**Auditoria Governamental**

RESUMO   
  
O presente trabalho tem como propósito mostrar a contribuição da auditoria governamental no controle social para o combate a corrupção no Brasil. Além de demonstrar como a contabilidade e a auditoria governamental influenciam a transparência pública e os métodos aplicáveis na avaliação das gestões administrativas e dos resultados nas ações dos municípios. E verificar se as ferramentas utilizadas na contabilidade pública constituem em instrumentos eficientes de forma a gerir os recursos e controlar o patrimônio público. Além de enfatizar sobre os controles existentes na administração da gestão pública e os controles exercidos pela a sociedade em busca da melhor alocação dos recursos públicos. O artigo é qualitativo, de cunho dedutivo, contendo uma amplitude de fundamentações teóricas. Este foi desenvolvido para proporcionar maior familiaridade com o tema, apresentando quais os aspectos positivos e quais os negativos para uma gestão pública transparente e eficaz, sendo que a auditoria governamental ainda é considerada uma ferramenta muito recente na administração pública dos municípios.

**1. INTRODUÇÃO**

A nova ordem global para a administração pública determinou a necessidade do ajuste das despesas públicas, cada vez maiores, à possibilidade efetiva de arrecadação do Estado e, conseqüentemente, à busca do equilíbrio financeiro das contas governamentais. O Estado, assim, obrigou-se a demonstrar sua capacidade de gerência e a propiciar as soluções que a sociedade reclama para manter e alavancar o desenvolvimento.

Assim, a administração pública tem o dever de prestar contas perante a sociedade e esta tem o direito de controlar a ação do governo. E é exatamente esse o objetivo principal da auditoria governamental. Desenvolver técnicas de análise que permitam identificar distorções na ação governamental entre o que foi idealizado e o que é alcançado em termos reais, gerando um maior nível de eficiência e eficácia no uso dos recursos públicos e efetividade no seu resultado.

Sendo assim, a Auditoria Governamental é considerada uma ferramenta que visa corrigir desperdícios, improbidade, negligência e as omissões além de possibilitar a melhor utilização dos recursos públicos. Na visão de Araújo (1998, p.18):

A Auditoria Governamental é o tipo de auditoria que atua diretamente com o acompanhamento das ações, efetuadas pelos órgãos e entidades que compõe as três esferas de governo e, normalmente, o trabalho é exercido por Entidades de Fiscalização Superior (EFS), sejam elas Tribunais de Contas ou Controladorias, e organismos de controle interno da Administração Pública.

**2. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA AUDITORIA**

A contabilidade foi à primeira disciplina desenvolvida para auxiliar e informar ao administrador, sendo ela a formadora de uma especialização denominada Auditoria, destinada a ser usada como uma ferramenta de confirmação da própria contabilidade.

A necessidade de confirmação dos investidores e proprietários com relação à situação econômico-financeira do patrimônio das organizações investidas e com o surgimento de empresas multigeográficas que proporcionou participação acionária na formação de capital, foram os principais motivos para o surgimento da auditoria.

Segundo Attie (1998, p.27):

A causa da evolução da auditoria, que é decorrente da evolução da contabilidade, foi a do desenvolvimento econômico dos países, síntese do crescimento das empresas e da expansão das atividades produtoras, gerando crescente complexidade na administração dos negócios e das práticas financeiras como uma força matriz para o desenvolvimento da economia de mercado.

Embora haja indícios da existência da profissão de auditor desde o século XIV, em verdade a auditoria é considerada uma função nova que vem desenvolvendo com diferentes graus de especialização. Mas foi a partir de 1934, nos EUA, com a criação do SEC, que a profissão de auditor assumiu grande importância e originou um grande estímulo, quando as empresas que transacionaram ações na Bolsa de Valores tiveram que utilizar dos serviços de auditoria para fornecer maior transparência de suas demonstrações financeiras.

2.1. O SURGIMENTO DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL E SEU CONCEITO

O surgimento da Auditoria Governamental, embora que empiricamente, está associada à prática que a administração pública exercia no controle da arrecadação de tributos.

