

**UNIVERSIDADE DO ESTADO DA BAHIA (UNEB)
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS HUMANAS – CAMPUS I
PRÓ REITORIA DE PESQUISA E ENSINO DE PÓS-GRADUAÇÃO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM AUDITORIA PÚBLICA**

ELIANE DE SOUSA SILVA

ÓRGÃO CENTRAL DE AUDITORIA: uma necessidade para o Estado

SALVADOR – 2002

ELIANE DE SOUSA SILVA

ÓRGÃO CENTRAL DE AUDITORIA: uma necessidade para o Estado

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Humanas – Campus I, da Universidade do Estado da Bahia (UNEB), como requisito final para obtenção do título de **Especialista em Auditoria Pública**.

Orientador: **Prof. Dr. Luiz Carlos dos Santos**.

SALVADOR - 2002

ELIANE DE SOUSA SILVA

ÓRGÃO CENTRAL DE AUDITORIA: uma necessidade para o Estado

Salvador, 30 de novembro de 2002.

Orientador – Examinador:

Prof. Dr. Luiz Carlos dos Santos _____
Universidade do Estado da Bahia (UNEB)

Dedico este trabalho aos meus pais, esposo e meus filhos. Dedico também ao meu Deus, que me capacitou e me ajudou nesta jornada.

AGRADECIMENTOS

Ao Prof. Dr. Luiz Carlos dos Santos, pela valiosa contribuição quanto à orientação desta monografia.

À grande amiga Maria Clara Sandes Seixas, pela criteriosa revisão vernacular deste trabalho.

À minha querida filha Viviane de Sousa Moreira da Silva, pela tradução do Resumo do Português para o Inglês.

Aos colegas Antonio Geraldo Braga e Jorge Costa, pela troca de experiências que muito enriqueceu este trabalho.

Finalmente, aos Professores do Curso de Pós-Graduação de Auditoria Pública – 2ª turma que, de forma direta ou indireta, contribuíram para o desenvolvimento desta pesquisa.

Qualquer que seja o modelo de Estado, este não pode funcionar a contento e atingir seus objetivos se não tiver implantado um eficiente sistema de controle de gestão.

ANTONIO CARLOS NASI

RESUMO

Este trabalho tem por objetivo demonstrar que o Órgão Central de Auditoria é o ápice da pirâmide do Sistema de Controle Interno, sendo importante tanto para a Administração Pública como para o controle externo. Para alcançar esse objetivo, foi feito um estudo comparativo descritivo entre o controle interno do Governo Federal e o do Governo do Estado da Bahia. No Governo Federal a Corregedoria-Geral da União, é o Órgão Central de Auditoria, e vem se esforçando, embora enfrente algumas dificuldades, para apoiar o Tribunal de Contas da União (TCU) no desempenho de sua missão institucional. No Governo do Estado da Bahia, no entanto, o Tribunal de Contas do Estado (TCE), não dispõe de subsídios advindos do controle interno que o ajude a executar, de forma eficiente, o seu papel de controle externo, assumindo muitas vezes a função de orientador dos gestores públicos para suprir a deficiência do controle interno. Tal situação distorce e compromete o desempenho das auditorias realizadas pelo TCE, uma vez que os trabalhos não são realizados na profundidade requerida. Tal fato ocorre principalmente pela deficiência da Auditoria Geral do Estado, Órgão Central de Auditoria. Portanto, é necessário o fortalecimento da AGE, tornando-a um órgão independente e eficiente de modo a cumprir o estabelecido no art. 74 da Constituição Federal.

Palavras-chave: Controle Interno. Sistema. Órgão Central. Auditoria. Tribunal de Contas.

ABSTRACT

This work focus on demonstrate that the Central Agency of Auditorship is the summit of the pyramid of the System of Internal Control, being important in such a way for the Public Management as for the external control. To reach this objective, a descriptive comparative study was made between the internal control of the Federal Government and the Government of the State of Bahia. In the Federal Government Corregedoria-Geral of the Union, is the Central Agency of Auditorship, wich one is making a great effort, although faces some difficulties, to support the Court of Accounts of the Union (TCU) in the performance of its institucional mission. In the Government of the State of Bahia, however, the Court of Accounts of the State - TCE, does not make use of happened subsidies of the internal control that helps it to execute, in efficient way, its role of external control, assuming many times the function of person who orientates of the public managers to supply the deficiency of the internal control. This kind of situation distorts and compromises the performance of the auditorships carried out for the TCE, a time that the works are not carried out in the required depth. This fact occurs mainly for the deficiency of the General Auditorship of the State, Central Agency of Auditorship. Therefore, the ACTS strengthening is necessary, becoming it an independent and efficient agency in order to fulfill the established one in article 74 of the Federal Constitution.

Word-key: Internal Control. System. Central Agency. Auditorship. Court of Accounts.

SUMÁRIO

LISTA DE SIGLAS.....	10
INTRODUÇÃO.....	11
1 Controle Interno.....	15
1.1 - Histórico.....	15
1.2 - Definições.....	17
1.3 - Sua Importância para a Administração Pública.....	21
1.4 - Sua Importância para o Controle Externo.....	24
2 A Importância do Órgão Central de Controle Interno de Auditoria.....	26
3 Estrutura do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.....	28
3.1 - Organização e Estrutura.....	28
3.2 - Finalidades.....	35
3.3 - Áreas de Atuação.....	37
3.4 - Resultado dos Trabalhos Realizados em 2001.....	38
4 Estrutura do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo do Estado da Bahia.....	46
4.1 - Organização e Estrutura.....	46
4.2 - Finalidades.....	51
4.3 - Áreas de Atuação.....	53
4.4 - Resultado dos Trabalhos Realizados em 2001.....	54
4.5 - Deficiências do Órgão Central de Controle Interno de Auditoria.....	55
5 O Tribunal de Contas e o Controle Interno.....	56
5.1 - Dificuldades Existentes.....	56

5.2 - Necessidade de Integração.....	59
CONCLUSÃO.....	61
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	63

LISTA DE SIGLAS

AGE – Auditoria Geral do Estado

ASPLAN – Assessoria de Planejamento

DA – Diretoria de Auditoria de Pessoal e de Tomada de Contas Especial

DC – Diretoria de Auditoria de Contas

DE - Diretoria de Auditoria de Programas da Área Econômica

DG – Diretoria de Gestão do Sistema de Controle Interno

DI - Diretoria de Auditoria de Programas da Área de Infraestrutura

DS - Diretoria de Auditoria de Programas da Área Social

CCCI – Comissão de Coordenação de Controle Interno

CGU – Corregedoria-Geral da União

DEPAT – Diretoria do Tesouro

DICOP – Diretoria de Contabilidade Pública

IGF – Inspeção Geral de Finanças

ISF – Inspeção Setorial de Finanças

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

MF – Ministério da Fazenda

PPA – Plano Plurianual

SEFAZ – Secretaria da Fazenda

SEPLANTEC – Secretaria de Planejamento, Ciência e Tecnologia

SFCI – Secretaria Federal de Controle Interno

SCI – Sistema de Controle Interno

STN – Secretaria do Tesouro Nacional

TCE – Tribunal de Contas do Estado da Bahia

TCU – Tribunal de Contas da União

INTRODUÇÃO

O processo de democratização vivido pela sociedade brasileira a partir do final da década de 70 tem evidenciado relevantes mudanças na relação entre o cidadão e a Administração Pública. Resulta desse cenário a demonstração pelo cidadão de maior interesse pela coisa pública, e do desejo de conhecer e avaliar os gastos realizados pelos governos, em todas as esferas, cobrando efetiva fiscalização e punição aos responsáveis pelos danos causados ao patrimônio público.

Porém, apesar de todas as mudanças vivenciadas atualmente, sabe-se que o exercício do poder, não raro, induz a abusos, impondo-se, por esse motivo, a criação de controles para seu uso.

A atual Constituição Federal deu maior ênfase ao controle da Administração Pública, dispondo sobre a obrigatoriedade da existência do controle interno, a ser mantido no âmbito de cada Poder (art. 74) e do controle externo, a cargo do Poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas, no âmbito de cada esfera de Governo (arts. 70 a 73).

Em país no qual campeia a corrupção nas instituições públicas, é exigência democrática que os órgãos encarregados, constitucionalmente, de aferir as contas públicas tenham independência, qualificação técnica e idoneidade para elaborar seus pareceres técnicos, essenciais para a transparência da Administração Pública.

Nesse contexto, surge a necessidade de aperfeiçoamento do controle interno, exercido dentro da própria administração, por unidade especializada, a ela subordinada, cuja finalidade não é apenas orientar o Estado quanto à legalidade da

despesa, mas, sobretudo, fazer cumprir essa missão constitucional estabelecida no art. 74.

O Sistema de Controle Interno (SCI), que é constituído pelos sistemas de Planejamento, Orçamento, Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria, deve atuar de forma harmônica e integrada, para atender à dupla finalidade de apoiar o controle externo e de auxiliar o administrador na tomada de decisões e no controle da máquina administrativa governamental.

A Lei Complementar Federal nº 101/2000 – conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), também impôs à Administração Pública uma função de integração e de apoio entre os controles interno e externo, como forma de garantir a aplicação dos princípios básicos consagrados como de planejamento, transparência, economicidade, eficiência, eficácia, dentre outros.

O controle interno, muito embora executado pela própria Administração, não deixa de ser relevante, porque é uma forma de controle preventivo, que deve ser procedido com rigor e independência para ser uma forma eficiente de controle. Quanto maior o grau de adequação dos controles internos administrativos, menor será a vulnerabilidade aos riscos inerentes à gestão.

A avaliação da gestão pública de forma tempestiva somente é possível mediante um forte Sistema de Controle Interno. Esse Sistema deve possuir um órgão ou até mais de um, capaz de centralizar as atividades de forma a atender ao que estabelece o artigo 74 da Constituição Federal. O seu foco deve ser a avaliação da gestão dos administradores públicos, a execução de programas de governo e o apoio ao controle externo.

Em decorrência de exigência constitucional é necessário que o controle interno, sob a responsabilidade dos administradores públicos, e o controle externo, exercido pelo Tribunal de Contas, se empenhem no sentido de garantir a aplicação equilibrada da coisa pública.

Será que o Órgão Central de Controle Interno do Estado da Bahia relativo ao Sistema de Auditoria vem subsidiando o Tribunal de Contas enquanto órgão de controle externo?

Na prática, o Tribunal de Contas do Estado da Bahia (TCE) não dispõe de subsídios advindos do controle interno que o ajude a executar, de forma eficiente, o seu papel de controle externo. Muitas vezes, o TCE tem assumido a função de orientador dos gestores públicos, para suprir a deficiência do controle interno do Estado. Tal fato distorce e compromete o desempenho das auditorias realizadas pelo TCE, uma vez que os trabalhos não são realizados na profundidade requerida. Diante desse fato nasceu a idéia de realizar esta pesquisa.

A solução para esse problema se daria mediante o fortalecimento do Órgão Central de Controle Interno de Auditoria, levando-o a agir de forma independente e eficiente, a fim de avaliar, diagnosticar, propor melhorias e orientar os responsáveis pelos controles de cada órgão.

O objetivo fundamental do Órgão Central é a avaliação dos controles internos contábeis e administrativos das unidades ou entidades da administração pública sob exame, de modo a avaliar se as atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos, estão interligados e estabelecidos, de maneira a assegurar, que as metas sejam alcançadas de forma confiável e concreta.

Este trabalho tem por objetivo demonstrar a necessidade do fortalecimento da Auditoria Geral do Estado da Bahia (AGE), Órgão Central de Controle Interno de Auditoria, no sentido de buscar um controle interno integrado e organizado, de forma a atender ao estabelecido no artigo 74 da Constituição Federal, principalmente no que tange ao apoio ao controle externo.

