

Revista da CGU

Brasília • Volume 7 • Nº 11 • Jul/Dez 2015



Revista da CGU

Brasília • Volume 7 • Nº 11 • Jul/Dez 2015

Carlos Higinio Ribeiro de Alencar

Ministro de Estado Chefe da Controladoria-Geral da União

Francisco Eduardo de Holanda Bessa

Secretário Federal de Controle Interno

Luís Henrique Fanan

Ouvidor-Geral da União

Waldir João Ferreira da Silva Júnior

Corregedor-Geral da União

Patricia Souto Audi

Secretaria de Transparência e Prevenção da Corrupção

Revista da CGU / Presidência da República

Semestral

https://ojs.cgu.gov.br/index.php/Revista_da_CGU/index

ISSN: 1981-674X

I. Administração. Administração Pública. Controladoria Aplicada ao Setor Público.

Controladoria-Geral da União

Setor de Autarquias Sul (SAS), Quadra 01, Bloco A, Edifício Darcy Ribeiro.

CEP: 70070-905– Brasília/DF

Telefone: (61)2020-6826

E-mail: revista@cgu.gov.br

www.cgu.gov.br

Índice

Desastres Naturais no Brasil: um Estudo das Práticas de Auditoria Adotadas

Natural Disaster in Brazil: A Study of Auditing Practices Adopted for Adherence to Intosai Guide

Marlos Moreira dos Santos

110

O Orçamento Federal entre a realidade e a ficção: um desafio à transparência da despesa pública no Brasil

The integrity of the Brazilian National Budget: a challenge to the transparency of brazilian public spending

Gustavo Henrique Tardelli Alves

128

Possibilidade de concessão de aposentadoria a servidor público que esteja respondendo a Processo Administrativo Disciplinar, na visão dos Tribunais, ante a falta de previsão legal

Possibility of granting retirement of public servants, which is responding to Disciplinary Process Administrative, Courts in vision , given the lack of legal provision of some Statutes

Márcio Vinícius de Araújo Silva

155

Da Abertura de Processo Administrativo Disciplinar pela Administração Pública contra Ex-Servidor Público Federal e Atual Agente Político – Uma Analogia com as Prerrogativas dos Parlamentares

On the Opening of Disciplinary Administrative Procedure by the Public Administration against Former Civil Servant and Current Political Agent - An Analogy with the Privileges of Parliamentarians

Vinicius de Carvalho Madeira

177

Avaliação da efetividade do Controle Interno pelas percepções da própria Administração e da Controladoria-Geral da União (CGU): O caso do Ministério da Saúde

Evaluation of the effectiveness of Internal Control by Management perception and by Office of the Comptroller General (CGU) perception: The case of the Ministry of Health

*Andreya Ferreira da Silva Mota
José Alves Dantas*

199

Desastres Naturais no Brasil: um Estudo das Práticas de Auditoria Adotadas quanto à Aderência ao Guia INTOSAI*

Natural Disaster in Brazil: A Study of Auditing Practices Adopted for Adherence to Intosai Guide

Marlos Moreira dos Santos**

Resumo

O crescimento na ocorrência de desastres naturais exige maiores gastos governamentais tanto para atender as demandas emergenciais das pessoas afetadas, como para a reconstrução da infraestrutura danificada ou destruída. A realização de auditoria nessas despesas pode contribuir para o incremento na confiança nas demonstrações apresentadas pelos administradores públicos, além de fornecer subsídios ao aperfeiçoamento da gestão de desastres. Nesse contexto, os objetivos deste estudo são avaliar a aderência das práticas de auditoria da CGU frente às disposições do Guia ISSAI 5520 - *The audit of disaster-related aid da INTOSAI*, identificar boas práticas adotadas e oportunidades de melhoria na realização dos trabalhos de auditoria. Para o alcance da proposta, o estudo exploratório, de abordagem qualitativa, fez uso da técnica de análise de conteúdo sobre os relatórios de auditoria dos gastos governamentais realizados por ocasião do desastre ocorrido no ano de 2011, na Região Serrana do Estado do Rio de Janeiro. Os resultados indicaram aderência com relação aos temas de Cooperação entre auditores, Informação e reunião de dados, Tipos de auditoria, Auditoria operacional, Auditoria de conformidade. Verificou-se a adoção da boa prática de elaboração dos relatórios de diagnóstico situacional, ainda nos estágios iniciais da crise. Por outro lado, os relatórios avaliados foram considerados não aderentes com relação aos temas de Preparação da auditoria, Seleção de tópicos de auditoria, Auditoria financeira e Uso de ferramentas de auditoria. Registra-se como oportunidades de melhoria ao planejamento da auditoria de desastres naturais a incorporação da avaliação de risco específica para gestão de desastres e o incremento na utilização de ferramentas de informação geográfica.

Palavras-chaves: INTOSAI, auditoria governamental, controle interno, gerenciamento de desastres naturais.

Abstract

The increase in the occurrence of natural disasters requires more government spending both to meet the emergency needs of those affected and to reconstruct damaged or destroyed infrastructure. Conducting audit of expenditures can contribute to the increase in confidence in the statements made by public managers, in addition to providing data to improve disaster management. In this context, the objectives of this article are to evaluate audit practices in natural disasters in Brazil, especially regarding the issue of adherence to guidelines of INTOSAI Guide 5520, and to identify good practices and opportunities for improvement. For the scope of the

proposal, this exploratory qualitative study made use of the technique of content analysis on the audit reports of government expenditures due to the disaster occurred in 2011, in the mountainous region of the State of Rio de Janeiro. Results indicated adherence on the issues of 'cooperation between auditors of disaster-related aid', 'information and data gathering', 'types of audit', 'performance audit and disaster-related aid', 'compliance audit and disaster-related aid'. The analysis demonstrated that the adoption of good practice of conducting Reports of the Situation Diagnosis in the early stages of the crisis. However, the reports evaluated were considered noncompliant with guidelines of INTOSAI for the issues related 'preparing the audit', 'selection of audit topics', 'financial audit and disaster-related aid' and 'audit tools for disaster-related aid'. There are opportunities for improvement in the audit planning of natural disasters, such as the incorporation of specific risk assessment for disaster management and the increase in the use of geographic information tools.

Keywords: ISSAI 5520, disasters, post-disaster auditing.

** Artigo enviado em 15/11/2014 e aceito em 19/10/2015.*

*** Analista de Finanças e Controle. Chefe de Divisão da Coordenação-Geral de Auditoria da Área de Cidades da Diretoria de Auditoria da Área de Infraestrutura da Secretaria Federal de Controle Interno da Controladoria-Geral da União.*

I. Introdução

O incremento na frequência e na intensidade de eventos naturais, tais como secas, inundações e deslizamentos de terra, aliados ao crescimento da população exposta a condições de vulnerabilidades, ocasionam desastres. Em razão das perdas e danos que tais eventos provocam, cada vez mais se exige imediata ação governamental para o socorro e a assistência às vítimas, conforme o Marco de Ação de Hyogo, adotado no âmbito da Organização das Nações Unidas (HFA, 2005).

