

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

GABRIELE SCHMIDT DA SILVA

TRANSPARÊNCIA E CIDADANIA ATRAVÉS DO CONTROLE, DA AUDITORIA E DA
FISCALIZAÇÃO NAS ENTIDADES PÚBLICAS FEDERAIS

PORTO ALEGRE

2012

GABRIELE SCHMIDT DA SILVA

**TRANSPARÊNCIA E CIDADANIA ATRAVÉS DO CONTROLE, DA AUDITORIA E DA
FISCALIZAÇÃO NAS ENTIDADES PÚBLICAS FEDERAIS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Professor Orientador: Vera Maria Fleck

PORTO ALEGRE

2012

TRANSPARÊNCIA E CIDADANIA ATRAVÉS DO CONTROLE, DA AUDITORIA E DA FISCALIZAÇÃO NAS ENTIDADES PÚBLICAS FEDERAIS

Gabriele Schmidt da Silva¹

RESUMO

O presente trabalho apresenta a forma de atuação dos órgãos de controle e de auditoria da administração pública no atual cenário de fortalecimento dos processos de transparência nas contas públicas, uma vez que a atuação do cidadão nunca se fez tão presente na fiscalização das entidades da administração pública. A boa gestão dentro da esfera governamental é fator crucial para o desenvolvimento do país e para seu público de interesse, que exige mais do que simplesmente ouvir como o dinheiro foi gasto e ler números em relatórios pouco explicativos. Por essa razão, a importância de controles internos que garantam que os números estão corretos e que os atos praticados de fato estão nos relatórios e nas demonstrações contábeis e financeiras da entidade. E a auditoria por sua vez garantirá que os recursos públicos estão sendo geridos com eficiência e eficácia e que as informações contábeis são de fato confiáveis. Dessa forma, além de reforçar a necessidade de auditoria e controle interno no Governo Federal, o trabalho abordará o fato de que essas são ferramentas cruciais para que possa haver o controle social, por parte do cidadão, que possui esse direito por lei.

Palavras-chave: Controle. Auditoria. Fiscalização. Administração Pública. Prestação de Contas. Transparência. Controle Social.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade, através de seus exemplos e avanços ao longo da história, tem mostrado ser a base mais confiável para obtenção de informações financeiras, patrimoniais e orçamentárias a respeito das organizações. No setor público brasileiro, não poderia ser diferente, principalmente

¹ Aluna do curso de graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS. Artigo apresentado para a disciplina “Trabalho de Conclusão de Curso”, como quesito parcial para a obtenção do título Bacharel em Ciências Contábeis, sob orientação da Professora Vera Maria Fleck, em dezembro de 2012. E-mail: gabriele.schmidt@ufrgs.br.

no atual cenário mundial, onde as mudanças sociais e a participação mais efetiva dos governantes são indicadores para um país mostrar ser desenvolvido e confiável para os investidores. E nesse contexto, não basta que a autoridade pública diga a origem e como os recursos foram gastos, é necessário garantir ao cidadão informações mais confiáveis e transparentes quanto à forma de execução das despesas e receitas públicas.

Conforme Lino Martins da Silva (2009, p. 340) afirma, a noção de “transparência” é cada vez mais empregada em países que defendem o processo democrático de acesso às informações sobre as ações dos gestores de recursos públicos. Dessa nova realidade surge a importância da prestação de contas para as entidades públicas, ressaltando que essa obrigatoriedade consta na própria Constituição Federal de 1988, em seu art.70:

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, [...] prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumam obrigações de natureza pecuniária (BRASIL, 1988).

Também está na carta universal dos direitos humanos, de 10 de dezembro de 1948: “Art.15. A sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público pela sua administração”. Por conseguinte, todo o cidadão tem direito de solicitar explicações quanto à aplicação dos recursos públicos e todo o governante ou agente de posse desses recursos deve prestar contas sobre o destino do que recebeu e executou (CASTRO, 2011, p. 476).

Consequentemente, a prestação de contas, como relato do que ocorreu com o recurso recebido, deve evidenciar transparência e cultivar nas pessoas e na sociedade maior confiança no poder que podem exercer como agentes de controle social. Diz a Lei Complementar nº. 101/2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal:

Art. 49. As contas apresentadas pelo chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis durante todo o exercício, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta, e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade (BRASIL, 2000).

Conforme Nakagawa, o termo *accountability* é uma obrigação de prestar contas dos resultados obtidos (apud OLAK e NASCIMENTO, 2010, p. 21). Podemos dizer nesse sentido que transparência e prestação de contas devem caminhar juntas nas instituições. E para alcançar

esse objetivo, a autoridade pública deve fortalecer o modelo de gestão e o processo decisório através de aperfeiçoamento nos controles internos e nos procedimentos de auditoria e fiscalização. Não obstante, segundo Attie (2010, p. 243), “a ausência de controles adequados, para as empresas de estrutura complexa, as expõe a riscos inúmeros e infundáveis de toda espécie”.

Em conformidade com essa necessidade do agente público prestar contas, encontra-se um dos principais instrumentos de execução descentralizada de políticas públicas: o convênio. Instrumento esse que além representar uma ascensão crescente em volume de recursos transferidos a estados e municípios, também representa, segundo relatórios do TCU, a maior fonte de multas por ações irregulares (CASTRO, 2011, p. 495).

Nesse contexto surge como caráter essencial na avaliação da gestão pública, a auditoria, com uma importante atuação preventiva e informativa, para ser utilizada como guia para o dirigente que tem interesse em fazer as coisas certas (ORZIL, 2012, p.13). E no setor público, a auditoria avança também com função social, que é justificada pela atuação dos profissionais, nomeados pelos Tribunais e Ministério Público, cuja principal atribuição é inibir a corrupção, fazendo a apuração rápida do desvio ou do gasto indevido (CASTRO, 2011, p. 321).

Portanto, quando se faz a abordagem de temas de controle interno e auditoria nas entidades públicas, é importante ressaltar que o público alvo é a sociedade. E são essas ferramentas de gestão que vão garantir que os objetivos das instituições sejam alcançados de forma a seguir os princípios de economicidade, eficiência e eficácia. E por esta razão, conforme Castro (2011), a informação contábil precisa ser totalmente “confiável, relevante e tempestiva” para que alcance as condições necessárias para uma boa gestão e assim atribuir credibilidade a instituição, principalmente no que diz respeito à utilização dos recursos públicos.

