

A Importância da Auditoria Governamental na Apuração de Irregularidades nas Transferências de Recursos Públicos

Michele de Almeida Magrini
Maria Aparecida Farias de Souza Nogueira, Mestre

RESUMO

O objetivo deste artigo consiste em demonstrar as ações da auditoria governamental como instrumento de controle nas ações do governo, tendo como foco principal, as transferências de recursos para a área de Educação em Ensino Superior em âmbito nacional, baseando-se nos demonstrativos de repasses por parte do Governo, no período de 2004 a 2008. Para fins deste estudo, utilizou-se de pesquisas bibliográficas, exploratória e estudo de caso. Foram colhidos dados das transferências de recursos do portal da transparência e da fiscalização destes nas páginas da Controladoria Geral da União - CGU e Tribunal de Contas da União - TCU. A análise dos dados tornou possível constatar que os órgãos de controle interno e externo vêm desempenhando seu papel na fiscalização dos recursos oriundos dos cofres públicos.

Palavras-chave: auditoria governamental; transferências de recursos; controle interno e externo; educação superior.

1. INTRODUÇÃO

Devido ao constante crescimento de programas elaborados pelo governo visando à melhoria na qualidade de vida de seus cidadãos, surge também uma série de denúncias sobre irregularidades e desvios no que tange à aplicabilidade dos repasses financeiros destinados à consecução destes, bem como indícios de falha no controle das ações do governo.

Diante disto, surge a necessidade de criar mecanismos que assegurem a guarda e o uso adequado dos recursos transferidos, principalmente no que se refere à área de educação de nível superior, a qual é o objeto desse estudo.

Esse estudo consiste em demonstrar as ações da auditoria governamental como instrumento de controle nas ações do governo, tendo como foco principal, as transferências de recursos para a área de Educação em Ensino Superior em âmbito nacional, baseando-se nos demonstrativos de repasses por parte do Governo, no período de 2004 a 2008; tem também como objetivo específico, apurar o quantitativo de processos fiscalizados pelos órgãos de controle na fiscalização dos recursos públicos e, por meio destes, analisar sua contribuição para uma maior transparência e eficiência na distribuição de recursos financeiros por parte do Governo.

Desta forma, o estudo do referencial teórico tratará do Orçamento Público, contendo suas divisões, planejamento e princípios, assim como disporá sobre a Auditoria interna e externa, histórico e importância, entre outros. Será apresentado também um tópico contendo os dados coletados, bem como suas análises e considerações finais e o referencial bibliográfico utilizado.

Assim, tem-se como problema principal demonstrar qual a importância da auditoria governamental como instrumento de controle nas ações do governo, especificamente na transferência de recursos para a área de Educação em Ensino Superior?

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ORÇAMENTO PÚBLICO

Para atender às necessidades e aos interesses da sociedade, o governo necessita de ferramentas que o auxiliem no planejamento e programação de suas ações.

Como o Estado desempenha uma intensa atividade financeira, arrecadando, despendendo e administrando recursos financeiros no sentido de realizar os seus objetivos de interesse público, há a necessidade de utilizar-se de um meio que discipline essa ação estatal, por um determinado espaço de tempo (MILESKI, 2003, p. 43).

Para materializar seus objetivos, bem como a execução e manutenção de seus projetos, o Governo utiliza-se do Orçamento Público, que é a principal ferramenta para mensurar como se pretende aplicar os recursos esperados em um determinado período de tempo.

Angélico (1985, p. 25) afirma que “o orçamento é um programa de custeios, investimentos, inversões, transferências e receitas, propostas pelo Poder Executivo para um determinado período financeiro e aprovado pelo Poder Legislativo”.

Tal orçamento tem suas normas regidas através da Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece as normas gerais de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, amparada pelo Capítulo II do Título VI da Constituição, que diz textualmente no Art. 1º, § 1º:

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

Este conceito legal nos torna claro como sendo o orçamento público uma ferramenta essencial para o controle dos objetivos e desempenho, uma vez que a falta de uma avaliação específica e mensurável torna os programas incontrolláveis e ineficientes.

O processo de planejamento-orçamento atende ao mandamento constitucional através do Art. 165 da Constituição, no qual utiliza-se de três instrumentos básicos, conforme descreve: “I - o plano plurianual; II - as diretrizes orçamentárias; III - os orçamentos anuais”.

2.1.1 Plano Plurianual

O plano plurianual é o plano de médio prazo, que tem por função, estabelecer as diretrizes, metas e objetivos do governo para o período de quatro anos, conforme prevê o parágrafo 1º, do artigo 165 da Constituição que diz:

A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

Através deste plano, a administração pública procura ordenar suas ações para o atingimento das metas e objetivos descritos, em nível federal, estadual e municipal.

2.1.2 Plano de Diretrizes Orçamentárias

Para Kohama (2006, p. 37), “a lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na

legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento”, conforme § 2º do art. 165, da Constituição.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias é elaborada anualmente, tendo por finalidade, orientar a elaboração dos orçamentos anuais, de forma à adequá-los às diretrizes, metas e objetivos estabelecidos pela administração pública através do plano plurianual e dispendo também, através do Art. 4º, Inciso I, da LRF, sobre:

- a) equilíbrio entre receitas e despesas;
- b) critérios e forma de limitação de empenho, a ser efetivada nas hipóteses previstas na alínea b do inciso II deste artigo, no art. 9º e no inciso II do § 1º do art. 31;
- c) (VETADO)
- d) (VETADO)
- e) normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos;
- f) demais condições e exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas.

