

INTRODUÇÃO

A administração pública está vinculada ao cumprimento da lei e ao atendimento do interesse público, objetivos maiores do Estado de direito. Para que isso aconteça, é necessário que o próprio Estado estabeleça mecanismos para impor e verificar o cumprimento de seus objetivos. Surge daí a noção de controle da administração pública. Função própria e prerrogativa dos Estados de direito, cuja finalidade é assegurar que a estrutura formal criada para concretizar os objetivos do Estado, no interesse do bem comum, atue de acordo com o conjunto de princípios e normas que compõem o ordenamento jurídico.

O controle da administração pública é um poder-dever dos órgãos, aos quais a Constituição e as leis atribuem essa função, tendo a Auditoria-Geral do Estado, como Órgão Central do Sistema de Controle Interno, recebido uma parcela significativa dessa responsabilidade diretamente da Lei Maior, que prevê a fiscalização como o instrumento para efetivá-lo.

Constituição da República Federativa do Brasil - 1988

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

O controle interno exercido mediante as fiscalizações da AGE realiza-se, predominantemente, por meio de auditorias e inspeções de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, conforme prevêem os artigos 70 e 74 da Carta Magna, impondo-se a necessidade de realizá-las segundo normas técnicas apropriadas, desenvolvidas de acordo com padrões reconhecidos internacionalmente, a exemplo das Normas Internacionais de Auditoria das Entidades de Fiscalização Superior (ISSAI - International Standards of Supreme Audit Institutions), da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions), e com as melhores práticas desenvolvidas por outras instituições superiores de controle de reconhecida experiência.

As Normas Gerais de Auditoria da AGE (NAGE) foram desenvolvidas tendo por base o arcabouço normativo da instituição (Constituição, Lei de criação do Órgão e suas alterações, Decretos, Resoluções e Instruções Normativas), a experiência acumulada, as normas de auditoria de fontes internacionais, especialmente as ISSAI, da INTOSAI, bem como as normas das entidades de controle governamental congêneres, filiadas ao Conselho Nacional de Controle Interno - CONACI.

Estas normas justificam-se como instrumento para:

- dar credibilidade e assegurar qualidade às auditorias, segundo normas geralmente aceitas; e
- salvaguardar a responsabilidade dos auditores quando executarem seus trabalhos de acordo com elas.

Nestas normas, os termos Auditor, Auditores e equipe de auditoria são utilizados tanto para declarar um atributo profissional individualmente esperado, como para tratar de responsabilidades coletivas no âmbito de um trabalho. As referências devem ser interpretadas no contexto aplicável, de modo a não excluir deveres e responsabilidades, atitudes e comportamentos pessoais esperados dos auditores.

Embora os termos órgão e entidade sejam tradicionalmente utilizados no setor público brasileiro para diferenciar organizações pertencentes à administração direta e indireta, respectivamente, nestas normas, em muitos casos, utiliza-se apenas o termo entidade para se referir à organização auditada, seja ela um programa, uma ação ou atividade governamental da administração direta ou indireta.

BASES CONCEITUAIS ACCOUNTABILITY

As normas de auditoria da INTOSAI conceituam a accountability¹ 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.

¹O termo accountability, que não possui tradução precisa para a língua portuguesa, representa, segundo definição extraída do Manual de Auditoria Integrada do Escritório do Auditor-Geral do Canadá (OAG), a obrigação de responder por uma responsabilidade outorgada. Pressupõe a existência de pelo menos duas partes: uma que delega a responsabilidade e outra que a aceita, mediante o compromisso de prestar contas sobre como essa responsabilidade foi cumprida. O termo sintetiza a preservação dos interesses dos cidadãos por meio da transparência, responsabilização e prestação de contas pela administração pública.

O conceito de accountability é fundamental para a compreensão da prática da boa governança e da auditoria governamental. Ele envolve, no contexto das relações que se estabelecem entre os administradores públicos, o Parlamento e a sociedade, pelo menos três dimensões – informação,

justificação e sanção – como formas básicas pelas quais se pode prevenir o abuso de poder.

A sociedade, que delega os recursos e poderes para que o Estado execute as ações de realização do bem comum, o Parlamento, que a representa, e outros agentes públicos e privados não podem prescindir de informação, necessária para aferir se tais recursos e poderes estão sendo usados em conformidade com os princípios de administração pública, as leis e os regulamentos aplicáveis, exigindo-se, pois, que a utilização desses recursos e o exercício desses poderes ocorram de forma transparente.

