



Ciências Contábeis
UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA



Jeronimo Rosário Tanan Pereira

FCCC23

Auditoria Governamental

Auditoria Governamental

UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Jerônimo Rosário Tanan Pereira

Auditoria Governamental

Salvador
2021

UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA

Reitor: João Carlos Salles Pires da Silva
Vice-Reitor: Paulo César Miguez de Oliveira
Pró-Reitoria de Ensino de Graduação
Pró-Reitor: Penildon Silva Filho
Faculdade de Ciências Contábeis
Diretor: Prof. Ronaldo Pesente

Superintendência de Educação
a Distância - SEAD

Superintendente
Márcia Tereza Rebouças Rangel

Coordenação de Tecnologias Educacionais
CTE-SEAD
Haenz Gutierrez Quintana

Coordenação de Design Educacional
CDE-SEAD
Lanara Souza

Coordenadora Adjunta UAB
Andréa Leitão

Bacharelado em Ciências Contábeis

Coordenador:
Prof. Josélton Silveira da Rocha

Produção de Material Didático

Coordenação de Tecnologias Educacionais
CTE-SEAD
Núcleo de Estudos de Linguagens &
Tecnologias - NELT/UFBA

Coordenação
Prof. Haenz Gutierrez Quintana

Projeto gráfico
Prof. Haenz Gutierrez Quintana
Imagem de capa: Ono Kosuki, Pexels

Equipe de Revisão:
Júlio Neves Pereira
Simone Bueno Borges

Equipe Design
Supervisão: Haenz Gutierrez Quintana |
Danilo Barros

Editoração / Ilustração:
Bruno Deminco; Davi Cohen; Luana
Andrade; Michele Duran de Souza Ribeiro;
Rafael Moreno Pipino de Andrade;
Amanda Soares Fahel; Amanda dos Santos
Braga; Ingrid Barretto; Leandro Costa.

Design de Interfaces:
Danilo Barros

Equipe Audiovisual
Direção:
Haenz Gutierrez Quintana

Produção:
Daiane Nascimento dos Santos; Victor
Gonçalves

Câmera, teleprompter e edição:
Gleyson Público; Valdinei Matos

Edição:
Maria Giulia Santos; Adriane Santos; Alan
Leonel

Videografismos e Animação:
Camila Correia; Gean Almeida; Mateus
Santana;

Edição de Áudio/Trilha Sonora:
Mateus Aragão; Filipe Pires Aragão.



O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - Brasil (CAPES) - Código de Financiamento 001. Esta obra está sob licença *Creative Commons CC BY-NC-SA 4.0*: esta licença permite que outros remixem, adaptem e

criem a partir do seu trabalho para fins não comerciais, desde que atribuam o devido crédito e que licenciem as novas criações sob termos idênticos.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) Sistema de Bibliotecas da UFBA

P436 Pereira, Jeronimo Rosário Tanan.

Auditoria governamental / Jeronimo Rosário Tanan Pereira. - Salvador: UFBA, Faculdade de Ciências Contábeis; Superintendência de Educação a Distância, 2021.

102 p. : il.

Esta obra é um Componente Curricular do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis na modalidade EaD da UFBA.

ISBN: 978-65-5631-045-9

1. Auditoria. 2. Finanças públicas - Auditoria. 3. Administração pública. 4. Contabilidade pública. I. Universidade Federal da Bahia. Faculdade de Ciências Contábeis. II. Universidade Federal da Bahia. Superintendência de Educação a Distância. III. Título.

CDU: 657

Sumário

Apresentação da Disciplina	7
Sobre o Autor	8
Unidade 1 - Auditoria: Aspectos Históricos, Teórico-Conceituais e Estruturantes	9
1.1 Entendendo a Auditoria	9
1.1.1 Auditoria: algumas notas históricas e evolução	10
1.1.2 Conceito de Auditoria	12
1.1.3 Normas e legislação	14
1.2 Universo de Atuação: Auditoria Governamental Interna	24
1.2.1 Auditoria no Setor Público	25
1.2.2 Auditoria Governamental Interna	25
1.3 Universo de Atuação: Auditoria Governamental Externa	28
1.3.1 Auditoria Governamental Externa	28
1.3.2 Poder Legislativo e auditoria externa	29
1.4 Controles internos no Setor Público	33
1.4.1 Conceito e princípios	34
1.4.2 Estrutura de controles internos na Administração Pública	37
Unidade 2 - Administração Pública e Auditoria Governamental	42
2.1 Planejamento e Orçamento Públicos	43
2.1.1 Planejamento na Administração Pública	44
2.1.2 Orçamento Público	46
2.2 Finanças Públicas	56
2.2.1 Execução orçamentária	56
2.2.2 Movimentação de crédito orçamentário	57
2.2.3 Créditos adicionais	59
2.2.4 Conta Única do Tesouro	62
2.2.5 Dívida Pública	64

2.3 Contabilidade Pública.....	66
2.3.1 Conjunto normativo-regulador	66
2.3.2 Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.....	67
2.3.3 Demonstrações Contábeis.....	70
2.4 Controles Internos e Governança	71
2.4.1 Controles Internos	71
2.4.2 Governança no Setor Público	73
Unidade 3 - Auditoria Governamental: Funcionamento e Prática	77
3.1 Planejamento de Auditoria.....	77
3.1.1 Conteúdo, etapas e estrutura.....	78
3.1.2 Controles internos e risco de auditoria.....	81
3.2 Execução da Auditoria	83
3.2.1 Etapas e dinâmica da auditoria	83
3.2.2 Achados e evidências de auditoria	83
3.2.3 Procedimentos e técnicas de auditoria	86
3.2.4 Papeis de trabalho	88
3.3 Comunicação de Auditoria	89
3.3.1 Princípios e requisitos da comunicação	90
3.3.2 Comunicação de auditoria	92
3.4 Monitoramento e Controle de Qualidade	97
3.4.1 Monitoramento das recomendações.....	97
3.4.2 Controle de qualidade de auditoria	98
Referências	100



Ilustração: Rafael Moreno

Apresentação da Disciplina

Realizar a disciplina Auditoria Governamental significa avançar mais uma etapa que contribuirá ao objetivo maior de concluir a graduação em Ciências Contábeis. Então a primeira mensagem é a de que essa disciplina é importante para você. Explore o máximo o conteúdo desta obra, pois ela é de fundamental importância para sua formação profissional.

O conjunto de assuntos que estão aqui inseridos foi cuidadosamente escolhido, dosando a medida certa que atendeu ao exigido pelas orientações pedagógicas e profissionais e o que consideramos relevante e indispensável para compreender claramente os significados da Auditoria Governamental no mundo e, em especial, no Brasil. Há, certamente, ausência de alguns conteúdos, tendo em vista limitações conhecidas, como a carga horária da disciplina, portanto não se trata de um texto completo. No entanto, assuntos aqui abordados são passíveis de maiores aprofundamentos, complementos e possibilidades de análises, inclusive pela interdisciplinaridade com outros componentes do curso.