No território brasileiro, a auditoria governamental encontra seu amparo legal, com a emissão da Lei n° 4.728 de julho de 1965, que veio normatizar o funcionamento do mercado financeiro e criou à obrigatoriedade da prática da Auditoria Governamental no Brasil. Nos tempos atuais, a auditoria governamental estabelece que a sua realização se efetive na comprovação da legalidade das ações empreendidas pelos órgãos e entidades que compõe a administração pública direta e indireta, abrangendo tanto a esfera Federal, Estadual e Municipal.

Sendo assim, a auditoria governamental constitui-se num importante instrumento de controle, à medida que possibilita uma melhor alocação de recursos públicos, contribuindo para detectar e propor correção dos desperdícios de recursos, da improbidade administrativa, a negligência e a omissão e, principalmente antecipando-se a essas ocorrências, procurando garantir a observância de normas que regulamentam a aplicação destes recursos, bem como na busca de garantir os resultados pretendidos, em consonância com as boas práticas de transparência da administração pública.

Considera a auditoria governamental uma especialização dentro do campo da auditoria, pois apesar de seguir princípios e normas técnicas, apresenta peculiaridades na aplicação e sistemática específica. ( SÁ, 2002, p.44)

A auditoria no setor público, especificamente, é o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre a situação encontrada e determinado critério técnico, operacional ou legal.

2.2. OBJETIVOS, FINALIDADE E OBJETOS DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL

A Auditoria Governamental tem por **objetivo** primordial o de garantir resultados operacionais na gerência da situação pública. Observando os aspectos relevantes relacionados à avaliação dos programas de governo e da gestão pública. Assim, também apresenta como **objetivos relevantes**: Dar suporte ao exercício pleno da supervisão ministerial, através das seguintes atividades básicas: Examinar a observância da legislação municipal específica e normas correlatas; Avaliar a execução dos programas dos municípios, dos contratos, convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres; Observar o cumprimento pelos órgãos e entidades, dos princípios fundamentais de planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle; Avaliar o desempenho administrativo e operacional das unidades da administração direta e entidades supervisionadas.

Para Jund (2006, p.648) a finalidade básica da auditoria na gestão pública é:

Comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos e avaliar os resultados alcançados, quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicamente da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalista das unidades e das entidades da administração pública, em todas as esferas de governo e níveis de poder, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, quando legalmente autorizadas nesse sentido.

A modernização do setor público requer que a Auditoria Governamental contribua na elaboração de indicadores de desempenho, passe a monitorar as atualizações que se fizessem necessárias e que se dê um efetivo acompanhamento dos ajustes e correções propostos.

É necessário que, com as mudanças introduzidas no setor público a auditoria governamental possa propor o ajustamento de norma que venha disciplinar as ações gerenciais, possibilitando a otimização da estrutura organizacional do estado que é composta de recursos humanos, financeiros e materiais.

Em geral qualquer que seja o tipo de auditoria que se vá realizar, esta deve ser planejada de modo que venham proporcionar segurança quanto à verificação ao comprimento das leis, normas e regulamento aplicáveis a administração pública, na fase de execução, deverá ser verificada os aspectos da legalidade e legitimidade dos atos praticados pelos gestores públicos e sua consonância com as normas e com os princípios aplicáveis à administração pública em obediência a legislação em vigor.

2.3.FORMAS DE EXECUÇÃO DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL

De acordo com o previsto na IN no 01/2001, da Secretaria Federal de Controle, as auditorias na área governamental são executadas das seguintes formas: **Direta**, quando se trata das atividades de auditoria executada diretamente por servidores em exercício nos órgãos e unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, sendo subdividas em: **Centralizada**, que é executada exclusivamente por servidores em exercício nos órgãos central ou setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

**Descentralizada**, quando executada exclusivamente por servidores em exercício nas unidades regionais ou setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. E **Integrada**,quando executada conjuntamente por servidores em exercício nos órgãos central, setoriais, unidades regionais e/ou setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

De forma **indireta** quando se trata das atividades de auditoria executadas com a participação de servidores não lotados nos órgãos e unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, que desempenham atividades de auditoria em quaisquer instituições da Administração Pública Federal ou entidade privada. **Compartilhada**, é quando é coordenada pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal com o auxílio de órgãos/instituições públicas ou privadas. **Terceirizada**,quando executada por instituições privadas, ou seja, pelas denominadas empresas de auditoria externa.