A delegação de recursos e poderes recebida da sociedade, por intermédio do Parlamento, implica, por parte do gestor público, a obrigação constante de prestação de contas quanto ao alinhamento de suas ações às diretrizes fixadas pelo poder público e, portanto, a obrigação de informar deve estar associada à obrigação de que os atos sejam devidamente justificados.

Além de informar e justificar, a relação de accountability envolve ainda a dimensão relativa aos elementos que obrigam ao cumprimento da lei, sujeitando o abuso de poder e a negligência no uso dos recursos públicos ao exercício das sanções legais.

A missão institucional da AGE de assegurar a efetiva e regular gestão dos recursos públicos, a coloca na posição de órgão de controle interno das relações de accountability que se estabelecem entre os administradores públicos e os órgãos de controle externo e a sociedade, e, para bem desincumbir-se dessa missão, a AGE atua preventivamente e corretivamente para que todos os agentes de órgãos, entidades, programas e fundos públicos contribuam para aumentar a confiança sobre a forma de como são geridos os recursos colocados à sua disposição, reduzindo a incerteza, os danos ao erário e até evitando possíveis sanções que poderão ser aplicadas pelos órgãos de controle externo.

A auditoria, no contexto da accountability, conforme o conceito desenvolvido pelo Escritório do Auditor-Geral do Canadá (OAG) é a ação independente de um terceiro sobre uma relação de accountability, objetivando expressar uma opinião ou emitir comentários e sugestões sobre como essa relação está sendo obedecida.

As ações exercidas pela AGE, por meio de auditorias, fiscalizações e de outras ações de controle, constitui-se instrumento da governança pública cujo objetivo, ao final, é assegurar a accountability pública, contribuindo para reduzir as incertezas sobre o que ocorre no interior da administração pública, fornecendo aos gestores uma razoável segurança de que os recursos e poderes delegados a eles estão sendo geridos mediante ações e estratégias adequadas para alcançar os objetivos estabelecidos pelo poder público, de modo transparente, em conformidade com os princípios de administração pública, as leis e os regulamentos aplicáveis.

AUDITORIA GOVERNAMENTAL

O conceito de auditoria não tem sido unânime ou estático no decorrer do tempo, embora algumas definições conhecidas tenham uma aceitação relativamente generalizada. Esse conceito tem evoluído, refletindo não só as mudanças ocorridas no desenvolvimento das organizações e na ponderação dos interesses de partes envolvidas, mas também nos objetivos cada vez mais amplos que têm sido estabelecidos para os trabalhos de auditoria.

Se inicialmente era voltada para a descoberta de erros e fraudes, a auditoria evoluiu para outros domínios, assumindo formas específicas e especializadas, passando não só a focar sobre os fatos já passados, mas também a ter uma função preventiva e orientadora, mais consentânea com uma visão prospectiva de contribuir para o alcance de objetivos e para a melhoria do desempenho da administração pública.

É legítima a preocupação de dar à auditoria um conceito que tenha aceitação generalizada, e isso é especialmente relevante num documento de normas de auditoria, ainda que esse conceito esteja sujeito a mudanças, e consequentemente, a revisões com o passar do tempo. Ele serve de base não apenas para expressar a natureza do trabalho desenvolvido pelos auditores, mas também para, em conjunto com o conceito de accountability pública e com os preceitos básicos do controle interno, estabelecer o contexto, as condições e a amplitude de seu campo de atuação.

Um conceito de auditoria geralmente aceito, devido à sua amplitude, é o que a define como o exame independente e objetivo de uma situação ou condição, em confronto com um critério ou padrão preestabelecido, para que se possa opinar ou comentar a respeito para um destinatário predeterminado.

Todavia, existem diversos conceitos formulados sob a diversidade de perspectivas da atividade de auditoria que, dada a sua importância histórica e legitimidade nos contextos em que foram formulados, devem ser registrados, antes de se sintetizar um conceito geral.

Menciona-se, primeiramente, o conceito da INTOSAI inserido no seu glossário: Auditoria é o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas.

A IFAC - The International Federation of Accountants conceituou auditoria da seguinte maneira:

Auditoria é uma verificação ou exame, feito por um auditor, dos documentos de prestação de contas com o objetivo de habilitá-lo a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade.

Considerando a natureza geral destas normas, sintetiza-se o seguinte conceito geral de auditoria:

Auditoria é o processo sistemático, documentado e independente de se avaliar objetivamente uma situação ou condição para determinar a extensão na qual critérios são atendidos, obter evidências quanto a esse atendimento e relatar os resultados dessa avaliação a um destinatário predeterminado.

Esse conceito traz explícita a noção de que a auditoria é um processo e, como tal, é um conjunto de atividades, funções e tarefas identificadas, que ocorrem em um período de tempo e produzem determinado resultado.