Posteriormente ao gerenciamento da fase crítica, também há grande pressão por maior gasto público, uma vez que ainda são necessários vultuosos recursos financeiros para a reconstrução da infraestrutura danificada e destruída pelos eventos, em especial nos países de baixo e médio nível de desenvolvimento, nos quais não é disseminado o mecanismo de transferência do risco por meio da contratação de seguros privados, conforme observado por Vargas (2002).

Segundo o Guia *International Standards of Supreme Audit Institutions 5500 - Guidelines on Audit of Disaster-related Aid*¹ publicado pela International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), nos desastres naturais de maior magnitude a repercussão nos veículos de comunicação em nível local, regional e até nacional induzem maior participação de organizações da sociedade civil, empresas e de pessoas físicas na arrecadação de donativos, na prestação direta de serviços voluntários e, inclusive, na doação de recursos financeiros para apoiar as ações de atendimento às vítimas do desastre. Ressalta-se que a INTOSAI é instituição não-governamental autônoma e independente, destinada a promover o desenvolvimento da auditoria governamental².

Nessa circunstância, grande quantidade de ajuda chega rapidamente e necessita ser adequadamente gerenciada, distribuída de modo a auxiliar a salvar vidas, minimizar perdas e reduzir o sofrimento das pessoas afetadas. Em tal situação, procedimentos de emergência são introduzidos, uma vez que a prioridade é a agilidade das ações, ao passo que os controles internos administrativos são ignorados ou não estão adaptados apropriadamente, o que, do ponto de vista da auditoria, significa fatores adicionais de riscos.

Tal foi a situação registrada no maior desastre natural enfrentado no Brasil ocorrido na Região Serrana do Estado do Rio de Janeiro em 2011. Entre os dias 11 e 12 de janeiro daquele ano, fortes chuvas provocaram enchentes e deslizamentos de grandes proporções em sete municípios da Região Serrana (Nova Friburgo, Petrópolis, Areal, São José do Vale do Rio Preto, Teresópolis, Sumidouro e Bom Jardim), sendo registrados mais de 900 mortos, cerca de 350 desaparecidos e milhares de desabrigados, além de graves danos à infraestrutura, à economia e à geografia da região afetada, conforme observado por Amorim e Busch (2011).

Por ocasião da tragédia, parte dos recursos federais repassados aos Governos do Estado e dos Municípios

1 ISSAI 5500 – Introduction to the 5500 series of ISSAIs and INTOSAI GOV 9250. Disponível em: <http://www.issai.org/4-auditing-guidelines/guidelines-on-specific-subjects/>. Acesso em 10/07/2014.

2 INTOSAI, About us, Disponível em: <http://www.intosai.org/about-us.html>. Acesso em 14/10/2014.

de Nova Friburgo, Petrópolis e Teresópolis para apoiar o gerenciamento do desastre natural foram fiscalizados em 2011 pela Controladoria-Geral da União (CGU), Órgão Central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal³. Destaca-se que embora os relatórios elaborados pela CGU em 2011 sejam anteriores à adoção formal em 2013 do Guia INTOSAI sobre auditoria de desastres naturais, o estudo das práticas adotadas face à mencionada norma de referência pode agregar valor nas etapas de planejamento e de execução de novas auditorias, em razão do conhecimento de orientações específicas e de temas a serem abordados considerando-se cenários em que os controles internos administrativos são ignorados ou não estão adaptados apropriadamente, como anteriormente citado.

Dessa forma, coloca-se como problema para esta pesquisa a seguinte questão: A prática de auditoria adotada em desastres naturais no Brasil apresenta aderência ao Guia da INTOSAI no que respeita à abordagem dos temas previstos na norma? Com a finalidade de responder à questão proposta, os objetivos deste estudo são avaliar a aderência das práticas de auditoria da CGU frente às disposições do Guia ISSAI 5520 – *The audit of disaster-related aid* da INTOSAI, identificar boas práticas adotadas e oportunidades de melhoria na realização dos trabalhos de auditoria.

2. Referencial teórico

2.1 Auditoria e controle governamental

A realização de auditoria nos gastos governamentais tem por finalidade auxiliar na identificação de desvios de padrões aceitos, bem como violações dos princípios que devem reger a atuação estatal, como legalidade, eficiência e economicidade. A auditoria governamental pode ser realizada com foco na exatidão das demonstrações financeiras, na avaliação da conformidade dos atos praticados frente a leis e regulamentos e também pode ter ênfase na avaliação do desempenho da administração⁴. Ressalta-se que um mesmo trabalho pode abordar questões afetas a diferentes tipos de auditoria cujos aspectos principais são apresentados de forma sintética na Tabela 1.

3 Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.683.htm>. Acesso em 14/10/2014.

4 Declaração de Lima, 1977. Disponível em: <http://www.issai.org/media/12901/issai_1_e.pdf>. Acesso em 18/08/2014.

Tabela 1 - Tipos de auditoria

Tipo de auditoria	Natureza das afirmações	Crítérios estabelecidos	Natureza do parecer ou relatório do auditor
Financeira	Dados das demonstrações contábeis	Legislação aplicável e princípios contábeis geralmente aceitos	Opinião a respeito da adequação das demonstrações contábeis
Conformidade	Direitos ou dados relacionados com obediência a políticas, leis e regulamentos	Políticas da administração, leis, regulamentos ou outras exigências estabelecidas	Resumo dos resultados ou segurança a respeito do grau de obediência
Operacional	Dados operacionais ou de desempenho	Objetivos estabelecidos pela administração ou pela legislação aplicável	Eficiência e eficácia observadas, recomendações para aperfeiçoamento

Fonte: Adaptado de Boynton, Johnson e Kell (2002)

Com relação ao processo de auditoria, identificam-se as etapas de planejamento, execução, comunicação dos resultados e monitoramento das providências a serem adotadas com respeito aos eventuais desvios verificados em razão dos exames realizados, conforme Boynton, Johnson e Kell (2002). Ressalta-se a importância do prévio conhecimento do programa governamental e da entidade objeto dos exames, de modo a se dimensionar adequadamente a extensão e a profundidade dos testes a serem executados, com base na avaliação dos controles internos empregados⁵. A relevância dos controles internos administrativos para obtenção de evidências e formação de opinião do auditor também é destacada por Mautz (1975).

Segundo o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*, os controles internos administrativos representam, em uma organização, o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir demonstrações financeiras confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da entidade (COSO, 2013). Nesse sentido, os controles internos estabelecidos e monitorados pela administração constituem-se em mecanismo para consecução dos objetivos da organização, os quais podem incluir questões financeiras, de conformidade e de resultados operacionais.