**3. ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

Administração pública é todo o aparelhamento do Estado, preordenado a realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas. Administrar é gerir os serviços públicos; significa não só prestar serviços e executá-lo, como também dirigir, governar, exercer a vontade com o objetivo de obter um resultado útil.

A administração pública tem sua estrutura político-administrativa em qualquer das esferas, ou seja, União, estados, municípios e Distrito Federal, e é composta de órgãos como: administração direta ou centralizada e administração indireta ou descentralizada. Orienta-se pelos princípios constitucionais da moralidade, publicidade, legalidade, impessoalidade e eficiência, conforme Artigo 37 da CF/88.

A administração direta constitui o conjunto dos órgãos integrados na estrutura central de cada poder das pessoas jurídicas de direito público com capacidade política (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), sendo, portanto, a gestão dos serviços públicos realizada pelas próprias pessoas políticas por intermédio dos seus órgãos. Sendo assim, a estrutura central do Poder Executivo Federal é composta pela Presidência da República e pelos Ministérios. Desta forma, a Administração Direta do Executivo Federal é composta pelos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios. Consideramos, entretanto, que o legislador não foi feliz ao definir este tipo de Administração no Decreto-Lei no 200/67, pois, de acordo com o dispositivo legal, a *"*Administração Direta é formada pelos órgãos que integram a estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios*"*. Desta feita, não abrange o Poder Legislativo e o Poder Judiciário, confundindo Administração Direta com Poder Executivo.

A administração **indireta** compreende os serviços de interesse publico deslocados do Estado para uma entidade por ele criada ou autorizada. É formada por pessoas jurídicas de direito público ou privado, que são as autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações.

**As autarquias** são entidades autônomas, criadas por lei, com personalidade de direito público e patrimônio próprio que executam atividades típicas da administração pública, como as atribuições estatais específicas. Segundo Kohama (2003, p.36):

A autarquia, geralmente, é indicada serviços que requeiram maior especialização e, consequentemente, organização adequada, autonomia de gestão e pessoal técnico-especializado. A autarquia é uma forma de descentralização administrativa, através da personificação de um serviço retirado da administração centralizada.

**As empresas públicas** são entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo do Estado, criadas por lei para a exploração de atividade econômica na qual seja necessária a intervenção do Estado para fins de regulação ou desenvolvimento. Constituem-se na forma de sociedade anônima, cujo capital pertence exclusivamente a União, ao estado ou ao município. Em geral, são criadas quando não há interesse da iniciativa privada, devido ao elevado investimento e demora no retorno desse investimento. Conforme Kohama (2003, p.40):

É uma empresa, mas uma empresa estatal por excelência, e suas atividades regem-se pelos preceitos comerciais, constituídas, organizada e controlada pelo poder público, e por este através da entidade a que estiver vinculada, supervisionada, com a finalidade de ajustar-se ao Plano Geral de Governo.

**As sociedades de economia mista** são entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio, criadas por lei, para explorar atividade econômica com participação do poder público e de particulares em seu capital e administração. Tem a forma de sociedade anônima, cujas ações com direito a voto pertencem em sua maioria ao Estado.

E **as fundações** são consideradas entidades de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio e recursos próprios, criadas por lei, com escritura pública e estatuto registrado e inscrito no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, com objetivo geralmente de educação, pesquisa ou assistência social, sem fins lucrativos, cujo funcionamento é amparado pelo Estado. Kohama (2003, p.41), afirma que:

A fundação é instituída pelo poder público e, embora constituída para prestar serviço de utilidade pública, não perde a sua característica privada, mas se coloca como ente auxiliar do Estado, e deste recebe recursos para fins estatutários. E por receberem contribuições públicas, deverão prestar contas da gestão financeira ao órgão estatal incumbido dessa fiscalização, qual seja o Egrégio Tribunal de Contas.