Para a realização deste trabalho, foi feito um estudo descritivo comparativo entre o controle interno do Governo Federal e o controle interno do Governo do Estado da Bahia, apoiado em pesquisa bibliográfica e documental, e na experiência de auditoria ao longo de 20 anos trabalhando no controle externo junto ao Tribunal de Contas da Bahia.

Este trabalho está dividido em cinco partes. O primeiro capítulo demonstra o histórico, as definições e a importância do controle interno para a Administração Pública e para o controle externo; o segundo descreve a importância do Órgão Central de Auditoria; o terceiro e quarto capítulos demonstram a estrutura do Sistema de Controle Interno do Governo Federal e do Governo do Estado da Bahia, respectivamente; e o quinto e último capítulo, demonstra a relação entre o TCE e o controle interno.

1 CONTROLE INTERNO

1.1 Histórico

A palavra “controle” tem sua origem no francês *controlê*, que significa o ato ou poder de controlar, verificar, averiguar. Na França do Século XVII, *rolê* era um registro oficial em que se escreviam nomes e *contra-rolê*, um outro registro que efetuava o confronto com o original e servia para a verificação dos dados.

O Código de Contabilidade Pública – aprovado pelo Decreto Federal n.º 4536/22, revelou-se um conjunto de mecanismos de controle dos gastos públicos.

A primeira Constituição da República Brasileira, de 1824, de alguma forma já tratava da necessidade de controle. As Constituições seguintes: 1891, 1930, 1934 e 1946, também contiveram disposições consideráveis a respeito da matéria.

Os mais diversos conteúdos sobre Administração Pública encontram-se sob a forma de normatização, relacionando o controle como um mecanismo de vigilância de um Poder, especialmente o Legislativo sobre o Executivo. Submetido ao princípio da legalidade, o Administrador Público só pode fazer o que está previsto em lei.

A Constituição de 1967 aprimorou a norma geral sobre controle, em decorrência do reflexo da Lei Federal nº 4.320/64, que instituiu normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços das esferas de Governo, bipartindo o controle, na Administração Pública, em interno e externo.

Assim, existem dois momentos marcantes em termos de controle na Administração Pública: o primeiro, com o Regulamento de Contabilidade Pública, de 1922, e o segundo, com a edição da Lei Federal n.º 4.320/64.

A Constituição de 1988 trouxe novas exigências à Administração Pública, inclusive no que se refere ao controle, haja vista as disposições contidas no seguinte artigo:

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.

Somando-se ao acréscimo, no art. 37, do princípio constitucional da eficiência, por meio da Emenda Constitucional n.º 19/98, houve a edição da Lei Complementar Federal n.º 101/00, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal, vulgarmente conhecida como LRF.

A LRF estabelece normas visando assegurar uma gestão responsável e transparente no trato dos recursos governamentais, dando ênfase ao planejamento, ao controle da gestão fiscal, quando estabelece metas para que sejam aferidos os resultados, e à divulgação das contas públicas.

De modo a permitir uma maior transparência dos resultados alcançados pela Administração Pública, a LRF exige a publicação de relatórios resumidos da execução orçamentária e da gestão fiscal, devendo ser demonstrada a fiel observância ou não aos limites estabelecidos.

O artigo 59 da LRF determina que a fiscalização da Gestão Fiscal será realizada pelo Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio do Tribunal de Contas, e pelo Sistema de Controle Interno de cada Poder.

Afora as novas características da Administração Pública, as atribuições do Controle Externo e Interno em nada modificaram aquelas já contidas no texto constitucional. Houve, sim, o acréscimo de exigências, na medida em que a fiscalização do cumprimento à LRF estará sob a responsabilidade dos controles interno e externo.

1.2 Definições

O processo de modernização do Estado passa, necessariamente, por uma série de mudanças, e requer o atendimento às necessidades da sociedade, e obtenção das receitas de forma justa e a aplicação das despesas de forma eficiente e transparente. Para isso é necessário que se tenha implantado um eficiente Sistema de Controle Interno.

Mas o que vem a ser *Sistema de Controle Interno*? Para a correta compreensão dessa expressão, que aparece no art. 70 da Constituição Federal de 1988, é necessário definir o que é *Sistema* e, também, o que é *Controle Interno*.

Segundo FLORES (s.d., p. 19), *Sistema* é o “conjunto de partes coordenadas (articuladas entre si) com vistas à consecução de objetivos bem determinados” e *Controle Interno* é um “conjunto de recursos, métodos e processos adotados pelas

próprias gerências do setor público, com vistas a impedir o ERRO, a FRAUDE e a INEFICIÊNCIA”.

De acordo com o Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados – AICPA (1988), o significado de *controle interno* é bem amplo:

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 fidelidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.

Os *controles internos* se dividem em *contábeis* e *administrativos*. Segundo ATTIE (1988, p. 61-62), os *controles contábeis* compreendem “o plano de organização e todos os procedimentos relacionados com a salvaguarda do patrimônio e a propriedade dos registros contábeis”.

Os *controles administrativos*, ainda de acordo com o referido autor, são os relacionados com as políticas da organização e com a eficiência das operações.

Pode-se, então, concluir que *Controles Internos* são os meios utilizados por um órgão ou setor para a verificação de suas atividades e o funcionamento integrado desses Controles é o que pode ser chamado de *Sistema*.

Outra definição que se deve ter é a de Auditoria Interna. Muitos imaginam que a expressão auditoria interna é sinônima de controle interno, o que é um pensamento totalmente equivocado.

Segundo a norma NBC T 12, aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade n.º 780, de 24 de março de 1995, *Auditoria Interna* constitui o:

Conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, financeiras e operacionais da Entidade. (CRC-BA:2000, p. 289)

A *Auditoria Interna* é parte do controle interno e não o controle como um todo. Segundo ALMEIDA (1988), não adianta a empresa implantar um magnífico sistema de controle interno sem que se verifique periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado no sistema, ou se o sistema não deveria ser adaptado às novas circunstâncias. Esse é justamente o papel da Auditoria Interna.

A criação de controles internos é fundamental para que a União, Estados e Municípios resguardem os seus ativos, assegurem a fidelidade e integridade dos registros, demonstrações, informações e relatórios contábeis; conheçam efetivamente as suas realidades, estabeleçam e conheçam os seus compromissos com a gestão; orientem e estimulem a organização estrutural e funcional, comunicando as diretrizes administrativas aos setores envolvidos.

Como exemplo de procedimentos de controles internos que podem ser adotados, pela administração, como instrumentos para assegurar o cumprimento das políticas, metas e diretrizes têm-se:

- Elaboração de manuais de procedimentos;
- Sistema de conferência, aprovação e autorização;
- Utilização de senhas de acesso;
- Segregação de funções;
- Conciliações;
- Supervisão;
- Treinamento de pessoal;
- Rodízio entre servidores;

- Utilização de indicadores de desempenho;
- Controle físico sobre os ativos.

O *controle interno*, analisado sob a ótica de um *Sistema*, consiste em um conjunto de unidades técnicas, articuladas a partir de um **órgão central** de coordenação, orientadas para o desempenho das atribuições de controle interno indicados na Constituição e normatizados em cada nível de Governo.

O Sistema de Controle Interno subdivide-se, de forma geral, nos seguintes sistemas:

- Planejamento;
- Orçamento;
- Administração Financeira;
- Contabilidade e
- Auditoria.

O **Sistema de Planejamento**, que tem como instrumentos básicos o Plano Plurianual – PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e a Lei Orçamentária Anual - LOA, está voltado para a elaboração e acompanhamento dos planos e programas de governo.

O **Sistema de Orçamento** está voltado para o controle dos gastos públicos, garantindo que somente sejam realizadas despesas aprovadas pela LOA. Para a execução do Orçamento é preciso arrecadar as receitas, que geralmente são depositadas numa conta única do Tesouro. Surge, então, o **Sistema de Administração Financeira**. Esse sistema permite o controle dos recursos que serão utilizados para pagamento das despesas empenhadas.

Ocorre que essas transações precisam ser registradas. Surge então, o **Sistema de Contabilidade**. Esse Sistema, permite a emissão de diversos relatórios que servirão de base para a tomada de decisões por parte da administração.

Por fim, surge aquele que é o ápice do controle interno, o **Sistema de Auditoria**. Nesse momento é que se efetua, através de procedimentos específicos e da utilização da técnica de amostragem, a avaliação da execução dos programas governamentais, a execução dos orçamentos e da gestão pública. Esse sistema, conclui o ciclo, averiguando se o que foi planejado, foi executado de forma eficiente, econômica e eficaz.

Portanto, o controle interno é um *ciclo contínuo*, que deve estar integrado, para que os objetivos sejam atingidos.

Tradicionalmente, o controle da Administração Pública, no Brasil, vem sendo exercido pelos auditores da Secretaria Federal de Controle Interno - SFCI, pelas Coordenadorias de Controle, Contadorias/Auditorias Gerais dos Estados e pelos Tribunais de Contas, muito embora exista também o controle exercido pelo Ministério Público, pelo Poder Judiciário e pela própria Sociedade. Este trabalho tratará mais especificamente do controle interno.

1.3 Sua Importância para a Administração Pública

Existem diversas correntes doutrinárias sobre o significado de Administração. A mais abrangente é a que considera que administrar é um misto de *arte e ciência*.

Os princípios gerais de Administração consistem em *planejar, organizar, dirigir e controlar*. Administração é uma atividade essencial a todo esforço humano coletivo, na busca dos objetivos estabelecidos.

Sem controle, não há Administração, pois os quatro elementos da administração interagem dinamicamente. Portanto, pode-se concluir que a responsabilidade pelos controles, por integrar o conceito de administração, pertence ao administrador do órgão/entidade.

A Constituição Federal deu ênfase ao controle interno em seu artigo 74:

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

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

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

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

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

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

No âmbito do Estado da Bahia, a Constituição de 1989 mantém na íntegra, em seu artigo 90, o conteúdo do artigo supracitado da Carta Magna Federal.

O controle interno faz parte das atividades normais da Administração Pública, tendo como função acompanhar a execução dos atos, indicando, em caráter opinativo, preventivo ou corretivo, as ações a serem desempenhadas com vistas a

atender ao controle da execução orçamentária, financeira, contábil e patrimonial, bem como aos controles administrativos de um modo geral.

O objetivo geral dos controles internos é assegurar que não ocorram erros potenciais, através do controle de suas causas, destacando-se entre os objetivos específicos a serem atingidos os seguintes:

- Observar as normas legais, instruções normativas, estatutos e regimentos;
- Assegurar a exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade das informações contábeis, financeiras, administrativas e operacionais;
- Antecipar-se, preventivamente, ao cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes;
- Propiciar informações oportunas e confiáveis, inclusive de caráter administrativo/operacional, sobre os resultados e efeitos atingidos;
- Salvar os ativos financeiros e físicos quanto à sua boa e regular utilização e assegurar a legitimidade do passivo;
- Permitir a implementação de programas, projetos, atividades, sistemas e operações, visando à eficácia, eficiência e economicidade dos recursos;
- Assegurar aderência às diretrizes, planos, normas e procedimentos do órgão/entidade.

Os controles internos implementados em uma organização devem prioritariamente, ter caráter preventivo; permanentemente, estar voltados para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos; prevalecer como instrumentos auxiliares de gestão e estar direcionados para o atendimento a todos os níveis hierárquicos da administração.

A Administração tem o dever de se antecipar aos fatos, prevendo-os e procurando controlar sua realização. Para tanto, é imprescindível um rigoroso

acompanhamento, não apenas para que a Administração coordene suas próprias ações frente aos desvios entre a previsão e a execução, como também para melhorar as previsões futuras.

Quanto maior for o grau de adequação dos controles internos, menor será a vulnerabilidade desses controles e maior a segurança dos administradores públicos quando da tomada de decisões.