Com relação às disposições normativas e regulamentares relacionadas à auditoria e controle governamental, cabe ressaltar que, com base na Constituição Federal de 1988, o Sistema de Controle Interno a ser estabelecido em cada Poder Público deve ter por finalidade avaliar o cumprimento das metas e a execução de programas de governo, comprovar a legalidade e avaliar os resultados da ação estatal quanto à eficácia e eficiência da gestão (CASTRO, 2009). Além disso, segundo Koontz e O'Donnell (1978), a auditoria é um instrumento eficiente de controle administrativo, sobretudo se envolver a avaliação das operações de modo geral, medindo os resultados reais frente àqueles planejados.

5 ISSAI 100 – Fundamental Principles of Public Sector Auditing, 2013.
<http://www.issai.org/media/69909/issai-100-english.pdf>. Acesso em 18/08/2014.

2.2 Auditoria aplicada ao gerenciamento de desastres naturais

Desastre natural⁶ é uma situação ou evento que provoca destruição, perdas humanas e materiais bem como sofrimento humano, cujo enfrentamento supera a capacidade local, necessitando de um pedido de nível nacional ou internacional para a ajuda externa, conforme definição considerada no Banco de Dados Internacional de Desastres (EM-DAT), mantido pelo Centro para Pesquisa em Epidemiologia de Desastres (CRED).

Os desastres naturais podem ter origem geofísica, meteorológica, hidrológica, climatológica e biológica. Também podem originar-se de atividades humanas, tais como o colapso de edifício, explosão em instalação industrial, incêndio em área urbana, acidente nuclear e contaminação de água potável por vazamento de produtos tóxicos⁷.

Com relação ao impacto desses eventos, o escritório das Nações Unidas para Redução do Risco de Desastres (UNISDR) estima que de 1992 a 2012, considerando dados cumulativos, em todo o mundo, os desastres provocaram a morte de 1,3 milhão de pessoas, além de afetar outras 4,4 bilhões (UNISDR, 2012). Para ressaltar a amplitude do impacto desses eventos, os registros anuais referentes ao total de pessoas afetadas no período mencionado pelo UNISDR são apresentados na Figura 1.

Ainda sobre impacto, pesquisa desenvolvida pelo Centro Universitário de Estudos e Pesquisas sobre Desastres da Universidade Federal de Santa Catarina (CEPED/UFSC, 2012) aponta a tendência de crescimento no número de todos os tipos de desastres no Brasil. Além disso, é relevante e crescente o gasto financeiro estatal, uma vez que somente as transferências da União para Estados e Municípios com a finalidade de apoiar ações de resposta e reconstrução após a ocorrência de desastres naturais foram superiores a R\$ 1,2 bilhões em 2011⁸, a R\$ 1,3 bilhões em 2012 e cerca de R\$ 2,3 bilhões em 2013⁹.

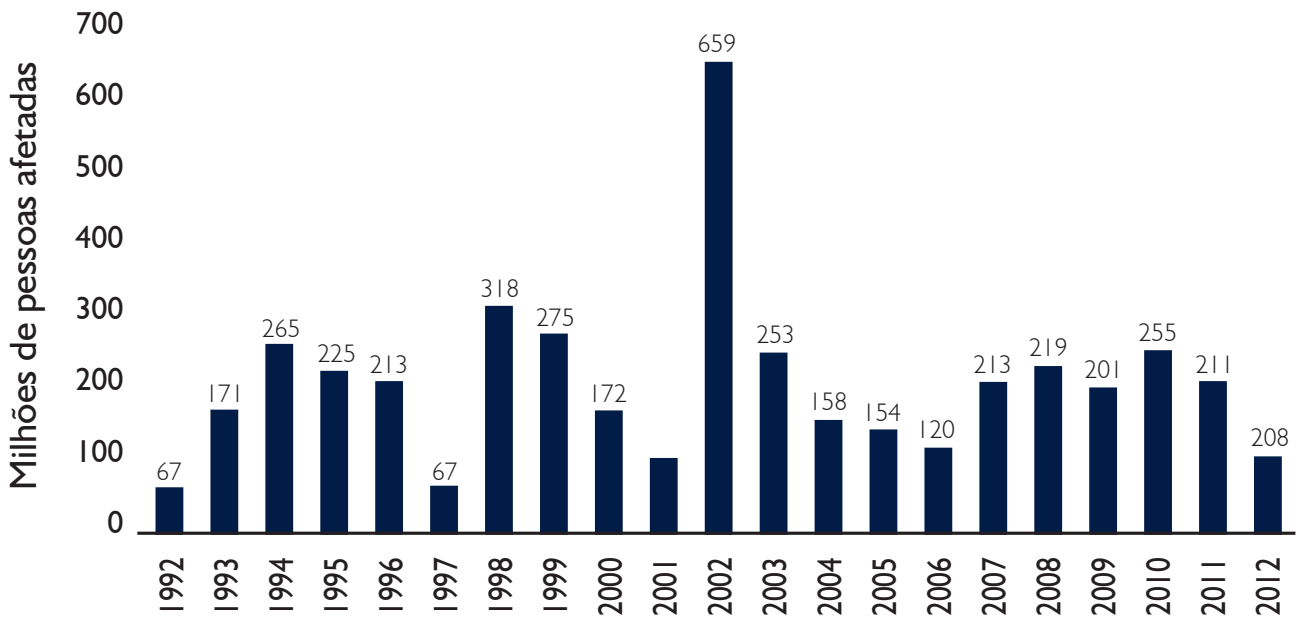
6 Centro para Pesquisa em Epidemiologia de Desastres. Glossary. <<http://www.emdat.be/glossary/9#letterd>>. Acesso em 25/10/2014.

7 Centro para Pesquisa em Epidemiologia de Desastres. Criteria and Definition. Disponível em <<http://www.emdat.be/criteria-and-definition>>. Acesso em 09/08/2014.

8 Sistema de Informações sobre Orçamento Público (SIGA). Consulta com dados programa 1029, ação 22BO Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/orcamento/sigabrazil>>. Acesso em 29/10/2014.