3.1. TIPOS DE CONTROLES DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A Administração Pública atua por meio de seus órgãos e seus agentes, os quais são incumbidos do exercício das funções públicas. A função administrativa existe nos três poderes, sendo que é exercida tipicamente pelo Poder Executivo e atipicamente pelos demais poderes (Poder Legislativo e Poder Judiciário).

Na Administração Pública, o controle se faz necessário, a fim de que se certifique de que todas as suas ações foram executadas com legitimidade, dentro das normas pertinentes a cada ato e em conformidade com o interesse coletivo. Para Meireles (1990, p. 114), as formas de controle na Administração Pública são:

**Controle hierárquico**, que é resultante do escalonamento vertical dos órgãos do Executivo, em que os inferiores estão subordinados aos superiores. Pressupõe as faculdades de supervisão, coordenação, orientação, fiscalização, aprovação, revisão e avocação das atividades controladas, bem como os meios corretivos dos agentes responsáveis. **O controle de legalidade** que verifica unicamente a conformação do ato ou do procedimento administrativo com as normas legais que o regem. Há também **o controle de mérito**, que visa à comprovação da eficiência, do resultado, da conveniência ou oportunidade do ato controlado. E **o controle legislativo**, que é exercido pelos órgãos legislativos ou por comissões parlamentares sobre determinados atos do Executivo na dupla linha da legalidade e da conveniência pública, isto o caracteriza como um controle eminentemente político, objetivando os interesses superiores do Estado e da comunidade.

3.2. O CONTROLE EXERCIDO PELA SOCIEDADE

Uma das questões que vem ganhando destaque na discussão sobre a qualidade das sociedades democráticas modernas é a *accountability*, ou seja, o direito que cada cidadão tem de saber sobre o desempenho de seus governantes e a "obrigação" desses governantes de prestarem contas de suas ações, não só explicando as políticas e objetivos adotados, como também, a forma como os recursos públicos foram empregados e os resultados alcançados.

O significado do termo *accountability* tem gerado muita controvérsia no Brasil. A inexistência de tradução para o português e, principalmente, a ausência de significado na realidade brasileira leva a uma dificuldade adicional ao se tentar abordar o tema.

Segundo Miguel (2005,n.25):

A accountability diz respeito à capacidade que os constituintes têm de impor sanções aos governantes, notadamente reconduzindo ao cargo aqueles que se desincumbem bem de sua missão e destituindo os que possuem desempenho insatisfatório, e seu exercício se dá mediante o controle que os poderes estabelecidos exercem uns sobre os outros (accountability horizontal), mas, sobretudo, a necessidade que os representantes têm de prestar contas e submeter-se ao veredicto da população (accountability vertical).

Mas independente da direção (vertical ou horizontal) que se pretende para a *accountability,* é condição necessária, ainda que não suficiente, para que ela ocorra que as informações sobre a atuação governamental estejam disponíveis para que todos saibam legisladores, governo, sociedade, cidadãos e os próprios gestores públicos, se os recursos governamentais são utilizados apropriamente e os gastos efetuados de acordo com as leis e regulamentos, verificando se os programas e projetos governamentais são conduzidos de acordo com seus objetivos e efeitos desejados, e os serviços governamentais seguem os princípios da economia, da eficiência, da eficácia e da efetividade.

3.3. CONTROLE SOCIAL

Controle social é a descentralização do Estado motivando grupos de pessoas a solucionar problemas sociais, tendo este amparo legal e constitucional, ou seja, é a participação social na gestão pública.

Para Correia (2003, p.85):

O controle social é a atuação de setores organizados da sociedade na gestão das políticas públicas no sentido de controlá-las para que estas atendam, cada vez mais, as demandas sociais e aos interesses das classes subalternas.

A participação pública se torna mais eficiente e constante porque a sociedade brasileira está mais participativa e mais preparada para reparar os conflitos sociais. Esta solução se torna mais rápida porque a própria sociedade que sofre com os conflitos é a mesma que busca mecanismos para reparar essas deficiências.