1.1 Problema

De que forma a auditoria e a fiscalização nas entidades públicas federais atua para alcançar a boa gestão dos recursos públicos e de que forma contribuem para fortalecer o processo de transparência e exercício da cidadania?

1.2 Objetivo

O presente estudo tem como objetivo geral, verificar a atuação da auditoria e da fiscalização nas entidades públicas federais como ferramentas que podem auxiliar no processo de transparência e controle social na gestão dos recursos públicos.

Partindo desse tema geral, o artigo se propõe a verificar a forma de atuação dos órgãos de controle e de auditoria da administração pública, em especial demonstrando o trabalho de fiscalização dos convênios públicos, bem como também identificar de que forma o trabalho dos órgãos fiscalizadores atuam na busca pela transparência e como o cidadão pode ser efetivo no controle social.

1.3 Justificativa

A Constituição Federal instituiu o controle na Administração Pública e deu a obrigatoriedade da existência do controle externo ao Congresso Nacional e do Controle Interno ao âmbito de cada poder para que houvesse o equilíbrio das contas públicas e o atendimento às necessidades da população (PETER; MACHADO, 2008, p. 22). E conforme Castro (2011, p. 1):

O cidadão – e não só o político ou agentes do mercado, precisa, antes de tudo, ter a certeza de que a informação orçamentária é segura. Precisa, também, ter a garantia de órgãos especializados de que os números estão corretos, de que os atos praticados estão de acordo com as normas fixadas e de que as ações desenvolvidas estão no rumo dos resultados esperados. Essa é a função que se espera das auditorias.

Por conseguinte, quanto à oportunidade, esse estudo surge como uma resposta ao momento, pois nunca se criaram tantos Conselhos e organizações voluntárias para desempenharem o papel social de controle e agente fiscalizador dos atos da Administração Pública.

Concomitantemente, está a atuação da contabilidade. Conforme Cruz (2008, p. 159):

A contabilidade, enquanto ciência social, propõe-se a prestar serviço de alta relevância para as unidades empresariais e familiares. Num sentido mais amplo, a auditoria precisa manter e elevar a credibilidade. Também, a percepção e a aceitação da sociedade em

geral, no tocante a benefícios gerados, devem ser conquistadas e preservadas.

Portanto, entender como a auditoria e a fiscalização na administração federal podem atribuir tal credibilidade à gestão dos recursos que arrecadam, faz desse estudo um importante instrumento de interesse público.

E quando se verifica que o Governo Federal vem utilizando cada vez mais o convênio como instrumento de execução descentralizada de políticas públicas através de repasse anual de cerca de R\$ 25 bilhões, constata-se que o estudo será de extrema relevância para buscar soluções quanto à fragilidade no sistema de gestão desses recursos.

Por fim, é pertinente considerar que ao obter a informação contábil das entidades públicas de forma completa, confiável e disponível verifica-se outro aspecto relevante para esse estudo: contribuir com a transparência e o controle por parte da sociedade.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Considerando o objetivo do presente estudo, pretende-se na revisão da literatura abordar os conceitos de controle e auditoria governamental (CASTRO, 2011; CRUZ, 2008; PETER, MACHADO, 2008; entre outros), bem como revisar as principais Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor Público, em especial as Normas de Auditoria (KOHAMA, 2009; QUINTANA, 2011; SILVA, 2009; entre outros) bem como a Lei de Responsabilidade Fiscal.

E com relação à gestão de convênios públicos, será revisada a principal legislação pertinente ao tema (ORZIL, 2012; Decreto nº. 6.170/2007; Portaria Interministerial nº. 507/2011; entre outras), bem como as normatizações com relação à atuação dos principais órgãos de auditoria e fiscalização.

2.1 Método de Pesquisa

Quanto aos objetivos, a presente pesquisa será exploratória, pois tem como preocupação essencial reunir mais conhecimento e incorporar novas dimensões a respeito do trabalho da

auditoria e da fiscalização nas entidades públicas federais (BEUREN, 2008, p.81).

Em relação aos procedimentos, será adotada a revisão bibliográfica porque de acordo com Pereira (2010):

pesquisa exploratória: visa proporcionar maior familiaridade com o problema com intuito de torná-lo explícito ou de construir hipóteses [...] Assume, em geral, as formas de pesquisas bibliográficas e estudos de caso;

Por fim, a abordagem do problema se caracteriza como uma pesquisa qualitativa, pois não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas, mas sim, a interpretação das situações e fenômenos pesquisados (PEREIRA, 2010, p.71).

3. O CONTROLE NA CONTABILIDADE PÚBLICA

No processo de amadurecimento das práticas contábeis na esfera governamental, pode-se perceber que foi com o avanço das formas democráticas de organização política que surgiram as primeiras idéias de utilização do orçamento como meio de controle financeiro a ser exercido pela população, por intermédio dos seus representantes eleitos (SILVA, 2009, p.6). Por conseguinte, nos últimos anos, estão sendo implantados em diversos países, processos de modernização e normatização dos modelos de gestão pública, que no Brasil, a partir da Constituição Federal, ganharam força em seus artigos 70 e 74, que evidenciam a necessidade de sistemas de controle interno. Diz o art. 74:

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

I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;” (Brasil, 1988)

Fica evidente, portanto, de acordo com Moacir Marques da Silva (2012, p.19) que a integração é fundamental para geração de informações pelo Governo, bem como a implantação de sistemas de controle capazes de propiciar transparência dos resultados auferidos na Administração Pública. Assim como também são evidentes no texto constitucional as finalidades e a amplitude do sistema de controle interno que o Governo deve desempenhar.

O plano plurianual (PPA), cuja avaliação é uma das finalidades do controle interno,

representa o instrumento de planejamento público estratégico de longo prazo do governo e apresenta as metas físicas no que diz respeito à geração de produtos e serviços à sociedade. Por essa razão, de acordo com Lima e Castro (2007) o PPA é o instrumento base que vai decidir quais os investimentos são mais relevantes em um projeto de desenvolvimento e por isso devem buscar responder os anseios da comunidade e estarem adequados à política institucional estabelecida pelo gestor em seus programas de governo.

