

Matriz de risco, seletividade e materialidade: paradigmas qualitativos para a efetividade das entidades de fiscalização superiores¹

Licurgo Mourão e
Gélzio Viana Filho

INTRODUÇÃO

Uma situação comumente vivenciada por parte das Entidades de Fiscalização Superiores (EFS) do Brasil é o elevado estoque de processos de contas municipais sem análise inicial tempestiva. Esse paradigma negativo precisa ser combatido de forma ousada e determinada pois a demora nas análises das contas traz prejuízos irreversíveis para a efetividade que a sociedade espera dos órgãos de controle. Ademais, a sensação de impunidade incentiva a disseminação da corrupção na administração pública, notadamente, se em razão da morosidade, ocorre a prescrição de eventual ação de responsabilização dos agentes causadores de danos ao erário por atos ilegais, ilegítimos ou antieconômicos.

De nada adianta o controle analisar um processo de contas decorridos anos do acontecimento dos fatos sindicados, pois os administradores públicos, eventualmente ímprobos, continuarão sendo reeleitos e/ou nomeados para funções estratégicas para as quais não deveriam mais estar habilitados. A atuação tempestiva dos órgãos de controle, principalmente se forem constatados atos que resultaram em prejuízo ao erário público, evitaria a ocorrência de tais fatos.

Licurgo Mourão é servidor do Tribunal de Contas de Minas Gerais, mestre em Direito Econômico (UFPB), especialista em Contabilidade Pública, em Controladoria Governamental e em Direito Administrativo (UFPE); bacharel em Direito e Administração de Empresas (UNICAP-PE).

Gélzio Viana Filho é servidor do Tribunal de Contas de Minas Gerais, Perito Contábil; especialista em Controle Externo da Gestão Pública Contemporânea pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC-MG) e bacharel em Ciências Contábeis (UFMG).

Como resposta à sociedade, as EFS devem demonstrar mais eficácia nas análises das contas dos administradores públicos, notadamente as municipais, devido ao grande número de Municípios brasileiros, analisando-as tempestivamente e alcançando, tanto quanto possível, o mandato ainda vigente.

Esse artigo demonstra uma alternativa exitosa de solução para esse problema, fundamentada nas normas e princípios de Auditoria Contábil, a partir de dados amostrais e planilhas elaboradas com base na metodologia baseada nos conceitos de matriz de risco, bem como nos resultados de um esforço concentrado, temporário e racional, utilizado como meio de zerar o estoque de processos de contas pendentes de instrução processual na EFS pesquisada, relatado no presente trabalho, no qual utilizou-se a otimização da análise, tornando-a mais qualitativa, na análise de julgamentos e de emissões de pareceres prévios em contas municipais encontrados nos processos.

O trabalho técnico foi agraciado com o 1º lugar no XII Concurso Anual de Investigação “Omar Lynch”, em 2009, da Organização Latino Americana e do Caribe de Entidades de Fiscalização Superiores – OLACEFS, cuja íntegra do trabalho pode ser obtida no endereço eletrônico: <http://www.olacefs.net/uploaded/content/article/2041615571.pdf>

OTIMIZAÇÃO DOS ESFORÇOS DE AUDITAGEM

Em regra, ocorre uma dispersão dos esforços de auditoria por parte dos órgãos de controle externo, o que se constata através da sempre crescente elevação do estoque de processos de contas a despeito da evolução tecnológica, dos esforços dos servidores e das chefias imediatas e da alocação permanente de recursos materiais e humanos.

A propositura de procedimentos de auditoria otimizados para a instrução inicial dos processos de contas municipais, de forma a responsabilizar tempestivamente eventuais administradores públicos ímprobos, implica a concentração de esforços nas matérias que influenciam a formação do juízo dos relatores dos processos, gerando, por sua relevância e materialidade, maiores repercussões ao se considerar as contas regulares ou não, ou seja, as que resultam na emissão dos pareceres prévios pela rejeição e as que resultam no julgamento das contas por irregularidade.

Entretanto, insta salientar que a abordagem qualitativa não relegará elementos importantes, embora irrelevantes, em alguns casos, para a formação de juízo de valor por parte dos relatores dos processos. Ao contrário, propiciará uma visão direcionada para aqueles fatos materialmente mais relevantes.