Somente um bom SCI garantirá informações contábeis e gerenciais tempestivas, relevantes e fidedignas, de modo a atender aos prazos e limites estabelecidos, principalmente, pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Apesar de ser uma exigência constitucional, nota-se que poucas administrações no Brasil possuem SCI eficiente, que possibilite a concretização dos mandamentos definidos no artigo 74. Pode-se atribuir tal fato a problemas históricos, tais como:

- Regime político;
- Falta de conscientização do papel da Auditoria;
- Atuação concentrada em fatos já ocorridos;
- Enfoque na legalidade;
- Falta de compromisso com os resultados das entidades;
- Impunidade administrativa.

Na atual conjuntura de modernização e desenvolvimento do setor público, é de vital importância uma definitiva institucionalização do SCI, para se poder avaliar os resultados alcançados pelos administradores públicos, verificando se a gestão

orçamentária, financeira, patrimonial e de recursos humanos está sendo realizada de forma eficiente e eficaz.

1.4 Sua Importância para o Controle Externo

O principal papel exercido pelo Poder Legislativo, em relação às contas públicas, é o de controle. Esse controle pode ser subdividido em controle político, visando à garantia de interesses maiores do Estado e da sociedade, e no controle técnico, voltado, primordialmente, para a fiscalização financeira, orçamentária, contábil, operacional e patrimonial.

O Tribunal de Contas é o órgão especializado e independente que auxilia o Poder Legislativo no exercício do controle técnico das finanças públicas, visando comprovar a probidade da administração e a regularidade da guarda e do emprego dos bens, valores e dinheiros públicos, assim como a fidelidade na execução do orçamento.

Além do controle externo, como já foi comentado amplamente, existe o controle interno exercido pela própria administração. Entre as finalidades do Sistema de Controle Interno, determinadas pela Constituição, está a de **apoiar o controle externo** no exercício de sua missão institucional.

Além disso, os responsáveis pelo SCI ficam obrigados, sob pena de responsabilidade solidária, a dar ciência ao Tribunal de Contas de qualquer irregularidade ou ilegalidade, assim que delas tomarem conhecimento.

Os trabalhos realizados pelo controle interno têm uma abrangência, pelo menos deveriam ter, maior que os realizados pelo Tribunal de Contas. Em virtude de o controle interno fazer parte da administração, tem a possibilidade de acompanhar muito mais de perto e de forma tempestiva, as atividades realizadas. Por isso é demasiadamente importante o auxílio do controle interno, conforme previsto no art. 74 da Constituição Federal.

Torna-se incontestável que, o controle externo funciona com maior grau de eficiência onde o controle interno se encontra adequadamente organizado e estruturado.

Se o controle interno cumprir satisfatoriamente o seu papel, as suas análises e avaliações servirão de base para que o Tribunal de Contas decida com maior segurança, o tamanho do escopo de suas auditorias. Além disso, quando o controle interno trabalha em parceria com o controle externo, evita-se a duplicidade de esforços.

Portanto, o apoio do controle interno ao Tribunal de Contas, através do fornecimento de informações tempestivas, de avaliações realizadas nos programas de governo e das análises da gestão dos administradores públicos, permitirá que o Tribunal invista maior tempo na análise da eficiência, eficácia e efetividade da gestão pública, aplicando procedimentos de auditoria específicos.

Nos dias atuais, onde a corrupção campeia, os órgãos de controle interno e externo da administração pública, encontram-se desafiados a promover uma mudança em suas ações, buscando atuar de forma harmônica, visando buscar a efetividade na fiscalização e obtenção dos resultados desejados pela sociedade.

2 A IMPORTÂNCIA DO ÓRGÃO CENTRAL DE CONTROLE INTERNO DE AUDITORIA

O Sistema de Controle Interno pode e deve ter mais de um Órgão Central, para desenvolver as atividades previstas no artigo 74 da Constituição Federal. O foco desse(s) Órgão(s) deve ser a avaliação da gestão dos administradores públicos, a avaliação da execução de programas de governo e, principalmente o **apoio ao controle externo**.

Considerar a existência de vários Órgãos Centrais de Controle Interno é visualizar o SCI como um *ciclo*, ou seja, **um Sistema** propriamente dito, como já foi comentado no item 1.2 desse trabalho. Assim, pode-se ter Órgão Central de Planejamento, de Orçamento, de Administração Financeira, de Contabilidade e de Auditoria, sendo este último o ponto culminante de todo o SCI.

O objetivo desses Órgãos Centrais é avaliar, diagnosticar, propor melhorias e orientar os responsáveis pelos controles de cada órgão. Para isso é preciso priorizar ações preventivas, afastando gradativamente a cultura fortemente legalista e formalista, em favor de uma visão mais voltada para a gerência por resultados, sem, contudo, desconsiderar os princípios da legalidade.

Apoiando os gestores públicos na realização dos programas governamentais e estimulando a discussão sobre os resultados efetivos da gestão de recursos públicos, o SCI, passa a ser, então, um instrumento de mudança.

Nesse trabalho se destacará a importância do Órgão Central do **Sistema de Auditoria** por ser esse, na prática, o que vai atestar a harmonia e integração dos demais Sistemas.

Ao Órgão Central de Auditoria cabe impedir, tempestivamente, a ocorrência de desvios ou fraudes. Deve voltar-se para a aferição de resultados, sendo capaz de identificar uma irregularidade, a tempo de contê-la, evitando possíveis desperdícios, ao mesmo tempo em que auxilia o agente público a cumprir seus objetivos. Sua responsabilidade é averiguar o grau de adequação dos controles internos administrativos e contábeis, de forma a reduzir a vulnerabilidade e os riscos inerentes à gestão.

É incumbência do Órgão Central de Auditoria realizar auditorias sobre a gestão dos recursos públicos sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicas e privadas, bem como sobre a aplicação de subvenções e renúncia de receitas, atentando para os aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, patrimoniais e operacionais.

Portanto, pode-se concluir que o objetivo fundamental do Órgão Central de Auditoria é a avaliação dos controles internos administrativos e contábeis das unidades ou entidades da administração pública sob exame, de modo a avaliar se as atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos estão interligados e estabelecidos, de maneira a assegurar que os objetivos sejam alcançados de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

Ressalte-se que é fundamental dotar, principalmente o Órgão Central de Auditoria, de independência funcional em relação às áreas ou atividades

controladas, a exemplo do que ocorre no Governo Federal, como será visto mais adiante. Esse Órgão deve estar ligado diretamente ao titular máximo do Poder Executivo, de maneira a propiciar maior independência, a fim de não comprometer o resultado dos trabalhos realizados.

A eficiência e eficácia dos Órgãos Centrais de Controle Interno propiciam ao controle externo, exercido pelo Tribunal de Contas, condições de cumprir o seu papel institucional.

A existência de um **Órgão Central de Auditoria**, elemento-chave do Sistema de Controle Interno, é condição fundamental para garantir que a Administração Pública desempenhe suas atividades com ética, eficiência, economia, eficácia e efetividade.

3 ESTRUTURA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL

3.1 Organização e Estrutura

De acordo com a Lei Federal n.º 10.180/01, pode-se vislumbrar o Sistema de Controle Interno Federal da seguinte forma:

- O Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão é o **Órgão Central do Sistema de Planejamento, Orçamento e Gestão** e tem como atividades a elaboração, o acompanhamento e a avaliação de planos, programas e orçamentos, e a realização de estudos e pesquisas sócio-econômicas. Tem como órgãos setoriais as unidades de planejamento e orçamento dos Ministérios, da Advocacia-Geral da União, da Vice-Presidência e da Casa Civil da Presidência da República;
- A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) é o **Órgão Central do Sistema de Administração Financeira** Federal e tem como atividades a programação financeira da União, a administração de direitos e haveres, garantias e obrigações de responsabilidade do Tesouro Nacional e a orientação técnico-normativa referente à execução orçamentária e financeira. Tem como órgãos setoriais as unidades de programação financeira dos Ministérios, da Advocacia-

Geral da União, da Vice-Presidência e da Casa Civil da Presidência da República;

- A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) é também o **Órgão Central do Sistema de Contabilidade** Federal, que compreende as atividades de registro, de tratamento e de controle das operações relativas à administração orçamentária, financeira e patrimonial da União, com vistas à elaboração de demonstrações contábeis. Tem como órgãos setoriais as unidades de gestão interna dos Ministérios e da Advocacia-Geral da União;
- A Secretaria Federal de Controle Interno (SFCI) é o **Órgão Central do Sistema de Controle Interno** do Poder Executivo Federal cujo objetivo consiste na avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, e no apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional.

O Governo Federal considera a SFCI como *Órgão Central do Sistema de Controle Interno*. Como já foi discutido amplamente, o Sistema de Controle Interno é formado de diversos sistemas e a SFCI é o Órgão Central do Sistema de Auditoria, conforme o objetivo descrito anteriormente.

Como a ênfase dessa pesquisa é, principalmente, o **Sistema de Auditoria**, a seguir serão enfatizadas a estrutura e atribuições da SFCI.

A SFCI foi criada pela Medida Provisória n.º 480, de 27 de abril de 1994, e definitivamente institucionalizada pela Lei n.º 10.180, em 5 de fevereiro de 2001. Era ligada ao Ministério da Fazenda, e considerada como Órgão Central de Controle Interno.

O Tribunal de Contas da União (TCU), através da Resolução n.º 507, de 08 de agosto de 2001, recomendou à Casa Civil da Presidência da República que:

Promova estudos técnicos no sentido de avaliar a conveniência e oportunidade do reposicionamento hierárquico da Secretaria Federal de Controle Interno junto ao órgão máximo do poder executivo, retirando-o do Ministério da Fazenda, de modo a prestigiar-se o aumento no grau de independência funcional da entidade, em face da busca de maior eficiência no desempenho das competências definitivas no art. 74 da Constituição Federal.

Levando em consideração a recomendação do TCU, no início do ano de 2002, o Governo Federal decidiu reestruturar todo o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, de forma a ampliá-lo e reforçá-lo.

Através do Decreto n.º 4.113, de 05 de fevereiro de 2002, o Presidente da República transferiu a SFCI para a estrutura da Casa Civil. Logo depois, através do Decreto n.º 4.117, de 28 de março de 2002, transferiu mais uma vez a SFCI, passando-a para a estrutura da Corregedoria-Geral da União (CGU).

Na ocasião, foi transferida, ainda, para a CGU a Comissão de Coordenação de Controle Interno (CCCI), além das competências relacionadas ao controle interno e auditoria, que estavam atribuídas à Casa Civil da Presidência da República.

A CGU foi criada pela Medida Provisória n.º 2.143-31, de 02 de abril de 2001, com a finalidade de assistir direta e imediatamente ao 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. Até a conclusão dessa pesquisa, o Governo Federal não regulamentou as atribuições da CGU, conforme está previsto no Art. 32 da Medida Provisória n.º 2.143-31:

O Poder Executivo disporá, em decreto, na estrutura regimental dos Ministérios, dos órgãos essenciais, da Secretaria Especial de Desenvolvimento Urbano da Presidência da República e da Corregedoria-Geral da União da Presidência da República, sobre as competências e atribuições, denominação das unidades e especificação dos cargos.

Com a transferência da SFCI, a CGU passou a ter não somente a função que antes já lhe cabia, mas também a atribuição de executar **auditoria pública**.

Através do decreto n.º 4.304, assinado em 16 de julho de 2002, o Presidente da República transformou a CGU em **Órgão Central do Sistema de Controle Interno** do Poder Executivo Federal. Esse decreto presidencial é consequência da transferência, em 28 de março de 2002, da SFCI para a estrutura da CGU, conforme comentado anteriormente.

Com a absorção, da SFCI, pela CGU, os dois órgãos, assim fundidos, passaram a constituir o Sistema Federal de Controle Interno, com o dever de zelar pela aplicação correta de recursos públicos e, ao mesmo tempo, de corrigir imperfeições.