No que diz respeito ao controle do orçamento, encontra-se a Lei Orçamentária Anual (LOA) como objeto de avaliação. Nela, encontramos o orçamento fiscal, o orçamento de investimentos das empresas e o da seguridade social. Ou seja, a LOA “representa o instrumento de planejamento público operacional, por meio do qual são previstas as receitas e fixadas as despesas” (SILVA, 2012, p.22).

Para cumprir e reforçar os objetivos já impostos na Constituição, foi publicada a Lei Complementar nº. 101/00, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Nesse instrumento legislativo foram atribuídas novas e importantes funções à LOA, bem como à LDO, a Lei de Diretrizes Orçamentárias. Embora na CF/1988 já houvesse sido atribuída à LDO a função básica de orientar a elaboração dos orçamentos anuais e determinar as prioridades no exercício financeiro seguinte, foi com a LRF que ela tornou-se o instrumento mais importante no equilíbrio das contas públicas:

Art. 48. [...] A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.

Em consequência à valorização das ferramentas legislativas de controle do orçamento e de planos de governo, conforme Castro (2011, p. 69), a contabilidade ficou fortalecida, pois ela é o instrumento para a elaboração dos demonstrativos e balanços exigidos. Na medida em que a LRF baseia seus fundamentos em transparência na gestão de recursos públicos, faz-se indispensável o trabalho da contabilidade na elaboração das demonstrações contábeis, no seu controle e na sua auditoria e fiscalização.

No entanto, não basta apenas avaliar o PPA, o orçamento e os programas de governo, também é finalidade do controle interno da Administração Pública, conforme continua o Art. 74:

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;

E conforme destaca Meirelles (apud SILVA, 2012, p.24):

“a legalidade, como princípio da Administração, significa que o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum e deles não se pode afastar ou desviar, sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso.”

Ou seja, quando a Constituição aborda expressões como legalidade e responsabilidade, o legislador torna claro que além de operar como um sistema integrador dos registros orçamentários, econômicos, financeiros e patrimoniais, a contabilidade pública tem o objetivo de identificar os responsáveis pelas movimentações bem como controlar e avaliar a prestação de contas do agente público.

Também, encontra-se na principal legislação da Contabilidade aplicada ao setor público, a Lei nº. 4320/1964, a obrigatoriedade de obediência aos princípios da unidade, universalidade e anualidade. Em conjunto com a Constituição Federal, a lei mencionada apresenta diversos artigos “nos quais ficam implícitos os princípios orçamentários da exclusividade, especificação, publicidade, equilíbrio financeiro, orçamento bruto e não afetação da receita” (QUINTANA, 2011, p. 34). E nesse contexto, considerando que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) é o órgão central do sistema de contabilidade federal, há que se considerar para fins de fiscalização, auditoria e controle o que nos diz o seu Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP):

“Os Princípios Orçamentários visam estabelecer regras norteadoras básicas, a fim de conferir racionalidade, eficiência e transparência para os processos de elaboração, execução e controle do Orçamento Público. Válidos para os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário de todos os entes federativos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – são estabelecidos e disciplinados por normas constitucionais, infraconstitucionais e pela doutrina.” (BRASIL, 2011)

E para fiscalizar o cumprimento das normas previstas na Constituição e nas demais legislações específicas, bem como a obediência aos Princípios Orçamentários, de acordo com a Lei nº. 4320/1964, o controle da execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, Municípios e Distrito Federal será exercido pelos Poderes Executivo e Legislativo, através de controle interno e externo. O controle interno, em nível federal, é exercido pela Controladoria Geral da União (CGU) e nos Estados e Municípios pelos seus próprios órgãos de controle interno. O controle externo no âmbito federal, por sua vez, é exercido pelo Congresso Nacional, por intermédio das auditorias do Tribunal de Contas da União (TCU). Nos Estados e Municípios,

o controle externo é exercido pelas Assembléias Legislativas e Câmara dos Vereadores, através do Tribunal de Contas do Estado ou do Município, quando houver (QUINTANA, 2011, p. 33).

4. O CONTROLE INTERNO

O órgão central das funções de controle interno, correição e ouvidoria, no Poder Executivo Federal, é a Controladoria-Geral da União (CGU). Criada pela Lei nº. 10.683, de 28 de maio de 2003, a CGU no desempenho de suas funções desenvolve ações voltadas para a promoção da transparência e a prevenção da corrupção. E desde 2003, ela vem aperfeiçoando sua estrutura regimental e aprimorando os seus processos de trabalhos a fim de cumprir sua missão institucional de buscar eficiência (BRASIL, 2008).

De acordo com o Manual da CGU, sua estrutura é composta por quatro unidades:

1. Controle interno – Secretaria Federal de Controle Interno (SFC)
2. Correição – Corregedoria-Geral da União (CRG)
3. Prevenção da corrupção – Secretaria de Prevenção da Corrupção e Informações Estratégicas (SPCI)
4. Ouvidoria – Ouvidoria-Geral da União (OGU)

Além dessa estrutura, também integra a CGU, o Conselho da Transparência Pública e de Combate a Corrupção que possui representantes do governo e membros da sociedade civil. Esse Conselho consultivo tem como finalidade a busca do aperfeiçoamento para as atividades de controle dos recursos públicos, de promoção da transparência na gestão pública e de combate à corrupção e à impunidade.

São diretrizes básicas da atuação da CGU:

- Qualificação do controle interno
- Responsabilização administrativa como forma eficaz de combate à impunidade
- Ênfase em medidas de prevenção da corrupção
- Articulação interinstitucional
- Incentivo ao controle social
- Incremento da transparência pública
- Articulação internacional (BRASIL, 2008)

No cumprimento de seus objetivos de controle interno, a CGU trabalha com base na metodologia “*Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada*”, englobando os

aspectos do *Committee of Sponsoring Organizations – COSO* e por meio do qual, faz análise dos aspectos relacionados ao ambiente de controle, avaliação de risco, procedimentos de controle, informação e comunicação e monitoramento (BRASIL,2011), conforme pode ser verificado no quadro disponibilizado no Relatório de Auditoria de Gestão da CGU nº 4/2011:

