2) e uma Seção de Contabilidade, identificada como 3ª Seção (S/3).

À 1ª Seção - Seção de Apoio Técnico e Treinamento compete: i) planejar, coordenar, orientar e supervisionar as atividades de informática voltadas para o atendimento das atividades da Inspeção; ii) prestar assistência técnica e dar suporte operacional aos usuários dos sistemas utilizados pela Inspeção; iii) zelar pela conservação e segurança dos sistemas de informática utilizados pela Inspeção; iv) executar, de acordo com as normas em vigor, o cadastramento dos usuários da Inspeção e das UG vinculadas nos diversos sistemas disponibilizados pela Administração Federal; v) estabelecer contato junto à regional do Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO), a fim de solucionar eventuais problemas no acesso aos sistemas disponibilizados por aquela Entidade; vi) realizar treinamento e atualização de conhecimento para os integrantes da Inspeção e agentes da administração das UG vinculadas; vii) planejar e coordenar os pedidos de cooperação de instrução; viii) manter dados estatísticos relacionados com as atividades da Inspeção; ix) promover as ligações funcionais com os agentes da administração das UG vinculadas, na sua área de atuação; x) elaborar o Boletim Informativo Mensal da Inspeção e xi) registrar a conformidade de operadores da Inspeção.

À 2ª Seção - Seção de Auditoria e Fiscalização compete: I - realizar os trabalhos de pré-auditoria dos atos e fatos administrativos, por intermédio dos sistemas informatizados utilizados pelas UG vinculadas, com vistas a antecipar-se à ocorrência de impropriedades ou de irregularidades que possam ocasionar prejuízo ao Erário, dentre outros, os relacionados

com: a) a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil; b) as publicações no Diário Oficial da União (DOU), referentes às licitações, às dispensas, às inexigibilidades, aos contratos, aos convênios e similares; c) a implantação e a execução de contratos e convênios; d) as concessões de aposentadorias e pensões; e) a contratação de pessoal civil por tempo determinado; e f) a regularidade da situação dos encargos previdenciários, trabalhistas e tributários.

II - realizar os trabalhos de auditoria de campo, com vistas a verificar a regularidade dos atos e fatos administrativos praticados pelas UG vinculadas, dentre outros, os relacionados com: a) a avaliação dos controles internos existentes; b) os processos administrativos referentes às licitações, dispensas ou inexigibilidades; c) os processos de prestação de contas de suprimento de fundos; d) os processos de prestação de contas de convênios; e) o pagamento de pessoal conforme as normas em vigor; f) a documentação comprobatória de receita e despesa; g) a organização do arquivo do Setor de Suporte Documental; h) as Declarações de Bens e Rendas dos agentes responsáveis das UG vinculadas; e i) a existência física dos bens e direitos ou os resultados alcançados na aplicação de recursos públicos.

À Seção de Auditoria e Fiscalização compete ainda: III - organizar as atividades de controle interno de forma a criar condições para avaliar a adequação dos controles, a eficiência e a eficácia da gestão; IV - realizar as Tomadas de Contas Especiais (TCE) nas UG vinculadas, quando determinadas pela SEF; V - examinar e certificar os processos de Tomadas de Contas Anuais (TCA) das UG vinculadas, elaborados pela Seção de Contabilidade; VI - elaborar relatórios e pareceres de auditoria; VII - elaborar Processo de Impugnação (PI); VIII - realizar as diligências necessárias para saneamento das impropriedades e/ou irregularidades constadas pela Seção; IX - acompanhar a atualização dos dados constantes do Rol de Responsáveis das UG vinculadas; X - orientar as UG vinculadas quanto ao atendimento de diligências do Tribunal de Contas da União (TCU); XI - prestar informações à Seção de Contabilidade com vista a orientar os trabalhos daquela Seção; XII - propor à D Aud a normatização e padronização das atividades de controle interno e XIII - elaborar a proposta do PAAA a ser encaminhada à Diretoria de Auditoria / SEF

À 3ª Seção - Seção de Contabilidade - compete: i) prestar assistência, orientação e apoio técnico contábil às UG vinculadas; ii) acompanhar, por meio do Sistema Integrado de

Administração Financeira (SIAFI), os atos e fatos administrativos registrados contabilmente pelas UG vinculadas; iii) verificar a realização das conformidades diária e de suporte documental efetuadas pelas UG vinculadas; iv) realizar a análise contábil, tendo por base os "Auditores Contábeis" do SIAFI, em nível de UG/GESTÃO, diligenciando as UG vinculadas quanto às impropriedades ou inconsistências encontradas; v) efetuar registros contábeis nas UG vinculadas, quando necessário; vi) realizar a conformidade contábil das UG vinculadas; vii) analisar balancetes, balanços e demais demonstrações contábeis das UG vinculadas; viii) elaborar os processos de TCA das UG vinculadas; ix) prestar informações à Seção de Auditoria e Fiscalização, com vista a orientar os trabalhos daquela Seção e x) propor à Diretoria de Contabilidade/SEF a normatização e a padronização das atividades de contabilidade no âmbito do órgão.

Nos exercícios financeiros a seguir, foram levantados dados referente ao controle concomitante nos atos dos Gestores Públicos, esses Administradores foram diligenciados pelo Sistema de Controle Interno, através das três seções da setorial de controle interno, as quais representam a estrutura do Controle Interno da 12ª ICFEx.

Através desse tipo de controle, os gestores foram indagados acerca dos procedimentos técnicos, da legislação pertinente e de outros atos de gestão, durante a execução do processo de execução da despesa e, receberam recomendações para aqueles atos ou fatos classificados como impróprios, do ponto de vista econômico-legal e de controle administrativo.

No levantamento destes dados, não foram localizadas nos arquivos da 12ª ICFEx, as informações referentes ao exercício financeiro de 2003, tendo em vista a não obrigatoriedade de manutenção em arquivos, desse tipo de documento, pelo período de 05 anos. Os expedientes considerados neste levantamento foram apenas, as mensagens SIAFI comunicadas.

A mensagem SIAFI comunicada é um documento eletrônico, executado no próprio SIAFI e que, pela sua rapidez e oportunidade, é muito eficiente para o controle concomitante. Os demais expedientes, por apresentarem números irrelevantes e não serem tempestivos, não foram considerados nesta pesquisa.

Tabela 5

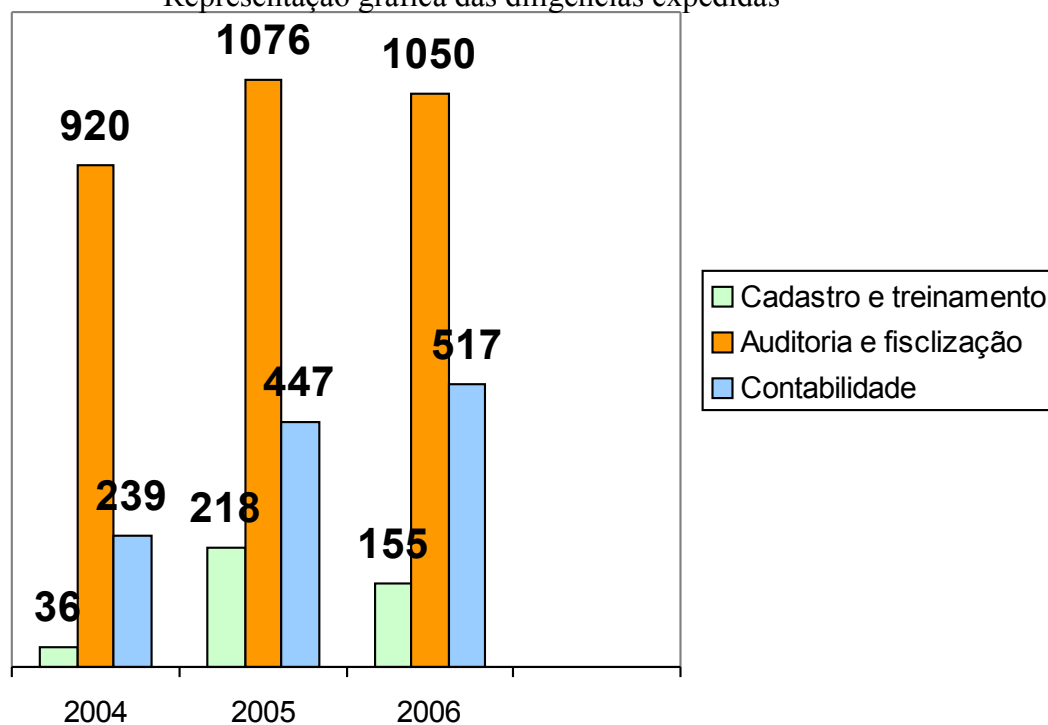
Número de diligências expedidas às UG vinculadas, por exercício financeiro.