9 Sistema Integrado de Planejamento e Orçamento (SIOP). Consulta com dados programa 2040, ação 22BO. Disponível em: <<https://www1.siop.planejamento.gov.br/acessopublico/?pp=acessopublico&rvn=1>>. Acesso em 14/08/2014

Figura 1 - Total de pessoas afetadas por desastres

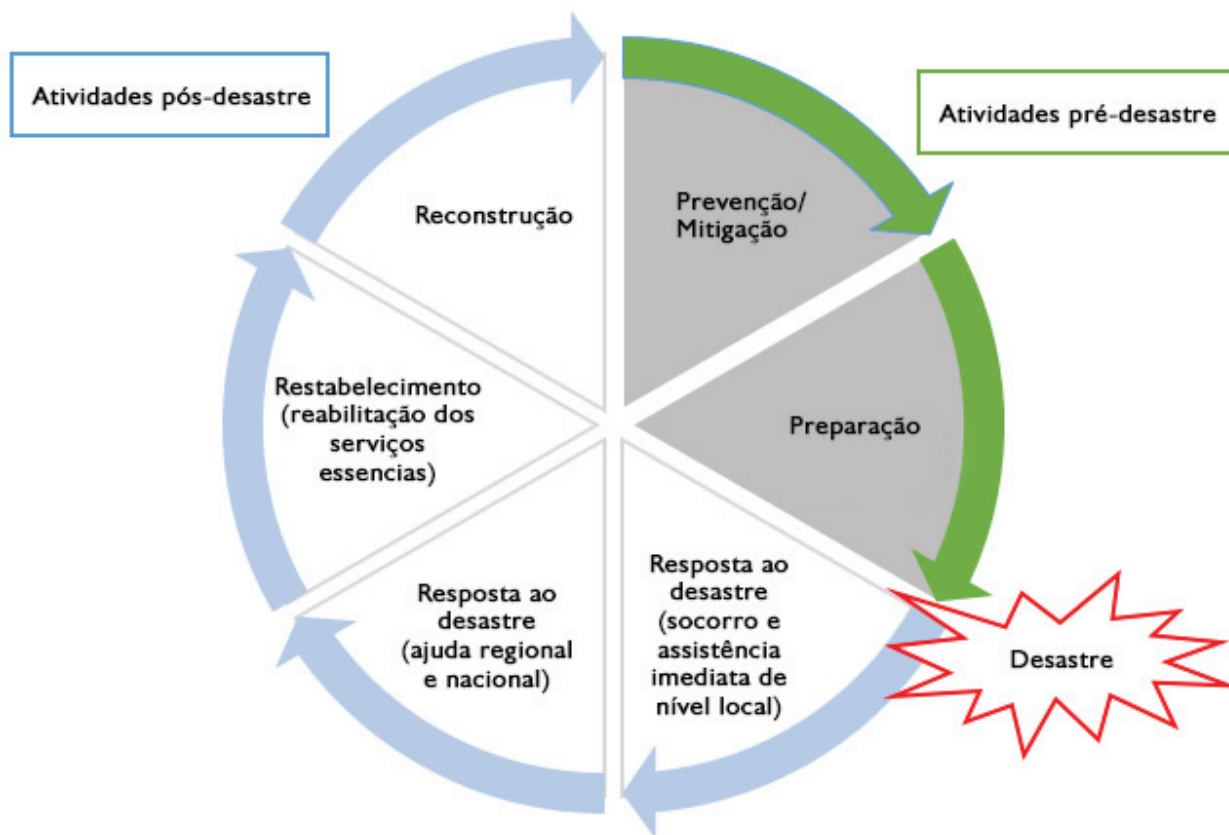


Fonte: EM-DAT, elaboração do autor

Em nível internacional, com o fito de reduzir as elevadas perdas de vidas humanas e materiais ocasionadas pelos desastres naturais, o assunto foi objeto de resoluções adotadas no âmbito da Organização das Nações Unidas, sendo que instrumentos importantes, como a Estratégia Internacional para a Redução de Desastres – EIRD e o Marco de Ação de Hyogo – HFA, em inglês, foram publicados para orientar a atuação dos Estados em ações destinadas à redução dos riscos de desastres naturais.

A partir dos referidos instrumentos, decorre a orientação geral de que a gestão de desastres naturais envolve atividades desenvolvidas de forma cíclica, contemplando atividades pré e pós-desastre na forma de ações contínuas¹. Nesse sentido, as atividades anteriores ao evento natural compreendem ações de prevenção, preparação e mitigação de desastres naturais. Por sua vez, após a ocorrência do evento, as chamadas atividades pós-desastres incluem ações emergenciais e não emergenciais, conforme ilustrado na Figura 2.

Figura 2 - Ciclo do gerenciamento de desastre



Fonte: Adaptado da ISSAI 5500

Conforme a Figura 2, as ações emergenciais incluem o socorro (busca e salvamento) e a assistência imediata às vítimas de desastres naturais mediante o fornecimento de abrigos, alimentos, medicamentos e demais gêneros de primeira necessidade. Uma vez que a fase de emergência é superada, têm lugar ações não emergenciais, tais como a realização de obras provisórias para o restabelecimento de comunicações, distribuição de água e energia, bem como ações de reconstrução da infraestrutura danificada ou destruída pelo evento.

Tanto para o planejamento como para o controle, a distinção entre ações emergenciais e não emergenciais constitui aspecto essencial para a avaliação da gestão de desastres. Além disso, com relação ao controle surgem dificuldades adicionais na fase de resposta ao desastre, em especial nas ações emergenciais, uma vez que a celeridade das ações de socorro e assistência muitas vezes exige priorizar a agilidade na entrega de bens e serviços à população afetada sem a necessária adequação dos controles internos administrativos. Por outro lado, nas etapas não emergenciais é esperado que as ações ocorram sob condições normais de funcionamento dos controles internos administrativos.

A mencionada doutrina de gestão de desastres foi recepcionada no Brasil nos termos das Leis nº 12.340/2010 e nº 12.608/2012. As atividades relacionadas ao gerenciamento do desastre são executadas precipuamente por Estados e Municípios sendo que a norma de 2010 estabelece rito simplificado de solicitação e liberação de recursos financeiros federais para apoiar ações de resposta e de reconstrução nas unidades federativas.

Acrescenta-se que todos os gastos federais com desastres constituem potencial objeto de controle por parte da CGU, por meio dos instrumentos de fiscalização e auditoria.

2.3 O Guia ISSAI 5520 – INTOSAI

O Guia ISSAI 5520 é uma norma de uso facultativo pelas Instituições Supremas de Auditoria, aprovada no âmbito da INTOSAI em outubro de 2013, destinada a apoiar o planejamento e a execução de auditoria nas atividades desenvolvidas na fase gerencial de resposta ao desastre natural.

O guia é composto por três partes. Na primeira delas tem-se a definição de desastres naturais e as diferentes fases que compõem o ciclo de gerenciamento de desastres. A segunda apresenta as características da ajuda relacionada a desastres na fase de resposta e destaca os aspectos principais a serem observados em trabalho de auditoria com foco nessa etapa. Ainda na segunda parte da norma, sugere-se para o planejamento e a execução da auditoria, o uso de uma matriz de riscos desenvolvida especificamente para as principais atividades desempenhadas em tal fase da gestão da crise¹⁰.