2.1.3 Orçamentos Anuais

Os orçamentos anuais são elaborados via planos plurianual e anual. O anual é aprovado mediante a Lei Orçamentária Anual, elaborada com a finalidade de concretizar as metas e objetivos propostos através do plano plurianual e obedecendo a lei de diretrizes orçamentárias, a lei orçamentária anual estabelece as ações a serem executadas, através de estimativas de receitas e fixação de despesas para o ano subsequente.

De acordo com Kohama (2006, p. 40), a lei orçamentária anual é o instrumento utilizado para a consequente materialização do conjunto de ações e objetivos que foram planejados visando o melhor atendimento e bem estar da coletividade.

Para elaboração do projeto de lei orçamentária anual, a Lei de Responsabilidade fiscal (Lei complementar nº 101/2000) estabelece em seu art. 5º, que:

O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar:

- I - conterá, em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes ...;
- II - será acompanhado ... das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado;
- III - conterá reserva de contingência, cuja forma de utilização e montante, definido com base na receita corrente líquida, ...;

...

§ 5º A lei orçamentária não consignará dotação para investimento com duração superior a um exercício financeiro que não esteja previsto no plano plurianual ou em lei que autorize a sua inclusão, conforme disposto no § 1º do art. 167 da Constituição.

2.2 PRINCÍPIOS ORÇAMENTARIOS

Segundo Kohama (2006, p. 41)

Para que o orçamento seja a expressão fiel do programa de um governo, como também um elemento para a solução dos problemas da comunidade; para que contribua eficazmente na ação estatal que busca o desenvolvimento econômico social; para que seja um instrumento de administração do governo, e ainda reflita as aspirações da sociedade, na medida que permitam as condições imperantes, principalmente a disponibilidade de recursos, é indispensável que obedeça a determinados princípios.

O autor destaca alguns dos que são usados comumente nos processos orçamentários, seguindo os conceitos de Planejamento e Orçamento por Programas contidos no Manual de Orçamento por Programas, dos quais cita a programação, a unidade, a universalidade, a anualidade, exclusividade, clareza, o equilíbrio, a legalidade e a publicidade.

É partindo, principalmente, deste último princípio que tornará possível, a análise sobre a aplicação de recursos e sua utilização na área de educação de nível superior através dos dados fornecidos pelo governo.

2.3 TIPOS DE ORÇAMENTO

Há ainda que citar os tipos de orçamento que, segundo Silva (2004, p. 44) “é a característica que determina a maneira pela qual o orçamento é elaborado, dependendo do regime político vigente, podendo ser classificados como:

- Legislativo: orçamento cuja elaboração, votação e aprovação é da competência do poder Legislativo, cabendo ao Executivo sua execução. Esse tipo é utilizado em países parlamentaristas.
- Executivo: orçamento cuja elaboração, aprovação, execução e controle é de competência do poder Executivo. É utilizado em países onde impera o poder absoluto.
- Misto: orçamento elaborado e executado pelo poder Executivo, cabendo ao Poder Legislativo sua votação e controle. Esse é o tipo utilizado em países em que as funções legislativas são exercidas pelo Congresso, sendo sancionado pelo Chefe do Executivo. É o adotado pelo Brasil.”

2.4 CICLO ORÇAMENTÁRIO

Conforme ensina Kohama (2006, p. 43), ciclo orçamentário é a seqüência das etapas desenvolvidas pelo processo orçamentário, assim consubstanciadas:

2.4.1 Elaboração

A elaboração do orçamento, em conformidade com o disposto na lei de diretrizes orçamentárias, compreende a fixação de objetivos concretos para o período considerado, bem como o cálculo dos recursos humanos, materiais e financeiros, necessários à sua materialização e concretização.

Como consequência desta etapa, deve-se providenciar a formalização de um documento onde fique demonstrada a fixação de níveis das atividades governamentais, através da formulação de programas de trabalho das unidades administrativas, e que, em última análise, constituirá a proposta orçamentária.

2.4.2 Estudo e Aprovação

Esta fase é de competência do poder Legislativo, a qual o poder Executivo envia o projeto de lei orçamentária dentro dos prazos estabelecidos, para discussão. Uma vez aprovado pelo poder legislativo, este é assinado e enviado para sanção pelo chefe do poder Executivo.

2.4.3 Execução

A execução do orçamento constitui a concretização anual dos objetivos e metas determinados para o setor público, no processo de planejamento integrado, e implica a mobilização de recursos humanos, materiais e financeiros. O art. 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal dispõe que:

até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias, o Poder executivo estabelecerá a programação financeira e cronograma de execução mensal de desembolso.

2.4.4 Avaliação

A avaliação refere-se à organização, aos critérios e trabalhos destinados a julgar o nível dos objetivos fixados no orçamento e as modificações nele ocorridas durante a execução; a eficiência com que se realizam as ações empregadas para tais fins e o grau de racionalidade na utilização dos recursos correspondentes.