Item	Subitem	Descrição da Análise – Secretaria de Controle Interno
Ambiente de Controle	Valores éticos da organização	A CGU publicou, em 20/11/08, a Portaria nº 1988, que instituiu a Comissão de Ética da CGU, com a finalidade de difundir os princípios da conduta ética do servidor no relacionamento com o cidadão e no resguardo do patrimônio público. A comissão objetiva, ainda, orientar, supervisionar e atuar como instância consultiva de dirigentes e servidores, além de acolher e analisar denúncias. Além disso, a CGU adota o Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal e o Código de Conduta da Alta Administração Federal.
	Competência e Desenvolvimento de Pessoal	A CGU possui políticas formais relacionadas à organização e desenvolvimento de pessoal, quais sejam: - Geral de Capacitação - Portaria nº 527/10; - Anual de Capacitação em Pós-Graduação - Portaria nº 2539/10; - Línguas Estrangeiras - Portaria nº 2560/10; - Permuta e Remoção de Servidores - Portarias nº 1742/07 e 571/09; - De Licença Capacitação - Portarias nº 2276/08 e 995/09.
	Filosofia da Administração para a Gestão de Riscos	Apenas os riscos relacionados à segurança corporativa da CGU e à segurança da informação (TI) são definidos.
	Atribuição de Alçadas e Responsabilidades	São definidas no Regimento Interno da CGU - Portaria nº 570/07.
Avaliação de Risco	Metodologia	Foi criado o “ <i>Comitê Permanente de Segurança Corporativa da CGU</i> ” (Portaria nº 441/07, que depois foi revogada pela Portaria nº 13/09, que o recriou, com novos membros). Este Comitê se reúne ordinariamente para o levantamento de riscos à segurança corporativa e propostas de encaminhamento de medidas, o qual instituiu a política de segurança corporativa da CGU (Portaria nº 913/10).
Procedimentos de Controle	Limites Operacionais e Decisórios	São definidas no Regimento Interno da CGU - Portaria nº 570/07.
	Avaliação Sistemática de Adequação e Desempenho em Relação às Metas e Objetivos	Anualmente são previstas metas para todas as áreas da CGU, consolidadas em um documento denominado Plano de Ações e Metas CGU (PAM/CGU). A Assessoria Especial de Projetos, subordinada à Secretaria-Executiva da CGU, é a gestora desse Plano e realiza avaliações semestrais da execução das metas de cada Unidade, o que propicia não somente a revisão das metas, mas também a reorientação de objetivos.
	Segurança Física dos Ativos	Está regulamentada pela Portaria DGI/CGU nº 794/10.
	Segregação de Funções de Solicitação, Aprovação e Pagamento	Solicitações Internas podem ser enviadas de qualquer área da CGU, em ato formal. A aprovação se dá no âmbito da Diretoria de Gestão Interna ou da Secretaria-Executiva, em casos menos rotineiros, ambos por intermédio de despacho próprio em processo sob a tutela da Coordenação-Geral de Recursos Logísticos/DGI. Os pagamentos são processados e efetivados sob a responsabilidade da Coordenação-Geral de Planejamento e Orçamento/DGI.
Informação e Comunicação	Forma e para quais servidores os dados, sobre os planos, ambiente de controle, riscos, atividades de controle e desempenho são transmitidas.	Os canais usuais de comunicação com os servidores são por e-mail da própria DGI ou a INTRACGU, em áreas próprias para tal fim.

Monitoramento	Realização de avaliações, gerenciais ou independentes, para acompanhar suas atividades de controle operacionais e administrativas.	<p>Geralmente a CGU realiza três tipos de avaliações:</p> <p>a) de forma extemporânea, a partir dos testes empreendidos em cada Setor;</p> <p>b) semestralmente, quando da revisão das metas do PAM/CGU;</p> <p>c) anualmente quando da montagem do Relatório de Gestão.</p>
---------------	--	--

Fonte: PLANALTO. **Relatório de Auditoria de Gestão N° 4/2011**. Secretaria de Controle Interno – Palácio do Planalto. Brasília/DF, 2011.

Por conseguinte, salienta-se que de acordo com o Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA):

“O controle interno compreende o plano de Organização e todos os métodos e medidas adotados numa empresa para proteger seu ativo e verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas” (CASTRO, 2011, p. 291).

Pode-se afirmar assim, que ao utilizar a metodologia do COSO, a CGU observa todos os aspectos relevantes do controle interno. Pois ao definir suas premissas básicas de trabalho, esse órgão consultivo compreendeu o ambiente em que está inserido, ao passo em que considerou os princípios e as leis a serem seguidas pela Administração Pública, na busca da eficiência e eficácia dos recursos econômicos. E assim, vem obtendo sucesso, principalmente fortalecendo o processo da transparência, conforme divulgação de alguns números:

“Em 2010, pesquisa feita pelo International Budget Partnership (IBP), classificou o Brasil em 9º lugar em um ranking de 94 países que tiveram o seu grau de transparência do orçamento público analisado pelo IBP. Nesse mesmo ano, o Portal da Transparência foi considerado o melhor site de transparência pela ONG Contas Abertas, que criou um Índice de Transparência (IT) para comparar sites dos governos federal, estaduais e municipais. Para medir a diferença no grau de transparência entre os países, o instituto criou o Open Budget Index, que vai de 0 a 100%. No ranking da IBP, o governo federal brasileiro atingiu 74%, ficando à frente de Alemanha (64%), Índia (60%) e Rússia (68%). O relatório aponta, ainda, que os dados fornecidos aos brasileiros quanto aos gastos públicos são "satisfatórios", elogiando o compromisso do Brasil em divulgar seus dados e a possibilidade da população de acompanhar os gastos e planos anuais de governo” (BRASIL, 2011).

No que diz respeito ao controle social e à cidadania, a CGU possui o “Programa Olho Vivo no Dinheiro Público”, que desde 2004 já capacitou mais de 37 mil cidadãos em 1.639 municípios brasileiros. E as ações desse órgão consultivo, também estão presentes em um dos principais programas do Governo, o PAC – Programa de Aceleração do Crescimento. O papel que desempenha dentro dos programas do governo tem caráter preventivo, mediante o acompanhamento das obras e controlando os investimentos, em especial conduzindo a

transparência das ações para realização da Copa do Mundo de 2014 e os Jogos Olímpicos de 2016.

Portanto, a atuação da CGU é um espelho do que vem a ser o controle interno para a Administração Pública, que de acordo com Guerra (apud QUINTANA, et al, 2011, p.143) “é a possibilidade de verificação, inspeção, exame, pela própria Administração, por outros Poderes ou por qualquer cidadão, da efetiva correção na conduta gerencial de um Poder, órgão ou autoridade”. De maneira que, buscando fortalecer os processos de controle, auditoria e fiscalização, o Poder Executivo, com responsabilidade solidária, deve comunicar as irregularidades constatadas e disponibilizá-las aos respectivos órgãos do Poder Legislativo e que o auxiliem, ou seja, aos Tribunais de Contas (PETER, MACHADO, 2008, p.33).