A terceira parte do Guia ISSAI 5520 demonstra aspectos do processo de auditoria de desastres naturais com base na experiência de trabalhos realizados por Instituições Supremas de Auditoria de diferentes países com foco na fase de resposta entre os anos de 2000 a 2013. A partir da experiência internacional, são apresentadas as boas práticas para o planejamento e execução de auditoria, as quais foram consideradas como temas para fins de comparação com a prática consubstanciada nos relatórios da CGU, a saber:

- Preparação da auditoria;
- Cooperação entre os auditores;
- Informação e reunião de dados;
- Seleção dos tópicos de auditoria;
- Tipos de auditoria: financeira, de conformidade e de desempenho;
- Relatório de auditoria; e
- Uso de ferramentas de auditoria.

Para além das Instituições Supremas de Auditoria, acrescenta-se que o Guia ISSAI 5520 também interessa a unidades de controle interno incumbidas de exercer controle sobre as atividades e gastos no âmbito do ciclo de gerenciamento de desastres. Além disso, a norma está inserida na série ISSAI 5500, a qual apresenta guias específicos para apoiar a realização de auditoria sobre as demais fases do ciclo de gerenciamento de desastre, conforme descrito na Figura 2.

10 ISSAI 5520 – Audit of disaster-related aid, 2013. Disponível em: <http://www.issai.org/4-auditing-guidelines/guidelines-on-specific-subjects/>. Acesso em 10/07/2014.

3. Proceder metodológico

Os objetivos deste estudo são avaliar a aderência das práticas de auditoria da CGU frente às disposições do Guia ISSAI 5520 - *The audit of disaster-related aid* da INTOSAI, identificar boas práticas adotadas e oportunidades de melhoria na realização dos trabalhos de auditoria.

Para concretização do estudo, a presente pesquisa procedeu análise dos relatórios elaborados pela CGU por ocasião do controle dos gastos estatais da União no desastre natural da Região Serrana do Rio de Janeiro, ocorrido no ano de 2011.

Com base em classificação proposta por Gil (1996), a pesquisa em questão caracteriza-se como exploratória, de abordagem qualitativa e assume a forma de estudo de caso. Como técnica de pesquisa, adotou-se a pesquisa documental, frente à análise aplicada à norma ISSAI e aos relatórios descritos na Tabela 3.

Com o uso da análise de conteúdo, a terceira parte da norma ISSAI 5520 foi avaliada tendo por base a técnica da análise categorial com foco na investigação dos temas (BARDIN, 2011). Nesse sentido, cada uma das boas práticas relacionadas na referida parte da norma foi considerada um tema ou unidade de contexto.

A partir do estudo dos assuntos abordados em cada uma das boas práticas apresentadas, foram identificadas afirmações e proposições que constituíram as categorias relacionadas a cada tema. Ressalta-se que cada afirmação e proposição foi interpretada conforme a unidade de contexto, ou seja, ao tema a qual se vincula. A Tabela 2 apresenta a definição dos temas e das correspondentes categorias, a partir da análise da norma ISSAI 5520.

Tabela 2 - Temas e Categorias definidos a partir da análise da ISSAI 5520

Temas	Categorias de afirmação ou proposição
Preparação da auditoria	Definição da perspectiva da auditoria
	Conhecimento de cada fase da gestão de desastres
Cooperação entre auditores	Auditoria conjunta, paralela ou coordenada
Informação e reunião de dados	Papéis e responsabilidades das entidades e pessoal envolvido na ajuda
	Informação-chave sobre a ajuda
	Sistemas de controle interno e procedimentos.
	Observação física no local do desastre ainda nos estágios iniciais da crise.
	Reunir informações sobre o desastre e ações gerenciais adotadas
Seleção de tópicos de auditoria	Procedimentos adotados para seleção dos tópicos de auditoria
Tipos de auditoria	Definição do tipo de auditoria
Auditoria financeira	Foco nas demonstrações financeiras
Auditoria operacional	Foco nos princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.
Auditoria de conformidade	Foco na conformidade a leis e regulamentos aplicáveis
Uso de ferramentas de auditoria	Uso de Sistemas de Informação Geográfica (SIG)
	Consulta a banco de dados internacional

Fonte: elaboração do autor

Para a análise quanto à aderência aos temas abordados na norma ISSAI 5520 e listados na Tabela 2, foram selecionados todos os relatórios elaborados pela CGU referentes à fiscalização quanto a aplicação dos recursos financeiros descentralizados pela União destinados a subsidiar as ações de resposta e reconstrução após o desastre natural da Região Serrana do Rio de Janeiro em 2011, conforme apresentado na Tabela 3:

Tabela 3 - Relatórios da CGU objetos da Análise quanto à Aderência a ISSAI 5520

Tipo de relatório	Descrição	Nº Relatório CGU
Relatório de diagnóstico situacional (Levantamento da Situação)	Análise da situação – Nova Friburgo	1
	Análise da situação – Teresópolis	2
	Análise da situação – Petrópolis	3
	Análise da situação – Gov. Estado	4
Relatório de fiscalização (Auditoria)	Fiscalização – Nova Friburgo	5
	Fiscalização – Teresópolis	6
	Fiscalização – Petrópolis	7
	Fiscalização – Gov. Estado	8

Fonte: Relatórios CGU, elaboração do autor

Os relatórios elaborados pela CGU e descritos na Tabela 3 foram analisados buscando-se identificar a ocorrência de afirmações e proposições relativas àquelas categorias apresentadas na Tabela 2. A cada ocorrência de afirmação no relatório analisado, o respectivo registro foi realizado conforme a categoria e tema a que se relaciona para controle e avaliação quanto a aderência.

Para avaliar a abordagem dos temas da Tabela 2 nos relatórios da CGU como aderentes à orientação da norma ISSAI, o critério de julgamento foi de que a presença de afirmações e proposições nas respectivas categorias de cada tema analisado fosse alcançada em pelo menos metade do número máximo possível de ocorrências para o tema em questão, ou seja, no mínimo 50% dos relatórios deveriam atender ao requisito de conter afirmações relacionadas ao conjunto das categorias que compõem um dado tema.

Por sua vez, foram avaliados como não aderentes os temas para os quais o registro de ocorrência para o conjunto das respectivas categorias de afirmação e proposição foram inferiores a 50% dos relatórios possíveis. Destaca-se que apesar da análise se aplicar tanto aos relatórios de diagnóstico situacional como para os relatórios de fiscalização, a avaliação quanto à aderência foi conduzida de forma agregada para os relatórios, uma vez que os mesmos foram considerados etapas de um único trabalho auditorial conduzido para cada uma das unidades fiscalizadas, governos municipais ou do Estado, conforme consta na Tabela 3.

Posteriormente ao procedimento supracitado, apresentam-se os temas para os quais se verificou aderência, destacando eventuais casos em que boas práticas atualmente recomendadas pela ISSAI 5520 já haviam sido adotadas conforme os relatórios avaliados. Por outro lado, registram-se os temas não abordados nos relatórios avaliados e as principais oportunidades de melhorias, de acordo com os apontamentos da norma.