De posse dos dados coletados, o grupo de avaliação orçamentária deve elaborar tabelas, calcular indicadores e apresentar informes periódicos para uso e tomada de decisões dos dirigentes das unidades executoras,

O § 3º, do artigo 165 da Constituição dispõe que “O Poder Executivo publicará, até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, relatório resumido da execução orçamentária.”

Após a execução do Ciclo Orçamentário e mediante obediência aos princípios orçamentários, dá-se a transferência de recursos.

2.4.5 TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS

Transferências de recursos são os recursos financeiros repassados pela União aos Estados, Distrito Federal e municípios em decorrência da celebração de convênios, acordos, ajustes ou outros instrumentos similares cuja finalidade é a realização de obras e/ou serviços de interesse comum e coincidente às três esferas do Governo (BRASIL, 2009).

Tais transferências têm sua regulamentação através da Portaria Interministerial nº 127, de 29 de maio de 2008, que estabelece normas para execução do disposto o Decreto nº 6.170 de 25 de julho de 2007, que dispõe sobre as normas relativas sobre a transferências de recursos da União mediante convênios e contratos de repasse, e outras providências, conforme dispõe o Art. 1º:

Esta Portaria regula os convênios, os contratos de repasse e os termos de cooperação celebrados pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal com órgãos ou entidades públicas ou privadas sem fins lucrativos para a execução de programas, projetos e atividades de interesse recíproco que envolvam a transferência de recursos financeiros oriundos do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social da União.

Buscando maior eficiência na celebração destes repasses, bem como o acompanhamento de execução e a verificação quanto à aplicação correta destes recursos, surge a necessidade de uma ferramenta que promova maior transparência e controle sobre estas ações, tornando-se essencial a utilização da auditoria.

2.6 AUDITORIA GERAL E AUDITORIA PÚBLICA

Buscando a eficiência e eficácia na aplicação dos recursos governamentais, bem como a transparência no trato da coisa pública, surge a necessidade de um sistema de procedimentos técnicos que visem o exame e verificação de documentos, livros e registros contábeis, inspeção física e afins, objetivando a obtenção de elementos que comprovem a aplicabilidade de recursos de acordo com os princípios e normas fundamentais que o regem. A esse conjunto de procedimentos, denominamos Auditoria.

Attie (2009, p. 5), define auditoria como uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado, com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado. E acrescenta:

O exame da auditoria engloba a verificação documental, os livros e registros com características controladoras, a obtenção de evidências de informações de caráter interno ou externo que se relacionam com o controle do patrimônio e a exatidão dos registros e as demonstrações deles decorrentes.

O objeto da auditoria é o conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio, os quais compreendem registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a veracidade dos registros e a legitimidade dos atos da administração. Também pode ter como objeto fatos não registrados documentalmente, mas relatados por aqueles que exercem atividades relacionadas com o patrimônio, desde que tais informações possam ser admitidas como seguras pela evidência ou por indícios convincentes (FRANCO e MARRA, 2007, p. 31).

De acordo com Attie (2009, p. 11) a auditoria tem por objetivo, o exame normal das demonstrações financeiras a fim de expressar uma opinião sobre a propriedade das mesmas, e assegurar que elas representem a posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações e as origens e aplicações de recursos correspondentes aos períodos em exame, de acordo com os princípios de contabilidade aplicados com uniformidade durante os períodos.

Franco e Marra (2007, p. 33) acrescentam que a auditoria reflete diretamente no que tange à riqueza patrimonial, dando maior segurança e garantia aos administradores, proprietários, fisco e financiadores, uma vez que contribui sobre diversos aspectos, conforme cita:

- administrativo: reduz a ineficiência, negligência, incapacidade e improbidade.
- patrimonial: possibilita melhor controle dos bens, direitos e obrigações.
- fiscal: é fator do mais rigoroso cumprimento das obrigações fiscais
- técnico: contribui para mais adequada utilização das contas, maior eficiência dos serviços contábeis, maior precisão das informações e a garantia de que a escrituração e as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com os princípios e normas de Contabilidade.
- financeiro: resguarda crédito de terceiros, fornecedores, e financiadores contra possíveis fraudes e dilapidações do patrimônio.
- econômico: assegura maior exatidão dos custos e veracidade dos resultados.
- ético: examina a moralidade do ato praticado, pois o registro poderá estar tecnicamente elaborado e o fato legalmente comprovado.

2.6.1 Evolução histórica da auditoria

Conforme os historiadores, é difícil precisar o início da auditoria, uma vez que qualquer pessoa que exerça a função de verificar a legitimidade dos fatos econômico/financeiros e prestando contas a um superior pode ser considerado um auditor (FERREIRA, 2006).

No entanto, ainda ensina o autor, há fatos que denotam a importância dada na antiguidade. Relata-se que os imperadores romanos nomeavam altos funcionários que se encarregavam de supervisionar as operações financeiras dos administradores das províncias e lhe prestar contas verbalmente. Já na França, Século III, os barões tinham que realizar leituras públicas das contas de seus domínios, na presença de funcionários designados pela Coroa. E na Inglaterra, por ato de Parlamento, o rei Eduardo I mandou verificar as contas do testamento de sua falecida esposa. A aprovação desses auditores é atestada em um documento que constitui um dos primeiros relatórios de auditoria, denominado “*probatur*” sobre as contas.