Esta obra está dividida em três capítulos que terão correspondência com as unidades da disciplina. O primeiro deles apresenta assuntos que possibilitam um entendimento geral da auditoria, destacando a sua estrutura no Setor Público. O segundo traz os assuntos que servem ao exercício efetivo da auditoria governamental ou aplicada ao Setor Público, identificando o contexto e efetivos objetos de auditoria. Por fim, o terceiro apresenta os recursos, técnicas e métodos, além das etapas da execução da auditoria.

Jerônimo Rosário Tanan Pereira

Sobre o Autor

Jerônimo Rosário Tanan Pereira

Professor-Autor

Possui graduação em Contabilidade pela Universidade Estadual de Feira de Santana - UEFS, especialização em Contabilidade Pública e Mestrado em Contabilidade, ambos pela Universidade Federal da Bahia - UFBA. Possui experiência profissional em Auditoria Interna, análise e fiscalização de prestação de contas no setor público e docência em nível superior em disciplinas da Ciência Contábil. Autor de artigos e outras publicações na área da Ciência Contábil.



Ilustração: Rafael Moreno

Unidade 1 - Auditoria: Aspectos Históricos, Teórico-Conceptuais e Estruturantes

Auditoria é uma realidade presente desde tempos muito remotos no cotidiano das pessoas e das instituições. Há quem afirme que ela está presente desde o momento em que o ser humano realizou uma ação tendo como pano de fundo o ato de conferir ou verificar. Nessa ótica é possível enquadrar atos simples do dia-a-dia como “atos de auditoria”. Contagem de um rebanho, de mantimentos, do coletado na lavoura em função do semeado, etc. Estes são exemplos simples e que se distanciam bastante, em dimensão e complexidade, de atos do cotidiano da sociedade moderna. Verificar se os lucros (bilionários) de uma empresa de atuação internacional estão corretos e legalmente apresentados, verificar se o valor de um grande parque fabril corresponde ao valor próximo ou exato daquele que se pretende vendê-lo, ou avaliar se a execução de uma ação de um governo nacional (país) foi econômica, legal, eficiente e eficaz em seus resultados são alguns exemplos. Cada um desses exemplos está condizente com seu momento histórico e a auditoria também. As técnicas de auditoria utilizadas à época medieval (a auditoria já existia, como veremos a seguir) não teriam eficácia se aplicadas nos atos e fatos da atualidade (sociedade moderna). Portanto, sendo a auditoria uma “peça” de um grande sistema, com ele evoluiu para “sobreviver” e chegar aos dias atuais, e, numa espécie de simbiose, contribuir com a evolução dele. Nos itens seguintes entenderemos como essa simbiose ocorreu, desde épocas remotas até os dias atuais.

1.1 Entendendo a Auditoria

Apesar de estar presente nas mais variadas situações da vida moderna, a auditoria é perceptível, quase que exclusivamente, apenas por profissionais das áreas correlatas

a finanças, contabilidade, gestão e negócios, tanto pública quanto privada. Então, o estudante do curso de ciências contábeis deve entender o significado mais geral de auditoria, nos seus aspectos históricos e evolutivos, para facilitar a compreensão do contexto presente da auditoria a partir do passado. É o que veremos nos próximos itens.

1.1.1 Auditoria: algumas notas históricas e evolução

Fatos mais específicos reforçam e ratificam a ideia de que a auditoria está presente em vários momentos históricos e em vários ambientes da vida social. Na Índia, entre os séculos XVI e VI a.c., existiu procedimento administrativo, anotado no Código de Manu¹, que se reconhece como de funções ou atividades de auditoria (SLOMSKI, 2005, p. 5). Já se aproximando do ano 0 (zero) da história, os barões franceses apresentavam, em ambiente público, as contas relativas ao seu domínio para funcionários representantes da Coroa. Também no império romano os imperadores adotaram prática semelhante com a nomeação de funcionários para supervisionar as operações financeiras dos administradores provinciais. Acredita-se que o termo “auditoria” tenha origem nesses acontecimentos, pois ele tem como raiz a palavra latina *audire* que significa “ouvir” (ATTIE, 2011, p. 7; FRANCO e MARRA, 2009, p. 28).

Nessa evolução da história é destaque o que ficou registrado sobre as práticas consideradas de auditoria sobre os financiamentos das viagens de conquistas ultramarinas por companhias de navegação inglesas, portuguesas e espanholas. Para a maioria dessas viagens necessitava-se de financiamentos e a prestação de contas de tudo que havia sido “conquistado” em outras nações, ao fim da jornada, configurava-se como uma auditoria.

Avançando mais no tempo, entre a passagem do século XVIII e XIX, é que se verifica o que hoje se conhece como auditoria convencional, que é aplicada nas mais diversas organizações da sociedade moderna, inclusive o Estado.

Esse período da história coincide com a consolidação do processo da Revolução Industrial na Inglaterra. A prática da auditoria, nos moldes da época, passou a configurar-se como atividade cotidiana nas organizações empresariais e industriais, dada a grande necessidade de capitais de terceiros para investimentos e, por consequência, a confirmação de potencial de pagamento futuro desses capitais por meio da verificação das demonstrações contábeis. Essa verificação ocorreu preponderantemente pelos bancos que, à época, constituíam-se na principal fonte de financiamento.



Sabendo um pouco mais

Com a modernização do mercado de crédito no século XXI o financiamento dos negócios, ou seja, o empréstimo fornecido às empresas passou a ocorrer, preponderantemente, por meio da chamada venda de ações, que concorre com a forma de financiamento tradicional, ou seja, o empréstimo feito por instituições financeiras (bancos).

Com a evolução das práticas de negócios no século XX, resultando em complexos formatos e arranjos no que se refere à produção, à comercialização, à distribuição e, principalmente, aos financiamentos, a contabilidade e auditoria tiveram que se alinhar a essa evolução. A popularização do financiamento por meio de venda de ações das empresas ao público (cidadãos e organizações investidoras), criou um novo ambiente para a contabilidade e a auditoria se firmarem. Surgiu com isso mais uma categoria de usuário da informação contábil.

Igualmente, naquele século, a Administração Pública evoluiu em suas práticas operacionais e de financiamento. Partiremos do ano de 1964 quando entrou em vigor a Lei nº 4.320. Nessa legislação foram criados os parâmetros basilares do funcionamento da administração Pública no Brasil, no que se refere a finanças, contabilidade e orçamento públicos além de diretrizes gerais sobre controle interno e externo (BRASIL, 1964), não obstante os constitucionais sobre esses assuntos.

Desdobrando cada assunto desses, é possível encontrar não menos que uma dezena de outras legislações, legais e infralegais que normatizam e criam uma série de obrigações de fazer e não fazer do agente público. Daremos como exemplo, representando esse processo evolutivo, a vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000) que após anos de discussão no Congresso foi aprovada em função de um momento histórico brasileiro de críticas aos gastos públicos, em específico os relativos à pessoal (folha de pagamento) e à dívida pública. Não é por acaso que essa Lei Complementar trouxe limites a ambos.