Como limitação do estudo destaca-se que os relatórios da CGU não foram analisados quanto a aderência às orientações da ISSAI 5520 para o tema Relatório de auditoria relacionada ao desastre. Isso porque tal análise tem por requisito a consideração de diretrizes específicas as quais estão além do escopo do presente estudo, com destaque para a composição do relatório nas partes de auditoria financeira (ISSAI 1700 e 1800), auditoria de conformidade (ISSAI 4100) e auditoria operacional (ISSAI 3000).

4. Resultados

4.1 Aderência

Nos relatórios da CGU analisados foram registradas a presença de afirmações e proposições relacionadas a 7 dos 9 temas considerados a partir da norma ISSAI 5520, conforme descrito na Tabela 4. Salienta-se que as afirmações e proposições identificadas nos relatórios estão presentes de forma heterogênea entre as diferentes categorias, sendo verificada a presença de sentenças em 12 das 15 categorias. Isso significa que alguns temas identificados na ISSAI 5520 não foram abordados nos relatórios analisados enquanto para outros assuntos a abordagem foi frequente.

Tabela 4 - Análise dos relatórios CGU com base nas categorias obtidas da ISSAI 5520

Temas	Categorias de Afirmação/Proposição	Presente no Relatório CGU	% de atendimento
Preparação da auditoria	Definição da perspectiva da auditoria	5, 6, 7, 8	25,0
	Conhecimento de cada fase da gestão de desastres	-	
Cooperação entre auditores	Auditoria conjunta, paralela ou coordenada	5, 6, 7, 8	50,0
Informação e reunião de dados	Papéis e responsabilidades das entidades e pessoal envolvido na ajuda	1, 3, 4	57,5
	Informação-chave sobre a ajuda	1, 2, 3, 4, 8	
	Sistemas de controle interno e procedimentos.	1, 2, 3, 4, 8	
	Observação física no local do desastre ainda nos estágios iniciais da crise.	1, 2, 3	
	Reunir informações sobre o desastre e ações gerenciais adotadas	1, 2, 3, 4, 6, 7, 8	
Seleção de tópicos de auditoria	Procedimentos adotados para seleção dos tópicos de auditoria	-	0,0
Tipos de auditoria	Definição do tipo de auditoria	5, 6, 7, 8	50,0
Auditoria financeira	Foco nas demonstrações financeiras	-	0,0
Auditoria operacional	Foco nos princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.	2, 3, 5, 6, 7, 8	75,0
Auditoria de conformidade	Foco na conformidade a leis e regulamentos aplicáveis	2, 3, 5, 6, 7, 8	75,0
Uso de ferramentas de auditoria	Uso de Sistemas de Informação Geográfica (SIG)	6	12,5
	Consulta a banco de dados internacional	8	

Fonte: Relatórios CGU, elaboração do autor

A partir dos resultados apresentados na Tabela 4, avaliou-se que a prática de auditoria de desastres naturais da CGU é parcialmente aderente ao Guia ISSAI 5520, uma vez que o percentual de atendimento obtido quanto à presença de afirmações e proposições nos relatórios da Controladoria face à norma de referência foi igual ou superior a 50% somente para 5 dentre 9 temas definidos com base na análise do Guia em discussão. Em vista desses resultados apresenta-se a seguir a análise dos achados para cada um dos temas considerados.

Com relação ao tema Preparação da auditoria, a análise dos relatórios indicou não aderência aos preceitos da norma ISSAI 5520. Isso porque se verificou que somente os relatórios de fiscalização apresentaram definição de que a auditoria foi planejada e executada a partir da perspectiva do doador dos recursos, no caso o Governo Federal. Por sua vez, nos relatórios de diagnóstico avaliados restaram ausentes afirmações ou proposições relacionadas ao assunto, o que contribuiu para o reduzido atendimento (25%) quanto à abordagem do tema.

Para o tema Cooperação entre os auditores, os relatórios de fiscalização analisados indicaram a presença de afirmações que permitem avaliação pela aderência às respectivas orientações do Guia ISSAI 5520. Destaca-se que constam nos relatórios que os trabalhos foram realizados de forma compartilhada, facilitando a troca de experiências e informações entre os auditores de diferentes órgãos do Governo Federal bem como entre os responsáveis de órgãos regionais e locais.

No quesito Informação e reunião de dados, registra-se a presença de afirmações relacionadas a todas as categorias além do atendimento geral de 57,5% quanto ao critério de avaliação, o que indica aderência às respectivas orientações do Guia ISSAI 5520 quanto à abordagem desse assunto nos relatórios avaliados. Acrescenta-se que praticamente todos os relatórios examinados reuniram informações a respeito de resgate e evacuação de vítimas, atendimento às necessidades básicas das vítimas, registro, avaliação e controle das doações materiais recebidas e informações sobre a avaliação de perdas e danos. Além disso, foi frequente a verificação de afirmações com respeito a categoria relativa a informação-chave sobre a ajuda tais como informações sobre doadores, beneficiários, coleta, distribuição, armazenamento, condições da ajuda, além de dados relativos a identificação de sistemas de controle interno e procedimentos para entrega de ajuda às vítimas de desastre.

Com relação ao tema Seleção de tópicos de auditoria, não se verificaram afirmações ou proposições afetas ao assunto nos relatórios examinados, o que indica avaliação pela não aderência às orientações do Guia ISSAI 5520. Destaca-se que, na totalidade do material avaliado, não foram abordadas questões relativas ao tema, restando ausentes sentenças relacionadas à categoria de procedimentos adotados para seleção dos tópicos. Dessa forma, não se localizou nos relatórios analisados clara indicação, por exemplo, a respeito do estabelecimento de critério, análise de risco, ações de gestão de desastre para mitigar riscos indicados na análise e as justificativas para priorização dos tópicos selecionados.

Para o tema Tipos de auditoria, a presença de afirmações referentes à indicação do tipo de trabalho realizado permite a avaliação pela aderência quanto à abordagem do assunto. Registra-se a predominância do enfoque no exame da conformidade e do desempenho da gestão nos relatórios avaliados, em razão da elevada frequência

de afirmações verificadas para os temas Auditoria de conformidade e Auditoria operacional, resultando no maior percentual de atendimento quanto à abordagem dentre os demais temas, conforme consta na Tabela 4. Por sua vez, o tema Auditoria financeira não foi abordado, uma vez que restaram ausentes afirmações ou proposições sobre tal assunto no material considerado.

Com relação a abordagem de Auditoria operacional, avaliada como aderente, ressalta-se a ênfase dos relatórios em apresentar os resultados de exames realizados sobre a eficiência das ações gerenciais relativas ao recebimento, armazenagem, controle e distribuição de donativos, medicamentos e outras medidas adotadas pelos gestores locais do desastre, em cada um dos municípios fiscalizados.

