

Controle interno e auditoria interna na
gestão pública municipal: desafios
numa visão prospectiva

Edilson Barbosa

INTRODUÇÃO

No momento em que grande questões são colocadas sobre o papel da auditoria nas organizações, questões essas que em muitos casos acabam por promover o reordenamento de suas tradicionais funções, surge um novo nicho de mercado no âmbito das empresas que prestam serviços de consultoria na área de auditoria: às administrações municipais.

Como consequência do advento da Lei da Lei de Responsabilidade Fiscal, um grande desafio veio se impor à administração dos governos subnacionais-locais: a estruturação do controle interno face a necessidade de adequação aos limites de gastos impostos pela lei.

Esse desafio se amplia quando considerada a necessidade de adequação da contratação desses serviços à atual capacidade de autofinanciamento dessas entidades, principalmente em função dos limites estabelecidos para a expansão das despesas.

Mesmo quando considerado esse quadro, as perspectivas para a realização dos serviços de auditoria interna nessas entidades são das mais promissoras, principalmente em função da promulgação da Lei de Crimes de Responsabilidade Fiscal, tendo sido verificado o acentuado crescimento da demanda por esses serviços, em contraposição à carência de profissionais realmente capacitados para oferecê-los.

No presente artigo pretendemos discorrer sobre o papel que pode ser desempenhado pelos auditores internos na administração pública, o porque da necessidade de adoção de procedimentos de auditoria nas decisões administrativas, as deficiências históricas dos sistemas de controle na gestão pública (quando existentes), a mudança que pode ser impressa pela auditoria interna na estrutura operacional dessas entidades, e ainda as principais áreas que podem ser exploradas pelos auditores que a ela se lançarem.

3. A EVOLUÇÃO DAS FINANÇAS MUNICIPAIS.

Após a Constituição Federal de 1988, os municípios brasileiros obtiveram considerável incremento em suas receitas: a ampliação da parcela do ICMS de 20 para 25%, a ampliação do Fundo de Participação dos Municípios, que saltou de 17% para 22,5%, a absorção integral do ITBI, além do Imposto sobre Vendas a Varejo (IVV), extinto em 1993. Tais ingressos proporcionaram aos municípios uma alavancagem financeira considerável.

De acordo com dados da Revista Conjuntura Econômica da Fundação Getúlio Vargas, na edição de maio de 2000, a arrecadação dos municípios no Brasil aumentou cerca de 203,4% no período de 1988 a 1998. Entretanto, apesar desse acréscimo considerável, vêm os mesmos enfrentando diversas dificuldades no plano financeiro, entre as quais podem ser destacadas as barreiras naturais (regionais) à arrecadação dos tributos que são de sua competência, as dificuldades para implantação de programas de racionalização, o crescimento vegetativo da folha de pagamento (benefícios questionáveis previstos nas Leis Orgânicas e em Regimes Jurídicos), bem como a questão do controle sobre os gastos realizado no âmbito do Poder Legislativo.

Muito embora tenham obtido extraordinário ganho no campo das receitas, as perdas ocasionadas pela fragilidade, e na maioria das vezes, inexistência total de controles eficazes, foram bem mais preponderantes na formação desse quadro, fazendo com que a necessidade de financiamento dos município, em sua quase totalidade, aumentasse consideravelmente no mesmo período em que ocorreu o aumento da arrecadação, principalmente em função da não utilização de instrumentos que lhes assegurassem, em contraponto, o controle sobre a expansão das despesas.

4. O CONTROLE NA GESTÃO PÚBLICA.

Com relação ao controle na administração pública, encontramos-lo devidamente previsto no art. 70 da Constituição Federal, o qual estabelece que:

“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.”

Por sua vez, o art. 74, de forma mais enfática determina:

“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.”

Respaladas na Constituição Federal, as Constituições Estaduais e as Leis Orgânicas Municipais fizeram constar em seus textos mandamento de objetivo idêntico, decorrente do entendimento de que faz-se imprescindível para a boa aplicação de recursos públicos, a implantação de sistema de controle interno incumbido de adotar os procedimentos necessários à garantia da eficácia, eficiência e efetividade na gestão pública.