Ressalte-se que essa análise qualitativa, calcada nas normas gerais de auditoria pública da INTOSAI, é tecnicamente admitida, segundo a normatização estabelecida, *verbis*:

14. Os postulados básicos de auditoria estipulam que: A EFS deve usar sua própria capacidade de julgamento nas diversas situações que se apresentem no exercício de sua função fiscalizadora. 15. As informações comprobatórias desempenham um papel importante na decisão

do auditor quanto à **seleção das questões e áreas a serem auditadas**, assim como quanto à natureza, cronograma e **extensão dos exames e procedimentos de auditoria**. (ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES, 1995, p. 11, grifo nosso)

ESTUDO DE CASO EMPREENDIDO

O estudo de caso foi empreendido a partir da análise amostral de quase 50% das deliberações das contas municipais de uma das duas câmaras de julgamento de determinada EFS brasileira no exercício de 2008. Constatou-se que a grande maioria das ocorrências levantadas nos processos de contas municipais foram erros formais, cujas consequências mais comuns são recomendações do órgão de controle externo para que os gestores atuais procedam de forma diferente daquelas administrações passadas.

Com relação a essas ocorrências, uma vez que se revestem de um caráter geral, o órgão de controle poderia proceder a recomendações a qualquer tempo, até mesmo antes de se analisar as prestações de contas, pois, conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal-STF brasileiro, as recomendações dos Tribunais de Contas não possuem caráter impositivo. Eis a decisão do STF, em mandado de segurança impetrado pelo INCRA:

[...] Trata-se de mandado de segurança impetrado pelo INCRA contra ato do ÓRGÃO DE CONTROLE EXTERNO da União que recomendou à autarquia federal, no item 9.4.2 do Acórdão nº 1.660/2006, a alteração dos procedimentos de desapropriação de imóveis rurais para fins de reforma agrária, no sentido de que a publicação do decreto presidencial só aconteça após a expedição da licença ambiental prévia relativa ao projeto de assentamento. [...] 2. **Os precedentes desta Corte são no sentido da inadequação do mandado de segurança contra ato do ÓRGÃO DE CONTROLE EXTERNO da União que não possua caráter impositivo.** (BRASIL, 2007, grifo nosso).



Nesse caso, a recomendação a todos os jurisdicionados do órgão de controle acerca das ocorrências mais frequentes poderia reduzir essas ocorrências no futuro e facilitar os trabalhos a cargo da EFS.

Os levantamentos feitos no órgão de controle pesquisado informam que, além das recomendações decorrentes das ressalvas às prestações de contas municipais, várias ocorrências não puderam ser tipificadas em processos de contas, em razão da insuficiente instrução processual. Para a efetividade do controle externo da EFS, tais ocorrências deveriam ser constatadas *in loco*, em um momento mais oportuno.

Outros dados levantados demonstram que determinadas ocorrências cujas consequências foram ressalvas nos pareceres prévios não deveriam ser tratadas nesses processos, uma vez que correspondiam a matérias sujeitas ao julgamento por parte do órgão de controle externo, embora, ressalte-se, que atos de gestão do Prefeito sujeitos a julgamento, enquanto ordenador de despesas, podem influenciar a formação de juízo quanto ao parecer prévio a ser emitido.

Para maior otimização dos trabalhos e para uma análise mais qualitativa e tempestiva, algumas matérias, de acordo com a técnica de auditoria proposta, deveriam ser excluídas das amostras relativas aos processos de prestações de contas em estoque.

GERENCIAMENTO DOS RISCOS DE CONTROLE E PADRONIZAÇÃO DA AUDITORIA

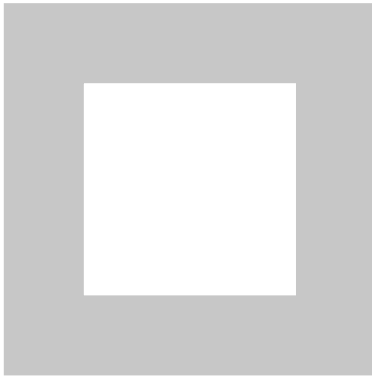
Uma ferramenta adequada à persecução dos objetivos de qualquer entidade é, nada mais nada menos, que o controle interno, definido assim, pela INTOSAI, nas Diretrizes para as Normas de Controle Interno do Setor Público:

Controle interno é um processo integrado efetuado pela direção e corpo de funcionários, e é estruturado para enfrentar os riscos e fornecer razoável segurança de que na consecução da

missão da entidade os seguintes objetivos gerais serão alcançados: • execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; • cumprimento das obrigações de *accountability*; • cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis; • salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e dano. O controle interno é um processo integrado e dinâmico que se adapta continuamente às mudanças enfrentadas pela organização. A direção e o corpo de funcionários, de todos os níveis, devem estar envolvidos nesse processo, para enfrentar os riscos e oferecer razoável segurança do alcance da missão institucional e dos objetivos gerais. (ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES, 2007, p. 19)

Uma vez que se encontram inseridos na estrutura da Administração Pública, ainda que não se situem em nenhum dos três poderes da República, as EFS brasileiras necessitam também manter um sistema de controle interno para assegurar que seus objetivos sejam atingidos. Dessa maneira, para alcançar os seus fins institucionais, que nesse caso é o exercício da fiscalização das contas públicas, as EFS devem valer-se dos trabalhos realizados pelos sistemas de controles internos de seus jurisdicionados e também de seus próprios sistemas de controle interno como uma ferramenta para minimizar os riscos de sua atuação e atingir, de forma mais eficiente, seus objetivos institucionais.