Segundo Attie (2009, p. 7), o surgimento da auditoria está amparado na necessidade de confirmação por parte dos investidores e proprietários em relação à realidade econômico-financeira espelhada no patrimônio das empresas investidas, bem como, em virtude do aparecimento de grandes empresas distribuídas multigeograficamente e simultâneo ao desenvolvimento econômico que propiciou participação acionária na formação do capital de muitas empresas.

Ferreira (2006) acrescenta que a veracidade de informações, o correto cumprimento das metas, aplicação do capital investido de forma lícita e o retorno do investimento foram algumas das preocupações que exigiram a opinião de alguém não ligado aos negócios que confirmasse, de forma independente, a qualidade e precisão das informações prestadas, dando dessa forma, o ensejo ao aparecimento do auditor.

O autor ainda relaciona alguns dos fatos mais importantes no histórico da auditoria, conforme disposto no quadro abaixo:

DATAS	FATOS
?	Desconhecida a data de início da atividade de auditoria.
1314	Criação do cargo de auditor do Tesouro na Inglaterra
1559	Sistematização e estabelecimento da auditoria dos pagamentos e servidores públicos pela Rainha Elizabeth I.
1880	Criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados (Institute of Chartered Accountants in England and Wales), na Inglaterra.
1886	Criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados (AICPA), nos Estados Unidos.
1894	Criação do Instituto Holandês de Contadores Públicos.
1934	Criação do Security and Exchange Commission (SEC), nos Estados Unidos.

Quadro 1: Cronologia da Auditoria

Fonte: Attie (2009, p.8)

No Brasil colonial destaca-se a figura do juiz colonial, o olho do rei que era indicado pela Coroa portuguesa para verificar o correto recolhimento dos tributos para o Tesouro, reprimindo e punindo fraudes (FERREIRA, 2006).

E sua evolução, segundo Attie, (2009, p. 9), está primariamente relacionada com a instalação de empresas internacionais de auditoria independente, uma vez que investimentos também internacionais foram aqui implantados e compulsoriamente tiveram de ter suas demonstrações financeiras auditadas.

As principais influências que possibilitaram o desenvolvimento da auditoria em nosso país, segundo o autor foram:

1. Filiais e subsidiárias de firmas estrangeiras;
2. Financiamento de empresas brasileiras através de entidades internacionais;
3. Crescimento das empresas brasileiras e necessidade de descentralização e diversificação de suas atividades econômicas;
4. Evolução do mercado de capitais;
5. Criação das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil em 1972;
6. Criação da Comissão de Valores Mobiliários e da Lei das Sociedades Anônimas em 1976 (ATTIE, 2009, p. 9).

Como acontece em todas as profissões, na auditoria também foram estabelecidos determinados padrões técnicos que objetivam qualificação na condução dos trabalhos de auditoria e garantir atuação consistente tecnicamente suficiente do auditor e de seu parecer, assegurando, a todos aqueles que dependem de sua opinião, a observação de uma serie de requisitos considerados indispensáveis para o trabalho concretizado (ATTIE, 2009, p. 52).

Diante disto, estabeleceram-se normas que visam o tratamento das medidas de qualidade da execução das ações e objetivos a serem alcançados através dos procedimentos executados pelo órgão, instituição ou empresa, tratando também da avaliação pessoal pelo exame efetuado e do relatório emitido, conforme acrescenta o autor.

As normas de auditoria reconhecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade estão contidas na Resolução CFC nº 751 de 29/12/1993 e atualizada pela Resolução CFC nº 980 de 24/10/2003 e dizem respeito às Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais 1 - Auditor independente, 4 - Educação Continuada, 5 – Exame de qualificação técnica / normas

Profissionais Técnicas (NBC T) e, ainda, à NBC T 11 – Normas de auditoria independente das Demonstrações Contábeis) (ATTIE, 2009).

No que tange ao seu campo de atuação, a auditoria tem como abrangência os setores público e privado. Silva (2009, p. 5) cita Araújo (1998, p. 18) ao caracterizar os campos de atuação que, conforme descreve, “auditoria privada é a auditoria cujo campo de atuação se dá no âmbito da iniciativa particular, que objetiva o lucro, de uma maneira geral”.

Quando a discussão refere-se ao setor público, é comum definir auditoria governamental como sendo a avaliação da gestão pública, seja de conformidade ou operacional, portanto aquela restrita à atuação interna no setor público, mas a sua atuação extrapola o âmbito interno, envolvendo empresas e outras entidades alheias ao setor público, como a auditoria fiscal, que se caracteriza pela fiscalização do poder de polícia do Estado, abrangendo o patrimônio de terceiros, com vistas a verificar se as obrigações tributárias, bancárias e de concessões públicas estão sendo cumpridas por pessoas físicas ou jurídicas (FERREIRA, 2006).

Dessa forma, a auditoria fiscal garante a arrecadação dos tributos, contribuições e a correta exploração dos serviços públicos, enquanto a auditoria governamental deve garantir a correta aplicação dos recursos advindos da sociedade. A figura abaixo ilustra a diferença entre Auditoria Fiscal e Governamental (FERREIRA, 2006).