A CGU, além da SFCI, que é o órgão responsável pela auditoria, conta em sua estrutura com uma Assessoria Jurídica, uma Assessoria Técnica, três Corregedorias e uma Subcorregedoria.

A CGU tem como órgãos setoriais: as Secretarias de Controle Interno da Casa Civil, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do

Ministério da Defesa, tendo esse último, as unidades de controle interno dos comandos militares, como unidades setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa.

Existem, também, 25 Corregedorias de Controle Interno, distribuídas pelos Estados, que exercem as competências da Corregedoria-Geral da União que lhes forem delegadas ou estabelecidas.

O Sistema conta ainda com a CCCI, que é um órgão colegiado, de função consultiva, do SCI do Poder Executivo Federal, cujos componentes são designados pelo Chefe da CGU. A CCCI é composta:

- pelo Chefe da CGU, que a presidirá;
- pelo Subcorregedor-Geral da CGU;
- pelos Corregedores da CGU;
- pelo Secretário Federal de Controle Interno;
- pelos Secretários dos órgãos setoriais de Controle Interno do Poder Executivo Federal;
- por dois titulares de unidades de auditoria interna das autarquias e fundações públicas; e
- por um Assessor Especial de Controle Interno de Ministério.

O controle interno conta ainda com a colaboração das auditorias internas existentes nos órgãos de administração indireta.

A SFCI é composta pelas seguintes Diretorias:

- Gestão do Sistema de Controle Interno (DG) – concentra todas as atividades de planejamento das ações de controle interno e de elaboração de normas;
- Auditoria de Programas da Área Econômica (DE) – contempla as áreas de programas fazendários, instituições financeiras, agricultura e abastecimento, integração nacional e indústria e comércio;
- Auditoria de Programas da Área Social (DS) – abrange as áreas de segurança pública e direitos da cidadania, previdência e assistência social, saúde, trabalho e emprego, educação, cultura, desporto e turismo;
- Auditoria de Programas da Área de Infra-Estrutura (DI) – relacionada às áreas de gestão ambiental, ciência e tecnologia, minas e energia, comunicações e transporte;
- Auditoria de Contas (DC) – contempla o exame das contas da área econômica, social e de infra-estrutura; e
- Auditoria de Pessoal e de Tomada de Contas especial (DA).

A DC é a responsável pela promoção de um relacionamento mais direto com o TCU.

A estrutura da SFCI possibilita uma visão geral das áreas de atuação do governo, o que facilita a execução dos trabalhos de auditoria. A Auditoria Geral do Estado da Bahia (AGE), como se verá mais adiante, não possui essa estrutura.

O Decreto Federal n.º 4.304/02, em seu artigo 8º, inciso I, estabelece que a CGU é o **Órgão Central do Sistema de Controle Interno**.

O referido Decreto vai de encontro com o entendimento do conceito de Sistema de Controle Interno. Como já comentado exaustivamente, o SCI abrange diversos Sistemas, tais como Planejamento, Contabilidade, Auditoria, etc. O artigo 17 desse mesmo Decreto estabelece:

A sistematização do controle interno, na forma estabelecida neste Decreto, não elimina ou prejudica os controles próprios dos sistemas e subsistemas criados no âmbito da Administração Pública Federal, nem o controle administrativo inerente a cada chefia, que deve ser exercido em todos os níveis e órgãos, compreendendo.

I - instrumentos de controle de desempenho quanto à efetividade, eficiência e eficácia e da observância das normas que regulam a unidade administrativa, pela chefia competente;

II - instrumentos de controle da observância das normas gerais que regulam o exercício das atividades auxiliares, pelos órgãos próprios de cada sistema;

III - instrumentos de controle de aplicação dos recursos públicos e da guarda dos bens públicos.

Ora, se a sistematização do controle interno não prejudica ou elimina os demais sistemas instituídos, os outros sistemas continuam tendo órgãos centrais. Logo, a CGU não pode ser Órgão Central de outros Órgãos Centrais, pois a mesma teria uma concentração de poder muito grande e enfraqueceria os demais Órgãos integrantes do Sistema.

Segundo a Ministra Anadyr de Mendonça Rodrigues, em palestra realizada em 13/06/2001, em João Pessoa, na Paraíba, durante o I Encontro Regional dos Procuradores Federais - 5ª Região e I Curso Regional da Advocacia do Estado:

Ao instituir este órgão encarregado de apurar todas as irregularidades administrativas, o Governo Federal pretendeu, inequivocamente, restabelecer, junto aos cidadãos, a necessária confiança no Poderes Públicos.

Segundo a Ministra, a Medida Provisória n.º 2.143-31/01, que instituiu a CGU, conferiu a esta, poderes para "dar o devido andamento às representações ou denúncias relativas a lesão, ou ameaça de lesão, ao patrimônio público, velando pelo seu integral deslinde". Assim, a CGU, sempre que constatar omissão da autoridade competente, terá poderes para requisitar a instauração de sindicância e avocar procedimentos já em curso em órgão ou entidade da Administração Pública Federal, para corrigir-lhes o andamento, inclusive promovendo a aplicação da penalidade possível.

Cabe, ainda, a CGU, segundo a Ministra:

Instaurar sindicância ou processo administrativo, representar ao Presidente da República na apuração da omissão de autoridades responsáveis pelas sindicâncias, encaminhar à Advocacia-Geral da União os casos que configurem improbidade administrativa ou recomendem a indisponibilidade de bens dos envolvidos, para o ressarcimento ao erário, provocar, sempre que necessária, a atuação do Tribunal de Contas da União (TCU), da Secretaria da Receita Federal, dos órgãos do Sistema Federal de Controle Interno e, quando houver indícios de responsabilidade penal, do Departamento de Polícia Federal e do Ministério Público.

Disse a Ministra, ainda nessa palestra:

Com estes parâmetros legais, pretende-se que a Corregedoria-Geral da União possa constituir, no âmbito do Poder Executivo Federal, o sistema global garantidor da regularidade interna do comportamento no Serviço Público e coibidor dos desvios éticos, assim exercitando atuação repressiva e preventiva.

Para o cumprimento de suas atribuições, A CGU, precisará basicamente, de dois instrumentos que já estão sendo utilizados.

De um lado, empregar a ferramenta do controle físico, com o acompanhamento, passo a passo, da existência e do andamento de cada procedimento de apuração da irregularidade, em curso, na órbita do Poder Executivo; de outra parte, abrir todas as portas e as janelas da Corregedoria-Geral da União para a total exposição pública, em procedimento da mais completa transparência.

Dentro desses propósitos de se propiciar completa transparência, dos procedimentos de apuração de irregularidades perante o Poder Executivo Federal, é que também está acessível ao público em geral, desde o dia 18 de maio de 2001, a *Home Page* da CGU, através do endereço <http://www.presidencia.gov.br>, onde pode ser encontrada a opção "estrutura", dentro da qual se localiza a Corregedoria-Geral da União. A página da CGU oferece formulário próprio para denúncias, informações básicas sobre o ordenamento que rege sua criação, competência, organograma e estrutura, noticiário, além de outras informações.

Como se observa, a CGU é um Órgão voltado principalmente para **auditoria**, realizando também a apuração de denúncias e irregularidades no âmbito do Poder Executivo Federal. Suas atribuições foram **reforçadas e ampliadas** com a incorporação da SFCI em sua estrutura.

Na prática, o que se verifica é que a CGU coordena os trabalhos referentes ao controle interno no âmbito do **Sistema de Auditoria**, e não no SCI como um todo.

Assim, o Governo Federal conta, atualmente, em sua estrutura, com o Ministério do Planejamento, Gestão e Orçamento, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Corregedoria-Geral da União, **como Órgãos Centrais de Controle Interno**. Dentro dessa estrutura, a CGU é o órgão que tem maior expressividade, uma vez

que contempla, em sua estrutura, a Secretaria Federal de Controle Interno que efetivamente é a responsável pelo **Sistema de Auditoria** de todo o Sistema Federal.

3.2 – Finalidades

Como o objetivo desse trabalho é analisar o Sistema de Controle Interno do Sistema de Auditoria, esse item enfocará as finalidades da CGU.

A CGU como Órgão Central do Sistema de Auditoria, tem como meta avaliar a ação governamental e a gestão dos administradores públicos federais. De acordo com o art. 2º da Lei Federal n.º 3.591/00, suas finalidades são as seguintes:

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;

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

A referida Lei transcreveu exatamente as atribuições do Controle Interno previstas no texto do artigo 74 da Constituição Federal. Frise-se, no entanto, que a Constituição atribuiu essas finalidades **a todo o Sistema de Controle Interno**, e não somente ao **Sistema de Auditoria**.

Os Órgãos Centrais de cada Sistema de Controle Interno têm a incumbência de avaliar o cumprimento das metas e a execução dos programas e orçamentos,

cabendo principalmente ao Órgão Central do Sistema de Auditoria, no caso a CGU, apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

As atividades a cargo da CGU destinam-se a subsidiar:

- O exercício da direção superior da Administração Pública Federal, a cargo do Presidente da República;
- A supervisão ministerial;
- O aperfeiçoamento da gestão pública, nos aspectos de formulação, planejamento, coordenação, execução e monitoramento das políticas públicas;
- Os órgãos responsáveis pelo ciclo da gestão governamental, quais sejam, planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e administração federal.

Pode-se, ainda, sintetizar as competências da CGU da seguinte forma:

- Fiscalizar e avaliar a execução dos programas de governo;
- Realizar auditorias sobre a gestão dos recursos públicos federais;
- Apurar os fatos inquinados de ilegais ou irregulares;
- Avaliar o desempenho da auditoria interna das entidades da Administração Federal Indireta;
- Consolidar os planos de trabalho das unidades de auditoria interna;

- Orientar os administradores de bens e recursos públicos nos assuntos pertinentes à área de competência do Sistema de Controle Interno.

O apoio ao controle externo consiste no fornecimento de informações e dos resultados das ações do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

3.3 – Áreas de Atuação

A SFCI, como Órgão integrante da CGU, realiza auditoria:

- nas Unidades Gestoras vinculadas à Administração Direta, sendo ao todo 19 Ministérios;
- na Administração Indireta - Autarquias, Fundações, Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista;
- nos Serviços Sociais Autônomos;
- nos projetos financiados com Recursos Externos;
- nos projetos de cooperação junto aos Organismos Internacionais; e
- nos Fundos Constitucionais e Acervos.

3.4 – Resultado dos Trabalhos Realizados em 2001

Para realizar as atividades a cargo da CGU, a SFCI utiliza técnicas denominadas de *Auditoria e Fiscalização*.

A *Auditoria* é o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos, mediante o confronto de uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal. Essa técnica busca uma melhor alocação de recursos, não só para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão, mas também para 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.

Segundo a Instrução Normativa da SFCI n.º 1/01, o Sistema de Controle Interno utiliza os seguintes tipos de auditoria:

- *Avaliação da Gestão* – cujo objetivo é emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas;
- *Acompanhamento da Gestão* – realizada ao longo do processo de gestão, objetivando atuar em tempo real sobre os atos efetivos e os efeitos potenciais, positivos e negativos, de uma unidade ou entidade federal;

- *Contábil* – compreende o exame dos registros e documentos e a coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de uma entidade ou projeto;
- *Operacional* – consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, das unidades ou entidades, programas de governo, projetos, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a gestão quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade, procurando auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações, que visem aprimorar os procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade gerencial;
- *Especial* – consiste no exame de fatos ou situações considerados relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizada para atender determinação expressa de autoridade competente.

A *Fiscalização*, que é a outra técnica de controle utilizada pelo Controle Interno Federal, tem por objetivo comprovar se o objeto dos programas de governo existe, se corresponde às especificações estabelecidas, se atende às necessidades para as quais foi definido, se guarda coerência com as condições e características pretendidas e se os mecanismos de controle administrativo são eficientes.