O controle social é um instrumento democrático no qual há a participação dos cidadãos do exercício do poder, colocando a vontade social como fator de avaliação para a criação e metas a serem alcançadas no âmbito de algumas políticas públicas, ou seja, é a participação do estado e da sociedade conjuntamente em que o eixo central é o compartilhamento de responsabilidades com intuito de tornar mais eficaz alguns programas públicos.

A ampliação do controle social incide de maneira expressiva na administração, como a edição de leis regulamentando as formas de participação do administrado direto ou indiretamente.

Um exemplo disso é a lei que criou o Programa Bolsa Família que estabeleceu o controle social como um de seus componentes que garante a participação efetiva da sociedade na execução do programa (Lei n° 10.836/04).

Portanto, Controle social é uma maneira de estabelecer um compromisso entre o poder público e a sociedade com a finalidade de encontrar saída para os problemas econômicos e sociais.

3.4.SERVIÇOS PÚBLICOS

Serviços públicos é o conjunto de atividade e bens que são exercidos ou colocados a disposição da coletividade, visando abranger e proporcionar o maior grau possível de bem-estar social ou da prosperidade pública. Portanto, serviço público é o instrumento de que se vale o Estado para a execução pratica de seus objetivos.

Por serviços públicos, em sentido amplo, entendem-se todos aqueles prestados pelo Estado ou delegados por concessão ou permissão sob condições impostas e fixadas por ele, visando à satisfação de necessidade da comunidade. Daí conclui-se que não se justifica existência do Estado senão como entidade prestadora de serviços e utilidades aos indivíduos que o compõem.

As principais características do serviço público são: **Generalidade**, onde o serviço público visa atender a todos os habitantes de uma coletividade; **Indistinção** é quando qualquer pessoa pode utilizar um determinado serviço, não podendo o Estado criar qualquer restrição; **Indivisibilidade**, quando os serviços não podem ser divididos entre a população de acordo com a sua parcela de contribuição nos recursos para o custeio daquele serviço; **Imensurabilidade**, onde os benefícios proporcionados pelo serviço não podem ser medidos, pois o Estado atende a uma coletividade; Não reciprocidade,quando quem faz a escolha do serviço é o Estado,não podendo o individuo esperar uma contraprestação direta a sua parcela de contribuição.

3.5. SIAFI

O Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) é o sistema de teleinformática em rede administrada pelo Serviço de Processamento de Dados Federal – SERPRO, que processa a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil dos órgãos e entidades da Administração Federal com a utilização de técnicas eletrônicas de tratamento de dados, objetivando minimizar custos e proporcionar eficiência e eficácia à gestão dos recursos alocados no Orçamento Geral da União – OGU.

O SIAFI foi desenvolvido em 1986, no intuito de agilizar o processamento dos dados contábeis, bem como oferecer maior transparência e segurança às informações registradas, o sistema que sofreu diversas atualizações, a fim de aperfeiçoá-lo ao longo dos anos. Este permite acompanhar as atividades relacionadas com a administração financeira dos recursos da União, centraliza e uniformiza o processamento da execução orçamentária, através da integração dos dados. Essa integração abrange essencialmente a programação financeira, a execução contábil e a administração orçamentária. O Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) foi implantado pelo Governo Federal com o objetivo de promover a modernização e a integração dos Sistemas de Programação Financeira, de Execução Orçamentária e de Contabilidade em seus Órgãos e Entidades Públicas. Segundo Sergio Jund (2006, p.499), o SIAFI possui como principais objetivos:

Prover de mecanismos adequados ao registro e controle diário da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, os órgãos e entidades da Administração Federal; Além de fornecer meios para agilizar a programação financeira, com vistas a aperfeiçoar a utilização dos recursos do Tesouro Nacional; Permitir que a Contabilidade Pública seja fonte segura e tempestiva de informações gerenciais destinados a todos os níveis da Administração Pública Federal; Além de permitir aos segmentos da sociedade obter a necessária transparência dos gastos públicos; E melhor transparência dos registros contábeis dos balancetes de Estados, Municípios e de suas entidades supervisionadas..