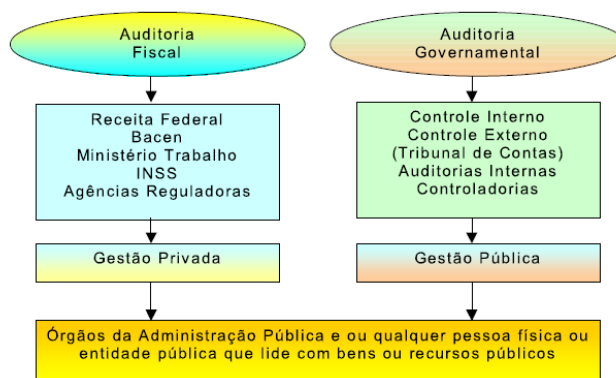


Figura 1 – Diferença entre Auditoria Fiscal e Governamental

Fonte: Ferreira, 2006, p. 9.

Conforme trata o Manual de Auditoria do Tribunal de Contas da União, segundo Ferreira (2006), a Auditoria Governamental é o procedimento de fiscalização utilizado para obter dados de natureza contábil, financeira, orçamentária, patrimonial, bem como, dependendo do escopo, para avaliar, do ponto de vista do desempenho operacional (auditoria operacional ou auditoria integral), as atividades e sistemas de órgãos e entidades jurisdicionados ao Tribunal de Contas da União e aferir os resultados alcançados pelos programas e projetos governamentais.

De acordo com Ferreira (2006, p.4), a auditoria governamental tem por objetivo, garantir resultados operacionais na gerência da coisa pública, tendo por objeto de exame:

- Os sistemas administrativo e operacional de controle interno utilizados na gestão orçamentária, financeira e patrimonial;
- A execução dos planos, programas, projetos e atividades que envolvam recursos públicos;
- A aplicação de recursos transferidos pelo Tesouro nacional a entidades públicas e privadas para prestação de serviços, execução de obras e fornecimento de materiais;
- Os processos de licitação, sua dispensa ou 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 direitos e obrigações para o Poder Público, em especial os relacionados com a contratação de empréstimos internos ou externos e com a concessão de aval;
- A arrecadação e a restituição de receitas de tributos federais; e
- Os sistemas eletrônicos de processamento de dados, suas entradas (*inputs*) e informações de saída (*outputs*) buscando constatar a segurança das informações.

No cumprimento de suas finalidades, a Auditoria Governamental pode ser classificada de cinco formas, conforme a figura 2 e descrições abaixo, segundo Ferreira (2006):

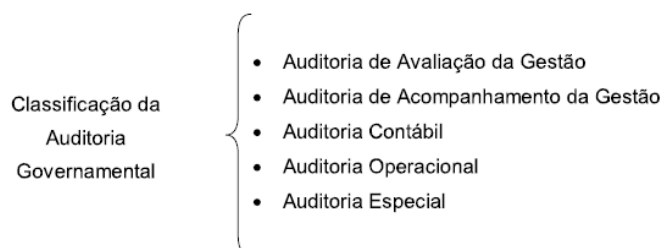


Figura 2: Classificação da Auditoria Governamental

Fonte: Ferreira, 2006, p.9.

a) Auditoria de avaliação de gestão: Objetiva emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas, a execução dos contratos, acordos, convênios ou ajustes, a probidade na aplicação do dinheiro público e na guarda de administração de valores e outros bens.

b) Auditoria do Acompanhamento da Gestão: É realizada ao longo dos processos de gestão, com o objetivo de analisar em tempo real os atos efetivos, potenciais positivos e negativos de uma unidade ou entidade federal.

c) Auditoria contábil: Compreende o exame de registros, documentos, a coleta de informações e confirmações, pertinentes ao controle do patrimônio de uma unidade, entidade ou projeto.

d) 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 segmento destes.

e) 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.

Em se tratando sobre a forma de realização, a auditoria pode ser interna ou externa, conforme trata a Constituição Federal de 1988, em seu art. 70:

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Esse enquadramento depende da vinculação funcional dos auditores que realizam o trabalho, pois há diferenças significativas entre a auditoria interna e externa, conceitua Silva (2009, p.16), e define a auditoria interna como:

É possível definir Auditoria interna como um processo de trabalho voltado para avaliação da rotina administrativa, com base na verificação dos documentos operacionais. Nesse sentido, o trabalho do auditor interno leva em consideração o conjunto de normas e

procedimentos, bem como os controles criados e implantados pela entidade. Na realidade, trata-se da revisão e avaliação do sistema de controle interno.

A Constituição Federal de 1988 estabelece as finalidades do sistema de controle interno, em seu art. 74:

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

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

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

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

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

Ferreira (2006) ainda ressalta que as mesmas são competências das Unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

São competências adicionais da Controladoria Geral da União, dentre outras estabelecidas pelo Decreto nº 5.683, de 24/01/2006, conforme estabelecido no Anexo 1:

Art. 1º A Controladoria-Geral da União, órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e integrante da estrutura da Presidência da República, dirigida pelo Ministro de Estado do Controle e da Transparência, tem como competência assistir direta e imediatamente o Presidente da República no desempenho de suas atribuições, quanto aos assuntos e providências que, no âmbito do Poder Executivo, sejam atinentes à defesa do patrimônio público, ao controle interno, à auditoria pública, à correição, à prevenção e ao combate à corrupção, às atividades de ouvidoria e ao incremento da transparência da gestão no âmbito da administração pública federal.