A matriz de risco é uma das ferramentas utilizadas pelos controles internos das corporações e consagrada no gerenciamento de riscos. Sua aplicabilidade foi mais bem difundida pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO). O Instituto dos Auditores Internos do Brasil-AUDIBRA é ligado ao COSO² através do Institute of Internal Auditors, tendo desenvolvido em conjunto com a PricewaterhouseCoopers, empresa de auditoria e assessoria empresarial, uma ferramenta de gerenciamento e avaliação dos próprios riscos, cujo delineamento foi exposto em 2002 na obra denominada Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada.



A referida obra assevera que o período de desenvolvimento da ferramenta de gerenciamento de riscos foi marcado por escândalos e quebras de negócios de grande repercussão, o que gerou prejuízos de grande monta a investidores, empregados e outras partes interessadas. Em consequência, houve reclamos por melhorias nos processos de governança corporativa e de gerenciamento de riscos, através da edição de novas leis, de regulamentos e de padrões a serem seguidos. Dentre as repercussões, destaca-se o ato Sarbanes-Oxley de 2002, nos Estados Unidos, que inspirou outros países a promulgarem legislações semelhantes. De acordo com o COSO, essas legislações ampliam a exigência de que as companhias abertas mantenham sistemas de controle interno, demandem a certificação da administração e contratem os serviços de auditores independentes para atestar a eficácia dos referidos sistemas.

Para um bom gerenciamento de riscos corporativos, o COSO assim orienta:

A premissa inerente ao gerenciamento de riscos corporativos é que toda organização existe para gerar valor às partes interessadas. Todas as organizações enfrentam incertezas, e o desafio de seus administradores é determinar até que ponto aceitar essa incerteza, assim como definir como essa incerteza pode interferir no esforço para gerar valor às partes interessadas. Incertezas representam riscos e oportunidades, com potencial para destruir ou agregar valor. O gerenciamento de riscos corporativos possibilita aos administradores tratarem com eficácia as incertezas, bem como os riscos e as oportunidades a elas associadas, a fim de melhorar a capacidade de gerar valor [...] O valor é maximizado quando a organização estabelece estratégias e objetivos para alcançar o equilíbrio ideal entre as metas de crescimento e de retorno de investimentos e os riscos a elas associados, e para explorar os seus recursos com eficácia e eficiência na busca dos objetivos da organização(...) **O gerenciamento de riscos corporativos contribui para assegurar comunicação eficaz e o cumprimento de leis e regulamentos, bem como evitar danos à reputação da organização e suas consequências. Em suma, o gerenciamento de riscos corporativos ajuda a organização a atingir seus objetivos e a evitar os perigos e surpresas em seu percurso.** (COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION, 2002, p. 3, grifo nosso).

De acordo com o COSO, o gerenciamento dos riscos corporativos passa pelos oito componentes básicos a seguir: a) avaliar o ambiente de controle; b) traçar os objetivos; c) identificar os eventos; d) avaliar os riscos; e) observar a resposta e o tratamento aos riscos; f) controlar; g) informar e comunicar; h) monitorar.

Por fim, o COSO orienta que esses oito componentes de análise de risco devem ser observados sob uma ótica tridimensional, relacionando entre si, de um lado e de outro, os objetivos da organização e, por fim, integrando também suas diversas unidades.

Esses componentes, adaptados à realidade das EFS, são fundamentais para que os controles internos possam contribuir para uma maior celeridade na análise de processos de contas municipais.

Uma vez avaliadas e selecionadas as matérias às quais será dada a prioridade, é preciso criar mecanismos para garantir que a análise não fuja do foco principal, isto é, as matérias mais relevantes na formação do juízo que ensejará no parecer prévio a rejeição das contas dos chefes do Poder Executivo municipal ou o julgamento das contas dos gestores municipais pela irregularidade. Dessa forma é necessário programar a auditoria.

A necessidade de padronização da análise implica a busca do registro dos procedimentos realizados e do acompanhamento da qualidade da auditoria. Sendo assim, faz-se necessário adotar um instrumento no qual todos os serviços efetuados sejam registrados. Com isso, não só se obtém um modo de monitorar as diferenças técnicas das equipes, como se tem um instrumento que permite a troca de experiências entre vários técnicos de forma otimizada.