**4. auditoria como auxilio a gestão municipal**

No enfoque municipal a auditoria serve como instrumento de trabalho ao nível municipal, uma vez que a auditoria governamental se constitui numa importante técnica de controle do Estado, quando utilizada na busca de possibilitar uma melhor alocação dos recursos públicos, na busca de antecipadamente prevenir a improbidade administrativa, a negligência, a omissão e principalmente atuando para corrigir desperdícios.

As administrações públicas municipais ao realizar as ações programadas devem sempre evidenciar a transparência, como um princípio norteador da vontade política, ante a coletividade, o que contribui na abertura de espaço para o debate público que se realize no seio de toda sociedade.

No que pese a dificuldade de implantação de um setor de auditoria interna, é que ela deve colaborar na construção de novos padrões de desempenho da administração pública municipal.

O setor de auditoria interna busca verificar como está funcionando o sistema de controle interno da administração pública dos municípios e se de fato o sistema está executando adequadamente as seguintes tarefas: Identificar se as ações da organização foram ou não executados de acordo com as políticas traçadas e os planos estabelecidos; Identificar se as ações da organização foram ou não executadas conforme as instruções dos gestores; Além de informar se as ações da organização foram ou não executadas dentro dos princípios que regem a organização; E fornecer informações para avaliar os resultados obtidos pela entidade.

A auditoria consiste na etapa do processo pelo qual são feitas as verificações para certificar-se de que todas as ações desenvolvidas ocorreram em conformidade com: As políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos; Confiabilidade e integridade da informação; O cumprimento dos objetivos e metas estabelecidas para operação dos programas; E economia e eficiente uso de recursos.

A auditoria também atua orientando e acompanhando a execução e procedimentos que objetivam corrigir erros e incorreções no sistema de controle interno e na organização, através do esforço despendido pelo setor, estabelecendo uma base para um contínuo e ascendente trabalho de assessoramento ao gestor municipal; Também prestando serviços a todas as áreas da administração pública municipal, no efetivo desempenho de suas atividades, proporcionando análise, avaliação, recomendações, assessoramento e relatórios gerenciais relacionados com informações necessárias a apoiar o processo de decisão; Além de promover um efetivo controle da administração pública, a um custo razoável, que consiste em examinar e avaliar a adequação e eficiência dos outros controles; E interagir com o sistema de controle externo.

4.1. AUDITORIA GOVERNAMENTAL: SISTEMA DE CONTROLE DOS MUNICIPIOS

No mecanismo de aferição dos resultados, a auditoria governamental identifica e compara as variações sobre a relação de qualidade, quantidade, tempo e custo, dos indicadores pré-selecionados como parâmetros capazes de fornecer uma avaliação, considerando-se os critérios de:

Economicidade quando devem ser identificados os mecanismos que favoreçam ao setor público na obtenção de melhores preços para aquisição dos bens ou serviços, quando o ente público necessita de adquirir os recursos humanos, materiais e financeiros. O auditor verificará se a aquisição de recursos humanos é realizada no momento oportuno, ao melhor custo ofertado, na qualidade e quantidade necessária, podendo identificar os fatores econômicos que envolveram a operação.

Por isso, deve-se observar, com relação aos recursos humanos: se ocorre subutilização, ociosidade ou excesso de custos adicionais, bem como ocorrência de paralisação de ações, por falta de funcionários, refletindo na quantidade e qualidade e suficiência do serviço; Se há ocorrência de má seleção de pessoal, baixa qualificação para o desempenho do trabalho, com responsabilidades mal definidas e ausência de plano de capacitação ou treinamento de caráter permanente; A inexistência de controle das horas trabalhada e pessoal inoperante como resultado de recente admissão.

E assim para obter a eficiência é necessário observar se os recursos humanos, materiais e financeiros utilizados são suficientes e que se estabelecida à comparação entre os produtos gerados e ou serviços prestados e os recursos utilizados, apresentam um nível satisfatório no alcance dos resultados, avaliando-se a utilização de padrões predeterminados, estatísticos para apuração do custo benefício e a análise dos dados e compara-se com casos semelhantes para observar o desempenho de cada ação realizada.