Parágrafo único. Compete ainda à Controladoria-Geral da União exercer a supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno, o Sistema de Correição e das unidades de ouvidoria do Poder Executivo Federal, prestando, como órgão central, a orientação normativa que julgar necessária.

Art. 2º A Controladoria-Geral da União encaminhará à Advocacia-Geral da União e ao Ministério Público os casos que configurem improbidade administrativa e todos quantos recomendem a indisponibilidade de bens, o ressarcimento ao erário e outras providências a cargo daqueles órgãos, bem assim provocará, sempre que necessária, a atuação do Tribunal de Contas da União, da Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, dos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e, quando houver indícios de responsabilidade penal, do Departamento de Polícia Federal do Ministério da Justiça e do Ministério Público, inclusive quanto a representações ou denúncias que se afigurarem manifestamente caluniosas.

Conceituando Auditoria Externa, Araújo (1998), citado por Silva (2009, p. 34) citando explica que a auditoria externa trata-se da “auditoria realizada por um organismo externo e independente da entidade controlada, tendo por objetivo, por um lado, emitir parecer sobre as contas e a situação financeira, a regularidade e a legalidade das operações e/ou sobre a gestão financeira e, por outro, elaborar relatórios correspondentes”. Silva ainda afirma que este conceito também é utilizado pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) e pelo Tribunal de Contas da União.

No que se refere à auditoria externa na Administração pública, os art. 71 a 73 da Constituição Federal de 1988, nos traz:

O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

- I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;
- II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;
- III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;
- IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;
- V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;
- VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;
- VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;
- VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;
- IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;
- X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;
- XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

Ainda, para Ferreira (2006) a “Rede de controle de aplicação dos recursos públicos” construída por Bugarim (figura 3), mostra o Congresso Nacional ocupando o topo do triângulo, por representar a sociedade, auxiliado pelas suas comissões especializadas em matéria de fiscalização e controle. Fazendo parte também do Controle Externo, vem logo em seguida o Tribunal de Contas da União, que assiste ao Congresso, mas cabe salientar que essa posição não caracteriza relação de subordinação entre ambos, já que o TCU possui competências privativas em relação àquele.



Figura 3: Rede de controle de aplicação dos recursos públicos
Fonte: Bugarim, apud Ferreira (2006, p.13).

Os órgãos de controle interno estão representados pela Secretaria Federal de Controle Interno que pertence ao Poder Executivo, bem como pela Supervisão Ministerial que cada Ministério deve exercer sobre suas entidades da Administração Indireta e pelas unidades de auditoria interna que cada uma dessas últimas deve possuir. Existe ainda o controle interno administrativo que participa de todo e qualquer processo administrativo, configurando a base do triângulo.

O Ministério Público tutela todo o triângulo por ter responsabilidade diante do patrimônio público em geral, funcionando como guardião da sociedade, vigilante da ordem e do respeito dos poderes públicos aos direitos assegurados aos cidadãos.

E o controle social norteia todas as ações da fiscalização, tanto do controle interno quanto o externo, aperfeiçoando a relação do Estado e Sociedade Civil, entre outros.

3. METODOLOGIA

A princípio, a pesquisa pode ser classificada como exploratória, pelo método de levantamento bibliográfico, do tipo observação estruturada que se qualifica como investigação científica quando é conduzida especificamente para responder a questões de pesquisa, tendo que ser sistematicamente planejada e executada, usando controles apropriados para fornecer informações confiáveis e válidas sobre onde e o que se pretende pesquisar. Classifica-se também como um estudo de caso, caracterizado como uma estratégia de pesquisa preferida quando se colocam questões de pesquisa do tipo "onde", "como", "por que" e ainda quando o pesquisador tem pouco controle sobre os dados (YIN, 2001 apud NOGUEIRA, 2007, p.183-188).

Visando atingir os objetivos traçados de natureza quali-quantitativa, foram colhidos dados quanto aos repasses financeiros efetuados pelo Governo Federal, destinados à Educação Superior em âmbito nacional, através de consulta dos indicadores das transferências efetuadas, durante o período de 2004 a 2008, disponibilizados no site do portal da transparência, através de parceria entre Governo Federal e Controladoria Geral da União, que visa informar ao cidadão e demais interessados, quanto à aplicabilidade do dinheiro público por parte do Governo Federal.

Como itens de avaliação, foram utilizados os valores destinados às transferências para as áreas de Graduação; Graduação e Pós-graduação e Pós-Graduação e Extensão.

Após este levantamento, foi verificado o quantitativo de processos de prestação de contas autuados junto ao sítio do Tribunal de Contas da União, órgão de controle externo, responsável pela Auditoria dos mesmos.