Assim, a função primária dos programas não é, como se pode pensar, instruir o técnico para a execução dos serviços (embora contribua para sua instrução na troca de informações e no confronto com situações novas), mas sim guiá-lo sem, contudo, limitá-lo em seu planejamento. No entanto, para cada procedimento não utilizado previsto no programa deve ser evidenciado o motivo da não utilização, assim como deve ser anotado todo e qualquer procedimento adotado que não se encontre previsto no programa.

De acordo com Araújo(1998, p. 180), programa de auditoria é o instrumento que fornece ao auditor que irá executar os trabalhos os passos específicos a serem seguidos de acordo com o planejamento efetuado. Deve ser elaborado de forma abrangente sem, contudo, limitar a criatividade, devendo ainda definir os objetivos, a abrangência adotada e os procedimentos a serem seguidos.

O programa de auditoria constitui-se, pois, de uma documentação que informa, orienta e disciplina o trabalho a ser executado, tornando o trabalho racional, dirigido aos aspectos mais importantes, previamente definidos. A supervisão e execução dos trabalhos deve ser calcada nos elementos nele lançados, tanto na fase de preparação quanto na de aplicação.

Todas as organizações enfrentam incertezas, e o desafio de seus administradores é determinar até que ponto aceitar essa incerteza, assim como definir como essa incerteza pode interferir no esforço para gerar valor às partes interessadas. Incertezas representam riscos e oportunidades, com potencial para destruir ou agregar valor.

FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Não sendo notadamente acadêmico o fundamento da presente proposta, demonstrar-se-á brevemente que seu quadro conceitual teórico apóia-se no princípio da eficiência da administração pública, nas técnicas de auditoria governamental e nos fundamentos da administração gerencial, cujo foco principal é o resultado, de forma a racionalizar e dar celeridade aos trabalhos de análise processual e responsabilizar tempestivamente gestores que incorreram em atos que geraram danos ao erário.

Tendo por base ainda as obras que se vinculam ao objeto deste estudo, explicitadas ao final do presente artigo, verificamos que ao longo da história, a noção de Estado modificou-se, trazendo reflexos para o Direito Administrativo brasileiro, sendo esse o ramo do Direito que trata das relações jurídicas mantidas com o Estado.

O Direito Administrativo ainda considera a administração pública como um bloco monolítico, hierarquizado, unitário, coerente, e sem relações horizontais internas de poder e de mútua influência. Moreira Neto nos elucida a questão:

Em vez de recusar validade jurídica aos novos instrumentos conceituais da nova gerência pública, da nova governança - ou a qualquer instrumento alternativo aos da burocracia clássica weberiana, inspirada na divisão e organização científica do trabalho de Taylor e Ford - faz-se mister que o direito administrativo se empenhe no diálogo, uma vez que pretenda comunicar às necessidades de eficiência as de controle. Compreender a administração pública como ela realmente funciona não significa legitimar patologias. Trata-se simplesmente de saber como ela pode ser; e desenvolver instrumentos jurídicos que possam aproveitar suas características intrínsecas da melhor maneira possível. (MOREIRA NETO, 2000, grifo nosso).

As discussões acerca da implantação da chamada administração gerencial nos levam forçosamente a reconhecer a necessidade de evolução estatal brasileira, assim:

A evolução do Estado – clássico ao neoliberal – concretiza-se na afirmação dos direitos fundamentais individuais, coletivos e difusos na política governamental contemporânea. A administração pública atual caminha no sentido da participação democrática frente ao autoritarismo estatal, em busca da maior valorização humana e contribuição na atuação do Estado. Contudo, a idéia de um novo modelo estatal tem afligido a sociedade e o governo brasileiro frente às mutações institucionais instauradas com a nova ordem mundial que fomentam a reforma do Estado. Debruçando-se sobre o conceito em tela, trazemos a colação o entendimento de Di Pietro (2002) que assinala: A expressão Reforma do Estado designa a tendência, hoje praticamente universal, de reformar o aparelhamento do Estado, em especial, o aparelhamento administrativo, representado pela Administração Pública em sentido amplo, abrangendo todos os órgãos, dos três Poderes, que exercem a função administrativa, bem como as entidades da Administração indireta. No Brasil, os objetivos da reforma ficaram expressos no Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, elaborado pelo Ministério da Administração Federal e da Reforma do Estado - MARE - e aprovado em 21-9-95 pela Câmara da Reforma do Estado, composta pelos ministros da Administração e Reforma do Estado, do Trabalho, da Fazenda e do Planejamento e Orçamento, e pelo ministro chefe do Estado-Maior das Forças Armadas. **Faz-se ali uma distinção entre Reforma do Estado e Reforma do Aparelho do Estado. A primeira "é um projeto amplo que diz respeito às várias áreas do governo e, ainda, ao conjunto da sociedade brasileira", enquanto a segunda "tem um escopo mais restrito: está orientada para tornar a administração pública mais eficiente e mais voltada para a cidadania"; é nesse segundo sentido que o assunto é tratado no Plano. E fica expresso que o Plano Diretor focaliza sua atenção na Administração Pública federal, mas muitas de suas diretrizes e propostas podem também ser aplicadas no nível estadual e municipal.** Com o advento