Essas observações dizem respeito àquilo que representa o substrato da prática da auditoria governamental que é o conjunto da legislação vigente à época dos fatos. Considerando a premissa de que a auditoria evolui no mesmo ritmo que a contabilidade e das normas em geral, pois está umbilicalmente inserida como uma “peça” de funcionamento das organizações públicas ou privadas, como veremos no capítulo 2, resta fazermos o levantamento de quais e quando surgem essas normas representativas da evolução da auditoria.

1.1.2 Conceito de Auditoria

Vimos que a auditoria surge de uma matriz conceitual e acaba se desdobrando para atender nichos específicos, mantendo, a ideia básica do verbo “auditar”. Daqui em diante, as definições e discussões recairão sobre a auditoria aplicada ao setor público, seja ela de natureza interna ou externa, e subsidiariamente a aplicada ao setor privado.

Em formato muito bem didático, o Professor Flávio da Cruz (CRUZ, 2012, p. 139) diz que conceituar é uma responsabilidade de grande peso para autores e que, por isso, preferiu em sua obra apresentar as diferentes fontes do assunto, auditoria governamental naquela obra, em detrimento de estabelecer um conceito. Corroboramos desse entendimento, pois oportuniza o conhecimento de várias matizes de interpretação do assunto ou tema.

Antes de apresentar alguns conceitos ou descrições do que significa auditoria, é oportuno uma digressão sobre o que se pensa sobre auditoria, no imaginário popular. Para Cruz (2012, p. 141) pensa-se que a auditoria tem por fim a investigação de malefícios e isso acaba repercutindo na conceituação da auditoria. Imagina-se que o auditor é o indivíduo que tem a responsabilidade de encontrar erros e as fraudes, pois possuiria um conjunto de competências que o tornaria capaz de tal propósito.

Seguramente a compreensão da sociedade em geral sobre a competência e finalidades da auditoria não coincide, pelo menos em boa parte, com o que o termo significa, na teoria.

A partir dessa ideia de se ter o maior conjunto de interpretações sobre o que significa auditoria, alguns conceitos estão a seguir apresentados.

Hanson (*apud* CRUZ, 2012, p. 140) afirmou que auditoria é “[...] o exame de todas as anotações contábeis, a fim de comprovar sua exatidão, assim como a veracidade dos estados ou situações que as ditas anotações produzem”.

Para Franco e Marra (2009, p. 26), auditoria:

[...] consiste no exame de documentos, livros, registros, inspeções, obtenção de confirmações internas e externas, obedecendo a normas apropriadas de procedimento, objetivando verificar se as demonstrações contábeis representam adequadamente a situação nelas demonstrada, de acordo com princípios fundamentais e normas de contabilidade, aplicadas de maneira *uniforme*.

O Instituto Rui Barbosa (IRB, 2010, p. 11) afirma que Auditoria é “exame independente, objetivo e sistemático de dada matéria, baseado em normas técnicas e profissionais, no qual se confronta uma condição com determinado critério com o fim de emitir uma

opinião ou comentário”. Mais uma vez estão presentes pontos que perpassam por todos os conceitos que é a independência.

Mais sucintamente Lima e Castro (2003, p.16) afirmam que auditoria é “um exame analítico de determinada operação, com o objetivo de atestar sua validade.”

Segundo Brasil (2011, p. 25) “o exame independente e objetivo de uma situação ou condição, em confronto com um critério ou padrão pré-estabelecido, para que se possa opinar ou comentar a respeito para um destinatário predeterminado.” Esta definição representa o conceito de auditoria em termos amplos. Está expresso neste conceito, mais uma vez, a ideia de independência e a necessidade de confrontar algo “A” com “B”.

A partir destes conceitos, entre tantos outros passíveis de consulta, é necessário fazer destaque aos termos que os compõem. Adotaremos termos padrão que podem ser vinculados a qualquer um deles, de forma direta ou indireta, para esclarecer o significado geral de auditoria. São eles:

- **O exame independente do objeto de auditoria:** Trata-se da ação de verificar o objeto de auditoria, seja ele uma operação, um processo ou procedimento ou qualquer das demonstrações contábeis ou outro documento ou fato correlato a estas, direcionada e orientada por normas técnicas de auditoria. Está incluída nessas peças as notas explicativas e outras que sejam exigidas por legislação específica. Este exame significa o confronto entre a representação da afirmação com as normas aplicadas sobre estas afirmações. O resultado deste exame produz a opinião da auditoria.
- **Representação da afirmação:** São as informações e respectivos documentos disponibilizados ao auditor quando da realização da auditoria, em formatos diversos e próprios de cada entidade ou organização, elaboradas a partir de normas aplicadas. As demonstrações contábeis são representação de afirmações do dirigente do órgão que as deu origem.
- **Normas aplicadas:** Trata-se do conjunto de regulamentações, previamente estabelecidas, de vários níveis ou origens, que são aplicáveis aos fatos e atos objeto de auditoria. Essa regulamentação envolve aquelas emitidas pelo poder público como leis, decretos e portarias e as emitidas por outros órgãos, inclusive as de origem interna ao órgão auditado, como princípios, manuais, protocolos, etc. A ação de verificação deve tomar como parâmetro estas normas.

- **Opinar e comunicar os resultados:** Apresentar uma opinião resultado da auditoria realizada com base nas normas da atividade de auditoria por meio de documento técnico e regulamentado. Trata-se de etapa essencial e obrigatória ao processo de auditoria. Conterá a conclusão sobre a exatidão das afirmações em comparação às normas aplicadas.

Os quatro termos apresentados sintetizam o que representa, amplamente, os conceitos de auditoria elaborados por diversos autores e órgãos, seja a aplicada ao setor público ou privado. Separadamente não formam um conceito, mas somente conjugados. Unindo os termos com conectores adequados chega-se a um conceito que se aproxima dos demais. Trata-se, portanto, da ação de avaliar de forma independente e imparcial o nível de adequação da afirmação representada (objeto de auditoria) às normas aplicadas e consequente comunicação dos resultados encontrados por meio de opinião técnica.

1.1.3 Normas e legislação

Grande parte das ações humanas são normatizadas sempre, em maior ou menor escala a depender do país. A questão fundamental é que estamos sujeitos, pessoas físicas e jurídicas, a atender uma norma quando nos “movimentamos” para viver.

O termo norma aqui deve ser interpretado de maneira ampla, englobando leis e outros documentos derivados da própria lei, a exemplo das portarias e instruções normativas, conhecidos como legislação infralegal. Está aqui também englobada a Constituição Federal – CF que, por óbvio, é a lei máxima nacional e de onde emana as principais orientações relacionadas ao controle na Administração Pública.