Exercício Financeiro	2004	2005	2006	Subtotal
Seções do Controle Interno				
1ª Seção (Cadastro e Treinamento)	36	218	155	409
2ª Seção (Auditoria e Fiscalização)	920	1.036	1.050	3006
3ª Seção (Contabilidade)	239	447	517	1203
TOTAL	1195	1.701	1.722	4.618

Fonte: Arquivo documental da Setorial de Controle Interno de Manaus (12ª ICFEx) e Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI

Gráfico 4

Representação gráfica das diligências expedidas



Fonte: Arquivo documental da Setorial de Controle Interno de Manaus (12ª ICFEx) e SIAFI

3.3.1.3 Controle a posteriori

O controle a posteriori no Sistema de Controle Interno do Governo Federal consubstancia-se apenas na Restrição Contábil e na Tomada de Contas Especial. As Restrições contábeis, conforme exposto no primeiro capítulo desta pesquisa, são registros no SIAFI acerca de atos impróprios da administração e que servem de base para futuras

investigações, tanto do próprio controle interno do órgão, como de outros órgãos de controle e, também servem de base para abertura de futuros procedimentos administrativos para apuração de danos, quando houver.

A Tomada de Contas Especial/TCE é um processo administrativo, instaurado pela autoridade administrativa competente, quando se configurar omissão no dever de prestar contas, a não comprovação da aplicação dos recursos repassados pela União, da ocorrência de desfalque ou desvio de dinheiros, bens e valores públicos, ou, ainda, da prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico de que resulte dano ao Erário.

A obrigatoriedade de instauração da TCE está disposta no artigo 8º, da Lei n.º 8.443/92, sendo este um procedimento de exceção que visa apurar os fatos, identificar os responsáveis e quantificar o dano causado ao erário sempre que a Administração Pública tiver que ser ressarcida de prejuízos que lhe foram causados. A atuação dos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal sobre os processos de TCE, dar-se-á em conformidade com as orientações e disposições próprias e as emanadas do Tribunal de Contas da União - TCU.

Para Fernandes (2003), a Tomada de Contas Especial é um processo excepcional de natureza administrativa que visa apurar responsabilidade por omissão ou irregularidade no dever de prestar contas ou por dano causado ao erário. Ele afirma ainda que a TCE apresenta duas fases distintas. Neste sentido, pode-se averbar que a Tomada de Contas Especial é, na fase interna de caráter excepcional, um procedimento que visa determinar a regularidade na guarda e aplicação de recursos públicos, e, diante da irregularidade, na fase externa, um processo para julgamento da conduta dos agentes públicos. Por estes conceitos apresentados, entende-se que a TCE tem um caráter de natureza punitiva e, por tanto, não contribui diretamente com a gestão do administrador público.

As duas formas de controle a posteriori apresentadas nos parágrafos anteriores consubstanciam-se como ações coercitivas do Sistema de Controle Interno do Governo Federal e, portanto, fogem ao objetivo geral desta pesquisa que é o de conhecer as contribuições da Auditoria Interna como ferramenta de apoio aos gestores, na execução do orçamento público em unidades gestoras da Amazônia Ocidental vinculadas ao Comando do

Exército. Portanto, a coleta de dados referente a esta forma de controle não fez parte do escopo desta pesquisa.

3.3.2 Categoria 2 - Principais aspectos em que a Auditoria Interna teve participação na gestão das unidades pesquisadas

Da análise do conteúdo retirado do corpo dos relatórios de auditoria expedidos nos quatro exercícios financeiros analisados, as equipes de auditoria do sistema de controle interno do Governo Federal depararam-se com impropriedades dos mais diversos tipos porem, algumas impropriedades ocorreram com maior frequência nos relatórios, o que denotou para as equipes, um determinado vício de procedimento na execução do ato/fato administrativo e, como consequência, as UG foram recomendadas acerca de tais impropriedades.

3.3.2.1 Área de Patrimônio – Área (1) do relatório.

A área de patrimônio recebeu durante os exercícios analisados, 624 (seiscentos e vinte e quatro) recomendações das equipes de auditoria, conforme quadro 15, a seguir:

Quadro 15

Recomendações do SCI na área de Patrimônio

Área	Exercício	Exercício 2003	Exercício 2004	Exercício 2005	Exercício 2006	Total recomendações
Área (1) Patrimônio		141	211	121	151	624

As recomendações, em sua grande maioria, reportaram-se à falta de tempestividade entre as aquisições e as respectivas inclusões no sistema de controle patrimonial, saída de material de consumo dos almoxarifados em desacordo com as normas vigentes e falta de tempestividade também entre as saídas de material de consumo e o seu lançamento no sistema de controle patrimonial, divergências entre o exame físico e os relatórios gerados pelo sistema de controle de estoque, falta de publicações no tombamento dos bens móveis em uso, falha no controle dos materiais transferidos de uma Unidade Gestora para outra, etc.

As recomendações ora apresentadas pela Auditoria Interna seguem, principalmente, as imposições da Lei nº 4.320, de 17 Mar 64; do Decreto nº 98.820, de 12 Jan 1990 - Regulamento de Administração do Exército R/3; da Portaria SEF nº. 012, de 13 Dez de 90,

alterada pela Port. 02 SEF, de 17 Fev 1998, outras diretrizes dos órgãos de controles interno externo.

3.3.2.2 Área de Licitações e Contratos – Área (2) do relatório.

Na área de Licitações e Contratos, O Sistema de Controle Interno ofereceu, durante os exercícios analisados, 401 (quatrocentos e uma) recomendações aos gestores públicos, conforme quadro 16, a seguir:

Quadro 16

Recomendações do SCI na área de Licitações e Contratos

Área	Exercício	Exercício	Exercício	Exercício	Exercício	Total
	2003	2004	2005	2006		recomendações
Área (2)						
Licitações e Contratos	60	110	92	139		401

As recomendações na área de Licitações e contratos, em sua grande maioria, reportaram-se a: falhas no cumprimento da legislação de licitações e contratos, por ocasião das aquisições; não observância do princípio da segregação de funções, inexistência de termo de contrato para aquisições com fornecimento e pagamento de forma parcelada; celebração de contrato sem o parecer da assessoria jurídica, entre outras.

As recomendações nesta área, orientam pela obediência à Lei nº 8.666 de 21 de junho de 1993, Licitações e Contratos, com as alterações introduzidas pelas leis: Lei 9883, de 08 de junho de 1994; Lei 9.032, de 28 de abril de 1995; Lei 9.648, de 27 de maio de 1998; Instrução Normativa nº 05 - MARE, de 21 de julho de 1995; Portaria Ministerial nº. 305, de 24 de maio de 1995 (IG 12-02); e demais orientações dos órgãos de controle interno e externo.

3.3.2.3 Área de Convênios – Área (3) do relatório.

Na área de Convênios, O SCI ofereceu durante os exercícios analisados, apenas 04 (quatro) recomendações aos gestores públicos, conforme quadro 17, a seguir:

Quadro 17

Recomendações do SCI na área de Convênios

Área	Exercício	Exercício 2003	Exercício 2004	Exercício 2005	Exercício 2006	Total recomendações
Área (3) Convênios		00	02	02	00	04

As poucas recomendações acerca das impropriedades encontradas nesta área, referiram-se aos saldos alongados no SIAFI, das contas de convênios firmados, convênios a aprovar e convênios aprovados a homologar. A aprovação e homologação destes convênios são da competência dos órgãos/entidades concedente do recurso e, cabe ao Sistema de Controle Interno solicitar gestão dos Administradores dos recursos para que estas contas não fiquem pendentes após a conclusão do objeto do convênio.

Nesta área, não há uma legislação clara, que trate das obrigações das pessoas envolvidas nos convênios. O próprio termo de convênio é o documento oficial que aponta as obrigações dos convenientes, cabendo à Auditoria Interna, apenas, verificar se estão sendo cumpridas as formalidades apresentadas nos convênios e se os recursos estão com a destinação nele prevista. O manual de procedimentos do SIAFI apresenta o roteiro para a operacionalização destes termos de convênios.

3.3.2.4 Área de Análise da Despesa – Área (4) do relatório.