Por sua vez, com relação à abordagem do tema de Auditoria de conformidade, avaliada como aderente, destaca-se que os relatórios apresentaram os resultados de exames realizados sobre a legalidade de atos de gestão das autoridades regionais e locais, com relação às contratações de empresas para entrega de bens e a prestação de serviços diversos, sendo que constatou-se que algumas atividades não tiveram relação direta com a resposta ao desastre. Os desvios identificados entre os atos de gestão praticados e os padrões legais e normativos do Governo Federal, doador dos recursos objetos de controle nos relatórios da CGU, foram comunicados aos gestores e autoridades competentes para providências.

Com relação ao Uso de ferramentas de auditoria, a ausência de afirmações e proposições nos relatórios analisados quanto a aplicação de tecnologias de Sistemas de Informação Geográfica (SIG) indica avaliação pela não aderência ao tema. Registre-se o reduzido percentual de atendimento (12,5%) para os relatórios analisados. Nesse sentido, destaca-se que somente um dentre oito relatórios analisados apresentou afirmação relacionada ao uso de ferramenta SIG. Além disso, o uso relatado limitou-se ao registro da localização geográfica dos pontos objetos de exames de auditoria por meio do emprego de aplicativo disponível gratuitamente na internet.

Ainda sobre o assunto de SIG, importante esclarecer que a única ocorrência referente a categoria de consulta a banco de dados se deve ao fato de a fonte da informação em questão ser de caráter internacional. Em geral, constam nos relatórios da CGU a busca e o uso de informações obtidas junto a bancos de dados oficiais do Brasil, mas, de fato, não foi frequente o acesso a sistemas de informações de base internacional, como os mencionados a título exemplificativo na ISSAI 5520.

4.2 Boas práticas e oportunidades de melhorias

Verificou-se a boa prática adotada pela CGU de realizar visitas de campo nos locais atingidos por desastres naturais, conforme explicitado nos relatórios de diagnóstico situacional. Ressalta-se que tal medida, de importância amplamente destacada no Guia ISSAI 5520, justifica-se pelo fato de constituir-se como forma eficiente e tempestiva para que os auditores coletem evidências a respeito do desastre natural e das principais demandas para atendimento à população, visto as potenciais fragilidades dos controles internos administrativos na fase gerencial

de resposta aos desastres. Além disso, as informações coletadas em campo auxiliam os auditores no melhor planejamento e realização de exames posteriores, com ênfase em aspectos de conformidade ou desempenho.

Com relação às oportunidades de melhoria, destacam-se a necessidade de se explicitar nos relatórios da CGU os critérios empregados na preparação dos trabalhos e na seleção de tópicos de auditoria, bem como a importância do incremento no uso de ferramentas de informação geográfica para adicionar valor a futuras auditorias relacionadas a gastos em desastres naturais.

Para avançar nos procedimentos de preparação e seleção de tópicos de auditoria relacionada a desastres naturais sugere-se incorporar à prática da CGU a avaliação de risco indicada na segunda parte da norma ISSAI 5520. Isso porque a avaliação de risco proposta na norma foi elaborada a partir da experiência em auditoria de desastres naturais por parte de diferentes Organizações Supremas de Auditoria contemplando a possibilidade de ocorrência de até 17 tipos de riscos para nove diferentes atividades de gerenciamento de desastres. O uso da matriz de riscos, devidamente revisada com base no conhecimento dos controles estabelecidos pelo gestor da unidade a ser examinada pela CGU, ainda na etapa de planejamento da auditoria de gastos em eventos de desastres naturais, permite ampla visão acerca da extensão e da profundidade dos exames de auditoria necessários à avaliação quanto à adequação dos atos de gestão no processo de gerenciamento da crise.

Sobre o incremento na utilização de ferramentas SIG, destaca-se que o acesso a informações de localização de obras (objeto frequente em reconstrução pós-desastre) e das respectivas empresas executoras em mapas detalhados ao invés de somente na forma de planilhas eletrônicas pode constituir forma eficiente de planejar o escopo de auditorias e o deslocamento das equipes para o campo. Além disso, por meio da aquisição de imagens de satélite atualizadas pode-se acompanhar a evolução de determinadas etapas de obras em lugares mais distantes, cujo custo e o tempo de deslocamento de equipes de auditoria justifiquem a adoção desse tipo de monitoramento¹¹. Nesse contexto, sugere-se ter por referência inicial as orientações relevantes constantes do Guia ISSAI 5540 para implementar os procedimentos com vistas a incorporação desses recursos em todo o processo de auditoria.

4.3 Avaliação por tipo de relatório CGU

Com relação ao tipo de relatório analisado, verificou-se que nos relatórios de diagnóstico situacional, que tratam do levantamento de informações no local do desastre nos estágios iniciais da crise, há predomínio da abordagem de categorias de afirmações afetas ao tema Informação e reunião de dados. Tal fato justifica-se porque esses relatórios são resultado de trabalho que tem por foco a coleta de evidências em campo, com relação às necessidades da população afetada bem como aos bens e serviços prestados pelo executor da ajuda.

11 ISSAI 5540 – Use of geospatial information in auditing disaster management and disaster-related aid, 2013. Disponível em: <<http://www.issai.org/4-auditing-guidelines/guidelines-on-specific-subjects/>>. Acesso em 10/07/2014.

Por outro lado, os relatórios de fiscalização apresentaram-se mais completos uma vez que se verificou a presença da abordagem de maior número de categorias de afirmação quando comparados aos relatórios de diagnóstico. Por tal critério, foram identificadas afirmações e proposições constantes de um ou mais relatórios de fiscalização em um total de dez categorias, enquanto que para relatórios de diagnóstico situacional verificou-se, respectivamente, a presença em sete classes de afirmação, conforme apresentado na Tabela 4. Dentre os temas abordados nos relatórios de fiscalização destacam-se aqueles relacionados ao compartilhamento de informações entre os auditores, Informação e reunião de dados e a ênfase em categorias de afirmação referentes a auditoria de conformidade e operacional. A síntese das características verificadas para cada tipo de relatório analisado é apresentada na Tabela 5.

Tabela 5 - Síntese da avaliação por tipo de relatório CGU

Relatório de diagnóstico situacional	<ul style="list-style-type: none"> • Coleta de evidências no local do desastre, ainda nos estágios iniciais da crise. • Predomínio da abordagem de categorias de afirmações e proposições afetas ao tema Informação e reunião de dados.
Relatório de fiscalização	<ul style="list-style-type: none"> • Definição da cooperação entre auditores. • Reunião de informações a respeito de resgate e evacuação de vítimas, bem assim o atendimento às necessidades básicas dos afetados. • Abordagem de tópicos relacionados a auditoria de conformidade e operacional.