Ao longo dos últimos anos, conforme visto no item 1.1.1, a legislação sobre auditoria mudou substancialmente. Destaque para o que ocorreu no início do século XX em função da quebra da Bolsa de Valores de Nova York (NYSE) nos Estados Unidos. Naquele ano de 1929 a conjuntura do mercado americano e o funcionamento da NYSE provocaram a maior descontinuidade de funcionamento regular de uma economia, com impacto não apenas nos Estados Unidos, mas também em dezenas de países considerados desenvolvidos e democráticos, como o Brasil.

Três anos depois o Congresso americano aprovou a *Security Act* que tinha como conteúdo regras mais rígidas para comercialização de ações naquela Bolsa de Valores. O foco foi a regulamentação do mercado de ações, mas estavam inseridas na lei regras definindo práticas da contabilidade e da auditoria.

No Brasil, as normas mais significativas aparecem na década de 60 em diante, para ambos os setores, público ou privado. Simplificando, faremos menção apenas à Lei de Sociedade por Ações, no âmbito privado. Em 1976 foi sancionada a Lei nº 6.404 que trouxe regras mais modernas sobre funcionamento das companhias abertas, suas práticas de contabilidade e, em específico, a obrigatoriedade de auditoria em demonstrações financeiras pelas entidades reguladas por esta lei. No mesmo ano, foi sancionada a Lei nº 6.385, que disciplinou o mercado de valores mobiliários (emissão, negociação, custódia e organização de ações) e criou a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e as regras para a comercialização.

Já no setor público, no que se refere à auditoria, deve-se fazer uma bifurcação e a cada direção vincular normas respectivas a um dos seguintes temas: i) normas aplicáveis ao objeto de auditoria e, ii) normas da atividade da auditoria, conforme visto no item 1.1.2.

1.1.3.1 Normas aplicáveis ao objeto de auditoria

De imediato, é preciso que fique claro qual é o objeto da auditoria no Setor Público. Para conhecê-lo vejamos o que diz o Parágrafo único do Art. 70 da Constituição Federal (CF, 1988): “Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos [...]”. Então, o ato de utilizar, arrecadar, guardar, gerenciar ou administrar dinheiros, bens ou valores do Setor Público produz a obrigação de prestar contas. E todos esses atos são normatizados pela própria constituição ou por alguma norma infraconstitucional que constituem o arcabouço de regras a serem atendidas pelos órgãos públicos, através dos responsáveis que os gerenciam. Com tal introdução é que podemos apresentar algumas dessas normas de ampla aplicação e com caráter didático.

Iniciaremos com a exposição da Lei de Responsabilidade Fiscal. Este é um nome figurado dado à Lei Complementar nº 101/2000 que definiu regras para a gestão fiscal do Estado brasileiro, envolvendo os três níveis de governo (União, Estados e municípios). O que faz trazer esta lei é sua capacidade elucidativa de explicitar as responsabilidades que recaíram, a partir daquele ano, sobre os agentes públicos que utilizam, arrecadam, guardam, gerenciam ou administram dinheiros, bens ou valores do Setor Público. É o caso, para primeiro exemplo, relativo à administração dos valores e dinheiros, do limite imposto por essa lei com gastos com folha de pagamento (pessoal). Também afirma, em outra passagem, que “o resultado do Banco Central do Brasil, [...] constitui receita do Tesouro, e será transferido até o décimo dia útil subsequente à aprovação dos balanços semestrais” (BRASIL, 2000). Ambas as passagens configuram uma regra, um critério a

ser cumprido. De maneira que a existência da lei configura uma norma a ser seguida pelo gestor público.

Seguindo, temos os instrumentos de planejamento da Administração Pública, mencionados em várias passagens da atual Carta Magna em vigor, quais sejam: o Plano Plurianual, as Diretrizes orçamentárias e o orçamento público. Estes serão elaborados por cada ente da federação, e são (ou devem ser) as linhas mestras da gestão de cada governante. Por se constituírem em lei, pois passam pela aprovação das respectivas casas legislativas, tornam-se os objetos centrais de auditoria. Nestes instrumentos encontram-se os programas, as metas e as iniciativas propostas por determinado governo a serem financiados pelas receitas públicas arrecadadas ou empréstimos adquiridos. Sem poder mencionar aqui cada Plano, cada lei de diretriz orçamentária ou, muito menos, cada orçamento público, pelo volume de conteúdo, listamos, a seguir, um breve conjunto de elementos que estarão presentes em um ou outro desses documentos (leis) para servir de compreensão da representação dos objetos de auditoria possíveis:

- As diretrizes, os objetivos e as metas para as despesas de capital;
- A política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento;
- Os programas de governo;
- As propostas de empréstimos a serem adquiridos, nas formas e volume definidos em lei;
- As proposições de acordos de repasses ou empréstimos de recursos com outros entes da federação e com entidades privadas para realização de programas de governo.
- A definição legal do valor a ser gasto para um período em cada uma das mais variadas despesas de responsabilidade do setor público.

Todos esses elementos haverão de gerar efeitos nas demonstrações contábeis dos respectivos órgãos que os executam. O efeito contábil em si, caracterizado pela identificação, mensuração e registro, é, dentre tantos, fato que, ao estarem suportados por um ato de gestão, passam a ser, potencialmente um objeto de auditoria que serão mais detalhados no capítulo 2.

Partindo para outro órgão que normatiza as práticas da contabilidade no Brasil, trazemos as normas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade. Esse Conselho edita normas técnicas, que definem regras para a operacionalidade das atividades que lhes cabem regulamentar, e profissionais. No âmbito das normas técnicas foram aprovadas

por esse Conselho as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica aplicadas ao Setor Público (NBC TSP). Entre elas a principal é a **Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público**, aprovada em setembro de 2016 para vigência a partir de 2017. Nos seus capítulos 5, 6, 7 e 8 encontra-se as regras mais específicas, no aspecto contábil, aplicadas aos órgãos do setor Público. Assim como nas normas citadas anteriormente, vejamos alguns elementos que são objetos de autoria, independentemente do órgão:

- Mensuração e evidenciação de ativos e passivos;
- Apresentação da informação nos relatórios contábeis;
- Critérios de reconhecimento de elementos patrimoniais;

Ainda no universo do CFC, foram aprovadas e publicadas, configurando um desdobramento da Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público, as seguintes normas:

NBC TSP 01	Receita de Transação sem Contraprestação
NBC TSP 02	Receita de Transação com Contraprestação
NBC TSP 03	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
NBC TSP 04	Estoques
NBC TSP 05	Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente
NBC TSP 06	Propriedade para Investimento
NBC TSP 07	Ativo Imobilizado
NBC TSP 08	Ativo Intangível
NBC TSP 09	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa
NBC TSP 10	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa
NBC TSP 11	Apresentação das Demonstrações Contábeis
NBC TSP 12	Demonstração dos Fluxos de Caixa
NBC TSP 13	Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis
NBC TSP 14	Custos de Empréstimos
NBC TSP 15	Benefícios a Empregados