E a eficácia mostra o grau de comprimento das metas estabelecidas, avaliando os resultados alcançados e comparando-os com as metas previstas, procurando-se verificar se nos programas de gastos estão explicitadas e quantificadas as metas e avaliar se os indicadores estabelecidos para metas são suficientes e necessários a uma boa análise dos resultados alcançados.

E quanto à efetividade, deverá ser verificado se foi gerado impacto junto à sociedade, resultando em transformação da realidade, observando o percentual de satisfação apurado sobre uma determinada atividade implementada, tempo médio para solução de problemas, tempo médio de espera na utilização de determinado serviço e o percentual de necessidades atendidas em certo período de tempo.

Dentre muitos resultados que serão ressaltados com o desenvolvimento de um trabalho de auditoria (interna e externa), no auxílio da gestão municipal, pode-se destacar como pontos positivos: a melhoria no planejamento orçamentário; o controle mais efetivo da execução orçamentária, bem como no desenvolvimento de ações programadas; uma maior confiabilidade da sociedade na administração pública municipal e nos relatórios de gestão apresentados; uma melhor transparência na gestão, contribuindo para o equilíbrio das contas públicas; uma racionalização de recursos e na sua utilização, dada ajustamentos operacionais na estrutura administrativa municipal e um estabelecimento de um programa de divulgação das prestações de contas municipal, para que toda sociedade possa acompanhar.

4.1.1. O papel da auditoria governamental na administração pública municipal

A Auditoria Governamental pode ser realizada tanto por auditores internos, ou seja, contadores que exercem cargos públicos, como externa, por auditores independentes.

Na administração pública, o papel da auditoria interna pode ser executado no âmbito do sistema de controle interno de cada órgão, exercendo a função de comprovar a legalidade, a avaliação dos resultados, quanto aos aspectos da economicidade, eficácia e eficiência da gestão pública. No contexto moderno, a auditoria interna assume um relevante papel social, quando busca avaliar o desempenho das políticas públicas, bem como no papel de prevenir situações indesejáveis, como desvios de conduta de servidores e subtração ou mau uso de ativos públicos.

A auditoria externa nas entidades públicas tem como objetivo proceder a um exame na gestão pública de conformidade com as normas relativas à Auditoria Governamental, independentemente da amplitude do seu escopo, e pode ser realizados em sistemas, atividades, projetos, programas de governo, órgãos ou entidades da administração pública, enfocando suas ações e objetivos, a incorporação de resultados sociais desenvolvidos pela administração pública.

No Brasil, a auditoria governamental é exercida através do chamado controle interno e externo. O controle interno assume a feição estabelecida no artigo 74 da Constituição Federal (CF), ou seja, um conjunto de atribuições voltadas para a comprovação da legalidade; Avaliação de resultados de órgãos e entidades da administração; Controle de operações de credito, avais, garantias, direitos e haveres; E no apoio ao controle externo.

Enquanto que o controle externo é exercido com auxilio ao Tribunal de Contas competente e atua na ação fiscalizadora contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da administração direta e indireta, evidenciando aspectos de legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renuncias de receitas.

Na União, o sistema de controle já se encontra mais consolidado, contando com unidades próprias responsáveis por ambos os controles: a Controladoria Geral da União e o Tribunal de Contas da União.

No caso dos estados, Distrito Federal e municípios, existem estruturas similares, muito embora o desenho organizacional da União se encontra mais avançado,em se tratando de logística,política de recursos humanos e disposições normativas e legais.Por isso,segundo Nascimento(2007,p.93):

Os padrões de corrupção nas prefeituras municipais apresentam-se mais como deficiência dos atuais sistemas de controle interno e externo brasileiro do que propriamente as condutas associada diretamente aos chefes do poder executivo municipal.

A Auditoria Governamental tem um amplo espaço dentro de todas as atividades de governo. Entre elas, podemos destacar: comprovação da legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos, porque o gestor de cada órgão, às vezes, não consegue acompanhar todos os acontecimentos dentro do próprio órgão.