do governo de Fernando Henrique Cardoso, em 1995, e com a crise fiscal e social do Estado, editou-se a Emenda Constitucional n.º 19, de 04 de junho de 1998, visando à implantação do modelo gerencial na Administração Pública Brasileira. A emenda, entre outros, modificou o art. 37, § 8º, da Carta Magna, tendo como objetivo primordial a eficiência da atividade pública, no sentido da produtividade e qualidade, visando maior participação popular e melhor resultado da atuação administrativa (MOURÃO, 2004, p. 131-132, grifo nosso).

O modelo de administração gerencial representa mudanças institucionais concomitantes ao surgimento de novas formas organizacionais, dotadas de um controle externo realizado pela sociedade e Poder Estatal em prol da eficiência dos serviços públicos.

A redefinição do papel estatal constituiu-se como medida primordial nos países ocidentais e orientais, levando-se em consideração as mudanças já desenvolvidas em boa parte do mundo, que viabilizaram a reforma administrativa e a implantação de um modelo antagônico ao burocrático, inspirado na gestão das empresas privadas. O modelo gerencial de administração formula uma atuação mais eficiente do Estado, tendo em vista a produção de resultados participativos à ação do cidadão na Administração Pública, entretanto:

[...] o modelo gerencial não é por todos aceito, pois há quem o ataque frontalmente, através da contestação de suas características e linhas delimitantes. André Borges de Carvalho, por exemplo, revela o paradoxo encontrado neste modelo flexibilizado, ao mesmo tempo, assegurado dos bens e serviços públicos, para quem a verdadeira intenção da reforma é seguir aos mandamentos do Banco Mundial (referidos no relatório World Development Report de 1997). A reforma do aparelho do Estado Brasileiro - em destaque - tem ligação direta com os interesses estrangeiros, que visam à abertura da economia e da política, juntamente, a um novo institucionalismo (Estado mínimo), como forma de continuidade da influência nos países em desenvolvimento (MOURÃO, 2004, p. 133).

Como afirma Carvalho (1999, p. 8), a Emenda Constitucional n.º 19/98 introduziu o novo modelo administrativo de gestão. Consoante os preceitos reformistas, a liberdade maior dada ao administrador face às mudanças constitucionais possibilitou a atuação de acordo com as necessidades do interesse público, ou seja, não se prenderá à rigidez burocrática, protetora dos servidores ineficientes e até improdutivos, permitindo-se, por exemplo, colocar em disponibilidade ou demitir por alguns dos motivos explicitados.

Uma vez que a reforma gerencial tem aproximado o modelo de gestão das organizações públicas do modelo de governança corporativa aplicado em empreendimentos privados, nota-se uma mudança de cultura ascendente no cenário nacional, evidenciada na figura dos cidadãos-clientes, que pugnam pela preservação de seus interesses através da transparência, responsabilização e prestação de contas pela administração pública, sintetizados no termo *accountability*.

O termo governança surgiu na década de 90 na Europa e nos Estados Unidos e culminou com a publicação da Lei Sarbanes-Oxley, em 2002, depois de ficar constatado que as fraudes contábeis não eram práticas incomuns das empresas norte-americanas. A norma ampliou a exigência dos controles internos para tais entidades, como forma de assegurar que os objetivos das aziendas, bem como os interesses dos investidores, sejam preservados.

O Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) assim define a expressão governança corporativa:

o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre proprietários, conselho de administração, diretoria e órgãos de controle. As boas práticas de governança corporativa convertem princípios em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor da organização, facilitando seu acesso ao capital e contribuindo para a sua longevidade. (Grifos nossos).

Podemos concluir que a busca da eficiência dos serviços da administração pública, de acordo com as teorias que embasam a reforma gerencial do Estado, dependerá da flexibilização das regras, da seletividade das ações em conformidade com o interesse público, da racionalização, otimização das atividades de auditoria a serem empreendidas, da responsabilização e avaliação dos trabalhos técnicos envolvidos e do gerenciamento dos riscos corporativos, como um meio de garantir que os objetivos sejam atingidos.

Por sua vez, as Entidades de Fiscalização Superiores não fogem a essa retórica, pois devem primar que o interesse coletivo seja preservado, avaliando o custo/benefício da atividade do controle das contas públicas.