Entretanto, apesar da previsão legal, apenas a União e os Estados implantaram, bem ou mal, os controles previstos na Carta Maior. No âmbito da União criou-se a Secretaria Federal de Controle, e nos estados, as Auditorias Gerais.

Com relação aos municípios, apesar do acréscimo considerável - passaram de 4.491 para 5.560 (até 1998), poucos efetivamente se preocuparam com a implantação do sistema de controle interno.

Em recente levantamento que realizamos, constatamos que dos 78 municípios do estado do Espírito Santo, apenas um criou e implantou o departamento de auditoria interna, sendo entre todos o de maior participação de receita própria no total da arrecadação e com menor grau de endividamento.

Os demais, em sua grande maioria, sequer contam com contabilidade devidamente estruturada. E essa realidade com certeza não foge muito à do país como um todo.

No mesmo período em que a União e os Estados tiveram parte de sua arrecadação direcionada para os municípios, passaram a investir em instrumentos de controle, que bem ou mal, asseguraram-lhes a obtenção de superávit primário e nominal.

Enquanto isso, os municípios, que absorveram parte das receitas antes destinadas àquelas esferas administrativas, tiveram suas necessidades de financiamento ampliadas, o que nos leva a admitir que a Lei de Responsabilidade Fiscal não teve outro objetivo senão o de criar normas que impedissem a expansão exagerada da dívida pública com base no reordenamento das finanças municipais.

Tais elementos, a impossibilidade de expansão da carga tributária conjugada com a imposição de limites para determinados gastos, criam, pois as condições necessárias para a valorização dos serviços de auditoria interna na estrutura administrativa dos municípios, o que reafirmamos, já é uma realidade.

5. AUDITORIA INTERNA: IMPORTÂNCIA, OBJETIVOS e FUNDAMENTOS

Uma das características marcantes do Século XX foi o crescimento exagerado das despesas públicas. O advento do modelo de intervencionismo estatal (modelo keynesiano) provocou uma revolução nos meios de produção e alocação de recursos.

O Estado passou, em muitos casos a atuar como empresário. Em decorrência disso, verificou-se também o crescimento exagerado das funções por ele desempenhadas, principalmente em decorrência da diversificação de suas atividades econômicas, pelo crescimento acentuado da produção, pela ampliação do número de servidores necessários à sua execução e ainda pela necessidade de descentralização de algumas dessas atividades, dentro da própria administração pública.

Em qualquer segmento da economia, a expansão de atividades implica na necessidade da presença de profissionais que garantam a observação aos controles implantados e às rotinas de trabalho, e principalmente, que os demonstrativos contábeis sejam merecedores de confiança.

Segundo Attie (1992,p.28)¹ surge, pois, neste contexto, a Auditoria Interna, uma função independente de avaliação, criada dentro da organização para examinar e avaliar suas atividades, a qual propõe-se a auxiliar os membros da administração a desincumbirem-se eficazmente de suas responsabilidades, por intermédio do fornecimento de análises, avaliações, recomendações, assessoria e informações relativas às atividades examinadas.

Nas grandes corporações da iniciativa privada, a auditoria interna é parte integrante da organização e das funções, segundo as políticas traçadas pela administração, cujas finalidade, autoridade e responsabilidade devem ser compatíveis com as Normas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna.

De acordo, ainda, com o referido autor, em síntese, pode-se dizer que a auditoria interna tem por objetivo:

- examinar a integridade e fidedignidade das informações financeiras e operacionais e os meios utilizados para aferir, localizar, classificar e comunicar essas informações;
- examinar os sistemas estabelecidos, para certificar a observância às políticas, planos, leis e regulamentos que tenham, ou possam ter, impacto sobre operações e relatórios, e determinar se a organização está em conformidade com as diretrizes;
- examinar os meios usados para a proteção dos ativos e, se necessário, comprovar sua existência real;
- verificar se os recursos são empregados de maneira eficiente e econômica;
- examinar operações e programas e verificar se os resultados são compatíveis com os planos e se essas operações e esses programas são executados de acordo com o que foi planejado; e

¹ ATTIE, Willian. Auditoria Interna. São Paulo: Atlas, 1992

- comunicar o resultado do trabalho de auditoria e certificar que foram tomadas as providências necessárias a respeito de suas descobertas.