Na área de Análise da Execução da Despesa, O SCI ofereceu nos exercícios analisados, 221 (duzentos e vinte e uma) recomendações aos gestores públicos, conforme quadro 18, a seguir:

Quadro 18

Recomendações do SCI na área de Análise da Despesa

Área	Exercício	Exercício 2003	Exercício 2004	Exercício 2005	Exercício 2006	Total recomendações
Área (4) Análise da Despesa		54	74	50	43	221

As recomendações na área de Análise da Despesa foram, em sua grande parte, referentes ao não atendimento de formalidades nos processos suprimimento de fundos; despesa realizada sem a devida requisição ao Ordenador de Despesas; nos Processos de Despesa Realizada (PDR) foram observadas outras impropriedade de caráter formal como: falta de

numeração nas folhas dos processos, apropriação incorreta de juros e multas gerados por atraso nos pagamentos; preenchimento incorreto de documentos de pagamento e outras falhas causadas por falta de informação no corpo dos documentos pagos aos fornecedores.

As interferências nesta área recomendam pela observância da Portaria nº 4.833 MD, de 07 de agosto de 2000 – Regulamenta a Concessão Utilização e Comprovação de Suprimento de Fundos; Portaria 09-SEF, de 13 Dez 1999 – Normas para a prestação de contas dos recursos utilizados pelas UG; Manual de procedimentos do SIAFI - Macro função 02.11.21 – Suprimento de Fundos; Portaria Min nº 012 Conf., de 06 de maio de 1992 – Regulamenta as despesas de caráter Sigiloso; Portaria nº 95 – MF, de 19 de abril de 2002 – Suprimento de Fundos; Ofício nº. 264 A/2- SEF, de 29 de setembro de 1999 – Orientação para a utilização de Suprimento de Fundos, além das recomendações dos órgãos de controle interno e externo.

3.3.2.5 Área de Pessoal da Ativa – Área (5) do relatório.

Na área de Pessoal da Ativa, O SCI ofereceu nos exercícios analisados, 525 (quinhentos e vinte e cinco) recomendações aos gestores públicos, conforme quadro 19, a seguir:

Quadro 19

Recomendações do SCI na área de Pessoal da Ativa

Área	Exercício	Exercício 2003	Exercício 2004	Exercício 2005	Exercício 2006	Total recomendações
Área (5) Pessoal da Ativa		123	137	114	151	525

As recomendações na área de pessoal da Ativa foram, em sua grande parte, relativas a falta de documentos na Pasta de Habilitação à Pensão Militar; solicitações de auxílio transporte com endereços desatualizados; erro de cálculo no pagamento das pensões judiciais; falta de segregação nas funções de execução e conferência do pagamento; declarações de bens e renda não atendem a algumas formalidades legais; as equipes nomeadas para exame de pagamento não atentam para algumas formalidade nos pagamento como: assinatura dos relatórios oriundos do órgão de pagamento e pagamento de direitos antes da regular publicação do seu reconhecimento.

A Auditoria Interna interferiu na gestão do Administrador Público para recomendar sobre o afastamento das normas a seguir, dentre as apresentadas no apêndice “I”: Portaria nº. 005-SEF, de 19 de agosto de 1999 - Aprova as Instruções Reguladoras do Exame de Contracheques de Pessoal (IR 12-11)- Portaria Ministerial nº 1.054, de 11 de dezembro 1997 - Normas para o pagamento de despesas de Exercícios anteriores; Portaria nº 017 DGP, de 05 de maio de 1997 Declaração de Beneficiários; Port 009 SEF, 04 de abril de 2004 – Aprova as Normas para o Exame de Pagamento de Pessoal, além das recomendações dos órgãos de controle interno e externo.

3.3.2.6 Área de Pessoal Inativo– Área (6) do relatório.

Na área de Pessoal da Ativa, O SCI ofereceu nos exercícios analisados, 38 (trinta e oito) recomendações aos gestores públicos, conforme quadro 20, a seguir:

Quadro 20

Recomendações do SCI na área de Pessoal Inativo

Área	Exercício	Exercício 2003	Exercício 2004	Exercício 2005	Exercício 2006	Total recomendações
Área (6) Pessoal Inativo		10	02	26	00	38

As recomendações na área de Pessoal Inativo foram, em sua grande parte, relativas ao não atendimento da legislação pertinente à montagem dos processos de geração de direitos e recomendações referentes ao controle da apresentação dos pensionistas nos Órgão de Pagamento (OP). Na cidade de Manaus-Am existe um setor específico na UG 160014 (comando da 12ª Região Militar) só para o atendimento desses inativos (aposentados / reformados / pensionistas), porém nas demais cidades da Amazônia Ocidental essa função fica a cargo da UG mais próxima e boa parte das recomendações nessa área estão diluídas na área 5 – Pessoal Ativa dos relatórios, tendo em vista as impropriedades serem semelhantes e as recomendações servirem para as áreas 5 e 6 do relatório de auditoria.

As recomendações nesta área são, em parte, semelhantes às apresentadas na área (5), tendo em vista a legislação apresentar pouca diferença. Pelo seu volume, a legislação está demonstrada no Apêndice I, desta pesquisa.

3.3.2.7 Área de Receitas – Área (7) do relatório.

Na área de Receitas, O SCI ofereceu nos exercícios analisados, 47 (quarenta e sete) recomendações aos gestores públicos, conforme quadro 21, a seguir:

Quadro 21

Recomendações do SCI na área geradora de receitas da UG

Área	Exercício	Exercício 2003	Exercício 2004	Exercício 2005	Exercício 2006	Total recomendações
Área (7) Receitas		13	14	07	13	47

As recomendações na área geradora de receitas foram, em sua maioria, relativas ao não cumprimento de cláusulas contratuais e ausência de cláusulas obrigatórias nos contratos de receitas; procedimento de recolhimento da receita por meio diferente do previsto nas normas em vigor; nos exercício de 2003 e 2004, face às mudanças com a implantação da Guia de Recolhimento da União (GRU), muitas das recomendações foram acerca da nova sistemática de recolhimento, tendo em vista a dificuldade das UG em adaptarem-se ao novo procedimento. Foram oferecidas também, recomendações acerca do controle das receitas geradas e da obrigatoriedade de seu depósito na conta única da União.

As interferências da Auditoria Interna nesta área buscou recomendar o não afastamento da Lei nº 8.666/93 – Licitações e Contratos, Portaria 04-SEF, substituída pela Portaria 17-SEF, de 17 de outubro de 2007, que trata da geração de receitas no âmbito do Órgão e recomendações acerca do manual de procedimentos do SIAFI, no que tange ao trâmite do recurso arrecadado.

3.3.2.8 Suporte Documental – Área (8) do relatório.

Na área de Suporte Documental, O SCI ofereceu nos exercícios analisados, 173 (cento e setenta e três) recomendações aos gestores públicos, conforme quadro 22, a seguir:

Quadro 22

Recomendações do SCI na área de Suporte Documental

Área	Exercício	Exercício 2003	Exercício 2004	Exercício 2005	Exercício 2006	Total recomendações
Área (8) Suporte Documental		48	80	23	22	173

As recomendações na área de Suporte Documental foram, em sua maioria, relativas ao controle de saída de documentos daquele setor; segurança relativa ao acesso de pessoas não autorizadas à instalação responsável pela guarda dos documentos; recomendações referentes à conferência dos documentos antes de atestar a sua validade; documentos que dão suporte à execução da despesa arquivados em setores diferentes da Subseção do Suporte Documental e recomendações acerca da necessidade dos agentes dominar a legislação atinente à função.

Esta área é relativamente nova, surgiu em 1999 e recomenda pela obediência a Portaria 09-SEF, de 13 Dez 1999, Prestação de contas dos recursos utilizados pelas UG do Exército; Lei nº 10.180, de 06 Fev 2001 - Organiza Sistemas de Planejamento de Orçamento, Administração Financeira, Contabilidade e Controle Interno;- Nota Informativa 001-A/2 –SEF, Nova Sistemática de Controle Interno e Atuação das ICFEx; - Ofício 128 A2-Sef, de 08 Jun 00 – Unifica procedimentos e orientações sobre suporte documental e as Orientações para a realização da conformidade de suporte documental – SEF – 2001.

3.3.2.9 Execução de Obras – Área (9) do relatório.

Na área de Auditoria dos Canteiros de Obras, O SCI ofereceu nos exercícios analisados, 01 (um) recomendações aos gestores públicos, conforme quadro 23, a seguir:

Quadro 23
Recomendações do SCI na área de Execução de Obras

Área	Exercício	Exercício	Exercício	Exercício	Exercício	Total
		2003	2004	2005	2006	recomendações
Área (9)						
Execução de Obras		00	01	00	00	01

A Auditoria Interna nas áreas de canteiros de obra é de suma importância para o gestor público, pois, os procedimentos de auditoria nesta área alcançam a verificação de formalidades com a elaboração do relatório de impacto ambiental, projeto executivo e licitação da obra, contratação de mão-de-obra, trâmites dos recursos orçamentários e de convênios e, por fim, a imobilização dos recursos recebidos com a transferência para o patrimônio imobiliário da União ou ente indicado no convênio.