De posse desse quantitativo, fez-se uma comparação percentual do quantitativo de processos auditados em relação ao montante de recursos destinados via transferência.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

4.1 Análise das Transferências de recursos

No âmbito da pesquisa foram verificadas as seguintes transferências de recursos para a área de Educação Superior no Brasil, avaliando-se o período de 2004 a 2008:

ÁREAS	2004	2005	2006	2007	2008	TOTAL
Graduação	156.141.669,75	189.556.629,16	201.262.976,87	217.100.773,26	238.434.232,05	1.002.496.372,09
Graduação e Pós Graduação	79.668.054,60	91.989.536,08	78.663.170,11	102.720.634,12	169.911.446,88	522.952.841,79
Pós Graduação e Extensão	1.431.634,48	3.930.896,09	4.157.619,85	6.380.721,06	9.162.815,63	23.632.052,63
Total Geral	235.811.728,40	285.477.061,33	284.083.766,83	326.202.128,44	417.508.585,56	1.549.081.266,51

Quadro 2: Transferência de recursos por favorecido – Área de Educação Superior

Fonte: Da autora, com dados do Portal da Transparência da Controladoria Geral da União, de 05-10-2009.

Conforme os dados levantados, é evidente o crescimento constante no que se refere aos investimentos aplicados na área de educação superior.

Para a área de graduação houve um crescimento gradativo que se manteve até o ano de 2008, totalizando um crescimento ao final do período analisado de pouco mais de 52%.

Embora a aplicabilidade de recursos na área de Graduação e Pós-Graduação tenha oscilado no ano de 2006, em quatro anos dobraram-se os investimentos nesta área, alcançando um percentual de 113% sobre o valor de recursos investidos em 2004.

O maior crescimento obtido para a área de educação superior foi para os cursos de Pós-Graduação e Extensão que, embora represente um montante inferior aos demais cursos, obteve investimentos seis vezes maiores em 2008, relacionando com o ano inicial avaliado (2004).

4.2 Auditoria e Fiscalização de Contas

De acordo com dados constantes na página da Controladoria Geral da União – CGU, 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 o processo de prestação de contas a ser submetido a julgamento pelo Tribunal de Contas da União.

No que se refere aos números de processos auditados pela Controladoria Geral da União, avaliou-se os dados referentes à categoria de Administração Indireta, a qual se vinculada às instituições de Ensino Superior, conforme Decreto nº 6.129, de 20 de junho de 2007.

ADMINISTRAÇÃO	2004	2005	2006	2007	2008
Indireta	338	289	321	335	342

Quadro 3: Auditoria de Prestação de Contas

Fonte: página da CGU

De acordo com os dados levantados, é possível avaliar que, apesar da oscilação no número de processos auditados em 2005, a partir de 2006 houve um aumento seqüencial destes, que se manteve até 2008.

Em análise específica à área de Educação Superior, seguem dados quanto à aplicabilidade de recursos destinados ao Reuni, Programa de Apoio à Reestruturação e Expansão das Universidades Federais, na área de ensino de graduação (via transferência de Recursos via Convênios), e tendo como foco principal o monitoramento das obras oriundas do projeto, para o exercício de 2009, através de consulta junto ao SIMEC – Sistema de Planejamento, Orçamento e Finanças do Ministério da Educação, em 25.05.2009, divulgados no XXX FONAI – Fórum Nacional dos Auditores Internos das Instituições Federais vinculadas ao MEC, pela Coordenação Geral de Auditoria na Área de Educação II, vinculada à CGU, no qual foi constatado:

Irregularidades	Instituições enquadradas
Não informavam empresa contratada	42
Data de término inferior à data de consulta e situação diferente de concluída	71
Registro de obra concluída, com 0,00% de execução	1
Data de início registrada pelo menos dois meses e sem registro de execução	18
Registros com indicação de atualização de data anterior à 01.04.2009	458
Registros regulares	119
Total de registros de Obras do REUNI	709

Quadro 4: Monitoramento de obras do Reuni

Fonte: XXX FONAI – Fórum Nacional dos Auditores Internos das Instituições Federais vinculadas ao MEC.

Com estes dados, torna-se seguro afirmar que, embora haja aumento com relação aos recursos aplicados nos projetos destinados a Educação Superior, ainda há falhas nos procedimentos de planejamento e execução destes, tornando-se evidente a necessidade de uma avaliação mais ampla por parte dos órgãos do Controle Interno e Externo no que se refere à aplicabilidade de recursos e execução das obras contempladas pelos recursos deste projeto.

4.3 Auditoria de Prestação de Contas – TCU

A mesma consulta foi efetuada na página do Tribunal de Contas da União – TCU em relação ao quantitativo de processos auditados. O Tribunal de Contas da União efetua a verificação de processos da Administração Direta e Indireta, porém, grande parte destes processos tem sua finalização ainda na Controladoria Geral da União, cabendo ao TCU, a auditoria dos casos mais graves, e específicos de sua jurisdição. Os dados encontrados são apresentados no quadro 5:

ADMINISTRAÇÃO	2004	2005	2006	2007	2008
TOTAL	36	65	137	178	314

Quadro 5: Auditoria de Prestação de Contas – TCU

Fonte: Da autora, com dados de processos constantes no *site* do TCU em 13.10.2009

Embora os dados representem apenas o total de processos auditados pelo Tribunal, não distinguindo os de ordem Direta e Indireta, é possível constatar o crescimento cada vez maior no número de processos abertos pelo Tribunal, para fiscalização. Percebemos também que os quantitativos são crescentes. Vale destacar que de 2007 para 2008 houve um grande acréscimo na totalização, atingindo 1,76% de processos auditados.