Finalmente, estabelece o autor que, para que a função da auditoria interna encontre ressonância na organização, é preciso que esteja firmemente escorada, de um lado, na aceitação dos administradores e, do outro lado, pela execução de um serviço contínuo e imaginativo que possa fornecer à administração soluções objetivas e tempestivas para os problemas.

O aspecto da aceitação da auditoria pelos administradores tem relevante importância quando se aborda o papel do controle interno na administração pública.

Segundo MUSGRAVE & MUSGRAVE², as atividades desempenhadas pelo Estado não são muito suscetíveis à adoção de técnicas e procedimentos que almejem a racionalização e de novas tecnologias que visem à diminuição de custos.

Observamos, sob esse ótica, que um fenômeno curioso vem ocorrendo após a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal e que acentuou-se após a Lei de Crimes de Responsabilidade Fiscal: o movimento intenso por parte das administrações em buscar no mercado profissionais que agreguem decisivamente valor às suas necessidades de enquadramento às novas regras vigentes.

Tendo em vista a impossibilidade de expansão dos gastos além da capacidade de autofinanciamento, os administradores parecem finalmente entender e aceitar a importância da estruturação adequada dos controles internos de forma a garantir a consecução dos objetivos almejados dentro do novo paradigma legal.

A contextualização dessas mudanças oferece um momento raro para que se discuta sobre o papel a ser desempenhado pela auditoria interna no âmbito das entidades governamentais e a importância que se lhe pode atribuir como uma das especializações das Ciências Contábeis.

6. MUDANÇA NO PERFIL DA AUDITORIA INTERNA

Lógico que tais alterações fazem por modificar a visão dos administradores sobre o papel a ser desempenhado pela auditoria. A ela não poderá ser designada a missão de apurar fatos passados. O contexto econômico-financeiro reservou à auditoria interna

² MUSGRAVE, Richard A, MUSGRAVE, Peggy B. Finanças Públicas: teoria e prática. Rio de Janeiro: Campus, 1980.

posição relevante na gestão pública municipal, face às necessidades de reestruturação dos controles internos.

Entretanto, há que se considerar um elemento muito importante para a aceitação irrestrita da auditoria no âmbito dessas organizações: os custos relativos de sua implantação.

É muito comum, quando da instalação de controles na administração pública, o desvirtuamento de sua finalidade principal, qual seja, auxiliar os membros da administração a desincumbirem-se eficazmente de suas responsabilidades.

Geralmente, em função de divergências políticas, muito comuns na esfera municipal, há casos de auditores internos que desviaram-se desse objetivo, passando a preocupar-se muito mais com a apuração de responsabilidades sobre fatos passados do que com eventos futuros.

Sobre esse aspecto, no artigo intitulado **“Rethinking Internal Audits” (Repensando a Auditoria Interna)**, Anita Dennis descreve a experiência de um auditor geral de uma empresa que, alterando a estratégia da auditoria de fatos passados para presentes, agregou valor enquanto priorizava os controles.

Sob esse ponto de vista, parece-nos razoável que o auditor, quando da celebração do contrato com uma entidade pública, faça nele constar o compromisso da administração de que seus serviços basear-se-ão exclusivamente na estruturação do controle interno e na prevenção de eventos futuros que possam vir a afetar o seu desempenho, tanto a nível patrimonial, quanto operacional.

Não obstante, esta garantia, essencial para o desenvolvimento dos trabalhos, constitui-se, também, em compromisso ético-profissional do auditor no sentido de evitar que a entidade afaste-se de seus objetivos, o que a oneraria demasiadamente, sem grandes benefícios para a atual administração

Nesses casos, seria muito mais interessante deixar a apuração dessas responsabilidades para as instâncias administrativas internas.