NBC TSP 16	Demonstrações Contábeis Separadas
NBC TSP 17	Demonstrações Contábeis Consolidadas
NBC TSP 18	Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto
NBC TSP 19	Acordos em Conjunto
NBC TSP 20	Divulgação de Participações em Outras Entidades
NBC TSP 21	Combinações No Setor Público
NBC TSP 22	Divulgação sobre Partes Relacionadas
NBC TSP 23	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro
NBC TSP 24	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis
NBC TSP 25	Evento Subsequente
NBC TSP 26	Ativo Biológico e Produto Agrícola
NBC TSP 27	Informações por Segmento
NBC TSP 28	Divulgação de informação Financeira do Setor Governo Geral
NBC TSP 29	Benefícios Sociais
NBC T 16.11	Sistema de Informação de Custos do Setor Público

Essas normas foram aprovadas a partir de 2016 em um processo de convergência das normas internacionais de contabilidade aplicada ao Setor Público, a cargo do Conselho Federal de Contabilidade, para aplicação no Brasil a partir das IPSAS emitidas pela IPSASB/IFAC (*International Public Sector Accounting Standards Board of International Federation of Accountants*). Trata-se das normas de abrangência internacional emitidas pela entidade máxima de normatização de contabilidade através de seu Comitê para o Setor Público.

As normas acima mencionadas têm caráter mais geral, portanto, aplicáveis a qualquer órgão do Setor Público brasileiro e sobre os atos de gestão a eles relacionadas. Mas, o cotidiano operacional tem mais detalhes, ou seja, tem mais normas, de âmbito local, a serem atendidas.

Diante do exposto é possível ter um panorama ampliado dos objetos de auditoria possíveis. É na norma vigente e aplicável a determinado órgão ou ato de gestão que se

assenta o objeto potencial de auditoria. As normas da atividade de auditoria têm sua aplicação prática sobre os critérios definidos nas normas regulamentadoras, como visto anteriormente. Para além de todas essas normas citadas, você acha que terminou? Esteja certo de que não. Além do Estado, por meio de leis e outros institutos normativos infralegais, organismos nacionais e internacionais de natureza privada, editam e publicam normas sobre práticas contábeis e auditoria governamental, como veremos a seguir.

1.1.3.2 Normas aplicáveis à atividade de auditoria

Assim como as normas aplicáveis, as profissionais passaram por um processo de amadurecimento ao longo dos anos, acompanhando, como já destacado, o desenvolvimento da própria contabilidade, considerando esta parte do sistema de mercado.

As normas da atividade de auditoria são originadas, preponderantemente, de organizações de representação profissional da auditoria. Adotar-se-á, portanto, a apresentação das normas da atividade de auditoria a partir dos órgãos públicos ou privados, que as emitem, seguindo uma cronologia para ficar evidente o aspecto evolutivo.

Conselho Federal de Contabilidade

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) é o órgão responsável no Brasil pela regulamentação do profissional da Contabilidade no país. Por isso tem a competência de normatizar o exercício das atividades inerentes a este profissional, incluindo a de auditoria de demonstrações contábeis. Imbuído dessa competência esse conselho editou, desde sua criação em 1946, por meio do Decreto-Lei nº 9.295/46, as normas da prática da auditoria no Brasil.

No universo das normas emitidas pelo CFC ganhou destaque as que iniciaram vigência em 2010. Aprovadas no ano de 2009 esse conjunto de normas tem origem em 2005 com a criação do Comitê de Gestão da Convergência a quem foi delegado a responsabilidade de conduzir o processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade e auditoria no Brasil aos padrões internacionais. Para a auditoria o trabalho desse Comitê culminou com a aprovação pelo Plenário do CFC de pouco mais de quatro dezenas de normas de auditoria, todas elas aplicadas ao exercício da auditoria no setor privado. Essa menção, mesmo que superficial, seletiva e concisa, às normas aplicadas ao setor privado tem o propósito de apresentar o contexto de atuação da auditoria para fins comparativos com o público.

As principais dessas normas são:

Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração

NBC PA 01	Controle de Qualidade para Firmas (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes
NBC PA 11	Revisão Externa de Qualidade pelos Pares
NBC PA 290(R2)	Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão
NBC PA 291(R2)	Independência – Outros Trabalhos Asseguração
NBC PA 400	Independência para Trabalho de Auditoria e Revisão
NBC TA 200(R1)	Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria
NBC TA 220(R2)	Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis
NBC TA 250	Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis
NBC TA 260(R2)	Comunicação com os Responsáveis pela Governança
NBC TA 300(R1)	Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis
NBC TA 500(R1)	Evidência de Auditoria
NBC TA 610	Utilização do Trabalho de Auditoria Interna
NBC TA 620	Utilização do Trabalho de Especialistas
NBC TA 700	Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis



Sabendo um pouco mais

Para conhecer todas as normas profissionais e técnicas de auditoria emitidas pelos CFC consulte o link abaixo:

[Normas Brasileiras de Contabilidade | Conselho Federal de Contabilidade \(cfc.org.br\)](http://www.cfc.org.br)

Todas as normas aqui apresentadas de autoria do CFC possuem direta ligação com uma norma de contabilidade ou auditoria emitida por um órgão internacional. Para as normas aplicáveis, mencionamos as IPSAS e para as normas de atividades, temos as ISA's (*International Standard Auditing*) do IFAC (*International Federation of Accountants*).

Controladoria Geral da União

A Controladoria Geral da União (CGU), que no momento tem o nome de Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União, é o principal órgão de auditoria e controle interno do Governo Federal Brasileiro (União). Esse órgão, que possui status de ministério, emite as normas gerais de auditoria interna no país no seu âmbito de ação. É o mais “jovem” dos órgãos aqui apresentados, porém já possui um significativo volume de normas tratando do assunto controle e auditoria interna, a cargo da Secretaria Federal de Controle Interno – SFC. Cabe fazer esse destaque porque essa Controladoria possui mais quatro secretarias das atividades fins do órgão.

A principal norma de uso para todo o sistema de controle interno do Poder Executivo Federal é a IN CGU nº 3/2017. Em resumo esta norma tem no conjunto de seus critérios: i) a abrangência e organização do sistema de controle e auditoria interna do Poder Executivo Federal, ii) gerenciamento e operacionalização, envolvendo, planejamento, desenvolvimento das atividades (execução) e iii) comunicação e monitoramento.

O item 27 (vinte e sete) da IN SFC nº 3/2017 informa que: “Compete ao órgão central do SCI e aos órgãos setoriais nas respectivas áreas de jurisdição prover orientação normativa e supervisão técnica às UAIG.” Isso implica dizer que, para além das normas emitidas pelo órgão central, haverá, no que couber, outras normas emitidas pelos órgãos setoriais ou pelas Auditorias Internas singulares. Sabe-se que as auditorias internas emitem, para o bom e regular funcionamento, normas mais específicas de atividades de auditoria, gerando um efeito multiplicador de normas de uso geral do sistema.