5. AUDITORIA GOVERNAMENTAL

É o Conselho Federal de Contabilidade que estabelece as principais normas e procedimentos para o relatório do auditor independente e de acordo com a NBC TA² 200 o principal objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis. Percebe-se que aqui é possível equiparar confiança a alguns objetivos básicos da eficiência na Gestão Pública: comprovação da legalidade e legitimidade na aplicação dos recursos públicos.

As NBC TAG³, novidade também advinda do processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais, prevê a aproximação às Normas Internacionais de Auditoria Governamental seguidas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Para essa norma e de acordo com Araújo (apud SILVA, 2012, p.34) a auditoria externa trata-se da:

“auditoria realizada por um organismo externo e independente da entidade controlada, tendo por objetivo, por um lado, emitir parecer sobre as contas e a situação financeira, a regularidade e a legalidade das operações e/ou sobre a gestão financeira e, por outro lado, elaborar relatórios correspondentes”.

E quem atua na Administração Federal com essa finalidade de emissão de relatório final sobre as contas públicas, atuando como auditoria e com fins de controle externo, é o Tribunal de

² Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Auditoria convergentes com as Normas Internacionais de Auditoria Independente emitidas pela IFAC e passaram a ser estruturadas dessa forma a partir da Resolução CFC nº. 1.156/09 e atualizada pela Resolução nº. 1.298/11.

³ Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Auditoria Governamental.

Contas da União. No âmbito estadual e municipal, esta função de controle externo é exercida pelas Assembléias Legislativas e Câmara de Vereadores, contudo com apoio do Tribunal de Contas do Estado ou do Município, se houver (CASTRO, 2011, p. 477). Hoje, no Brasil, de acordo Silva (2012, p.26), existem 34 Tribunais de Contas:

TRIBUNAL DE CONTAS	SEDE	QUANTIDADE
Tribunal de Contas da União	Distrito Federal	01
Tribunal de Contas do Estado	Capital	27
Tribunal de Contas dos Municípios	Goiás, Para, Ceará e Bahia	04
Tribunal de Contas do Município	São Paulo e Rio de Janeiro	02

Fonte: Silva, 2012, p. 27

Ao analisar os registros históricos que constam no próprio manual de normas de auditoria do TCU, objeto da Portaria-TCU Nº 280, de 8 de dezembro de 2010, verifica-se que sua história começou há mais de 100 anos com o Decreto 966-A, norteado principalmente pelos princípios da autonomia, fiscalização, julgamento e vigilância. Seguindo a linha histórica, em 1891, “a Constituição de 1891, institucionalizou definitivamente o TCU como órgão de estatura constitucional”.

E finalmente, com a Constituição de 1988, houve a ampliação substancial da jurisdição e da competência do TCU que ganhou funções de auxílio ao próprio Congresso Nacional, exercendo a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, em especial no que tange à legalidade, à legitimidade, à economicidade e à fiscalização da aplicação dos recursos públicos (TCU, 2012). Está na Constituição, no art.70:

“Parágrafo único: Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta assumas obrigações de natureza pecuniária” (BRASIL, 1988).

Portanto, constata-se claramente que o legislador delegou ao TCU a “missão de monitorar as relações de *accountability* que se estabelecem entre os administradores públicos e o Congresso Nacional e, em última instância, os cidadãos” que almejam uma prestação de contas transparente dos gastos públicos.

E para cumprir com seus objetivos, esse órgão de fiscalização faz uso de um arcabouço normativo, que abrange a Constituição, a Lei Orgânica, o Regimento Interno, o Código de Ética dos Servidores do TCU, as resoluções e as instruções normativas do TCU, a experiência

acumulada, as normas de auditoria internacionais da INTOSAI.

Dada a sua importância no processo de fortalecimento da boa governança e da auditoria governamental, de acordo com o TCU, as normas de auditoria da INTOSAI abordam enfaticamente a importância do *accountability* e conceituam:

a *accountability* pública como a obrigação que têm as pessoas ou entidades às quais se tenham confiado recursos, incluídas as empresas e corporações públicas, de assumir as responsabilidades de ordem fiscal, gerencial e programática que lhes foram conferidas, e de informar a quem lhes delegou essas responsabilidades. E, ainda, como obrigação imposta, a uma pessoa ou entidade auditada, de demonstrar que administrou ou controlou os recursos que lhe foram confiados em conformidade com os termos segundo os quais lhe foram entregues (TCU, 2012).

Percebe-se assim, que é nesse contexto que as normas de auditoria do TCU se revelam de fundamental importância e representam o alicerce para que os auditores federais de controle externo, como profissionais de avaliação do desempenho e da *accountability* pública, possam atuar com vistas ao aperfeiçoamento de seu trabalho e de forma a refletir os interesses da sociedade.

Ou seja, a atividade de auditoria governamental exercida pelo Tribunal de Contas da União se reveste de um acentuado caráter social, não apenas no que diz respeito ao prestar contas à sociedade, mas também representam o fortalecimento da profissão. Pois seus requisitos básicos asseguram que os auditores sejam independentes, íntegros, imparciais, objetivos e competentes no desenvolvimento dos trabalhos de auditoria, de modo que esses alcancem a qualidade mínima necessária para que sejam considerados irretocáveis, não suscitem quaisquer suspeitas e sejam dignos de respeito e confiança (TCE, 2008).

6. AUDITORIA E FISCALIZAÇÃO DE CONVÊNIOS

O Governo Federal vem utilizando cada vez com maior intensidade o convênio como instrumento de execução descentralizada de políticas públicas. De acordo com o Relatório das Contas do TCU de 2010, divulgado em junho de 2011, o Governo transferiu para os estados, municípios e entidades privadas sem fins lucrativos, em quatro anos, de 2007 a 2010, cerca de R\$ 108 bilhões para a execução de programas, projetos e atividades de interesse público. E ao

considerar o aspecto da relevância material, os convênios da União representam cerca de 40% das transferências constitucionais e legais e 70% das transferências para a saúde, incluindo o SUS. E os números continuam crescendo, em 2010 foram empenhados R\$ 3,5 bilhões em transferências a entidades sem fins lucrativos, o que significou um aumento de 26% em relação a 2009. (TCU, 2012).