Nesse mesmo sentido ensina Fernandes:

A atividade-fim, voltada para inspeções e auditorias, deve obedecer aos princípios pertinentes ao controle, quais sejam: da segregação de funções, da independência funcional-técnica, da qualificação adequada e da aderência a diretrizes e normas, além do princípio da relação custo/benefício(...) Sobre esse último princípio é necessário, porém, obter temperar que a estrutura do controle, seja ele interno ou externo, deve viabilizar o desempenho da função, assegurando a efetividade do princípio da independência funcional. Não há que se falar em controle, quando seus servidores têm que se valer de instrumentos pessoais de trabalho, ou ficar esmolando dotações orçamentárias para garantir a subsistência das despesas correntes(...) É importante notar que o parâmetro da base de cálculo sobre orçamento não pode ser considerado como absoluto, mas não deixa de ser um bom indicador. A tendência é que o controle tenha um custo proporcional maior sobre a comunidade fiscalizada menor, ou seja, o custo não guarda relação proporcional direta crescente. Por isso, em muitas unidades federadas, o custo acaba sendo maior que o consumido pelo TCU, em relação ao orçamento da União (FERNANDES, 2008, p. 695-697).

Na sequência, Fernandes apresenta o gráfico retirado dos estudos de Robert Klitgaard (1994 apud FERNANDES, 2008, p. 697) acerca do custo para se combater a corrupção, apresentado na figura 1, asseverando que vem daí a importância de desenvolver uma cultura que busque quantificar custos de ação do controle, mentalidade ainda incipiente no Brasil.

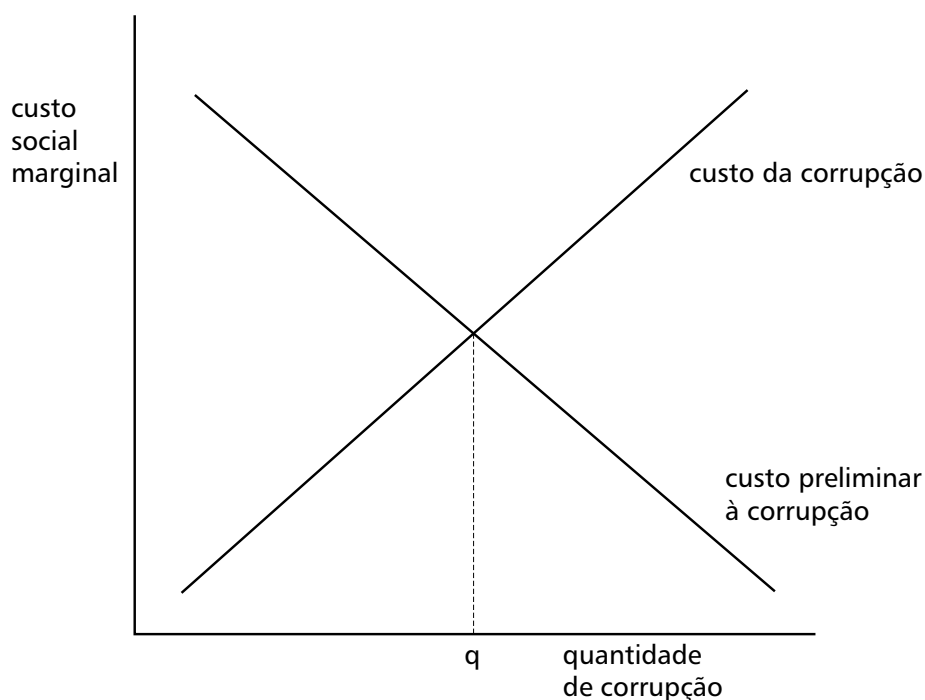


Figura 1 – Estudo de Robert Klitgaard no combate à corrupção

CONCLUSÃO

A análise seletiva não implica que essa técnica seja a solução definitiva para os problemas de elevados estoques de processos de contas que enfrentam as Entidades de Fiscalização Superiores brasileiras. Também não significa que as improbidades administrativas que geraram prejuízo ao erário público são aquelas delimitadas na otimização da análise. É claro que algumas matérias suprimidas das análises, ainda que não tenham demonstrado prejuízo na amostra analisada, em um outro momento poderiam significar indícios de danos, que necessitariam mais testes para formar o convencimento dos julgadores.

Na verdade essa técnica é uma alternativa que poderia ser empregada em um momento crítico em que se traduz na morosidade e na pouca efetividade das decisões das EFS, pois a intempestividade nas deliberações das contas públicas pode trazer prejuízos que dificilmente serão revertidos.