Tribunal de Contas da União

O Tribunal de Contas da União (TCU) representa o órgão de auditoria governamental máximo do país. Além dele, como será visto à frente, nesta obra, anteriormente, existem os tribunais de contas dos Estados, dos municípios e do município, individualmente. Todos eles emitem normas próprias de auditoria, porém o TCU tem experiência e jurisdição bem além desses outros tribunais e possui o conjunto de normas mais consolidado.

Ao longo dos anos muitas normas foram emitidas e, para garantir objetividade, faremos um corte temporal de aproximadamente 10 (dez) anos para destacar as normas mais relevantes, tendo como referência a Portaria-TCU nº 280/2010 desse Tribunal. Nela é possível encontrar requisitos básicos e aplicáveis a qualquer das atividades do TCU como inspeções, auditorias ou monitoramento, portanto mais abrangente. Ela passa a ser o referencial de outras normas de natureza mais específica, não obstante haver normas aprovadas anteriormente a ela. Vamos então a uma relação que contempla as principais delas. Porém antes, em função de melhor promover a compreensão, as normas do TCU são divididas em grupos dentro das normas denominadas de FISCALIZAÇÃO, a saber: i) Acompanhamento, ii) Auditoria de conformidade; iii) auditoria em áreas específicas (obras públicas e tecnologia da informação); iv) Auditoria financeira; v) Auditoria operacional; vi) inspeções; vii) levantamento; e viii) monitoramento.

Os principais assuntos que o Tribunal abordou na Portaria TCU nº 280/2010 foram: i) preceitos básicos do controle externo e competências dos membros e do próprio Tribunal, ii) normas/requisitos gerais relativas ao Tribunal e aos auditores, como ética, independência, sigilo, integridade e objetividade, iii) normas/requisitos próprios do processo de execução da auditoria, contemplando, inclusive, a fase de planejamento, e iv) o processo comunicacional, envolvendo a comunicação com partes envolvidas na auditoria, emissão de relatório e seus devidos encaminhamentos e o monitoramento das deliberações (determinações e recomendações).

Em específico, o que mais foi apontado nas demais normas foram:

- A responsabilidade do TCU em verificar o cumprimento pelos auditados das suas deliberações.
- A verificação da legalidade, legitimidade, eficiência e eficácias de resultados através de métodos e técnicas adequadas.
- Definição de etapas e métodos a serem utilizados na execução da ação de auditoria.
- Descrição das fases relacionadas ao planejamento, execução e emissão de relatórios e o consequente monitoramento.

A título de exemplo o TCU diz que o foco da auditoria financeira é “[...] avaliar se as informações financeiras de uma entidade foram elaboradas e apresentadas de acordo com as normas e regulamentos exigidos para a sua divulgação.”



Sabendo um pouco mais

Você pode ler na íntegra alguma dessas normas através dos links abaixo:

Normas de Auditoria do TCU: [NAT | Portal TCU](#)

Acompanhamento: [Acompanhamento | Portal TCU](#)

Auditoria de conformidade: [Auditoria de conformidade | Portal TCU](#)

Auditoria operacional: [BTCU 36 de 03 12 2020 Especial - Aprova a revisão do Manual de Auditoria Operacional.pdf](#)

Instituto Rui Barbosa

Existem ainda as normas editadas em 2015, 2017 e 2019 pelo Instituto Rui Barbosa (IRB). Trata-se das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), até então denominadas de Normas de Auditoria Governamental (NAG), que têm por objetivo, conforme este Instituto, “[...] estabelecer um padrão nacional de atuação das diversas equipes de trabalho de cada Tribunal de Contas (TC).” Afirma ainda o IRB que essas normas se basearam nas práticas internacionais de auditoria a exemplo das adotadas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), da Federação Internacional de Contabilidade (*Intenatinal Federation of Accountants* – IFAC) e das normas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade relacionadas à auditoria, com forte aderência às ISSAI (Normas Internacionais de Auditoria das Entidades Fiscalizadoras Superiores) emitidas pela INTOSAI.

Os anos acima mencionados correspondem aos de emissão das NBASP’s que foram separadas em documentos distintos e classificadas em três níveis. Essa classificação seguiu o formato das ISSAI’s, que são organizadas em níveis. No processo de conversão, as ISSAI’s de nível 4 correspondem ao nível 3 das NBASP e as ISSAI’s de nível 2 e 1 correspondem as NBASP de nível 1. Este nível traz as temáticas relativas aos princípios

basilares e os pré-requisitos para o adequado funcionamento dos Tribunais de Contas, envolvendo questões éticas, de integridade, de competência e de confidencialidade e de controle de qualidade das atividades do tribunal. As NBASP de nível 2 têm como conteúdo os princípios fundamentais de auditoria. Como princípio geral considera-se a ética, independência, risco de auditoria, materialidade, documentação, controle de qualidade, planejamento e execução de auditoria; ou seja, são princípios diretamente vinculados ao processo da auditoria. Nesse mesmo nível, ainda são discutidos os mesmos princípios, porém aplicados às áreas de auditoria financeira, operacional e de conformidade. Nas NBASP de nível 3 encontram-se os “requisitos mandatários para auditorias do setor público” (IRB, 2019). Ele envolve as principais informações e critérios técnicos para auditorias das áreas operacional e de conformidade como habilidades, risco, supervisão, materialidade, documentação e as etapas de planejamento, execução e emissão de relatório. Observa-se que são os mesmos princípios do nível 2, porém no nível 3 passam a ser “requisitos que devem ser obrigatoriamente seguidos [...]” (IRB, 2019, p. 51).

Todas as normas citadas são fundamentais ao processo de execução da atividade de auditoria, pois esse processo só funciona com a existência dos dois conjuntos de normativos. O segundo (da atividade da auditoria) só tem sentido por causa do primeiro.

As normas, por sua vez, necessitam de algo para fazer a conexão entre ambas. O ato individual ou coletivo, pessoal ou jurídico, de fazer ou não algo no âmbito da Administração Pública, traz para o empírico o potencial de uso das normas, concomitante ao ato, ou seja, o ato praticado a partir do critério normativo, ou a posteriori, quando avaliar-se-á, por meio do segundo grupo de normas, o cumprimento ao primeiro grupo. Discussões inerentes a este assunto serão mais aprofundados nos capítulos 2 e 3.

1.2 Universo de Atuação: Auditoria Governamental Interna

A partir deste item centraliza-se o conteúdo na auditoria governamental ou do Setor Público. Faz-se este destaque, tendo em vista que a auditoria pode assumir diversas áreas de atuação, a exemplo da auditoria de qualidade, de sistemas e de demonstrações contábeis, sendo a maior parte dessas áreas aplicadas às organizações do Setor Privado, algumas inclusive, por força de lei como é o caso desta última.

1.2.1 Auditoria no Setor Público

Em uma das classificações que dispomos da sociedade, as organizações ou entidades econômicas, se divide em três setores, aqui denominados Setores da Economia. O primeiro sendo o Estado, o segundo o Mercado e o terceiro as organizações não-governamentais e que não são classificadas como do segundo setor da economia. Obviamente todos estão subordinados à lei, como vimos no tópico anterior.