As recomendações na área de canteiros de obras foram pouco ou não citadas nos relatórios de auditoria tendo em vista que as obras, em sua maioria, foram realizadas fora da

sede das Unidades Gestoras responsáveis pela obras e, devido às peculiaridades da Região Norte, em termos de dimensões geográficas e acesso aos canteiros de obras, neste item dos relatórios, as unidades gestoras ficaram prejudicadas por não receberem recomendações, uma vez que a documentação, em sua maioria, permanece junto aos canteiros de obras.

Essas obras são realizadas pelas Unidades Gestoras cuja atividade fim é engenharia de construção e, a exceção da 21ª Companhia de Engenharia de Construção (UG 160022), todas as demais UG de engenharia localizam-se nas capitais dos Estados da Amazônia Ocidental, conforme apresentado no quadro 5, desta pesquisa. Por conseguinte, a auditoria nesta área é realizada apenas nos documentos que se encontram na sede das Unidades Gestoras, ficando de fora o exame físico para a constatação da existência real das obras, na maioria das vezes.

As recomendações nesta área visam assessorar o gestor quanto a Resolução CONAMA Nº 001, de 23.01.86, Lei nº. 8.666/93 – Licitações e contratos, normas da ABNT - NBR 9.732/87, Lei nº 4.320/64 – Estatuto da contabilidade pública no Brasil, Manual de procedimentos do SIAFI, além das orientações dos órgãos de controle interno e externo.

Por fim e para consolidar as informações do período analisado, o Sistema de Controle Interno do Governo Federal apresentou 2.034 (duas mil e trinta e quatro) recomendações distribuídas nas 09 (nove) áreas do conhecimento da auditoria governamental, conforme quadro 24.

Quadro 24
Recomendações do SCI no período analisado

Área	Exercício	Exercício	Exercício	Exercício	Exercício	Total
		2003	2004	2005	2006	recomendações
Patrimônio		141	211	121	151	624
Licitações e Contratos		60	110	92	139	401
Convênios		00	02	02	00	04
Análise da Despesa		54	74	50	43	221
Pessoal da Ativa		123	137	114	151	525
Pessoal Inativo		10	02	26	00	38
Receitas		13	14	07	13	47
Suporte Documental		48	80	23	22	173
Execução de Obras		00	01	00	00	01
Total por exercício		449	631	435	519	2.034

Tal volume de recomendações denotam a importância do sistema de controle interno no assessoramento ao administrador público, por vezes confirma-se a problemática contextualizada na introdução desta pesquisa aonde se questiona a capacidade do administrador em gerir recursos públicos, face as exigência da reforma administrativa imposta pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Analisando estatisticamente o apoio aos Administradores Públicos, obtém-se um quadro percentual aonde são evidenciadas as maiores dificuldades apresentadas pelos gestores públicos, na execução e controle do patrimônio público.

Quadro 25

Percentual de apoio ao gestor público

Área	Exercício	Total de recomendações	Percentual %
Área (1) – Patrimônio		624	30,68
Área (2) - Licitações e Contratos		401	19,71
Área (3) – Convênios		04	0,2
Área (4) - Análise da Despesa		221	10,87
Área (5) - Pessoal da Ativa		525	25,81
Área (6) - Pessoal Inativo		38	1,87
Área (7) – Receitas		47	2,31
Área (8) - Suporte Documental		173	8,50
Área (9) - Execução de Obras		01	0,05
Total		2.034	100%

Fonte: relatórios prévios de auditoria da 12ª ICFEx

O quadro 25 evidencia as dificuldades dos gestores em atender às exigências da legislação pertinentes ao bom uso dos recursos públicos como também, às obrigações impostas pela LC nº 101/2000, que exigiu uma gestão mais eficiente dos administradores públicos.

A Lei 8.666/93, que institui normas para Licitações e Contratos na Administração Pública, na introdução deste trabalho foi apresentada também como um problema de pesquisa, e verifica-se que as ocorrências nesta área representaram quase 20% de todas as recomendações apresentadas aos gestores públicos, no período analisado. Isso denota uma grande dificuldade dos administradores em gerir os recursos públicos, visto que toda aquisição direta deve ser submetida ao atendimento dessa norma legal.

O Quadro 25 apresenta, ainda, como destaque, um número relevante de inconsistências no controle patrimonial das Unidades Gestoras, representado pela Área 1, dos

relatórios de auditoria. O que chama a atenção é o fato de não se ter encontrado alterações frequentes da legislação referente ao controle patrimonial nos últimos 18 anos de existência da legislação que regula o assunto. Os procedimentos de controle patrimonial atendem ao Decreto nº. 98.820, 12 de janeiro de 1990.

O que corrobora com a existência de rotinas antigas de inclusão e baixa dos bens patrimoniais, porém, na prática, estas rotinas, que deveriam atender às necessidades do Sistema de Controle Interno e a legislação, não o fazem e, foram alvo de um grande número de recomendações por falhas de caráter formal na execução dos processos de aquisição, controle e baixa do patrimônio tangível da UG.

No período compreendido entre os anos de 2003 a 2006, foram analisados também todos os relatórios de auditoria expedidos pela Seção de Auditoria e Fiscalização da 12ª ICFEx, em função da análise nas Tomadas de Contas Anuais das 33 (trinta e três) Unidades Gestoras vinculadas e, pelos exames realizados e considerando não terem sido evidenciadas impropriedades que comprometessem a probidade da Gestão na utilização dos recursos públicos alocados as Unidade Gestoras, no período a que se referiu esta pesquisa, todos os relatórios concluíram pela regularidade da Gestão e, conforme prevê a norma, todas as Unidades receberam o Certificado de Auditoria.

Em face do atendimento das recomendações apresentadas nos diversos relatórios de auditoria analisados na Seção 3.3, desta pesquisa e, em função do exame da documentação apresentada pela Unidade Gestora na Tomada de Contas Anual (TCA), o Sistema de Controle Interno, que neste trabalho foi representado pela 12ª Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército, expediu o competente Relatório de Auditoria aonde se foi convalidado toda a gestão do Administrador Público e, também representou o momento em que o Sistema de Controle Interno se tornou solidário ao Gestor, no que se refere à responsabilidade pelos processos de tomada e prestação de contas.

3.3.3 Categoria 3 - Relação causa-efeito entre as unidades gestoras, no tocante ao alcance dos resultados esperados pela administração pública.

Procurando evidenciar o que foi proposto no terceiro objetivo específico desta pesquisa, em estabelecer a necessária relação causa-efeito dos resultados alcançados pelos unidades gestoras que foram auditadas pelo Sistema de Controle Interno, foi analisada a

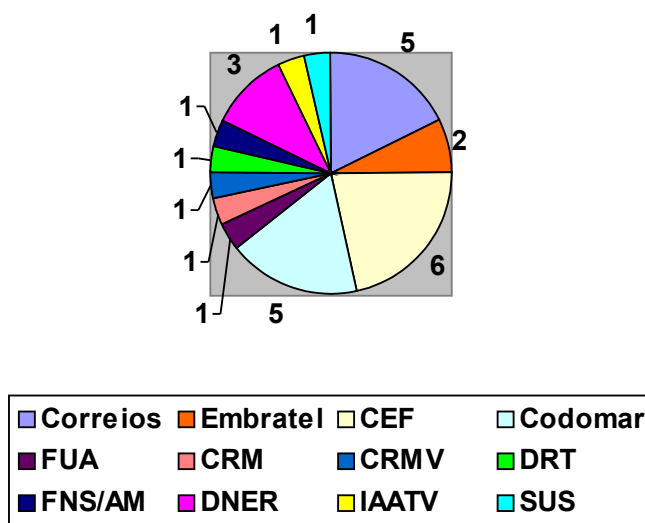
situação de 189 (cento e oitenta e nove) Gestores Públicos das três esferas de governo, que tiveram suas contas julgadas irregulares no período de 2001 a 2006, no Estado do Amazonas. De acordo com as informações obtidas junto a Secretaria de Controle Externo-AM / Tribunal de Contas da União, os resultados foram os seguintes:

3.3.3.1 Resultado da análise do universo das unidades gestoras

Dentro do universo dos 189 (cento e oitenta e nove) Gestores Públicos apresentado no item 3.3.3 acima, foram identificadas 28 (vinte e oito) ocorrências de contas irregulares dentre as Unidades Gestoras do Governo Federal e, foi verificado também, que todas as 28 (vinte e oito) unidades gestoras não possuíam o Sistema de Controle Interno em sua estrutura organizacional. O gráfico 5 a seguir, identifica as 28 unidades gestoras do Governo Federal, cujos gestores tiveram suas contas julgadas irregulares no período considerado no item 3.3.3.