Em contrapartida, o convênio é um dos instrumentos que mais aparece nas estatísticas e representa 70% das irregularidades apontadas nos julgamentos anuais do TCU e alcança 63% das multas aplicadas anualmente (CASTRO, 2011). Portanto, o convênio não apenas sempre esteve presente nos trabalhos e nas preocupações dos gestores, como também representa um assunto de controle interno, auditoria e meio de fiscalização de gastos públicos e influencia diretamente no fortalecimento da transparência.

De acordo com Castro, “o convênio é a materialização jurídica de um interesse de parceiros” e de acordo com o TCU, o convênio:

“É o acordo, ajuste ou qualquer outro instrumento que discipline a transferência de recursos financeiros dos Orçamentos da União visando a execução de programa de governo, envolvendo a realização de projeto, atividade, serviço, aquisição de bens ou evento de interesse recíproco, em regime de mútua cooperação, e tenha como partícipes, de um lado, órgão da administração pública federal direta, autarquias, fundações públicas, empresas públicas ou sociedades de economia mista, e, de outro, órgão ou entidade da administração pública estadual, distrital ou municipal, direta ou indireta, ou ainda, entidades privadas sem fins lucrativos (TCU, 2008)”

Portanto, o convênio possui um objetivo definido e deve estar vinculado a um projeto básico com recursos separados em contas bancárias específicas, bem como controle orçamentário e contábil em fontes distintas conforme plano de aplicação aprovado (CASTRO, 2011). Conforme definição dada pelo TCU, o convênio possui quatro fases: proposição, celebração, execução e prestação de contas. E embora, seja a partir da prestação de contas o início da manifestação do trabalho do TCU, é durante cada fase que devem ser observados as regras fixadas no convênio e cumprida a legislação pertinente quanto à utilização de recursos públicos.

Atenta-se aqui que não apenas valem os princípios Constitucionais já vistos, mas também as regras estabelecidas por decreto, os procedimentos operacionais por portaria, a Lei de Licitações e Contratos, bem como a Lei de Responsabilidade Fiscal. Mais especificamente, os principais instrumentos de consulta: o Decreto nº 6.170, de 25 de julho de 2007 e a Portaria Interministerial nº 507 de 24 de novembro de 2011 (BRASIL, 2012).

De acordo com o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, a origem da boa gestão do convênio deve passar pela observação do projeto básico que deve seguir as seguintes características, conforme Castro (2011, p. 496):

- clareza na definição do problema tratado, no convênio, como objetivo;
- resultado esperado com a solução do problema medido por um indicador;
- público-alvo do projeto (parte da sociedade que está sendo afetada pelo problema);
- ações a serem desenvolvidas com indicação das metas físicas e dos recursos a serem aplicados a cada uma delas;
- definição da origem dos recursos para cobrir as despesas, com indicação dos seus parceiros, com especificação da parcela representativa de cada um e dos gastos permitidos;
- prazo de início e término;
- destinação de bens permanentes caso existam;

Percebe-se assim, que não são apenas informações do orçamento e dos gastos, mas existe todo um aspecto legal e de cumprimento do objeto de um convênio a serem fiscalizados. Para facilitar esse processo e dar possibilidade de verificação da aplicação desses recursos, o TCU, a CGU e os Ministérios da Fazenda e do Planejamento, Orçamento e Gestão, dada também a expansão da ação de repasse em convênios, desenvolveu um projeto de implantação de um novo sistema de gestão de convênios a partir de 2007.

Instituído pelo Decreto nº. 6.170 e regulamentado pela Portaria Interministerial nº 127, de 29 de maio de 2008, o chamado Portal de Convênios, o Sistema de Gestão de Convênios e Contratos de Repasse (SICONV) é um sistema informatizado no qual estão registrados todos os atos relativos ao processo de operacionalização das transferências de recursos por meio de convênios, desde a sua proposição e análise, passando pela celebração, liberação de recursos e acompanhamento da execução, até a prestação de contas. No Portal, estão disponibilizados todos os programas de transferências voluntárias de todos os órgãos federais com programas passíveis de convênios.

Por essa razão, conclui-se que o SICONV tem como objetivo a melhoria e a racionalização de procedimentos operacionais, mas principalmente, diz respeito à introdução de importante instrumento nesse cenário: o controle social. Pois permite que a própria comunidade possa acompanhar e fiscalizar o gasto público, tendo em vista a transparência assegurada pela utilização da Internet (ORZIL, 2012).

Cada convênio recebe um número que é utilizado como complemento da fonte de recurso de convênios para o controle orçamentário, financeiro e contábil. Posteriormente, a execução do convênio culminará nos relatórios de prestação de contas a serem verificados pelo TCU, que de acordo com a Portaria Interministerial nº 507, contemplam:

- Relatório de cumprimento do objeto;
- Relatório de execução físico-financeira;
- Demonstrativo da execução da receita e despesa, evidenciando os recursos recebidos, a contrapartida e os rendimentos auferidos no mercado financeiro;
- Relação de pagamentos;
- Relação de bens;
- Extrato da conta bancária;
- Comprovante de recolhimento do saldo de recursos não utilizados, à conta indicada pelo concedente;
- Documentos fiscais originais;

E a partir da verificação dos documentos citados acima, os órgãos de controle irão executar a auditoria e darão início ao processo de fiscalização, contemplando os seguintes aspectos iniciais de um *check list* de trabalho de auditoria:

3.1.23 Prestação de Contas de Convênio				
92	Os rendimentos das aplicações financeiras de recursos de convênios foram computados a crédito do convênio?			
93	Os recursos de convênios foram aplicados exclusivamente no objeto da sua finalidade?			
94	As prestações de contas de convênios foram realizadas nos prazos legais?			

Relato dos achados na Auditoria Interna, de forma a caracterizar os pontos positivos, ilegalidades, irregularidades, falhas ou erros:

Fonte: BRASIL, Tribunal de Contas da União. **Check List para Orientação do Trabalho de Auditoria.** Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU>. Acesso em: 24 jun. 2012.