Com certeza, a delimitação das atividades a serem desempenhadas pelo auditor interno a nível municipal, além de permitir que se concentre na busca de soluções de impacto econômico-financeiro, não implicaria na elevação exagerada dos custos do departamento de auditoria interna.

Em síntese, o foco da auditoria interna estaria na busca de alternativas voltadas para a implantação e atualização dos controles, de modo a impedir a reincidência

de eventos que pudessem trazer danos ao patrimônio dessas entidades ou impedir-lhes concentração absoluta na consecução dos seus objetivos.

7. ÁREAS PROPÍCIAS À AUDITORIA INTERNA NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL

7.1 Planejamento Orçamentário

O ponto central de todo o processo da ação governamental, o planejamento orçamentário, nos últimos anos, tem sido relegado a um papel secundário na gestão das finanças públicas a nível municipal.

A boa técnica de orçamentação está intimamente relacionada à execução orçamentária, em outras palavras ao controle interno da execução, num processo iterativo de constante troca de informações entre o planejamento e a execução.

A ausência contumaz de procedimentos básicos de planejamento leva à execução distorcida e ao desconhecimento das informações geradas durante esse processo. Assim, uma verdadeira “bola de neve” rola montanha abaixo, fazendo com que quanto menos controle da execução orçamentária se tenha, menos planejamento se faz.

A implantação de um departamento de auditoria interna poderia ser realizada com base no entendimento de que tudo o mais na administração pública decorre da execução orçamentária.

Cumpriria, então, a esse departamento, avocar a controle sobre essa atividade com vistas à retomada do processo de planejamento, inclusive com vistas à observância dos prazos legais, motivo, muitas vezes, da perda de mandato de muitos governantes.

7.2 Sistemas de Informações Contábeis

Tradicionalmente, os municípios do país, mesmo quando têm contabilidade própria, recorrem à assessorias externas no intuito de obter certas garantias quanto à fidelidade e fidedignidade de demonstrativos contábeis e da conformidade de suas prestações de contas.

A criação ou transformação dos departamentos de contabilidade em centros geradores de informações seria uma outra tarefa que os auditores internos poderiam chamar para si, abrangendo desde a estruturação do plano de contas até a contratação de

sistema informatizado de contabilidade por partidas dobradas - uma raridade na grande maioria dos municípios brasileiros.

A importância da efetiva estruturação da contabilidade consiste na possibilidade de efetuar-se o tempestivo acompanhamento da execução orçamentária, por intermédio da geração de relatórios que iriam alimentar o processo de planejamento municipal, abrangendo o controle sobre as receitas e despesas, e evidenciando perante a Fazenda Pública, a situação daqueles que as arrecadem ou as realizem, administrem ou guardem bens, conforme previsto no art. 83 da Lei nº 4.320/64.

7.3 Sistema Previdenciário

Uma das mais graves distorções verificadas na gestão pública refere-se à mudança de finalidade observada no alcance das transferências. Giacomoni (1997,28)³, citando MUSGRAVE & MUSGRAVE, refere-se ao crescimento dos encargos com transferências como uma explicação da mudança sofrida pelo princípio da contribuição previdenciária, originalmente concebido como um programa em que o contribuinte autofinanciava sua aposentadoria.

Entretanto, segundo o autor, em função de transformações sociais e políticas, as transferências passaram a se constituir em mecanismos de redistribuição de renda, situação bem típica no Brasil, o que gerou as atuais dificuldades financeiras da previdência social em decorrência da ampliação de benefícios, principalmente atendimento médico-hospitalar, financiamento de aposentadorias precoces, contribuição diferenciada para determinadas categorias, incorporação por aposentados de vantagens concebidas para o desempenho de determinadas funções pelos servidores em atividade.

Nesse ponto caberia a auditoria interna a reestruturação do sistema previdenciário municipal no sentido de redirecioná-lo aos seus propósitos iniciais, inclusive supervisionando a projeção dos cálculos atuariais, de modo que o custo total dos atendimentos fosse compatível com o fluxo de receitas geradas pelo próprio sistema, sem a necessidade de oneração dos cofres municipais por recursos complementares.