Gráfico 5

Ocorrências de contas irregulares dentre as UG do governo federal, no período de 2001 a 2006, no Estado do Amazonas



Fonte: site do TCU: disponível em [www.tcu.gov.br/contas / contas irregulares](http://www.tcu.gov.br/contas/contas_irregulares), acessado em 16Jul06.

3.3.3.2 Resultado da aprovação do TCU nas contas das Unidades Gestoras do Comando do Exército localizadas na Amazônia Ocidental.

Da análise proferida no período de 2001 a 2006, nos arquivos da 12ª Setorial de Contabilidade em Manaus, acerca do julgamento das contas pelo TCU, das 33 (trinta e três) unidades gestoras do Comando do Exército objeto desta pesquisa, não foram localizadas quaisquer manifestações do TCU sobre contas com comportamento irregular, nestas unidades, que merecessem impugnação das contas.

No entanto, de acordo com a análise dos boletins informativos da 12ª ICFEx dos anos de 2002 a 2006 e, através de informações extraídas do SIAFI, apenas no ano de 2005 houve ressalvas Tribunal de Contas da União (TCU), nas UG que apresentaram nos relatórios anuais dos tomadores de contas do Sistema de Controle Interno, saldo alongado nas contas de convênios, por falta de aprovação das prestações de contas pelos órgãos cedentes dos recursos.

Esta ação, no encerramento do exercício de 2005, foi considerada irrelevante pelo Sistema Controle Interno tendo em vista a regularização desta contas independerem da vontade do Administrador, ficando a regularização das contas de convênios na espreita da devolução dos processos de prestação de contas pelos órgãos que cederam o recurso. Estes saldos, realmente, ficaram figurando nos balanços das UG até a sua total homologação pelo órgão concedente e, esta atitude, foi tratada com ressalva, no julgamento das contas dessas UG, pelo TCU, apenas no exercício de 2005. Fonte da informação: boletim informativo da 12ª ICFEx dos anos de 2002 a 2006 e SIAFI.

Da análise, percebeu-se nitidamente que todas as unidades gestoras do Governo Federal e localizadas no Estado do Amazonas e, que apresentaram ocorrência de contas irregulares no julgamento realizado pelo Tribunal de Contas da União, no período analisado, todas elas pertenciam a órgãos do governo Federal que não tinham o Sistema Controle Interno institucional previsto no Art. 74, da Constituição Federal.

Já no Órgão Comando do Exército, o qual optou por esse Sistema de Controle Interno, o qual é regulado pelo Decreto nº. 3.951, de 06 de setembro de 2000, foi verificado entre as UG do Comando do Exército sediadas na Amazônia Ocidental, que não houve

ocorrências de contas irregulares, por ocasião do julgamento das contas pelo TCU, no período de 2002 a 2005, conforme exposto.

3.3.4 Categoria 4 - Relação existente, em termos de proximidade ou afastamento, entre a técnica aplicada pelo sistema de controle interno e a literatura que subsidiou a investigação.

a. O primeiro aspecto identificado neste item foi o seguinte: a teoria afirma que “uma vez identificado os pontos fortes de controle interno utilizados na empresa, o auditor desenha um programa de trabalho voltado à cobertura desses aspectos considerados fundamentais e que retratam o fato de que todas as transações de igual natureza recebam idêntico tratamento” Attie (1998, p. 52).

Neste ponto, a teoria diverge das práticas encontradas haja vista as evidências indicarem para um tratamento uniforme descritos nos roteiros das equipes de auditoria, as quais seguem programas de trabalho predefinidos que batem todas as áreas da Unidade Gestora, independente do que tenha sido levantada sobre os controles administrativos da unidade Gestora na fase preliminar do trabalho de campo.

O que foi levantado na seção 3.2.1, a qual trata das áreas de auditoria abordadas nos relatórios, pôde ser traduzido pela aplicação de procedimentos uniformes nas 09 (nove) áreas de auditoria constantes dos roteiros utilizados pelas equipes nos trabalhos de campo e presentes nos relatórios de auditoria.

Pela diversidade das atividades fins das unidades gestoras, conforme descreve o Quadro 6, desta pesquisa, os programas de auditoria poderiam estar mais voltados aos riscos inerentes e peculiares a cada atividade das UG e, dar maior ênfase a determinados pontos, que pela relevância de valores recebidos, de pessoal envolvido ou regiões onde atuam, poderiam receber um tratamento direcionado a amenizar os riscos de auditoria.

b. Os programas de auditoria analisados nesta pesquisa, embora sejam únicos para todas as unidades, abrangem as seguintes técnicas de auditoria: correlação das informações obtidas, corte das operações ou cut-off, exame de registros auxiliares, exame físico, rastreamento, confirmação externa (circularização), exame de documentos originais,

inquérito, investigação minuciosa, conferência de cálculo, amostragem, exame da Escrituração, observação das atividades e condições, observação. Neste aspecto, a teoria se alinha com as práticas de auditoria.

O Conselho Federal de Contabilidade, por intermédio da Resolução CFC 986/03 que aprova as NBC T 12 – da Auditoria Interna, trata com propriedade da aplicação dos procedimentos de auditoria que permitem ao auditor interno obter subsídios suficientes para fundamentar suas conclusões e recomendações à administração da entidade. Neste aspecto, Attie (1998), Franco e Marra (2001), Peter e Machado (2003) at all também corroboram com o parágrafo anterior e recomendam pela utilização da técnica de auditoria afirmando que ela constitui o conjunto de procedimentos a serem adotados no desenvolvimento dos trabalhos de auditoria.

c. Outro aspecto da literatura é a função de assessoramento da Auditoria Interna. A IN SFC nº 001/2001, a qual trata, entre outros, desse assessoramento reza que “Os trabalhos de auditoria interna são executados por unidade de auditoria interna, ou por auditor interno, especialmente designado para a função, e tem como característica principal assessoramento à alta administração da entidade, buscando agregar valor à gestão”.

Paula (1999) reforça esta assertiva dizendo que a auditoria interna é uma atividade de avaliação independente e de assessoramento da administração. Attie (2007) afirma, ainda, que a Auditoria Interna tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídio para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios.

Segundo o Instituto dos Auditores Internos de New York, pode-se definir auditoria interna como uma atividade de avaliação independente dentro da organização, para a revisão da contabilidade, finanças e outras operações com base para servir a administração. É um controle administrativo que mede e avalia a eficiência de outros controles. Cujo objetivo geral da auditoria interna é assessorar a administração no desempenho eficiente de suas funções, fornecendo-lhes análises, avaliações, recomendações e comentários sobre as atividades auditadas

Neste aspecto, as práticas encontradas nas atividades de auditoria representaram bem o que propõe a teoria, pois, todos os relatórios analisados apresentaram informações substanciais que agregaram valores novos à gestão do administrador público e colaboraram como feramente de assessoramento ao gestor, conforme dados apresentados no Quadro 25, desta pesquisa.

d. A teoria assevera que as diligências são expedientes contendo determinações, recomendações ou solicitações relacionadas a assuntos inerentes à unidade gestora, entidade supervisionada e outros que visam buscar informações e/ou esclarecimentos junto aos gestores públicos sobre as razões que levaram a prática de qualquer ato orçamentário, financeiro, patrimonial e operacional, praticado por agente público, a fim de subsidiar os exames a cargo do Sistema de Controle Interno. conforme a IN SFC nº 001/2001, o Decreto nº 3.951/00 e outros constantes do referencial teórico desta pesquisa.

Neste ponto, as práticas verificadas no sistema de controle interno não divergem do conteúdo proposto pela teoria, o Sistema de Controle Interno utiliza amplamente esta ferramenta de comunicação e controle para o esclarecimento de atos e fatos de gestão. A Tabela 5, que trata do número de diligências expedidas às UG vinculadas retrata bem a prática desta teoria.

e. A teoria reza que o controle interno será constituído por um plano de organização, de métodos e medidas para proteger os ativos da entidade, verificar a exatidão e a fidedignidade dos dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas pelo sistema de controle interno em cada poder. Lima e Castro (2003).