Ressalte-se que **Auditoria** é um conjunto de técnicas de observação e exame, aplicados de forma sistemática sobre funções ou áreas específicas.

Pode-se fazer auditoria em programas governamentais ou sobre a gestão dos administradores. Portanto, os termos **Auditoria e Fiscalização**, da forma como vêm sendo utilizados pela SFCI, na prática, **significam a mesma coisa**.

Além disso, o termo Fiscalização não é apropriado, pois dá a idéia de Fisco, grupo responsável em arrecadar as receitas decorrentes de Impostos. No entanto, consideramos os dois termos, auditoria e fiscalização, por ser essa a nomenclatura utilizada pelo Governo Federal.

Para a realização das auditorias e das fiscalizações, o Controle Interno Federal utiliza os procedimentos e técnicas de indagação escrita ou oral, análise documental, confirmação externa, conferências de cálculos, exame de registros, inspeção física e observações.

Os principais Relatórios produzidos pela SFCI são:

- Relatório de Auditoria de Avaliação da Gestão
- Relatório de Fiscalização;
- Relatório de Auditorias Operacional e Especial;
- Relatório de Auditoria de Acompanhamento;
- Relatório de Auditoria de Recursos Externos

Os quatro primeiros Relatórios são encaminhados ao TCU para conhecimento dos trabalhos realizados pelo Controle Interno.

Como se verá mais adiante, tal procedimento não ocorre no Estado da Bahia, onde a Auditoria Geral do Estado – AGE não encaminha o resultado de seus trabalhos ao TCE.

Segundo o Relatório de Gestão 2001, disponível no site da Secretaria Federal de Controle Interno, a SFCI, que dispõe de 1.444 servidores, realizou 16.828 ações de controle em 2001, sendo 2.302 auditorias e 14.526 fiscalizações.

Essas ações desenvolvidas pela SFCI abrangeram todos os Estados e, mais especificamente, 2.086 dos 5.561 Municípios existentes no país, o que representou um grau de 37,51% de cobertura municipal.

Em termos absolutos, relativamente ao orçamento de 2001, foi avaliada a execução de 116 programas, abrangendo 182 ações (Projetos/Atividades), correspondentes a aproximadamente R\$204,6 bilhões (excluídos gastos com pessoal e dívida), sendo 87 referentes aos Orçamentos Fiscal e Seguridade, cerca de R\$138,6 bilhões, 3 ao Orçamento, de Investimento, representando R\$1,9 bilhões, e 26 de Ações Governamentais não explicitadas naqueles orçamentos, no valor de R\$64,1 bilhões.

Foram remetidos ao TCU, 484 processos de Tomada de Contas Especial e analisados, na área de controle de pessoal, 61.293 processos, sendo 9.479 processos de aposentadorias, 7.455 de pensões e 20.823 atos de desligamento e 23.536 de admissões.

No exercício de 2001, ainda conforme o Relatório da SFCI, 12.990 fiscalizações não foram executadas, e as Ordens de Serviços tiveram que ser canceladas.

Esse fato ocorreu, dentre outros motivos, pelo quantitativo insuficiente da força de trabalho, pelo incremento nas auditorias de acompanhamento da gestão, bem como pelo atraso no planejamento das ações, apenas concluído em meados de julho.

O Relatório da SFCI demonstra, por área de governo, o resultado dos trabalhos efetuados nos programas selecionados para exame.

Também consta do Relatório a análise detalhada da Gestão da própria SFCI uma vez que esta recebeu, para 2001, uma dotação orçamentária no valor de R\$10.998.670,00 para executar suas atividades de auditoria.

A SFCI utiliza para a avaliação de seu desempenho os seguintes indicadores: números de homens-hora por auditoria; número de homens-hora por fiscalizações; custo unitário de auditoria; custo unitário da fiscalização, dentre outros.

A seguir estão demonstradas as ações desenvolvidas pela SFCI de 1995 a 2001:

QUADRO 01 – AÇÕES DESENVOLVIDAS PELA SFCI – 1995 a 2001

TIPO DE AÇÃO DE CONTROLE	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Auditoria de Avaliação de Gestão**	963	1.033	1.615	1.166	1.184	1.059	1.050
Auditoria de Acompanhamento da Gestão*	773	841	964	607	436	245	995
Auditoria de Contábil/Recursos Externos	73	87	101	74	72	164	257
Fiscalização	1.556	3.258	3.461	4.952	9.121	17.123	14.526
TOTAL	3.365	5.219	6.141	6.799	10.813	18.591	16.828

Fonte: sistema ATIVA/SFC/MF 20/01/2001.

*Inclui auditoria operacional .

** Inclui Auditorias Especiais e Extraordinárias.

No quadro anterior pode-se observar que a maior ênfase da SFCI tem sido a fiscalização, ou seja, o exame dos programas de governo. Esse fato demonstra a tendência atual de visualizar a Administração Pública como uma executora de programas, tendo por base o Plano Plurianual (PPA).

A Instrução Normativa do TCU n.º 12/92, que estabelece normas de organização e apresentação de Tomadas e Prestações de Contas, requer, dentre outras exigências, a emissão de Certificado de Auditoria emitido pelo Órgão de Controle Interno competente. Essas Tomadas e Prestações de Contas devem ser acompanhadas do respectivo Relatório, que conterá, dentre outros, em títulos específicos, análise e avaliação relativas aos seguintes aspectos:

- Auditorias planejadas e realizadas pelo controle interno da própria entidade, com justificativas, se for o caso, quanto ao não cumprimento das metas previstas;
- Falhas, irregularidades ou ilegalidades constatadas, com indicação das providências adotadas;
- Irregularidades ou ilegalidades que resultaram em prejuízo, com indicação das medidas implementadas com vistas ao pronto ressarcimento à entidade;
- Cumprimento das metas previstas no plano plurianual e na lei de diretrizes orçamentárias, apontando os atos de gestão ilegítimos ou antieconômicos que resultaram em dano ao Erário ou prejudicaram o desempenho da ação administrativa e com indicação das providências adotadas;

- Política de recursos humanos, em especial, a força de trabalho existente e a observância à legislação sobre admissão, remuneração, cessão e requisição de pessoal;
- Cumprimento da legislação aplicável às entidades de previdência privada, em especial quanto à observância dos limites fixados em lei para o repasse de recursos pela patrocinadora a título de contribuição, quanto à cessão de pessoal e de bens, bem como quanto à regularidade de eventuais dívidas existentes entre a patrocinadora e a patrocinada;
- Resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial;
- Cumprimento, pelo órgão ou entidade, das determinações expedidas pelo TCU, no exercício em referência;
- Justificativas apresentadas pelo responsável sobre as irregularidades apontadas.

Na Instrução Normativa n.º 12/92, o TCU também requer que conste na prestação de contas da administração direta e indireta, o Relatório do gestor, contendo dentre outros, os seguintes elementos:

- A execução e a avaliação dos programas de governo por meio do cumprimento das metas fixadas e dos indicadores de desempenho utilizados, com esclarecimentos, se for o caso, sobre as causas que inviabilizaram o alcance dos resultados esperados para o programa;

- Indicadores de gestão que permitam aferir a eficiência, eficácia e economicidade da ação administrativa, levando-se em conta os resultados quantitativos e qualitativos alcançados pela entidade;
- As medidas implementadas com vistas ao saneamento de eventuais disfunções estruturais que prejudicaram ou inviabilizaram o alcance dos objetivos colimados.

Conforme descrito na Instrução Normativa n.º 12/92, o TCU requer da SFCI a emissão de parecer sobre todas as contas dos gestores. A própria SFCI, através da Instrução Normativa n.º 01/2001, toma para si a responsabilidade de emitir parecer sobre a avaliação do controle interno do Governo Federal.

Na realidade cada órgão da administração pública tem o dever de avaliar a sua própria gestão e encaminhar o Relatório em sua prestação de contas, como prevê inclusive a Instrução do TCU.

A pergunta que primeiramente vem à mente é: *a SFCI tem condições de atender satisfatoriamente ao que estabelece a Instrução do TCU?*

Não adianta, por exemplo, a SFCI emitir parecer avaliando a gestão de todas as unidades, se forem realizadas auditorias sem a profundidade necessária. Tal fato pode acarretar a emissão de parecer “à luz das peças”, termo utilizado para expressar a análise das contas sem o devido exame **in loco**.

A SFCI não tem estrutura para arcar com tamanha carga de trabalho. Prova disso é que, no exercício 2001, 12.990 fiscalizações não foram efetuadas. Além disso, não vem executando suas tarefas de modo a satisfazer às exigências ao TCU,

conforme se verifica no resultado de uma auditoria operacional realizada pelo Tribunal no exercício de 2001, comentada a seguir.

Durante a realização da referida auditoria operacional, a equipe de auditoria avaliou a atuação da Secretaria relativamente ao controle da legalidade, ao acompanhamento das determinações do TCU e à avaliação de eficiência e eficácia da gestão, sendo constatado, por exemplo:

- O exame da legalidade nos relatórios de avaliação de gestão precisa ser aperfeiçoado **quanto à abrangência e profundidade** de assuntos abordados, de forma a incluir elementos que possibilitem a adequada formação de juízo de mérito pelo TCU. Geralmente, esses relatórios apresentam falhas, que dificultam a análise dos processos e obrigam as unidades técnicas a realizar diligências/inspeções para sanear os autos;
- Reprodução da informação repassada pelo órgão/entidade, sem que tenha ocorrido verificação **in loco**, checagem ou teste da veracidade/qualidade dos dados;
- Não utilização do resultado dos trabalhos do TCU no planejamento das auditorias de avaliação da gestão;
- As informações contidas nos relatórios de auditoria de gestão são **insuficientes** para que seja avaliado o desempenho das unidades de auditoria interna das entidades da administração indireta;
- Os resultados da avaliação da eficiência e eficácia das entidades públicas **são precários**, pois o controle interno enfrenta sérias

dificuldades que tornam imprecisas as análises realizadas, tais como ausência de dados, desconsideração do fator tempo, controle sistemático de custos, restrições relacionadas às metas e indicadores, inconsistência de dados, problemas com os indicadores, divulgação seletiva de resultados, caráter subjetivo das análises e inconsistência entre análise e julgamento;

- Os processos de tomadas de contas especiais são encaminhados ao TCU, em média, quatro anos **após a ocorrência** dos fatos motivadores de sua instauração;
- Os resultados da avaliação dos programas mostram-se bastante promissores, mas a comunicação das conclusões ao TCU é **deficiente**.

Diante das dificuldades descritas torna-se evidente que um Órgão Central de Auditoria, no caso a SFCI, não pode atender de forma plena e satisfatória uma gama tão grande de atribuições.

Muito embora os problemas existam, a SFCI e o TCU tentam, pelo menos, trabalhar em conjunto, haja vista o esforço despendido para solucionar os problemas existentes.

O Governo Federal está andando a passos muito mais largos em comparação ao Governo do Estado da Bahia, uma vez que não existe, nesse Estado, um Órgão Central de Auditoria independente, de modo a apoiar os trabalhos do controle externo.

No Estado da Bahia também não existe legislação específica para definir as diretrizes, conceitos e normas técnicas de atuação do Órgão Central, como existe no Governo Federal a Instrução Normativa n.º 01/01 da SFCI.

Enfim, no Estado da Bahia por anos a fio, não vem sendo adotada nenhuma providência, nem pelo controle interno, nem pelo controle externo, no sentido de fortalecer a estrutura da AGE, com vistas à sua operacionalização de forma eficiente.