Ao avaliar-se os riscos, busca-se observar quais as medidas para que esses não afetem os objetivos, sendo que o tratamento de risco depende do impacto que poderão exercer sobre a missão da organização e da escolha do momento certo de lidar com determinado risco. Nessa etapa, deve ser decidido se valeria a pena o tratamento do risco dada a relação custo-benefício, o impacto, a oportunidade e o grau de resposta ao risco, conforme a seguinte escala: aceitar, sem tomar medidas para reduzir os impactos do risco ou a frequência de sua ocorrência, podendo talvez, dada a oportunidade, deixar para que sejam tratados em um momento mais propício; compartilhar, isto é, transferir parcela do risco como ocorre, por exemplo, no caso de terceirizações, ou quando se delega as responsabilidades; reduzir, diminuindo através de decisões acertadas os impactos e a probabilidade dos riscos ocorrerem; evitar, através de medidas drásticas, descontinuando as atividades geradoras dos riscos.

As EFS podem otimizar o controle governamental através da técnica de amostragem que em muito contribuirá para a maior efetividade de suas ações.

Claro está, que adotando as Entidades de Fiscalização Superiores a amostragem estatística para

a otimização de sua instrução processual, estarão consentâneas com as mais modernas técnicas de auditoria, permitindo uma atuação mais qualitativa. De acordo, mais uma vez, com a normatização da Secretaria de Controle Interno do Senado Federal Brasileiro, conceitua-se a técnica de amostragem estatística, *verbis*:

Amostragem Estatística. Baseando-se em fundamentos matemáticos, este tipo de amostragem exige que a amostra selecionada apresente um comportamento mensurável em termos das leis e probabilidade, **para que se possa analisá-la e formar uma opinião sobre a população.** Assim sendo, quando um teste de auditoria é nela baseado, **seu resultado pode ser representativo da situação da população, da qual foi extraída a amostra, dentro de um grau de confiança estipulado. A aplicação da amostragem não elimina ou substitui o julgamento do Auditor, pois embora existam tabelas específicas para o tamanho do teste, há que se definir a mais aceitável para cada caso específico, a partir dos graus de confiança e precisão definidos inicialmente.** (2003, grifo nosso).

Ainda de acordo com Franco, a auditoria por testes ou por amostragem, compreende o exame de determinada porcentagem dos registros, dos documentos, ou dos controles, considerada suficiente para que o auditor faça seu juízo sobre a exatidão e a legitimidade dos elementos examinados, *verbis*:

[...] A profundidade da auditoria é determinada pelo próprio auditor, segundo os fins a que se destina a auditoria e o grau de confiança que merecem os controles internos. Ele fixará a quantidade de testes que julgar necessária e suficiente para formar seu juízo a respeito dos elementos objetivados pelo exame. [...] No julgamento da profundidade com que deve ser realizado o exame, o auditor deve levar em conta os seguintes fatores: a) a “relevância” do fato ou elemento examinado e seu valor e influência em relação ao objetivo do exame, às demonstrações contábeis ou ao parecer do auditor; b) o “risco provável”, que pode emergir da carência ou da deficiência na comprovação de fatos ou elementos prováveis (FRANCO, 2001, p. 208-209).

Por sua vez, Bernardo Cherman assevera que:

[...] hoje mais do que nunca, podemos afirmar que a auditoria é a arte de administrar o risco. Com o aumento da complexidade e do volume das operações ***o auditor não tem mais possibilidade de emitir um parecer com 100% de certeza. Diante dessa impossibilidade deve administrar o erro, aceitando o risco.*** (CHERMAN, 2005, p. 1153, grifo nosso).

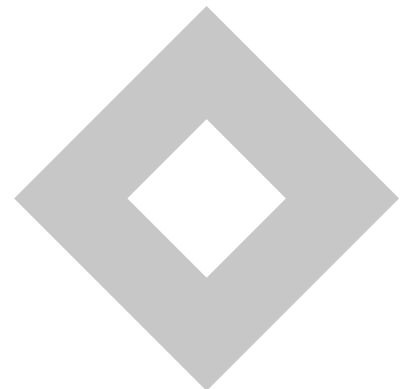
CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme breve revisão da literatura empreendida e de acordo com o estudo de caso exposto, vê-se que a adoção da matriz de risco propicia às EFS uma análise otimizada e mais qualitativa, útil e relevante para a formação do juízo dos relatores, expostas nos testes de observância realizados.

Contudo, há de se ressaltar que tal escopo de auditoria seletivo não seria razoável caso fosse aplicado em todos os municípios, tendo em vista que uma minoria deles detém a maior parte da arrecadação das receitas públicas. Dessa maneira, ainda como tratamento aos riscos, é preciso proceder à análise diferenciada nos municípios de maior arrecadação, em consonância com o Princípio Constitucional da Isonomia, disposto no caput do art. 5º da Constituição da República Brasileira de 1988, dando tratamento desigual aos desiguais que se encontram em situação semelhante.