7.4 Estatística Sócio-Econômica

³ GIACOMONI, James. Orçamento Público. São Paulo: Atlas, 1997.

Caberia à auditoria interna organizar e implantar o fluxo de informações relacionadas aos aspectos sociais e econômicos do município, inclusive a apuração de seu Produto Interno Bruto, de modo a subsidiar as ações a serem tomadas por intermédio da alocação de recursos orçamentários.

O levantamento desses dados faz-se extremamente importante ante a necessidade de alocação criteriosa de recursos em decorrência da impossibilidade de se ampliar a base tributária, sem que, em contrapartida, se faça a utilização de instrumentos que auxiliem no convencimento da população local quanto à necessidade de recursos adicionais para implementação dos programas orçamentários, principalmente aqueles de cunho social.

Nesse sentido, a definição de normas voltadas a criação ou implantação de um serviço de estatística a nível municipal, subordinado a auditoria interna, seria de relevante contribuição aos objetivos e atividades desempenhadas pela administração

Também seria de grande importância que todo o processo de alocação de recursos fosse precedido de ampla discussão com a comunidade, utilizando-se do modelo de orçamento participativo, para o qual a auditoria interna definiria, dentro dos limites, o nível de comprometimento de recursos.

7.5 Controle do Caixa Municipal

A gestão financeira do caixa municipal constitui-se num componente de grande importância para a política orçamentária.

Especificamente, o planejamento financeiro, que inclui a elaboração, atualização e controle sobre as entradas e saídas de numerário, é um elemento importantíssimo para a correta execução orçamentária. Além disso, num processo integrado de troca de informações, influencia a própria elaboração do orçamento inicial e suas alterações durante o exercício.

Naturalmente, o controle financeiro é um dos pontos fundamentais na estruturação dos controles internos, visando a auditoria das operações governamentais. sob esse aspecto, a contabilidade assume importante papel quando da execução do orçamento, inclusive quanto ao controle de ingressos e desembolsos.

Cumpra, pois, a auditoria interna, implantar ou otimizar instrumentos relacionados à gestão de caixa, os quais, devem abranger:

- o controle absoluto sobre todas as entradas e saídas de numerários, sejam de natureza orçamentária ou extra-orçamentária;
- a segurança sobre as informações geradas, garantindo sua abrangência sobre os fluxos, ainda que estejam disponíveis objetiva e tempestivamente, e
- o controle das atividades operacionais ligadas à arrecadação de receitas e ao pagamento de despesas.

Sob essa ótica, cumpriria, também, à auditoria interna, dentro da política de controle de repasses por cronograma de desembolso, a implantação desse controle específico, estabelecendo, inclusive, os limites mensais para total de pagamento que cada entidade pode efetuar durante o mês seguinte, verificando o seu efetivo cumprimento pelo órgão responsável da execução da política financeira.

O funcionamento adequado de um sistema desse tipo exige capacidade de planejamento financeiro eficaz, tanto quanto de sistema de informações gerenciais moderno, devidamente estruturado e que abranja todas as unidades de execução.

7.6 Controle do Endividamento

Não obstante a gestão da dívida pública também se inter-relacionar com a preparação e execução do orçamento, tem destacada importância como reflexo de diversos fatores, dentre os quais podem ser destacados: os efeitos inflacionários, os níveis de endividamento, além, é claro, das opções disponíveis para financiamento.

O estabelecimento de mecanismos institucionais apropriados tornou-se imprescindível para o desenvolvimento equilibrado dos governos subnacionais locais. A impossibilidade de refinanciamento de dívidas quebra uma tradição na área pública - o socorro pela União, que a partir da promulgação da lei, fica impedida de refinar dívidas de outros entes da federação.

Muito em breve, novas concessões de financiamento para entidades públicas, independentemente de sua natureza e destinação, somente serão efetivadas pelas

instituições financeiras após parecer de auditoria, emitido por empresa de auditoria independente, como já vem ocorrendo, por exemplo, nos Estados Unidos.