4.4 Obras fiscalizadas pelo TCU em 2009

Destacamos que o Tribunal de Contas da União, no ano de 2009, já efetuou a fiscalização de 219 obras segundo divulgação da Revista Veja, publicada em 7 de outubro de 2009, das quais constatou que:

Situação das obras fiscalizadas	Quantidade
Regulares	7
Serão paralisadas ou terão pagamentos suspensos	63
Descoberta de sobrepreço e outras irregularidades graves	149
TOTAL	219

Quadro 6: Situação de fiscalização de obras

Fonte: Da autora, adaptado de PORTELA (2009, Revista Veja, ed. 2133, p. 69)

O resultado do aumento na fiscalização por parte do TCU, conforme evidenciado na quadro anterior é a evidenciação de diversas irregularidades em licitações, contratos e obras públicas, conforme apurado pela Revista Veja (ed. 2133, p. 69).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste artigo consistiu em demonstrar as ações da auditoria governamental como instrumento de controle nas ações do governo, tendo como foco principal, as transferências de recursos para a área de Educação em Ensino Superior em âmbito nacional, baseando-se nos demonstrativos de repasses por parte do Governo, no período de 2004 a 2008.

Comprova-se com evidência o aumento na aplicabilidade de recursos destinados a área de educação superior, no que tange às três áreas avaliadas na pesquisa (Graduação, Pós Graduação e Pós Graduação e Extensão), durante o período analisado.

Ferreira (2006) afirma que o Controle Externo é exercido pelo Tribunal de Contas da União e tem a atuação dos representantes da população, exercendo a função fiscalizadora na administração pública.

Ainda, de acordo com Ferreira (2006), a Controladoria Geral da União é o órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e tem como competência assistir direta e indiretamente o Presidente da República no desempenho de suas atribuições, quanto aos assuntos e providências que, no âmbito do Poder Executivo, sejam atinentes à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio das atividades de controle interno, auditoria pública, correição e ouvidoria-geral.

Pode-se considerar que a atuação de ambos os órgãos tem sido fundamental na fiscalização dos recursos aplicados na Educação Superior, uma vez que tem se mostrado crescente nos processos de prestação de contas e de monitoramento de obras, com recursos via transferência, uma vez que a auditoria fiscal visa garantir a arrecadação dos tributos, contribuições e a correta exploração dos serviços públicos, enquanto a auditoria governamental proporciona a correta aplicação dos recursos advindos da sociedade (FERREIRA, 2006).

Este estudo pretende ser uma contribuição na área acadêmica, apontando a importância da auditoria enquanto instrumento de gestão como procedimento fiscalizatório.

6. BIBLIOGRAFIA

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 1985.

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. Lei complementar nº 101 de 04 de maio de 2000 – **Lei de Responsabilidade Fiscal**.

BRASIL. **Transferências voluntárias**. Disponível em:

<[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/transferências_voluntárias.asp](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/transferencias_voluntarias.asp)>

Acesso em 19.10.2006.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 38 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. Decreto nº 6.129, de 20 de junho de 2007. Disponível em:

<http://www.presidencia.gov.br/legislação/decretos>> Acesso em 08.12.2009.

Controladoria Geral da União. **Transferências de Recursos por Favorecido**. Disponível em:

<http://www.portaldatransparencia.gov.br/PortalTransparenciaAtividadeEconomica_2.asp?Exercicio=2004&tipoCNAE=1&CodSecao=P&t...> Exercícios de 2004-8. Acesso em:

05.10.2009.

Controladoria Geral da União. **Auditorias Anuais de Prestação de Contas**. Disponível em:

<<http://www.cgu.gov.br/AreaAuditoriaFiscalizacao/AuditoriasAnuaisPrestConta/index.asp>>

Acesso em: 13.10.2009.

FERREIRA, Joaquim Osório Liberalquino. **Curso de Gestão Estratégica para Auditores do MEC**. Recife: Fundação Joaquim Nabuco / UFPE, 2006. Módulo Básico 1-3. 1 CD-ROM.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública – Teoria e Prática** 10 ed. São Paulo: Atlas, 2006

MILESKI, Helio Saul. **O Controle da Gestão Pública**. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2003.

NOGUEIRA, Maria Aparecida Farias de Souza. 2007. **O Armazenamento de Grãos nas Regiões da Grande Dourados e Sul-Fronteira do Mato Grosso do Sul com o Paraguai: um Estudo de Caso**. Dissertação (Mestrado em Agronegócios) – Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, Campo Grande, 2007.

SILVA, Lino Martins. **Contabilidade Governamental: Um enfoque administrativo**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA, Moacir Marques. **Curso de Auditoria Governamental: De acordo com as Normas Internacionais de Auditoria Pública aprovadas pela INTOSAI**. São Paulo. Atlas, 2009.

PORTELA, Fábio. Só quem chia é o Governo. **Veja**, São Paulo, n. 40, ano 41, p. 68-9, 2009. Ed. 2133.

Tribunal de Contas da União. Disponível em:
<<http://contas.tcu.gov.br/portaltextual/PesquisaFormulario>> Acesso em: 13.10.2009.