A fiscalização em 8% dos Municípios sob a jurisdição da EFS pesquisada, os quais detém a maior arrecadação de receitas públicas, proporcionaria uma abrangência de 61% do total de recursos públicos municipais envolvidos.

Por fim, a matriz de risco será decisiva para direcionar a forma como serão planejadas as instruções dos processos de contas municipais, tendo em vista que esses são presididos pelos Relatores, que têm a prerrogativa de decidir quais meios e provas serão suficientes para a formação de seu juízo, tal escopo pode ser ampliado em cada caso concreto.



REFERÊNCIAS

- ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. *Introdução à auditoria*: breves apontamentos de aula, aplicáveis a área governamental e aos programas de concursos públicos. Salvador, BA: Edição do Autor, 1998.
- BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. Secretaria de Controle Interno. *Conceitos de auditoria no controle interno*. Controles internos: conceituação, princípios, finalidade e processo. Amostragem. Brasília, 2003. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/sf/SENADO/scint/insti/controles_internos_08_amostragem.asp>. Acesso em 14 de jul. 2009.
- _____. Supremo Tribunal Federal. *Mandato de Segurança nº 26.503*. Impetrante: Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra). Impetrado: Tribunal de Contas da União. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 2 de maio de 2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=93&dataPublicacaoDj=16/05/2007&incidente=2501756&codCapitulo=6&numMateria=69&codMateria=2>>. Acesso em: 19 jul. 2009.
- CARVALHO, André Borges de. As vicissitudes da reforma gerencial no Brasil: uma abordagem analítica. *Jurídica*: administração municipal, Salvador, ano 4, n.7, p.1-16, jul., 1999.
- CHERMAN, Bernardo. *Auditoria externa, interna e governamental*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2005.
- COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. *Gerenciamento de riscos corporativos: estrutura integrada*. São Paulo: PricewaterhouseCoopers, 2007. (Sumário Executivo). Disponível em: <http://www.coso.org/documents/COSO_ERM_ExecutiveSummary_Portuguese.pdf>. Acesso em: 28 de jun. 2009.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução CFC nº 1.012/05*, 21 de janeiro de 2005. Aprova a NBC T 11.11 – Amostragem. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=116>>. Acesso em: 26 de jun. 2009
- _____. Resolução CFC nº 820/1997, 17 de dezembro de 1997. NBC T 11 - Normas de auditoria independente das demonstrações contábeis. *COSIF Eletrônico*, São Paulo, SP,[1997] Disponível em: <<http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=rescfc820nbct11>>. Acesso em: 26 jul. 2009.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Parcerias na administração pública*: concessão, permissão, franquia, terceirizações e outras formas. 4. ed. rev.e ampl. São Paulo: Atlas, 2002.
- FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. *Tribunais de contas do Brasil*: jurisdição e competência. 2.ed. 1. reimpressão. Belo Horizonte: Fórum. 2008.
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. *Auditoria contábil*. São Paulo: Atlas, 2001.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. *Governança Corporativa*. São Paulo: IBGC, [200-?]. Disponível em: <<http://www.ibgc.org.br/Secao.aspx?CodSecao=17>>. Acesso em: 02 jul. 2009.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações no direito administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.
- MOURÃO, L. J. Prolegômenos da atividade regulatória brasileira. *Revista Prim@ Facie* (UFPB), João Pessoa, ano 3, n.5, p. 125-146, jul-dez 2004.
- ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES. *Diretrizes para as normas de controle interno do setor público*. Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa, Soraia de Oliveira Ruther. Salvador, BA: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007. (Série traduções; n. 13).
- _____. *Normas de auditoria da INTOSAI*. Tradução do Tribunal de Contas da União. 1.ed. Salvador, BA: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1995.

NOTAS

- 1 Síntese do trabalho agraciado com o 1º lugar no XII Concurso Anual de Investigação “Omar Lynch”, em 2009, promovido pela Organização Latino Americana e do Caribe de Entidades de Fiscalização Superiores – OLACEFS, produzido com dados do projeto de otimização das ações referentes à análise e processamento das prestações de contas anuais, estabelecido na gestão do Conselheiro Wanderley Ávila por meio da Resolução TCMG nº 04/2009. A íntegra do trabalho poderá ser obtida no seguinte endereço eletrônico: <http://www.olacefs.net/uploaded/content/article/2041615571.pdf>
- 2 O COSO é uma organização privada criada nos EUA em 1985 para prevenir e evitar fraudes nas demonstrações contábeis das empresas. A organização é formada por representantes da American Accounting Association, American Institute of Certified Public Accountants, Financial Executives Internationl, Institut of Menagements Accountants e pelo Institute of Internal Auditors.