Referente a este aspecto da auditoria interna, foi observado no conteúdo das recomendações, que elas procuraram, em sua maioria, informar ao gestor que existe uma norma reguladora da atividade analisada e que a inconsistência poderia ter sido evitada se não houvesse o afastamento dessa norma. Portanto, pôde-se concluir neste ponto, que as práticas de auditoria aplicadas pelo Sistema de Controle Interno estão alinhadas com a teoria que subsidiam o assunto.

f. No que se refere ao atendimento às normas internacionais das entidades fiscalizadoras superiores (INTOSAI) quanto ao controle das finanças públicas, a literatura dispõe que no Sistema de Controle Interno deve haver o controle prévio e o controle posterior e, a legislação brasileira acrescenta o controle concomitante dos gastos. Neste item, as práticas analisadas estão alinhadas com a teoria, pois, as subseções 3.3.1.1, 3.3.1.2 e 3.3.1.3, da categoria 3, demonstram a existência destas práticas no Sistema de Controle Interno do Governo Federal.

O INTOSAI recomenda, ainda, pela conveniência em verificar se os procedimentos estão em conformidade com as leis e regulamentos em vigor. Este aspecto pôde ser observado e neste ponto as práticas de auditoria estão alinhadas com a teoria, conforme já destacado na letra e, supra, tendo em vista que as recomendações recomendam sempre pela obediências à legislação que trata do assunto.

g. Outro aspecto das normas internacionais pôde ser evidenciado nitidamente pois, segundo o COSO, o sistema de controle interno é visto como uma ferramenta administrativa e não pode substituir a própria administração. Neste ponto, a literatura assume extremo alinhamento com as práticas encontradas visto que, em todas as inconsistências levantadas, o sistema de controle interno manteve-se sempre na esfera das recomendações, deixando a decisão da gestão para o administrador público.

4 CONCLUSÃO

Este trabalho tratou do tema auditoria interna como ferramenta de apoio na execução do orçamento público em unidades gestoras da Amazônia Ocidental vinculadas ao Comando do Exército com o propósito de evidenciar como o controle interno “a priori” e o “controle interno concomitante” (Auditoria Interna) se manifestaram junto ao gestor público e como ele se encontra estruturado perante o arcabouço teórico relativo ao tema e as formas como as entidades receberam as recomendações oferecidas por esses controles, nas diversas atividades e funções da Administração Pública. Ante ao propósito mencionado e resultados obtidos durante a realização da pesquisa foi possível formular a seguinte conclusão e recomendações acerca da problemática estudada:

4.1 SOBRE A PARTICIPAÇÃO SCI NA GESTÃO

A participação do Controle Interno do Governo Federal no apoio aos Ordenadores de Despesas na execução do orçamento nas unidades gestoras vinculadas ao Órgão Comando do Exército consistiu nas recomendações apresentadas nos relatórios prévios de auditoria e nas diligências. As referidas recomendações e diligências foram emitidas pelo sistema de controle prévio “a priori” e controle concomitante.

No primeiro, identificou-se 2.034 (duas mil e trinta e quatro) recomendações, distribuídas entre as áreas: Patrimônio 624 (seiscentos e vinte e quatro); Licitações e Contratos 401 (quatrocentas e uma); Convênios 04 (quatro); Análise da despesa 221 (duzentas e vinte e uma); Pessoal da Ativa 525 (quinhentas e vinte e cinco); Pessoal Inativo e Pensionista 38 (trinta e oito); Receitas 47 (quarenta e sete), Suporte Documental 173 (cento e setenta e três) e Execução de Obras (uma).

No segundo, foram identificadas no período analisado, 4.618 (quatro mil seiscentos e dezoito) diligências expedidas pela Setorial de Controle Interno, distribuídas nas seguintes Seções: Cadastro e Treinamento 409 (quatrocentos e nove); Auditoria e Fiscalização 3.006 (três mil e seis) e Contabilidade 1.203 (um mil duzentos e três). Estas diligências constituíram-se no controle concomitante do Sistema de Controle Interno e foram expedidas em decorrência do acompanhamento diário da execução do orçamento da União.

Os principais aspectos em que Auditoria Interna da Setorial de Controle Interno do Governo Federal em Manaus teve participação na gestão das unidades apoiadas foram os abordados nas áreas de controle patrimonial; licitações e contratos; convênios; análise da execução da despesa; controle de pagamento do pessoal da ativa; controle de pagamento do pessoal inativo; controle das atividades geradoras de receitas; controle dos documentos que suportam as despesas e controle na execução de obras de engenharia.

4.2 SOBRE O ALCANCE DE RESULTADOS

A relação causa-efeito entre as unidades gestoras, no tocante ao alcance dos resultados esperados pela Administração Pública e a sociedade foi evidenciado quando se demonstrou que no período de 2001 a 2006, os demais órgãos do Governo Federal, os quais não possuem sistemas de controle interno, obtiveram resultados não satisfatórios na aprovação de suas contas perante o TCU. Porém, nas Unidades do Comando do Exército, foi demonstrado que nenhuma das 33 (trinta e três) unidades gestoras do Comando do Exército teve suas contas julgadas irregulares pelo TCU, no mesmo período. Este resultado demonstra a vantagem de um acompanhamento pro – ativo do Governo Federal, através das auditorias e acompanhamento diário da execução da despesa.

A relação existente em termos de proximidade ou afastamento, entre o sistema de controle interno de um ente público e a literatura ficou evidenciado nos seguintes pontos: avaliação dos controles internos e preparação dos programas de trabalho; na utilização das técnicas e procedimentos de auditoria; na função de assessoramento; na ferramentas utilizadas para executar o controle; e no cumprimento de procedimentos estabelecidos por normas nacionais e internacionais; em todos os seus aspectos mais relevantes. De maneira geral, pôde-se evidenciar que as práticas de auditoria interna na administração pública estão alinhadas com a teoria que subsidiou o assunto.

4.3 SUGESTÕES PARA ESTUDOS FUTUROS

Ante aos resultados desta pesquisa, entende-se que há espaço para expandir e melhorar o entendimento da prática e da teoria da auditoria Interna, vez que ao concluir este trabalho, tem-se a sensação de que nada foi caminhado em relação a evidenciação do trabalho da Auditoria Interna, tamanha é sua complexidade e abrangência. O que se espera é que outros trabalhos se sigam a este com o propósito de encontrar novos e melhores achados do que os obtidos aqui.

Nessa busca de evidenciar a grandeza do trabalho dos Auditores Internos desenvolvidos nas Unidades Gestoras e no afã de encontrar respostas aos problemas deste estudo, novas inquietações foram surgindo, as quais se configuram como oportunidades para pesquisas futuras e que poderiam trazer contribuições relevantes ao tema aqui abordado. A variável ambiental, por exemplo, tão em evidência na atualidade e tão descartadas nos relatórios de auditoria.

Diante disso, relacionam-se algumas sugestões para o desenvolvimento de pesquisas futuras: i) ampliar a pesquisa para mais unidades gestoras, por setor de atividade e por esfera de governo a fim de verificar naqueles órgão, como é executado o trabalho dos Auditores Interno e ii) investigar as razões que justificam ou explicam o porquê de as práticas serem diferentes entre as organizações.

Essas questões/sugestões são apenas algumas das várias que poderiam ser levadas a cabo pela comunidade pesquisadora do Controle Interno / Auditoria Interna. Espera-se poder dar continuidade ao presente trabalho, desenvolvendo pesquisas que contribuam para engrandecê-las.

REFERÊNCIAS

ABRAMO, Cláudio W. **Prevenção x punição para o controle do setor público**. Revista do Tribunal de Contas da União ANO 35. número 101. julho/setembro, 2004.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5ª Ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2002.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8ª Ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 1995.

ANTUNES, Jerônimo. **Contribuição ao estudo da avaliação de risco e controles internos na auditoria de demonstrações contábeis no Brasil**. USP. São Paulo, 1998. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)

ARAÚJO, Paolo Giuseppe Lima de; LUCA, Márcia de. **Controladoria e gerenciamento do risco operacional: um estudo nas grandes empresas do Estado do Ceará**. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6, 2006, São Paulo. **Anais...** CD-ROM.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A. 1998.

_____. **Auditoria interna**. 2ª ed. São Paulo: Editora Atlas S.A. 2007.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**", 2ª edição, São Paulo, Saraiva/1992.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3ª ed. São Paulo: Editora Atlas S.A. 2006.

BORINELLI, Macio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria : sistematização à luz da teoria e da práxis**. Tese (Doutorado) – Universidade de São Paulo – São Paulo, 2006.

BRASIL. Constituição Federal de 1824. Registrada na Secretaria de Estado dos Negócios do Império do Brazil a fls. 17 do Liv. 4º de Leis, Alvarás e Cartas Imperiais. Rio de Janeiro em 22 de Abril de 1824.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. In: **Diário Oficial da União**, Brasília, 5 outubro, 1988.

BRASIL. Decreto nº. 3.947, de 01 de outubro de 2001. Dispõe sobre a estrutura do Comando do Exército e dá outras providências. In: **Diário Oficial da União, Brasília**, 2 outubro, 2001.