Essa divisão ou classificação tem implicações diversas em todos os aspectos da sociedade, pois o funcionamento de cada um tem regras próprias e um influencia o outro, com maior ou menor impacto. Quando falamos de funcionamento, estamos trazendo para a discussão quais as regras que direcionam o dia a dia de cada um desses setores. Quando falamos de influência, está sob discussão o que um implica no funcionamento do outro em razão de suas próprias regras. O Estado brasileiro, por exemplo, tem forte influência sobre os demais setores, muito pela sua superioridade e exclusividade em propor e aprovar leis além de “privilégios” próprios do Estado. A sua norma principal é a Constituição Federal promulgada em 1988.

1.2.2 Auditoria Governamental Interna

A Auditoria Governamental Interna foi institucionalizada pela Constituição Federal (CF). Citamos em passagens anteriores a redação do Art. 74 dessa Carta em que o controle na Administração Pública se dará por meio do “sistema de controle interno” de cada Poder, que devem ser integrados.

Com esse mandamento constitucional o legislador promulgou a Lei nº 10.180/2001 que organizou e disciplinou a **atividade** de controle interno do Poder Executivo Federal a funcionar na forma de **sistema**, conforme preconiza o Art. 1º da referida lei. Os outros poderes também fizeram o mesmo por meio de normativos próprios. A atividade de controle interno, porém, abrange uma série de ações que estão discriminadas, conforme norma mais recentes, que veremos ao longo deste Manual.

Vejamos, então, como está organizada a auditoria interna do Poder Executivo Federal.

1.2.2.1 Estrutura e funcionamento

A estrutura da Auditoria Governamental Interna está representada, no âmbito da União, pelo Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União (CGU). É o órgão, dentro do Governo Federal que possui a centralidade das ações relativas a controles

internos. Criada em 2003 a CGU exerce, desde então, as competências relativas à auditoria interna no âmbito do Poder Executivo Federal. A CGU é o resultado da evolução e adequações de natureza política e estrutural da Administração Pública brasileira ao longo do século XX, marcado pela edição do Decreto-Lei 200/67 e, em 1964 com a aprovação da Lei nº 4.320. A partir dessa legislação ficou claro que o controle interno estaria vinculado à verificação da legalidade e alcance de resultados de programas de governo numa clara aproximação ao conceito de auditoria. O Art. 75 dessa lei nº 4.320 afirma que:

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

- I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
- III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

A organização dada pela lei reforça a concepção de controle interno como sinônimo de auditoria interna quando o Título VIII da legislação apresenta no seu Capítulo II como sendo o “Do controle interno” e o Capítulo III “Do controle externo”, explicitando neste último o controle exercido pelo Poder Legislativo que, por determinação constitucional, utiliza-se do auxílio dos tribunais de contas, e portanto, denota a existência de dois formatos de auditoria, conforme veremos em capítulos seguintes.

Atualmente a auditoria interna está organizada em uma estrutura hierarquizada que se inicia no Ministério da Transparência e Controladoria Geral da União, posicionado no segundo escalão da hierarquia do Governo Federal, que tem como órgão operacional a Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). Esta secretaria tem a responsabilidade de ser o órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal.

O Sistema de Controle Interno (SCI) é formado por todas as Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG), assim classificadas, integrantes dos órgãos da Administração Pública Federal, inclusive as autarquias, fundações públicas e estatais. São UAIG que compõem o sistema com as respectivas funções (BRASIL, 2017):

- A Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), como Órgão Central do Sistema.
- As Secretarias de Controle Interno (CISSET) dos órgãos Presidência da República, Advocacia-Geral da União, Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa, como Órgãos Setoriais do Sistema.
- As unidades setoriais de cada comando militar (Exército, Aeronáutica e Marinha) integrantes da CISSET do Ministério da Defesa.

Além do Órgão Central e dos Setoriais foi definido como órgão auxiliar do sistema as denominadas Auditorias Internas Singulares (AUDIN), criadas por força do Art. 14 do Decreto nº 3.591/2000 (BRASIL, 2000).

O Sistema de Controle Interno está organizado a partir da orientação normativa e da supervisão técnica do Órgão Central e dos Setoriais, “mediante a edição de normas e orientações técnicas e a avaliação da atuação das UAIG, com o objetivo de harmonizar a atividade de auditoria interna governamental, promover a qualidade dos trabalhos e integrar o sistema” (BRASIL, 2017, p. 8).

O Decreto nº 3.591/2000 criou a Comissão de Coordenação de Controle Interno do Governo Federal com a finalidade de promover integração e harmonização do sistema. Age por meio de estudos, interpretações e procedimentos, em caráter sugestivo, a serem observados pelos integrantes do Sistema. A composição dessa Comissão está estabelecida no Art. 9º desse decreto, tendo como seu presidente o Ministro da Transparência e Controladoria Geral da União. Os demais membros, em número de 8 (oito), são representantes dos diversos órgãos do Sistema e das AUDIN. Representa, portanto, a instância colegiada do SCI que busca garantir a articulação interinstitucional, tendo em vista a complexidade da atuação das UAIG (BRASIL, 2017).

O Órgão Central, CGU/SFC, tem sede em Brasília e unidades descentralizadas/regionais de funcionamento nas capitais dos Estados. A CGU funciona com cerca de 2.200 servidores públicos, quantidade esta que o órgão considera insuficiente para atender a sua missão institucional (CGU, 2020, p. 82).

Essa estrutura é igualmente reproduzida nos demais entes da federação (DF, Estados e municípios), com algumas poucas particularidades. Isso ocorre por causa do comando maior do texto constitucional onde se estabeleceu o controle externo a cargo do Poder Legislativo e o controle interno a cargo de cada Poder.



Sabendo um pouco mais

Existe funcionando internamente em cada Poder executivo de cada ente da federação a auditoria denominada “fiscal”. Esta, apesar de pertencer à hierarquia do Estado, não se confunde com a auditoria governamental interna. A primeira cuida da fiscalização sobre a relação tributária do ente com o contribuinte, a segunda atua no âmbito das despesas e resultados públicos.

1.3 Universo de Atuação: Auditoria Governamental Externa

Veremos neste item como funciona a auditoria governamental externa. Conhecer as principais normas que direcionam a sua atuação assim como os órgãos e estrutura envolvidos é de fundamental importância para uma compreensão plena do significado desse tipo de auditoria. Sem deixar de mencionar outros assuntos, faz-se um destaque à interrelação entre essa auditoria e os poderes legislativos constituídos no país.

1.3.1 Auditoria Governamental Externa

No outro lado da moeda, para se utilizar de um dito popular, no âmbito da auditoria governamental, tem-se a denominada auditoria externa. Exercida pelo Poder Legislativo está presente em todos os entes da federação, tendo em vista a existência desse poder nas três instâncias governamentais.