O Governo Federal utiliza a Auditoria Governamental como uma ferramenta de controle e transparência, que se faz muito eficiente dentro das repartições públicas federais. Essa utilização é prevista e regulamentada na Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001, no seu art. 21.

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

A auditoria na área governamental não é uma novidade, porém, ações nesse sentido ainda são tímidas. Só ouvimos falar em auditorias investigativas, o que deveria ser o contrário. A auditoria de gestão deveria ser o ponto forte das unidades governamentais. A contabilidade tem muito a oferecer aos órgãos públicos, seja por meio de auditorias, prestação de contas, acompanhamento da gestão, controle interno e diversos serviços relevantes da área governamental.

4.2. CONTROLE DOS RECURSOS PÚBLICOS

Durante a década de 80, com a supressão dos regimes autoritários e a promulgação da atual Constituição Federal, novas funções foram acrescidas no controle dos recursos públicos. Atualmente, sendo a administração gerencial o novo paradigma da nova gestão pública baseada em indicadores, visando à eficácia, eficiência e economicidade dos recursos públicos. Sendo assim, Ribeiro (2004, p.99), afirmou que:

A preocupação com o controle, em seu sentido mais amplo, embora em alguns casos de forma bastante superficial, sempre esteve presente nos textos constitucionais brasileiros. Porem, a atuação dos órgãos de controle era voltada quase que basicamente a aspectos formalísticos.

A partir da edição da Lei 4320/64 é que se estabeleceu a normatização do controle público no país. Ribeiro (2004, p.103) relata que:

Pela primeira vez criou-se um instrumento com a finalidade de disciplinar os diversos aspectos que envolvem o controle público, definindo seus objetivos, abrangência e, o mais importante, enfatizando a questão relacionada com o cumprimento do programa de trabalho, rompendo com a preocupação exclusiva com os aspectos legalistas acerca da execução contábil-financeira.

É importante salientar a importância do trabalho de fiscalização prévio, que permite, dentre outras vantagens, identificar desvios em tempo hábil, evitando assim, a concretização de atos ou fatos que possam a vir a provocar prejuízos à gestão pública. No controle concomitante destaca-se o importante papel da transparência nas ações governamentais, para que a sociedade possa acompanhar e denunciar casos de disfunções.

**5. CONCLUSÃO**

A auditoria governamental é uma atividade ainda muito recente no Brasil. Esse estado ainda embrionário da auditoria e a falta do respaldo necessário no sentido de aprimorar os preceitos morais e éticos da gestão pública resultam num ambiente não muito satisfatório para a proteção e boa utilização dos recursos públicos. O grande número de gestores e servidores públicos ainda sem qualificação suficiente para desenvolver suas atividades nas diversas áreas da administração pública produz ambientes sem interação e resultados desastrosos que muitas vezes se atribuem simplesmente ao total desconhecimento das regras e normas de execução contábil e financeira que, por sua vez, refletem nessa avaliação negativa dos relatórios atualmente apresentados por grande parte das auditorias na administração pública.

Mudar a tradicional postura dos administradores públicos municipais torna-se uma tarefa difícil, contudo não impossível, pois de um lado a Constituição Federal torna a adoção do sistema de "controle interno obrigatório", e do outro, a sociedade exige transparência na aplicação dos recursos públicos.

Sendo assim, a auditoria governamental se apresenta como um importante instrumento de auxílio à gestão pública municipal, a partir do momento em que passa a auxiliar o município no exercício da administração pública, buscando ao atingimento da eficiência, eficácia e economicidade, assegurando, a transparência dos atos praticados pelo administrador público. Contribuindo para organizar nas administrações públicas municipais a gestão dos recursos públicos, à medida que contribui para melhorar a realocação desses recursos, abrindo espaço para o controle social.

Fonte: <http://www.webartigos.com/articles/29257/1/A-importancia-da-Auditoria-Governamental-no-controle-das-contas-publicas-municipais/pagina1.html#ixzz185PM37e4>