Fonte: elaboração do autor

5. Considerações finais

Os relatórios de diagnóstico situacional e os relatórios de fiscalização elaborados pela CGU por ocasião do desastre natural ocorrido em 2011 na Região Serrana do Estado do Rio de Janeiro foram analisados buscando-se identificar a ocorrência de afirmações e proposições relativas as categorias temáticas obtidas a partir da análise da terceira parte do guia ISSAI 5520. Nos relatórios a presença das afirmações e proposições para cada um dos temas em percentual igual ou superior a 50% foi interpretada como indicação de aderência à norma de referência.

A partir das análises realizadas avaliou-se que a prática de auditoria de desastres naturais da CGU é parcialmente aderente ao Guia ISSAI 5520, uma vez que o percentual de atendimento obtido quanto a presença de afirmações e proposições nos relatórios da Controladoria face a norma de referência foi igual ou superior a 50% somente para 5 dentre 9 temas definidos com base na análise do Guia em discussão.

No que respeita aos temas abordados nos relatórios analisados, as práticas de auditoria adotadas no Brasil assemelham-se àquelas do exterior. Nesse sentido, há indicação de que as recomendações decorrentes da auditoria aos administradores responsáveis pela gestão do desastre alinham-se as boas práticas internacionais. No presente estudo os resultados indicaram aderência com relação aos temas Cooperação entre auditores, Informação e reunião de dados, Tipos de auditoria, Auditoria operacional e Auditoria de conformidade.

Dentre as abordagens avaliadas como aderentes, no âmbito do tema Informação e reunião de dados destaca-se a adoção da boa prática de realização dos relatórios de diagnóstico situacional, ainda nos estágios iniciais do desastre natural. Isso porque a elaboração desses relatórios nas fases iniciais da crise subsidia tanto o planejamento dos exames de auditoria posteriores, como fornece oportunidade ao auditor para gravar evidências sobre os serviços prestados e acerca das providências exigidas pela situação relatada.

Os relatórios da CGU foram avaliados como não aderentes quanto aos temas Preparação da auditoria, Seleção de tópicos de auditoria, Auditoria financeira e Uso de ferramentas de auditoria. Para os temas afetos à Preparação e Seleção avalia-se como provável causa da não aderência a ocorrência de falhas nas etapas de planejamento e relatoria dos trabalhos, uma vez que, como mencionado na avaliação dos resultados, não se localizou nos relatórios analisados clara indicação, a respeito do estabelecimento de critério, análise de risco ou mesmo de justificativas para priorização dos tópicos selecionados e somente um tipo de relatório avaliado explicitou que os exames foram efetuados sob uma perspectiva, no caso do doador dos recursos fiscalizados.

Sobre a não aderência quanto à abordagem do tema Auditoria financeira nos relatórios da CGU avalia-se como causa o fato de a legislação brasileira afeta ao gerenciamento dos desastres naturais não definir a estrutura de um relatório financeiro destinado a apresentar os gastos efetuados em cada evento. Nesse sentido, o planejamento e a execução dos trabalhos têm por foco as afirmações do gestor em relatórios gerenciais em que se apresentam as ações empreendidas, comprovantes de gastos e informações coletadas por meio da imprensa e dos afetados.

Quanto a não aderência para o tema Uso de ferramentas de auditoria, quando da discussão dos resultados salientou-se como causa a ausência, nas etapas de planejamento e de execução dos trabalhos, de consultas a bancos de dados internacionais de informações sobre desastres, bem como o uso limitado de Sistemas de Informações Geográficas para agregar valor às análises.

A não aderência dos relatórios avaliados com relação à abordagem dos temas comentados implica possivelmente em incremento do risco de auditoria, na medida em que o planejamento e a execução dos exames não contemplaram aspectos que seriam considerados em uma avaliação realizada segundo as boas práticas internacionais indicadas no Guia ISSAI 5520.

Ainda com relação aos temas avaliados como não aderentes, a análise indica como oportunidades de melhoria a incorporação da avaliação de risco proposta na ISSAI 5520 para a preparação e seleção de tópicos da auditoria na área de desastres naturais. Além disso, também constitui oportunidade de melhoria o incremento na utilização de ferramentas de informação geográfica, tendo por referência as orientações específicas do Guia ISSAI 5540.

Finalmente, como sugestão de continuidade deste estudo, recomenda-se a extensão da análise para outros relatórios de auditoria e fiscalização relacionados a demais desastres naturais no Brasil. Justifica-se a oportunidade e a relevância para novas pesquisas nessa área em razão da tendência de crescimento no número desses eventos, bem assim o aumento do gasto público para apoiar as ações estaduais e municipais de resposta e reconstrução após a ocorrência de desastres naturais.

Referências bibliográficas

AMORIM, Sonia; BUSCH, Amarílis. **Estudo de Caso: A tragédia da região serrana no Rio de Janeiro de 2011: procurando respostas**. Brasília, ENAP, 2011.

BARDIN, Lawrence. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011.

BOYNTON, William C., JOHNSON, Raymond N., KELL, Walter G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e controle interno na administração pública**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

COMITÊ DAS ENTIDADES PATROCINADORAS (COSO). **Controle Interno – Estrutura Integrada. Sumário Executivo**. São Paulo. Instituto dos Auditores Internos do Brasil e PricewaterhouseCoopers do Brasil, 2013. Disponível em: http://www.iabrasil.org.br/new/2013/downs/coso/COSO_ICIF_2013_Sumario_Executivo.pdf. Acesso em 16/10/2015.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 1996.

KOONTZ, Harold; O'DONNELL, Cyril. **Princípios de administração: uma análise das funções administrativas**. 11. ed. São Paulo: Pioneira, 1978.

MAUTZ, R. K. **Princípios de auditoria**. São Paulo: Atlas, 1975.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS, Escritório para redução do risco de desastres (UNISDR). **UNISDR counts the cost of 20 years of inaction on climate change and risk reduction**. Disponível em: http://www.unisdr.org/files/27162_2012no21.pdf. Acesso em 09/08/2014.

_____, **Hyogo Framework for Action 2005-2015 (HFA)**. Building the resilience of nations and communities to disasters. Disponível em: <http://www.unisdr.org/we/coordinate/hfa>. Acesso em 16/10/2015.

VARGAS, J. E. **Políticas públicas para la reducción de la vulnerabilidad frente a los desastres naturales y socio-naturales**. Santiago de Chile: ONU/CEPAL/ECLAC, 2002. Disponível em: <http://www.cepal.org/publicaciones/>. Acesso em 10/07/2014.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA, CENTRO UNIVERSITÁRIO DE ESTUDOS E PESQUISAS SOBRE DESASTRES/UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA (CEPED/UFSC). **Atlas brasileiro de desastres naturais 1991 a 2010: volume Brasil**. Florianópolis: Editora da UFSC, 2012. Disponível em: <http://www.ceped.ufsc.br/biblioteca/projetos/encerrados/atlas-brasileiro-de-desastres-naturais>. Acesso em 14/08/2014.