4 ESTRUTURA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO DO ESTADO DA BAHIA

4.1 – Organização e Estrutura

De acordo com a Lei Delegada n.º 32, de 03 de março de 1983, o **Sistema de Planejamento** do Estado da Bahia tem como Órgão Central, a Secretaria de Planejamento, Ciência e Tecnologia – SEPLANTEC e como órgãos setoriais, as Assessorias de Planejamento (ASPLAN) de cada Secretaria de Estado e as unidades, assessores ou assistentes que, em cada órgão diretamente subordinado ao Governador, realizem atividades de planejamento.

A SEPLANTEC tem por competência coordenar as atividades dos órgãos e entidades da administração estadual em matéria de programação, orçamento, acompanhamento e modernização administrativa.

A Secretaria da Fazenda – SEFAZ, de acordo com o Decreto Estadual n.º 7.921, de 02 de abril de 2001, tem por finalidade formular, coordenar e executar as funções de administração tributária, financeira e contábil do Estado. E a essa Secretaria, de acordo com o referido Decreto, compete exercer a **centralização do controle interno do Poder Executivo**, procedendo à análise administrativa, financeira e contábil dos órgãos da administração direta e das entidades da administração indireta do Estado.

Antes de analisar esse Decreto, será apresentado um breve histórico, com o objetivo de demonstrar a instituição dos Órgãos Centrais do Sistema de Administração Financeira, de Contabilidade e de Auditoria no Estado.

A Lei Estadual n.º 3.640, de 05 de janeiro de 1978 estabeleceu como Órgão Central do **Sistema de Administração Financeira** o Departamento do Tesouro, que posteriormente passou a ser denominado Diretoria do Tesouro – DEPAT e como Órgão Central do **Sistema de Contabilidade** a Inspeção Geral de Finanças – IGF, que posteriormente passou a ser denominada Diretoria de Contabilidade (DICOP).

A DICOP tinha como órgãos setoriais as Inspetorias Setoriais de Finanças – ISF, que posteriormente passaram a ser denominadas Diretorias de Finanças.

As ISF ficavam sujeitas à orientação normativa e supervisão técnica da IGF, sem prejuízo da subordinação funcional ao Órgão ou Secretaria a que estavam vinculadas e da fiscalização financeira e orçamentária exercida pelos Órgãos de Controle Externo.

A IGF, segundo a referida Lei Estadual, era responsável em executar a contabilidade do Estado; controlar as despesas públicas; prestar assistência técnico-contábil; proceder à orientação normativa, à supervisão técnica e à fiscalização específica dos órgãos setoriais do sistema.

Às Inspetorias de Finanças cabia: controlar os atos administrativos ligados à gestão financeira e patrimonial, com a correta guarda de bens e valores existentes; exercer o controle, no âmbito setorial das atividades da administração financeira e de contabilidade; fornecer à Inspeção Geral de Finanças os elementos necessários ao levantamento dos Balanços Gerais do Estado e manter organizada a

documentação necessária à fiscalização e julgamento dos controles internos e externos.

A Lei Estadual n.º 7.435, de 30 de dezembro de 1998, modificou a estrutura da Administração Pública do Estado, ficando cada Secretaria com uma estrutura básica, contendo Gabinete do Secretário, Diretoria Geral, Superintendências e Diretorias.

A Diretoria Geral ficou dividida em três Diretorias: a de Orçamento Público, a Administrativa e a de Finanças, tendo por competência executar:

- As atividades de programação, orçamentação, acompanhamento, avaliação, estudos e análises no âmbito da Secretaria, em estreita articulação com as unidades centrais do Sistema Estadual de Planejamento;
- As atividades de administração de recursos humanos, material, patrimônio e serviços, no âmbito da Secretaria, em estreita articulação com as unidades centrais do Sistema Estadual de Administração;
- As atividades de administração financeira e de contabilidade, no âmbito da Secretaria, em estreita articulação com a unidade central do Sistema Financeiro e de Contabilidade.

À DICOP cabe **administrar a aplicação de recursos públicos** pelos seus gestores, normatizando, padronizando, orientando e **controlando a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil do Estado**. É formada por três Gerências: a de Normas, a de Análises e Operações Contábeis e a de Controle e Orientação.

À DEPAT cabe coordenar, programar, executar, controlar e avaliar as atividades relacionadas com a **política financeira**, captação, guarda e distribuição dos recursos e gerenciar as operações de crédito e os serviços da dívida pública do Estado.

Como Órgão Central de Auditoria, existe a Auditoria Geral do Estado (AGE), que foi criada através da Lei Estadual n.º 2.321, de 11 de abril de 1966, sendo na época subordinada diretamente ao Governador do Estado.

Através da Lei Delegada n.º 26, de 10 de fevereiro de 1983, a AGE passou a integrar a estrutura da Secretaria da Fazenda (SEFAZ), ficando subordinada ao Secretário.

Com a reestruturação da SEFAZ, definida através do Decreto n.º 7.509, de 20 de janeiro de 1999, e alterado pelo Decreto n.º 7.921/01, a AGE passou a ser um Órgão de Assessoria vinculado diretamente ao Secretário da Fazenda.

O Estado da Bahia **retrocedeu** quando, através da referida Lei Delegada, inseriu a AGE na estrutura da SEFAZ, órgão por ela auditado.

A AGE, tem como finalidade proceder à análise dos atos e fatos administrativos e financeiros dos órgãos de administração direta e das entidades da administração indireta.

A AGE está dividida em três Coordenações:

- Auditoria da Administração Direta;
- Auditoria da Administração Indireta e

- Auditoria Interna.

Essa estrutura da AGE, diferentemente da estrutura da Secretaria Federal de Controle Interno do Governo Federal, não facilita a visualização do Estado como um ente macro, uma vez que as Coordenações não estão estruturadas por área de governo.

Após esse breve histórico, pode-se observar que a SEFAZ, para exercer a **centralização do controle interno do Poder Executivo**, conta, em sua estrutura com a DEPAT, Órgão Central do Sistema de Administração Financeira, com a DICOP, Órgão Central de Contabilidade e com a AGE, Órgão Central de Auditoria.

Ressalte-se que a SEFAZ, diferentemente do que especifica o Decreto Estadual n.º 7.921/01, não é o Órgão Central de todo o Sistema de Controle Interno, pois o Sistema de Planejamento, por exemplo, tem como Órgão Central a SEPLANTEC.

As atribuições da DICOP, estabelecidas no Decreto Estadual n.º 7.921/01, se confundem com as atribuições da DEPAT, que é o Órgão Central do Sistema de Administração Financeira, e com as atribuições da SEPLANTEC, que é o Órgão Central do Sistema de Planejamento.

Na realidade a DICOP é responsável por controlar a **execução contábil** do Estado, uma vez que é o Órgão Central de Contabilidade, e, por isso, o Decreto deveria ser mais claro e específico.

A SEFAZ é sem dúvida nenhuma a Secretaria de maior peso no Estado, pois a ela compete:

- Coordenar e avaliar a política tributária, financeira, contábil e previdenciária do Estado;
- Estudar e propor alterações na legislação tributária, financeira, contábil, previdenciária e elaborar sua regulamentação;
- Fiscalizar e arrecadar tributos e todos os componentes da receita pública estadual;
- Proceder à orientação fiscal e tributária;
- Exercer a representação judicial e extra-judicial, a consultoria e o assessoramento jurídico do Estado, em matéria tributária;
- Administrar a contabilidade geral do Estado;
- Coordenar e executar as atividades relativas ao Sistema Financeiro e de Contabilidade;
- Elaborar a programação financeira do Estado;
- Participar da elaboração das propostas do plano plurianual, das diretrizes orçamentárias e dos orçamentos anuais;
- Exercer a centralização do controle interno do Poder Executivo, procedendo à análise administrativa, financeira e contábil dos órgãos da administração direta e das entidades da administração indireta do Estado;
- Examinar, registrar e controlar os contratos, convênios e operações a serem realizadas pelo Estado que envolva matéria financeira e que impliquem o comprometimento de recursos do Tesouro;

- Coordenar e supervisionar a política de investimento e financiamento do Estado;
- Elaborar a proposta orçamentária e a programação anual e plurianual do FUNPREV;
- Gerir os recursos do FUNPREV.

Diante da importância da SEFAZ, a AGE não poderia estar vinculada a essa Secretaria, pois, tal vinculação, compromete o resultado dos seus trabalhos.

4.2 – Finalidades

Neste item, será detalhada a atribuição da AGE, uma vez que o foco dessa pesquisa é o funcionamento do Sistema de Auditoria.

A AGE, de acordo com o Regimento da SEFAZ, é um órgão de controle interno que tem por finalidade:

Proceder à análise **e controle dos atos e fatos administrativos e financeiros** dos órgãos da administração direta e entidades da administração indireta e inspecionar as atividades técnico-administrativas dos órgãos locais, regionais e sub-regionais, bem como coordenar a apuração de responsabilidade administrativa e dos ilícitos contra a Fazenda Pública Estadual, no âmbito da Secretaria da Fazenda. (SEFAZ/2001)

Ainda conforme o Regimento da SEFAZ, compete à AGE:

I - através da **Coordenação de Auditoria da Administração Direta:**

- examinar e avaliar os controles internos exercidos por órgãos, entidades e fundos especiais, vinculados ao Poder Executivo Estadual, verificando a eficácia da administração orçamentária, financeira, patrimonial e operacional;
- verificar o cumprimento de acordos, convênios e contratos firmados pelo Estado com entidades nacionais e estrangeiras;
- realizar auditoria especial, inspeção, perícia ou tomada de contas, mediante solicitação de autoridade competente;
- auditar sistemas informatizados e programas de qualidade adotados por órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual, com vistas ao cumprimento dos procedimentos formais e da legislação pertinente;
- inspecionar e orientar os órgãos do Estado que desenvolvam atividades de arrecadação de tributos estaduais visando ao cumprimento das normas exigidas pela Secretaria da Fazenda.

II - através da **Coordenação de Auditoria da Administração Indireta:**

- examinar e avaliar os controles internos exercidos por entidades regidas pela Lei das Sociedades por Ações, vinculadas ao Poder Executivo Estadual, verificando a eficácia da administração orçamentária, financeira, patrimonial e operacional;
- realizar auditoria especial, inspeção, perícia ou tomada de contas, mediante solicitação de autoridade competente;

- auditar sistemas informatizados e programas de qualidade adotados por empresas públicas e sociedades de economia mista vinculadas ao Poder Executivo Estadual, com vistas ao cumprimento dos procedimentos formais e da legislação pertinente.

III - através da **Coordenação de Auditoria Interna:**

- proceder à inspeção periódica de todas as unidades da Secretaria da Fazenda visando a uniformização de procedimentos, auditando a legalidade dos atos e fatos de natureza administrativa, orçamentária, financeira, legal e técnica praticados pelos seus responsáveis;
- realizar auditoria especial, inspeção, perícia ou tomada de contas, mediante solicitação da autoridade competente;
- proceder à apuração de responsabilidade administrativa, em face de irregularidades ou fatos infringentes às disposições legais e regulamentares, por parte de servidores da Secretaria da Fazenda, bem como em face de ocorrências lesivas à Fazenda Pública Estadual verificadas na rede arrecadadora integrante do sistema de arrecadação da receita tributária;
- promover intercâmbio com órgãos da esfera federal, estadual e municipal, bem como com o setor privado, visando à apuração de irregularidades e ilícitos contra a Fazenda Estadual.

Ressalte-se que a SEFAZ é a única Secretaria de Governo do Estado da Bahia que tem em sua estrutura um órgão de Auditoria Interna.

4.3 – Áreas de atuação

A área de atuação da AGE coincide com a estrutura organizacional do Poder Executivo do Estado da Bahia, que abrange 14 Secretarias de Estado, 01 Gabinete do Vice-Governador, 01 Casa Militar do Governador, 01 Procuradoria Geral do Estado, 26 Autarquias e Fundações, 14 Empresas Públicas e Sociedades de economia Mista, 07 Órgãos em Regime especial, além de 18 Fundos Especiais.