Após a consideração desses aspectos iniciais, caso exista indicador de possível impropriedade, a prestação de contas passará a uma análise mais minuciosa e constatada a irregularidade, a prestação de contas pode ser rejeitada e pode haver a instauração de Tomada de Contas Especial. De acordo com o TCU, a Tomada de Contas Especial é um processo administrativo “com os objetivos de apurar a responsabilidade por danos causados aos cofres

públicos e obter o respectivo ressarcimento”. Os Acórdãos representam o resultado do trabalho de auditoria do TCU, onde há a manifestação expressa do posicionamento a respeito de algum tema ou situação específica:

“Acórdão nº 433/2010: [...] Com efeito, a constatação da falta de demonstração do correto emprego dos recursos públicos, aliada às informações inverídicas constantes da prestação de contas, não deixa outra alternativa senão a de acolher o encaminhamento sugerido pela unidade técnica e MP/TCU, no sentido de julgar as presentes contas irregulares, condenar o ex-gestor ao pagamento do débito apurado e, em vista da gravidade que o caso encerra, aplicar-lhe a multa prevista [...] porquanto configurados dano ao erário e desvio de dinheiro público” (TCU, 2010).

Assim, pode-se constatar que a auditoria em convênios significa verificar se as regras pactuadas foram cumpridas, se as receitas e despesas estão de acordo com a legislação pertinente e finalmente se as metas foram cumpridas e se os resultados foram alcançados de forma a manifestar a boa gestão do recurso público.

7. TRANSPARÊNCIA E CIDADANIA

Reconhecido como um direito humano fundamental, o acesso à informação pública está inscrito em diversas convenções e tratados internacionais assinados pelo Brasil. Ao contemplá-lo, o País integra-se, ainda, a um amplo grupo de nações que reconhece ser a informação sob a guarda do Estado um bem público. Além disso, está na Constituição:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País [...] nos termos seguintes:

[...]

XIV – é assegurado a todos o acesso à informação e resguardando o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional;

[...]

XXXIII – todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado;

[...]

LXXIII – qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência;”

Torna-se evidente, que para haver a transparência das ações governamentais e das contas

públicas, é fundamental que exista a participação popular. O sociólogo Bernardo Toro, diz: “Toda a ordem social é criada por nós. O agir ou não agir de cada um contribui para a formação e consolidação da ordem que vivemos.” Ou seja, cabe ao cidadão exercer seu direito de exigir transparência e prestação de contas.

No Código de Boas Práticas de Governança, do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC, conceitua-se a transparência dentro dos princípios da boa governança como sendo:

“Mais que obrigação de informar, é o desejo de disponibilizar para as partes interessadas as informações que sejam de seu interesse e não apenas aquelas impostas por disposições de lei e regulamentos. Da adequada transparência resulta um clima de confiança, tanto internamente, quanto nas relações da empresa com terceiros.”

Portanto, esse conceito demonstra que o Brasil está no caminho certo na implantação do *accountability*, pois através de suas ações vêm fortalecendo os canais de informação, bem como aumentando os meios de possibilidade efetiva da participação do cidadão na observação das contas públicas. Ao encontro das realizações dos governos, encontra-se uma série de incentivos da própria comunidade, através das ONGs como a Parceiros Voluntários, que vem desenvolvendo um interessante trabalho de capacitação e incentivo para a transparência nas prestações de contas.

Em uma cartilha divulgada em 2010, a então presidente e voluntária da ONG, Maria Helena Pereira Johannpeter, apresenta conceitos da chamada “Responsabilidade Social Individual – RSI”, e diz que esse é o princípio básico de todo o processo de mudança na conscientização da sociedade, ou seja, o senso de responsabilidade que cada indivíduo deve assumir perante a sociedade. Responsabilidade essa que culmina no controle social:

“O controle social pode ser entendido como a participação do cidadão na gestão pública, na fiscalização, no monitoramento e no controle das ações da Administração Pública. Trata-se de importante mecanismo de prevenção da corrupção e de fortalecimento da cidadania” (CGU, 2008).

No Brasil, a preocupação em se estabelecer um controle social forte e atuante torna-se ainda maior, em razão da extensão territorial do país, da descentralização geográfica dos órgãos públicos, bem como a história de corrupção no país. Para cumprir esse determinante papel atuante, o controle social deve ocorrer tanto no planejamento como na execução das ações da Administração Pública.

O planejamento consiste principalmente nos principais instrumentos do planejamento orçamentário, conforme definidos na Constituição: o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). É direito e dever do cidadão participar da elaboração desses instrumentos e pode desempenhar essa tarefa participando das reuniões de elaboração e apreciação. Em especial, na LDO, a sociedade pode participar nas decisões que elegem os programas a serem executados no exercício seguinte.

O controle social também pode ser exercido pelos conselhos de políticas públicas que podem exercer, de acordo com cada situação, funções de fiscalização, de mobilização, de deliberação e de consultoria. Dentre esses conselhos, podemos citar como exemplo, o Conselho de Alimentação Escolar, que de acordo com informações da CGU desempenha papéis de controle e fiscalização, a saber:

- Controla o dinheiro para a merenda escolar – parte da verba vem do Governo Federal e a outra parte da prefeitura.
- Verifica se as compras realizadas pela prefeitura estão chegando às escolas.
- Analisa a qualidade da merenda comprada.
- Examina se os alimentos estão bem condicionados e conservados.

E fazem parte desse conselho, representantes da prefeitura, da câmara municipal, dos professores, de pais e alunos e de sindicatos ou associações.

Outra importante demonstração de cidadania pode ser dada pelos educadores, como agentes formadores de consciência, eles desempenham um importante papel como incentivadores para o controle social. Como colaboradores diretos, os professores podem participar nos conselhos e associações existentes e como colaboradores indiretos, podem disseminar entre os alunos as formas de exercer cidadania fiscalizando os gastos públicos.

Portanto, a união dos conceitos de ética, transparência e atuação do cidadão fortalecem o processo democrático na prestação de contas públicas. Seja por meio do voto ou através dos portais de transparência disponibilizados pelo Governo Federal, cabe ao cidadão conscientizar-se do seu papel fiscalizador e fazer uso das importantes ferramentas de acompanhamento dos gastos públicos.

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta revisão bibliográfica comprovou, através do trabalho dos principais órgãos de auditoria e fiscalização do Governo Federal brasileiro, a importância do controle interno no processo de *accountability* e transparência na gestão dos recursos públicos. De acordo com os conceitos abordados, constatou-se que o processo de prestação de contas diz respeito não apenas ao aspecto formal do cumprimento legal, mas também inclui a sensibilidade das autoridades públicas em relação ao que o cidadão almeja e que possui direito por lei.