BRASIL. Decreto nº. 3.951, de 06 de setembro de 2000. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. In: **Diário Oficial da União, Brasília**, 8 setembro, 2000.

BRASIL. Decreto nº 99.180, de 15 de março de 1990. Dispõe sobre a reorganização e o funcionamento dos órgãos da Presidência da República e dos Ministérios e dá outras providências. In: **Diário Oficial da União, Brasília**, 15 de março, 1990.

BRASIL. Decreto nº. 86.978, de 03 de março de 1982. Denomina Secretaria de Economia e Finanças (SEF) do Ministério do Exército a atual Diretoria-Geral de Economia e Finanças, altera o Decreto de Organização Básica do Exército, e dá outras providências. In: **Diário Oficial da União, Brasília**, 04 de março de 1982.

BRASIL. Decreto nº. 93.874, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre as atribuições que o Sistema de Controle Interno compete exercer, no âmbito dos respectivos ministérios. In: **Diário Oficial da União, Brasília**, 22 de dezembro de 1986.

BRASIL. Decreto-Lei nº. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. In: **Diário Oficial da União, Brasília**, 27 fevereiro, 1967.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Controladoria Geral da União. Instrução Normativa nº. 01-SFC, de 06 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas as técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/legislação>>. Acesso em: 29/05/2006

BRASIL. Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964. Institui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. In: **Diário Oficial da União, Brasília**, 23 março, 1964.

BRASIL. Lei 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. In: **Diário Oficial da União, Brasília**, 22 junho, 1993.

BRASIL. 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. In: **Diário Oficial da União, Brasília**, 5 maio, 2000.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC nº. 820, de 17 de dezembro de 1997 - NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis. Disponível em <www.cfc.org.br>. Acesso em 25 de janeiro de 2007.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC nº. 986, de 21 de novembro de 2003 - NBC T 12 – Da Auditoria Interna. Disponível em <www.cfc.org.br>. Acesso em 25 de janeiro de 2007.

CARVALHO, José Carlos Oliveira de. **Auditoria geral e pública**. Editora Elsevier, Rio de Janeiro, 2006.

CASTRO, Cláudio de Moura. **A prática da pesquisa**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1978.

COSO. Washington D.C. Disponível em: <<http://www.coso.org>>. Acesso em: 29/05/2007.

CRUZ, Flávio da e GLOCK, José Oswaldo; **Controle Interno nos Municípios**, São Paulo, Editora Atlas S.A, 2006.

DESCARTES, René. **Discurso do Método**, edições 70 Ltda., Lisboa – Portugal; Tradução João Gama, 1979.

ECO, Umberto. **Como se faz uma tese**. 16. ed. São Paulo: Perspectiva, 2001.

FAZENDA, Ivani, (Org). **Metodologia da pesquisa educacional**. 8ª ed. São Paulo. Cortez, 2002.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacobby. **Tomada de Contas Especial. Processo e procedimento nos Tribunais de Contas e na Administração Pública**. 2ª ed. Brasília. Editora Brasília Jurídica. 2003.

FRANCO, Ilário e MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 4ª Edição atualizada. São Paulo. Editora Atlas S.A., 2001.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª. Ed. São Paulo. Editora Atlas S.A. 2002.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público: revista e atualizada inclui Capítulo sobre orçamento participativo**. 8ª. Ed. São Paulo. Editora Atlas S.A. 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de e MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação**. 2ª ed. São Paulo: Editora Atlas S.A. 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio. O verdadeiro significado de uma teoria. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, v. 25, n. 97, p. 21-23, Jan./Fev. 1996.

KAPLAN, Abraham. **A conduta na pesquisa: metodologia para as ciências do comportamento**. São Paulo: EPU, Edusp, 1975.

KERLINGER, Fred Nichols. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual**. São Paulo. EPU, EDUSP, 1980.

KIDDER, Louise H. (Org.). **Métodos de pesquisa nas relações sociais: volume 1 – delineamentos da pesquisa**. 4. ed. norte-americana. 2. ed. brasileira. São Paulo. EPU, 1987.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo. Editora Atlas S.A. 1985.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos. 4. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A. 1992.

LIMA, Diana Vaz de e CASTRO, Róbinson Gonçalves de. **Fundamentos de Auditoria Governamental e Empresarial**. São Paulo: Editora Atlas S/A, 2003.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A. 2002b.

MARTINS, Gilberto de Andrade; LINTZ, Alexandre. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. São Paulo. Editora Atlas S.A., 2000.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Falando sobre teorias e modelos nas ciências contábeis**. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4, 2004, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP, 2004. 1 CD-ROM.

MATTAR, Fauze Najib. **Pesquisa de marketing: metodologia, planejamento**. 5. ed. vol. 1. São Paulo. Editora Atlas S.A., 1999.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 22ª Edição, Malheiros Editores Ltda. São Paulo, 1997.

MELLO, Celso Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 18ª Edição, Malheiros Editores Ltda. São Paulo, 2005.

MOTTA, João Maurício. **Auditoria; princípios e técnicas**. 2ª Edição, São Paulo: Editora Atlas S.A., 1992

NASCIMENTO, Auster Moreira e REGINATO, Luciane. **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2007.

INTOSAI. Normas INTOSAI. Disponível em: <http://www.intosai.org>. Acesso em: 29/05/2007.

PAULA, Maria Goreth M. Almeida. **Auditoria Interna: embasamento conceitual e suporte tecnológico**. São Paulo: Editora Atlas S.A., 1999.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria: Gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Saraiva, 2002.

PEREIRA, Júlio Cesar Rodríguez. **Análise de dados qualitativos: estratégias metodológicas para as ciências da saúde, humanas e sociais**. 2ª ed. São Paulo. Ed. USP, 1999.

PETERS, Marcos Reinaldo Severino. **Controladoria internacional: incluindo Sarbanes Oxley Act e USGAAP**. São Paulo: DVS Editora, 2004.

PETER, Maria da Glória Arrais e MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de Auditoria Governamental**. São Paulo: Editora Atlas S.A. 2003

PETERS, Marcos. **Implantando e Gerenciando a Lei Sarbanes Oxley**. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2007

PIRES, João Batista Fortes de Souza. **Contabilidade Pública: orçamento público e Lei de Responsabilidade Fiscal – teoria e prática**. 7ª edição. Editora Franco & Fortes Ltda. Brasília, 2002.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio, TIMBÓ, Maria Zuleide Farias e ROSA, Maria Berenice.. **Contabilidade Pública: uma abordagem da Administração Financeira Pública**. 6ª edição. São Paulo: Editora Atlas S.A., 1999.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. rev. amp. São Paulo. Editora Atlas S.A., 1999.

SALOMON, Délcio Vieira. **Como fazer uma monografia**. 9ª ed. São Paulo. Ed. Martins Fontes, 1999.

SANTANA Jr, Jorge José Barros; RODRIGUES, Raimundo Nonato; CANECA, Roberta Lira. **Controle Externo e Privatizações: estudo de multicasos a partir das auditorias do TCE-PE XIV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, ABCustos, 2007, João Pessoa. Anais eletrônicos**. Associação Brasileira de Custos, disponível em: <<http://www.abcustos.org.br / anais.htm>> acesso em 10 Dez 2007.

SILVA, A; ROCHA, C. **Os artefatos culturais de uma organização militar**. In: XXV encontro anual ENAMPAD. Anais. Campinas. Set., 2001.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental – Um enfoque administrativo**. 3ª Ed. São Paulo. Editora Atlas S.A., 1996.

SILVA, Maria Borba de; GRIGOLO, Tânia Maris. **Metodologia da iniciação científica à prática da pesquisa e da extensão II**. Caderno Pedagógico. Florianópolis. Ed. Udesc, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário, volume V: o orçamento na constituição**, 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo. Editora Atlas S.A., 1987.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: planejamento e métodos**. 3ª ed. Porto Alegre. Ed. bookman, 2005.