Assim a atuação da AGE abrange 64 Órgãos e Entidades da administração Direta e Indireta e 18 Fundos Especiais.

A AGE também atua em entidades assistenciais e não governamentais que recebam recursos do Estado mediante convênio, nas quais são realizados exames e tomadas de contas, por solicitação de autoridade competente.

4.4 – Resultado dos Trabalhos Realizados em 2001

As ações da AGE não se encontram disponibilizadas para o público em geral, diferentemente da Secretaria Federal de Controle Interno do Governo Federal que disponibiliza o Relatório de suas atividades na Internet.

De acordo com o Relatório das atividades desenvolvidas pela AGE em 2001, obtido no próprio órgão, foi realizada auditoria em 57 órgãos e entidades do Estado.

No entanto, o Relatório é demasiadamente sucinto, não demonstrando o resultado dos trabalhos efetuados, relacionando, apenas, as entidades auditadas.

No referido Relatório, consta que a AGE realizou além das 57 auditorias, dentre outras, as seguintes atividades:

- Elaboração de 58 tomadas de contas de convênios;
- Emissão de 166 pareceres relativos a assuntos diversos, como prestação de contas do programa FAZCULTURA, processo licitatório de serviços médicos etc;
- Acompanhamento de processos fiscais de empresas extintas,
- Participação em comissões especiais constituídas para a realização de diversos trabalhos, como acompanhamento dos processos de dação em pagamento;
- Apuração de irregularidades administrativas.

A AGE, para a realização de seus trabalhos conta com 54 servidores de nível superior, um quantitativo inexpressivo para atender sua área de atuação composta por 64 órgãos e 18 fundos especiais.

4.5 – Deficiências do Órgão Central de Controle Interno de Auditoria

No Estado da Bahia, existe um órgão Central de Controle Interno de Auditoria deficiente e sem a autonomia necessária para a realização de seus trabalhos.

Conforme já comentado, a AGE, apesar de ser um Órgão Central de Controle Interno de Auditoria, faz parte da estrutura da SEFAZ, órgão por ela auditado, quando deveria estar diretamente subordinada ao chefe máximo do Poder Executivo.

Tal vinculação compromete sobremaneira, o resultado dos trabalhos realizados na SEFAZ, uma vez que essa Secretaria é demasiadamente importante, pois além de outras importantes atribuições, controla a conta única do Estado.

A AGE, além de realizar auditoria, deveria normatizar, sistematizar e padronizar os procedimentos operacionais dos órgãos e das unidades do Sistema de Controle Interno, e orientar os gestores públicos quando necessário. No entanto, essas atribuições estão atualmente a cargo da DICOP, que também está vinculada a SEFAZ.

Não existem, em outras Secretarias, unidades de auditoria que auxiliem a AGE em suas atividades, ficando esse órgão, sem interação, inclusive, com as auditorias internas dos órgãos da Administração Indireta.

A AGE, como Órgão Central, está longe de cumprir o seu papel constitucional previsto pela Constituição Federal e Estadual, principalmente no que tange ao apoio

ao Tribunal de Contas do Estado, como órgão de controle externo, conforme será analisado no Capítulo seguinte.

5 O TRIBUNAL DE CONTAS E O CONTROLE INTERNO

5.1 – Dificuldades Existentes

O Tribunal de Contas do Estado – TCE, na Resolução n.º 12/93, art. 18, inciso I, estabelece que as prestações de contas dos ordenadores de despesas das unidades da administração direta, a serem encaminhadas pelas Secretarias de Estado, pelos órgãos diretamente subordinados ao Governador e pelos demais Poderes, devem ser acompanhadas de “Relatório Circunstanciado”, contendo informações de forma sintetizada e interrelacionadas entre si, visando:

- A discriminação do gerenciamento na execução dos planos por programa de governo;
- Os gastos e investimentos realizados no período;
- A comparação das metas previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias com as realizadas no período;
- A avaliação dos resultados obtidos.

Tal exigência visa subsidiar o controle externo com informações necessárias e suficientes para emitir opinião quanto ao cumprimento de normas, procedimentos e ações adotadas de forma sistemática pela entidade.

A análise da gestão e da avaliação dos programas é atribuição do órgão de controle interno da unidade administrativa, cujas contas são objeto de prestação ou tomada de contas, restringindo-se o TCE, principalmente, ao julgamento das contas.

O desempenho operacional das unidades gestoras deve ser avaliado pelo TCE, através da análise de fases e etapas seqüenciais da execução de seu plano de trabalho advindo do orçamento, bem como de tarefas executadas pela entidade e suas unidades setoriais, tendo em vista a avaliação da prestação de serviços públicos previstos legalmente e definidos através de metas anuais. Essa análise visa à emissão de recomendações e comentários que contribuirão para melhorar aspectos de economia, eficiência e eficácia.

No entanto, por anos seguidos, os Relatórios dos Gestores que integram as prestações de contas têm se mostrado ineficazes, considerando-se que são, em sua maioria, incompletos, com informações confusas e que não expressam os resultados pretendidos.

A Resolução n.º 12/93, em seus arts. 16 e 20, também estabelece que as Secretarias de Estado, Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista providenciarão, através de seus titulares, que os processos de prestação de contas sejam instruídos com as auditorias realizadas no exercício pela Auditoria Geral do Estado (AGE).

A referida Resolução não exige que cada prestação de contas tenha que ser apreciada pela AGE. No entanto, se existir algum trabalho de auditoria, o Relatório deverá constar no processo. Na prática, os Relatórios das auditorias da AGE não constam das prestações de contas, ficam disponíveis nos próprios órgãos auditados.

As situações descritas denotam um certo descaso do controle interno para com o controle externo.

Os Relatórios elaborados pela AGE são sucintos, carentes de uma análise mais profunda sobre a avaliação dos controles internos, se restringindo, em sua maioria, à verificação da legalidade de fatos já ocorridos.

Dessa forma, o TCE, ao realizar os seus trabalhos de auditoria, fica impossibilitado de levar em consideração as avaliações efetuadas pelo controle interno, tanto por parte da unidade auditada como por parte da AGE, prejudicando sobremaneira o resultado de suas auditorias.

A AGE, na maioria das vezes, vem atuando posteriormente à execução dos atos e fatos administrativos. Isso decorre da deficiência de sua estrutura e da vinculação organizacional, ficando suas ações limitadas aos acontecimentos de irregularidades identificadas após a ocorrência de atos ilícitos.

A atuação da AGE restringe-se, muitas vezes, à realização de auditorias especiais, tomadas de contas e participação em processos de apuração de irregularidades, sindicâncias e processos administrativos disciplinares, quando designados.

Esse fato contradiz a conceituação precípua do controle interno, que é o seu caráter preventivo, ou seja, antecipar-se, preventivamente, ao cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes.

Talvez por culpa até do próprio controle externo do Estado que é tímido em sua legislação quanto à cobrança do papel constitucional do controle interno, diferentemente do Tribunal de Contas da União e de outros Tribunais estaduais,

como o do Amazonas, de Roraima, de Rondônia, do Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, que possuem uma legislação mais clara e específica.

As Constituições Federal e Estadual determinam que os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência de imediato ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária. Na comunicação ao Tribunal, o dirigente do órgão competente deve indicar as providências adotadas para evitar ocorrências semelhantes.

O TCE, na maioria das vezes, não é informado, nem pela AGE, nem pelos órgãos gestores, das irregularidades, desvios ou fraudes ocorridas numa unidade ou órgão do Estado, tomando conhecimento desses fatos somente quando da execução de suas auditorias ou até mesmo, pela imprensa local.

5.2 – Necessidade de Integração

O papel da auditoria interna e externa é de fundamental importância para a sociedade, pois a certeza da correta aplicação dos recursos públicos e do cumprimento das metas estabelecidas nos programas de governo depende da atuação eficaz desses dois tipos de auditoria.

No Estado da Bahia, no entanto, não existe integração entre a AGE e o TCE. As programações das auditorias são efetuadas de forma isolada, de maneira que

cada um desses órgãos não tem conhecimento das áreas a serem auditadas pelo outro.

Deve haver maior interação dos órgãos de controle, para que ocorra o aperfeiçoamento de suas ações. Portanto, se faz necessária a troca de informações entre o TCE e a AGE, a fim de evitar a duplicidade de esforços, a ausência de controle em áreas essenciais e a realização de atividades de controle apenas a **posteriori**.

Considerando as atribuições da AGE, principalmente em relação ao apoio controle externo, é necessário que esse órgão, avalie a extensão das determinações do TCE, considerando-as como subsídio para o planejamento de seus trabalhos de auditoria de gestão, além de buscar as medidas adotadas pelas entidades para correção dos fatos ressaltados.

A AGE deve disponibilizar tempestivamente o resultado de suas auditorias no âmbito do Estado e buscar facilitar o acesso do TCE a essas informações. Atualmente, o TCE encontra muitas dificuldades em obter o resultado dos trabalhos desenvolvidos pela AGE, o que prejudica o andamento de suas auditorias.

O controle interno precisa se conscientizar que o apoio ao controle externo é fundamental para o controle das contas públicas. Portanto, é necessário que os órgãos centrais dos sistemas já instituídos colaborem com o fornecimento das informações requeridas pelo TCE.

CONCLUSÃO

As expressões *Sistema de Controle Interno*, *Controles Internos* e *Auditoria Interna* denotam conceitos diferentes, por isso não se confundem. A Auditoria Interna é uma atividade de avaliação independente e de assessoramento da administração, cujo objetivo é averiguar se os controles internos utilizados pela Administração Pública estão funcionando de forma sistemática e integrada.

Como o Sistema de Controle Interno pode ser dividido em diversos sistemas, pode-se ter então Órgão Central de controle para o Sistema Planejamento, Orçamento, Administração Financeira, Contabilidade ou de Auditoria. Sendo esse último o ápice do Sistema.

O controle interno é de suma importância para a Administração Pública, pois para que essa possa tomar as decisões acertadas, é necessária a existência de um forte sistema de controle, que possibilite o acompanhamento da execução dos programas de governo e a avaliação adequada dos resultados obtidos.

Também é fundamental que o controle interno seja organizado e estruturado de modo a propiciar ao controle externo o cumprimento de seu papel institucional de forma eficiente.

O Sistema de Controle Interno como um todo é de grande valia para o controle externo, no entanto o **Órgão Central de Auditoria** tem uma relevância ainda maior, pois a este cabe realizar, de forma independente, as auditorias sobre a gestão dos administradores e sobre os programas de governo.

No Governo Federal, a Corregedoria-Geral da União (CGU), que é o Órgão Central de Auditoria e que tem em sua estrutura a Secretaria Federal de Controle Interno – SFCI, possui a independência necessária para a emissão de seus relatórios, uma vez que está ligada diretamente ao Presidente da República.

Muito embora a SFCI enfrente alguns problemas para desempenhar as suas atribuições, tem, em muito, se esforçado para colaborar com o TCU, através do encaminhamento do resultado de seus trabalhos.

O Estado da Bahia, diferentemente do que ocorre no Governo Federal, dispõe de um Órgão Central de Auditoria sem autonomia e sem uma estrutura devida. Por isso, o TCE vem enfrentando dificuldades em obter informações e análises do Sistema de Controle Interno como um todo. Muitas vezes o próprio TCE vem desempenhando atribuições que caberiam ao controle interno.

É necessário, portanto, transformar a AGE em um **Órgão Central de Auditoria** que funcione devidamente. Para isso, primeiramente é preciso revestir a AGE da independência requerida para um órgão de auditoria, ou seja, colocá-la diretamente subordinada ao Governador do Estado, transferindo-a da estrutura da SEFAZ, órgão por ela auditado.

Outra medida, não menos importante, é a elaboração de uma legislação que defina, de forma clara e específica, as atribuições desse Órgão, a exemplo do que ocorre no Governo Federal.