Para o Governo Federal, a “ampla publicidade fomenta o controle social e legitima as ações do governo”. Por essa razão a CGU, desdobrou recentemente o Portal da Transparência em três, dando possibilidade ao acompanhamento das ações relacionadas à Copa de 2014 e outro específico para divulgar as ações relativas à organização dos Jogos Olímpicos. De acordo com os autores do artigo “*A Copa do Mundo de 2014 e as Olimpíadas de 2016: os desafios para o controle interno*”, o grande mérito dos portais é permitir o acompanhamento das ações, demonstrando o cumprimento dos aspectos legais e ensejando a confiança na gestão dos recursos públicos bem como combater a corrupção (FREITAS; BARRETO. 2011).

Pode-se afirmar, que o cidadão que está atento ao trabalho dos Tribunais de Contas e da Controladoria Geral da União, possui instrumentos valiosos de fiscalização e pode atuar no fortalecimento do processo de transparência e construção de um legado de ética e valorização da prestação de contas do administrador público.

TRANSPARENCY AND CITIZENSHIP THROUGH CONTROL, AUDIT AND INSPECTION IN FEDERAL PUBLIC ENTITIES

ABSTRACT

This abstract shows how important and act as organs of control and audit of public administration in the current scenario of strengthening the processes of transparency and accountability, since the performance of the citizen never did so present in supervising entities public administration. Proper management within the government sphere is crucial to the development of the country

and its stakeholders, which requires more than simply hear how the money was spent and read numbers in reports little explanatory. For this reason, the importance of internal controls to ensure that the numbers are correct and that the acts performed are in fact the reports in accounting and financial statements of the entity. The audit in turn will ensure that public resources are being managed efficiently and effectively this makes the accounting information are indeed reliable. Thus, in addition to reinforcing the need for audit and internal control in the federal government, the work will in fact show that these are tools that can be crucial for social control by the citizen who has this right by law.

Keywords: Control. Auditing. Supervision. Public Administration. Accountability. Transparency. Social Control.

9 REFERÊNCIAS:

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BEUREN, Ilse Maria et al. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. Controladoria Geral da União – CGU. **Manual de Instruções sobre Tomada de Contas Especial**. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/AuditoriaeFiscalizacao/Arquivos/TomadaContasEspecial/ManualTCE.pdf>. Acesso em: 24 jun. 2012.

_____. Controladoria Geral da União – CGU. **Biblioteca Virtual sobre Corrupção**. Disponível em: <https://bvc.cgu.gov.br/>. Acesso em: 24 jun. 2012.

_____. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Brasília, DF, 2012. Disponível em: http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manuais. Acesso em: 24 nov. 2012

_____. Ministério do Planejamento. **Manual da Legislação Federal sobre Convênios da União**. Brasília, DF, 2009. Disponível em: <https://www.convenios.gov.br/portal/>. Acesso em: 22 jun. 2012.

_____. Ministério do Planejamento. **Portaria Interministerial nº 507, de 24 de novembro de 2011**. Brasília, DF, 2009. Disponível em: <https://www.convenios.gov.br/portal/arquivos/>

[Portaria Interministerial n 507 24 Novembro 2011.pdf](#). Acesso em: 22 jun. 2012.

_____. Ministério do Planejamento, Secretaria de Orçamento Federal. **Manual Técnico de Orçamento – MTO**. Brasília, DF, 2011. Disponível em: <https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/MTO>. Acesso em: 24 jun. 2012.

_____. Tribunal de Contas da União – TCU. **Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União**. Brasília, DF, 2011. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU>. Acesso em: 24 jun. 2012.

_____. Presidência da República. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 10 dez. 2011.

_____. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao. Acesso em: 10 dez. 2011.

_____. Presidência da República. **Lei nº. 10.180, de 6 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/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10180.htm. Acesso em: 10 dez. 2011.

_____. Presidência da República. **Lei nº. 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2011/lei/12527.htm. Acesso em 24 de jun. 2012.

_____. Presidência da República. **Decreto nº 6170, de 25 de julho de 2007**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2007-2010/2007/Decreto/D6170.htm. Acesso em 24 de jun. 2012.

BULGARIN, Maria Clara Cavalcante et al. **Orçamento Familiar e Controle Social: Instrumento de Organização da Sociedade**. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2011.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria Governamental**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

EDUCANDO PARA A TRANSPARÊNCIA. Documento-Base. **Parceiros Voluntários**, Porto Alegre. 2010.

FREITAS, Tarcísio Gomes de Freitas; BARRETO JR, José de Castro. **A Copa do Mundo de 2014 e as Olimpíadas de 2016: os desafios para o controle interno**. Revista da CGU/Presidência da República, Controladoria-Geral da União - Ano VI, Nº 9, Junho/2011. Brasília: CGU, 2011.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IBGC. Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa**. 4 ed. São Paulo: IBGC, 2010

KOHAMA, Helio. **Balancos Públicos: Teoria e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para Elaboração de Monografias e Dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

NAÇÕES UNIDAS. **Declaração Universal dos Direitos Humanos**. Adotada e proclamada pela resolução 217 A (III) da Assembléia Geral das Nações Unidas em 10 de dezembro de 1948. Disponível em: < http://portal.mj.gov.br/sedh/ct/legis_intern/ddh_bib_inter_universal.htm>. Acesso em: 02 dez. 2012.

Observatório Social do Brasil. Disponível em: < <http://www.observatoriosocialdobrasil.org.br/>>. Acesso em: 02 dez. 2012

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **Contabilidade para Entidades sem Fins Lucrativos (Terceiro Setor)**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ORZIL, Alexandre; AMORIN, Almério Cançado de; SIMÕES, Glaucia Maria. **Convênios Públicos: A Nova Legislação**. 2. ed. Brasília: Orzil Consultoria, 2012.

PEREIRA, José Matias. **Manual de Metodologia da Pesquisa Científica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.

QUINTANA, Alexandre Costa et al. **Contabilidade Pública: De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SOLA, Rogério Rosi; SENE, Maria Joaquina Medeiros. **Orientação para Elaboração de Projetos de Pesquisa e Monografia**. São Paulo: Casa do Novo Autor, 2009.