APÊNDICE I

Legislação do pagamento do pessoal, verificada nas áreas (5) e (6) do Relatório de Auditoria

Legislação Comum
Constituição Federal/88 e suas alterações;
Port nº 1054, de 11 Dez 97 – Normas para Pagamento de Despesas de Exercícios Anteriores;
Port nº 12-SEF, de 19 Set 97 – Normas para apuração de irregularidades administrativas
Port nº 697/98 (IG 12 – 03) – de 29 Out 98, e IN nº 44/TCU de 02 Out 02;
Port nº 441, de 06 Set 01- Delega competência p/expedição de atos administrativos e dá outras providências;
Port nº 117-DGP, de 12 Dez 01- Delega competência no âmbito do DGP;
Port nº 074, de 28 Fev 01 – Aprova as Instruções Gerais para as Perícias Médicas no Exército – IGPMEx (IG 30-11) e;
Port nº 016-DGP, de 07 Mar 01 – Aprova as Normas Reguladoras sobre Acidente em Serviço;
Port nº 040-DGP, de 02 Mai 01 – Aprova as Instruções Reguladoras das Perícias Médicas no Exército – IRPMEx (IR 30-33);
Port nº 324, de 05 Jul 01 – Estabelece no âmbito do Exército, critérios para o cômputo, como tempo de serviço, do acréscimo a que se refer o art. 137, inciso VI, da Lei nº 6.880/80;
Port nº 063-DGP, de 02 Jul 02 – Aprova as Normas Técnicas sobre Perícias Médicas no Exército (NTPMEx);
Port nº 064-DGP, de 04 Jul 01 – Aprova as Instruções Reguladoras dos Documentos Sanitários de Origem (IR 30-34);
Port nº 035-DGP, de 11 Abr 02 – Altera as Instruções Reguladoras das Perícias Médicas no Exército – IRPMEx (IR 30-33);
Port nº 118-DGP, de 21 Nov 02 – Aprova as Instruções Reguladoras para a Administração de Inativos e Pensionistas do Exército (IR 30-29);
Port nº 119-DGP, de 21 Nov 02 – Aprova as Instruções Reguladoras do Exame das Pastas de Pensões e de Documentos para Habilitação às Pensões Militares e Civis (IR 30-13);
Port nº 070, de 24 Jun 02 – Altera a Port nº 117-DGP, de 12 Dez 01;
Port nº 009-SEF, de 16 Dez 02 – Aprova as Normas para o Exame de Pagamento de Pessoal;
Port nº 050, de 19 Fev 03 – Aprova o Regulamento das ICFEx (R-29);
Port nº 004 - SEF, de 30 Ago 00 – Aprova as Normas p/ Realização das Atividades das ICFEx
Port nº 005-SEF, de 19 Ago 99 – Aprova as Instruções Reguladoras do Exame de Contracheques de Pessoal (IR 12-11);
Port nº 10-54, de 11 Dez 97 – Aprova as Normas para o Pagamento de Despesas de Exercícios Anteriores no Exército;
Msg SIAFI nº 98/082412, de 04 Mar 98 – Ref Port nº 1054/97;
Msg SIAFI nº 2002/595790 – Ref Pagamento de Exercícios Anteriores;
Normas Técnicas da DIP-2002; e
Manual do SISAC.
Legislação Militar
Lei nº 8795, de 23 Jun 46 – Regula as vantagens a que tem direito os militares da FEB incapacitados fisicamente;
Lei nº 2.579/55 – Amparo aos Ex-combatentes inválidos;
Lei nº 3.765/60 – Dispõe s/ as Pensões Militares;
Lei nº 3.738/60 – Pensão Especial;
Lei nº 5.195/66 - Promoção “post-mortem”;
Lei nº 5.315/67 – Conceitua situação de Ex-Combatente;
Lei nº 5.774/71 – Estatuto dos Militares;
Lei nº 5.787, de 27 Jun 72 – Altera a LRM;
Lei nº 6.592/78 - Concede benefícios ao Ex-Combatente;
Lei nº 7.424/85 - Altera Lei 6.592/78;
Lei nº 6.880/80 – Estatuto dos Militares;
Lei nº 7.580/80 – Nova redação do Art 110 da Lei 6.880/80;
Lei nº 7.670, de 08 Set 88 – Benefício aos portadores de AIDS;
Lei nº 8.059/90 – Dispõe s/ a Pensão Especial devida aos Ex-Combatentes da 2ª Guerra Mundial e seus dependentes;
Lei nº 5.570, de 23 Dez 86 – Estendeu os benefícios previstos no inciso II, do art. 50, da Lei nº6.880/80;
Lei nº 8.237/91 – LRM;
Lei Delegada nº 12/92 – Dispõe s/a instituição da Gratif de Atv. Militar;

Lei nº 8.717/93 – Dá nova redação ao art. 81 da Lei 8.237/91;
Lei nº 9.442/97 – Cria a GCET para os Servidores Militares, altera dispositivos das Leis 6.880/80 e 8.237/91, dispõe sobre Auxílio Funeral a ex-combatentes e dá outras providências;
MP nº 2.131, de 28 Dez 00 e suas reedições;
Decreto-Lei nº 8.795/46 – Vantagem aos Ex-Combatentes inválidos;
Decreto nº 49.096/60 - Regulamento LPM;
Decreto nº 61.705, de 13 Nov 67 – Regulamenta a Lei nº 5.315/67;
Decreto nº 57.272/65 - Define acidente de serviço;
Decreto nº 64.517/69 - Altera Decreto nº 57.272/65;
Decreto-Lei nº 1.449/76 - Altera LPM;
Decreto nº 90.900/85 - Altera Dec 57.272/65;
Decreto nº 722/93 – Regulamenta a Lei 8.237/91;
Decreto nº 3.000/99 - Imposto de Renda;
Decreto nº 4.307, de 18 Jul 02 – Dispõe sobre a reestruturação da remuneração -MP 2215 10
Port nº 19/GB, de 12 Jan 68 – Define o período de abrangência da Lei nº 5.315/67;
Port Min nº 1.121/77 - Contribuição de Of R/2 e Sgt Temp;
Port nº 3.359/SC-5/89 – Estabelece. Normas p/ aplicação do contido no art. 40, parágrafo 4º e 5 da CF, bem como nos artigos 20 e 53, incisos II e III e seu parágrafo único, do ADCT;
Port nº 422-SC-5 - EMFA, de 21 Fev 90-Acidente de serviço com conscritos;
Port nº 2.826/94 – Estabelece normas para concessão e revisão dos valores das Pensões Militares;
Port nº 1137-SC-5 - EMFA, 15 Abr 96-Restabelecimento de Pensão;
Port EMFA nº 3.952/SC.5 de 08 Out 97;
Port nº 071 DGP, de 07 Ago 01 - Termo de Renúncia;
Port nº 090 DGP, de 09 Out 01 - Critérios para Cômputo de Tempo de Serviço;
Port nº 117, de 22 Mar 01 - Desconto FUSEX;
Port nº 016/DGP, de 07 Mar 01 – Aprova as Normas Reguladoras para Acidente em Serviço;
Port nº 139 Cmt Ex, de 27 Mar 01 - Renuncia Beneficiários - Lei 3.765;
Port nº 348 - Cmt Ex, de 17 Jul 01 – Termo Opção Licença Especial;
IG 30-08 – Port nº 251, de 23 Abr 97;
Decisão 479/94 – TCU – Plenário – Consulta s/critério de concessão de Pensões Militares ante o disposto nos artigos. 40, parágrafo 5º e 42, parágrafo 50, da CF;
Ofício Nº 1295-S/4-EC.2 - Circular-DIP, 24 Jul 00;
Súmulas TCU 16, 22, 23, 29, 41, 64, 76, 106, 114, 116, 126, 151, 153, 169, 199, 215, 235; e
Notas informativas do CPEx 215, 238, 275, 292.
Legislação Civil
Lei nº 1.711 de 28 Out 52;
Lei nº 3.373, de 12 Mar 58;
Lei nº 3.738, de 04 Abr 60;
Lei nº 5.645, de 10 Dez 70;
Lei nº 6.782, de 19 Mai 80;
Lei nº 7.713, de 22 Dez 88;
Lei nº 8.112, de 11 Dez 90 – Regime Jurídico Único Serv. Pub. Federais;
Lei nº 8.162/91 Dispõe s/ a extinção de anuênio;
Lei nº 8.270/91 Dispõe s/ Grat. Periculosidade, Grat.RaioX;
Lei nº 8.460, de 17 Fev 92 – Reclassificação de Cargos;
Lei nº 9.624, de 02 Abr 02 – Altera os dispositivos da Lei nº 8.911/94 e da outras providências;
Lei nº 8.622, de 19 Jan 93 - Revisão de remuneração;
Lei nº 8.627, de 19 Fev 93 – Reposicionamento de Cargos;
Lei nº 8.911/94 – Dispõe s/ a remuneração dos cargos em comissão;
Lei nº 9.527/97 - Altera a Lei 8112/90;
Lei nº 9.783, de 28 Jan 99 – Custeio da Previdência Social dos Servidores Públicos;
Emenda Constitucional nº 20 de 15 Dez 98;
Decreto nº 1.502/95 - Consignação de desconto em folha de pagamento;
Decreto nº 2251/97 – Atualização Cadastral;
Decreto nº 2.729/98;