Sob essa ótica, uma das vertentes a ser explorada pelo serviço de auditoria interna na administração pública seria o de institucionalizar instrumentos de controle que impedissem o crescimento vegetativo dos gastos, como a utilização do Orçamento Base Zero na elaboração do orçamento, o qual requer a utilização de procedimentos como revisão analítica, de modo a determinar quais níveis de despesas devem realmente ser contemplados na proposta orçamentária final.

8. CONCLUSÃO

Para aqueles que decantam o fim da auditoria interna, esclarecemos que em determinados segmentos da economia ela sequer chegou ao seu estado embrionário. O advento de instrumentos legais que limitam o nível de comprometimento de receitas com despesas de manutenção e estabelecem regras para sua aplicação em investimentos vem exigir das administrações municipais mudança de visão quanto ao papel que pode ser desempenhado pela auditoria interna.

Um novo nicho de mercado foi aberto com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal e da Lei de Crimes de Responsabilidade Fiscal para os profissionais que atuam na estruturação de sistemas de controle interno. A demanda por esses serviços cresceu de forma acentuada, proporcionando grandes oportunidades para aqueles que detêm conhecimentos sobre finanças públicas e sistemas de controle.

A mudança do perfil da auditoria se faz necessária haja vista não ser mais coerente manter o foco no passado. A observação de limites de gastos e normas de procedimentos, requer, mais do que nunca, do auditor interno, que este se volte para a finalidade principal da auditoria interna: auxiliar os membros da administração a desincumbirem-se eficazmente de suas responsabilidades.

BIBLIOGRAFIA

ATTIE, Willian. *Auditoria Interna*. São Paulo: Atlas, 1992

BRASIL. *Constituição Federal de 1988*. Brasília: Senado Federal, 1988.

CRUZ, Flávio da. *Auditoria Governamental*. São Paulo: Atlas, 1997.

DENNIS, Anita. *Repensando a Auditoria Interna*. Tradução de Marcelo Renato Dias Loouser. **Journal of Accountancy**. Nov./1998.

D'AMBROSIO, Daniela. Migração para o risco. **Gazeta Mercantil**, São Paulo, 21 out./1999.

ESPÍRITO SANTO. *Constituição Estadual de 1989*. Vitória: Assembléia Legislativa, 1989.

GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. São Paulo: Atlas, 1997.

IBRA. *A vez dos municípios*. Rio de Janeiro: **Revista Conjuntura Econômica**, Mai./2000.

MUSGRAVE, Richard A, MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças Públicas: teoria e prática*. Rio de Janeiro: Campus, 1980.

TEIXEIRA, J., REIS, Heraldo. *A lei 4.320 comentada*. Rio de Janeiro: IBAM, 1990

TRAMPE, John. *Mudança Próspera*. Tradução de Edilson Barboza. **Journal of Accountancy**. Abr./1998

VOSS, Jorge. *A auditoria integral: um pulo no vazio*. **Boletim do Ibracon**, São Paulo, Jun./1999.

Texto para discussão TCEES

- 1) A série texto para discussão divulga artigos de membros, servidores e estagiários do TCEES com o objetivo de fomentar o debate e aprimorar o conhecimento em controle externo.
- 2) Os trabalhos devem ter um mínimo de 10 e um máximo de 25 páginas.
- 3) **A formatação deve obedecer às seguintes características: fonte “Frankfurt Gothic Roman”, corpo 12, entre linhas 1,5, papel tamanho A4, impressão em apenas uma face;**
- 4) Os originais devem ser endereçados ao Núcleo de Planejamento, Orçamento e Gestão (NPO) e entregues no Núcleo de Controle de Documentos, com uma cópia impressa e uma cópia disquete, formato Word 6.0 ou superior.
- 5) Os trabalhos aceitos serão publicados na ordem cronológica de chegada.
- 6) Esta é uma publicação bimestral do Núcleo de Planejamento, Orçamento e Gestão (NPO).