Também é necessário dotar outras Secretarias de Estado de unidades de auditoria interna, de modo a facilitar a execução dos trabalhos da AGE, tornando-a

mais eficiente, criando-se, conseqüentemente, uma Comissão de Coordenação de Controle Interno.

Outra sugestão é a transformação da estrutura da AGE, dividindo-a por áreas de atuação do governo como ocorre com a SFCI no Governo Federal. Assim ter-se-ia gerências da área social, infra-estrututra, econômica, etc.

Ao tomar essas providências, o Estado da Bahia avançaria no sentido de buscar fortalecer a AGE para que esta tenha condições de cumprir o estabelecido no art. 74 da Constituição Federal, principalmente no que tange ao apoio ao controle externo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 6023**: informação e documentação – referências – elaboração. Rio de Janeiro, 2000.

_____. **NBR 6028**: resumos. Rio de Janeiro, 1990.

_____. **NBR 10520**: apresentação de citações em documentos. Rio de Janeiro, 2001.

_____. **NBR 14724**: informação e documentação – trabalhos acadêmicos – apresentação. Rio de Janeiro, 2001.

ATTIE, W. **Auditoria Conceitos e Aplicações**. São Paulo: Atlas, 1988. p. 60 – 68.

ALMEIDA, M. C. **Auditoria um curso moderno e completo**. São Paulo: Saraiva, 1988. p. 25 – 40.

BAHIA. Auditoria Geral do Estado. **Relatório de Atividades 2001**. Salvador, 2002.

BAHIA. **Constituição Estadual, 1989**. Disponível em: < <http://www.bahia.ba.gov.br> > Acesso em: 17 out. 2002.

BAHIA. **Lei Complementar nº 005**, de 04 de dezembro de 1991. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado da Bahia.

BAHIA. Lei Delegada nº 26, de 10 de fevereiro de 1983. Altera a estrutura da Secretaria da Fazenda. < <http://www.bahia.ba.gov.br> > Acesso em: 17 out. 2002.

BAHIA. **Lei Delegada nº 32**, de 03 de março de 1983. Reorganiza a Secretaria do Planejamento, Ciência e Tecnologia – SEPLANTEC, dispõe sobre o Sistema Estadual de Planejamento e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.bahia.ba.gov.br> > Acesso em: 16 nov 2002.

BAHIA. **Lei Estadual nº 2.321**, de 11 de abril de 1966. Dispõe sobre a organização da administração estadual, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa. < <http://www.bahia.ba.gov.br> > Acesso em: 17 out. 2002.

BAHIA. **Lei Estadual nº 3.640**, de 05 de janeiro de 1978. Altera a organização da Secretaria da Fazenda e dá outras providências. < <http://www.bahia.ba.gov.br> > Acesso em: 17 out. 2002.

BAHIA. **Lei Estadual nº 6.074**, de 22 de maio de 1991. Modifica a estrutura organizacional da Administração Pública Estadual e dá outras providências. < <http://www.bahia.ba.gov.br> > Acesso em: 23 nov. 2002.

BAHIA. **Lei Estadual nº 7.435**, de 30 de dezembro de 1998. Dispõe sobre a organização e estrutura da Administração Pública do Poder Executivo Estadual e dá outras providências. < <http://www.bahia.ba.gov.br> > Acesso em: 17 out. 2002.

BAHIA. **Decreto Estadual nº 6.131**, de 27 de dezembro de 1996. Institui o Sistema de Informações Contábeis e Financeiras – SICOF, no âmbito da Administração Pública Estadual. Disponível em: <<http://www.bahia.ba.gov.br>> Acesso em: 1 set. 2002.

BAHIA. **Decreto Estadual nº 7.479**, de 04 de dezembro de 1998. Institui o Sistema Informatizado de Planejamento – SIPLAN.

BAHIA. **Decreto Estadual nº 7.921**, de 02 de abril de 2001. Aprova o Regimento da Secretaria da Fazenda. Disponível em: <<http://www.sefaz.ba.gov.br>> Acesso em: 17 out. 2002.

BAHIA. **Decreto Estadual nº 8.204**, de 03 de abril de 2002. Aprova o Regimento da Secretaria do Planejamento, Ciência e Tecnologia. Disponível em: <<http://www.bahia.ba.gov.br>> Acesso em: 1 set. 2002.

BAHIA. **Decreto Estadual nº 8.006**, de 30 de julho de 2001. Aprova o Regimento da Secretaria da Administração. Disponível em: <<http://www.bahia.ba.gov.br>> Acesso em: 16 set. 2002.

BAHIA. **Decreto Estadual nº 26.646**, de 13 de fevereiro de 1979. Aprova o Regimento dos órgãos do Sistema Financeiro e de Contabilidade do Estado, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.sefaz.ba.gov.br>> Acesso em: 17 out. 2002.

BAHIA. **Decreto Estadual nº 28.187**, de 31 de agosto de 1981. Dispõe sobre as Inspetorias de Finanças, Criadas pela lei nº3.640, de 05 de janeiro de 1978 e dá Outras providências. Disponível em: <<http://www.sefaz.ba.gov.br>> Acesso em: 17 out. 2002.

BAHIA. **Resolução Regimental nº 12**, de 04 de março de 1993. Estabelece normas de procedimento para o controle externo da Administração Pública pelo Tribunal de Contas. Disponível em: <<http://www.TCE.ba.gov.br>> Acesso em: 15 de nov. 2002.

BAHIA. Tribunal de Contas. **Normas de Auditoria da INTOSAI**. (Tradução) Salvador: TCE, 1992.

BAHIA. Tribunal de Contas. **Normas de Auditoria Governamental da GAO**. (Tradução). Salvador: TCE, 1994.

BRASIL. **Constituição Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: < <http://www.presidência.gov.br> > Acesso em: 23 nov. 2002.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.presidência.gov.br> > Acesso em: 23 nov. 2002.

BRASIL. **Medida Provisória nº 2.143-31**, de 02 de abril de 2001. Altera dispositivos da Lei nº 9.649, de 27 de maio de 1998, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.presidencia.gov.br> > Acesso em: 10 out. 2002.

BRASIL. **Medida Provisória nº 2.143-32**, de 02 de maio de 2001. Altera dispositivos da Lei nº 9.649, de 27 de maio de 1998, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.presidencia.gov.br> > Acesso em: 10 out. 2002.

BRASIL. **Medida Provisória nº 2.143-33**, de 31 de maio de 2001. Altera dispositivos da Lei nº 9.649, de 27 de maio de 1998, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.presidencia.gov.br> > Acesso em: 10 out. 2002.

BRASIL. **Medida Provisória nº 2.143-34**, de 28 de junho de 2001. Altera dispositivos da Lei nº 9.649, de 27 de maio de 1998, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.presidencia.gov.br> > Acesso em: 10 out. 2002.

BRASIL. **Medida Provisória nº 2.143-35**, de 27 de julho de 2001. Altera dispositivos da Lei nº 9.649, de 27 de maio de 1998, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.presidencia.gov.br> > Acesso em: 10 out. 2002.

BRASIL. **Medida Provisória nº 2.143-36**, de 24 de agosto de 2001. Altera dispositivos da Lei nº 9.649, de 27 de maio de 1998, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.presidencia.gov.br> > Acesso em: 10 out. 2002.

BRASIL. **Medida Provisória nº 2.143-37**, de 31 de agosto de 2001. Altera dispositivos da Lei nº 9.649, de 27 de maio de 1998, que dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.presidencia.gov.br> > Acesso em: 10 out. 2002.

BRASIL. **Lei Federal nº 10.180**, de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>> Acesso em: 16 out 2002.

BRASIL. **Decreto Federal nº 3.591**, de 06 de setembro de 2000. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Disponível em:< <http://www.planalto.gov.br> > Acesso em: 16 out. 2002.

BRASIL. **Decreto Federal nº 4.113**, de 05 de fevereiro de 2002. Transfere da estrutura do Ministério da Fazenda para a da Casa Civil da Presidência da República a Secretaria Federal de Controle Interno e a Comissão de Coordenação de Controle Interno, e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > Acesso em: 10 out. 2002.

BRASIL. **Decreto Federal nº 4.177**, de 28 de março de 2002. Transfere para a Corregedoria-Geral da União as competências e as unidades da Casa Civil da Presidência da República e do Ministério da Justiça que especifica e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br> > Acesso em: 10 out. 2002.

BRASIL. **Decreto Federal nº 4.238**, de 21 de maio de 2002. Dá nova redação aos arts. 9º e 19 do Decreto nº 3.591, de 06 de setembro de 2000, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Disponível em:< <http://www.planalto.gov.br> > Acesso em: 16 out. 2002.

BRASIL. **Decreto Federal nº 4.304**, de 16 de julho de 2002. Altera dispositivos do Decreto nº 3.591, de 06 de setembro de 2000, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Disponível em:< <http://www.planalto.gov.br> > Acesso em: 16 out. 2002.

BRASIL. **Instrução Normativa da SFCI nº 01**, de 06 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sfc.html>> Acesso em 17 out. 2002.

BRASÍL. **Instrução Normativa do TCU nº 12**, de 24 de abril de 1996. Estabelece Normas de Organização e Apresentação de Tomadas e Prestações de Contas e Rol de responsáveis, e dá outras providências. <<http://www.tcu.gov.br> > Acesso em: 17 out. 2002.

BRASÍL. **Decisão nº 507 do TCU**, de 08 de agosto de 2001. Brasília, 2001. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br> > Acesso em: 17 out. 2002.

BRASÍL. Secretaria Federal de Controle Interno. **Relatório de Gestão 2001**. Brasília, 2002. Disponível em: < <http://www.cgu.gov.br/sfc.html> > Acesso em: 14 out. 2002.

CITADINI, A. R. **Instrumentos de Controle no Setor Público no Estado de São Paulo**. In: SEMINÁRIO NACIONAL O CONTROLE INTERNO NO CONTEXTO DA MODERNIZAÇÃO DO ESTADO, 1998, São Paulo. Disponível em: < <http://www.citadini.com.br> > Acesso em: 16 out. 2002.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DA BAHIA. **As Normas, os Princípios Fundamentais e a Legislação da Profissão Contábil**. Salvador: 1995. p. 288 – 289.

ECO, U. **Como se Faz Uma Tese**. São Paulo: Perspectiva, 2000.

FLORES, P. C. **O Controle no Contexto da Administração**. Rio Grande do Sul, 2002. Disponível em: < <http://www.contabilidadegovernamental.com.br> > Acesso em: 23 nov. 2002.

GIL, C.G. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1996.

IBRACON. **Curso Básico de Auditoria Normas e Procedimentos**. São Paulo: Atlas, 1989. p. 51 – 75.

IBRACON. **Princípios Contábeis, Normas e Procedimentos de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 1988. p. 321 – 329.

NASI, A. C. **O Controle Interno no Contexto da Modernização do Estado: A experiência das Empresas de Auditoria Externa**. In: SEMINÁRIO NACIONAL PROMOVIDO PELA SECRETARIA DE ESTADO DOS NEGÓCIOS DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO, 2002, São Paulo. Disponível em: < <http://www.nardonnasi.com.br> > Acesso em: 23 nov. 2002.

NEVES, P. W. **O Controle Interno e a Auditoria Interna Governamental: Diferenças Fundamentais**. Santa Catarina, 2000. Disponível em: < <http://www.sef.sc.gov.br> > Acesso em: 17 out. 2002.

OLIVEIRA, T. A. **O controle da eficácia da Administração Pública no Brasil**. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1995. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal da Bahia, Salvador.

RODRIGUES, A. M. I Encontro Regional dos Procuradores Federais – 5ª Região e I Curso Regional da Advocacia do Estado. **Anais eletrônicos...** João Pessoa, 2001. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/cgu/index.htm> > Acesso em 17 out. 2002.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. **Normas para Apresentação de Documentos Científicos**. Curitiba: UFPR, 2001.