Assim como a modalidade da auditoria interna está sustentada em dispositivo constitucional, a auditoria externa também possui respaldo na Carta Magna. No Art. 71, fixou-se o papel do controle externo na estrutura do Estado a ser exercido, no âmbito do Governo Federal (União) pelo Congresso Nacional. O mesmo artigo diz que este Poder terá o auxílio do Tribunal de Contas da União (TCU).

É o Tribunal de Contas da União (TCU) que tem o papel, na prática, de realizar fiscalização e auditoria, conforme *caputs* dos artigos 70 e 71:

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. 71. **O controle externo**, a cargo do Congresso Nacional, **será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União**, ao qual compete. (grifo nosso)

Para as outras instâncias governamentais a Constituição atrelou o que foi exarado na seção IX do Capítulo I (Da fiscalização contábil, financeira e orçamentária) todos os demais tribunais conforme texto do Art. 75.

Art. 75. As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.

Parágrafo único. As Constituições estaduais disporão sobre os Tribunais de Contas respectivos, que serão integrados por sete Conselheiros.

O Parágrafo único desse artigo menciona o quantitativo de conselheiros que deve ter cada Tribunal de contas dos Estados. Este é o primeiro item, entre outros, relacionado à estrutura ao qual iremos tratar no tópico a seguir. Portanto, cada Poder legislativo no Brasil possui um tribunal de contas para lhe auxiliar no exercício de sua competência.

1.3.2 Poder Legislativo e auditoria externa

Conforme foi visto no item 1.1.4 deste livro, a representação social no Poder se dá pela eleição de representantes para os poderes legislativo e executivo, ou seja, o cidadão exerce o Poder, porém indiretamente. No caso do Poder Legislativo Nacional a representação segue uma proporcionalidade que hoje é de 594 (quinhentos e noventa e quatro) agentes políticos, sendo 513 na Câmara dos Deputados (deputados federais) e 81 no Senado Federal (senadores), representando a “totalidade” da população brasileira.

Os eleitos são de tão variadas formações e características, pois o processo democrático assim permite, que escolher um membro desse Poder Legislativo com a capacidade técnica para realizar a competência própria, qual seja a de fiscalizar os atos de gestão dos responsáveis pelos demais poderes, seria um fator de incerteza constante. E, em havendo esse deputado ou senador, ele certamente não teria capacidade física de desenvolver tal tarefa. Mesmo sendo um grupo de parlamentares, formalmente criado, dificilmente daria conta das atividades de fiscalização a serem realizadas, devido a dimensão e complexidade existente nas atividades decorrentes de sua competência.

Então, como fazer o controle externo na Administração Pública? O legislador, mais precisamente o constituinte de 1988, transferiu a atividade de fiscalização propriamente dita para os tribunais de contas que, no caso da União, a CF/88, explicitamente, cita ao Tribunal de Contas da União como órgão de auxílio ao Congresso Nacional no cumprimento de sua responsabilidade de controle externo, dada por essa constituição.

1.3.2.1 Os tribunais de contas

O maior e mais representativo dos tribunais no Brasil é o Tribunal de Contas da União (TCU). A sua origem, história, competências e jurisdição lhe diferencia significativamente dos demais tribunais existentes no país. Basta citar o tempo de existência do TCU em relação aos demais. Registra-se que o TCU nasceu na Carta Constitucional de 1891, com efetivo funcionamento em 1893 (CASTRO, 2010, p. 273).

Na União a CF determinou que o TCU será composto de 9 (nove) ministros (Art. 73). Portanto trata-se de um órgão da Administração Pública Federal de gestão e deliberação colegiada. Suas decisões são emanadas em reuniões plenárias de acordo com maioria que exige cada pauta colocada em deliberação e publicadas em forma de acórdão. Para além do Plenário, a estrutura do TCU é formada por Auditores de carreira e sua força de trabalho técnico-operacional, formada por analista e técnicos. Atualmente o TCU dispõe de aproximadamente 2.300 servidores, conforme seu último Relatório de Gestão (2019).

O total dos servidores é dividido em dois grupos bem distintos. O primeiro é o composto pelos ministros, o segundo pelos servidores de carreira. Uma das variáveis que os diferencia é a forma de ingresso no órgão. Os ministros são indicados pelo Presidente da República ou pelo Congresso Nacional. Já os auditores, analistas e técnicos ingressam por meio de concurso público.

A composição do Plenário segue regra constitucional em que 1/3 das vagas, ou seja 3 (três), é reservada para indicação do Presidente da República, e os outros 2/3 pelo Congresso Nacional. Qualquer brasileiro que atenda aos requisitos definidos no §1º do Art. 73 da CF/88 pode ser escolhido para ser ministro do TCU, com exceção de duas das vagas de indicação do Presidente que devem recair sobre Auditores do TCU (Ministros-substitutos) e membros do Ministério Público junto a este Tribunal, ou seja, a escolha não recairá sobre qualquer brasileiro.

O que compete então ao TCU? A resposta a esta pergunta está no Art. 71 da CF/88, que reproduzimos abaixo:

- I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;
- II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;
- III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;
- IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;
- V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;
- VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;
- VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;
- VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;
- IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;
- X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;
- XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

Todos esses atos recaem sobre pessoas e matérias sujeitas à sua jurisdição, que é própria e privativa.

Certamente não é pouca coisa e, para isso, necessita de estrutura e recursos. O TCU, como mencionado, possui cerca de 2.300 servidores, 21 secretarias especializadas, com três coordenações por setores a saber, Coordenação-Geral de Controle Externo da Área Social, Coordenação-Geral de Controle Externo de Infraestrutura e Coordenação-Geral

de Controle Externo da Área Econômica. Estas três coordenações estão diretamente ligadas a Secretaria Geral de Controle Externo (Segecex) que está vinculada ao Presidente do Plenário do Tribunal de Contas da União e representa a instância operacional de auditoria e fiscalização.

1.3.2.2 Outros tribunais de contas

Existem outros Tribunais de Contas no Brasil. Vamos então conhecê-los. Para tanto temos que retomar o parágrafo único do Art. 75 e o Art. 31, ambos da Constituição. Para o primeiro dispositivo a Constituição afirmou que as Constituições dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios aplicassem o que determinava a seção que o artigo faz parte, que trata da organização, composição e fiscalização dos tribunais de contas, exceto para a quantidade de membros do órgão colegiado superior, que deve ser em número de sete, ao invés de nove, ou algo que não fosse aplicável. Ou seja, os tribunais de contas dos Estados, Distrito Federal e municípios deveriam seguir as regras gerais de funcionamento definidas para o TCU, inclusive as competências.

Então, fazendo uma conta simples, podemos afirmar que temos 27 tribunais de contas estaduais e um federal, o TCU? Temos sim estes tribunais, mas falta mencionar mais cinco. Estes cinco que mencionaremos é que fizeram com o legislador incluísse o Art. 31 na CF/88, isto porque na data de promulgação da Constituição Federal existiam, no país, dois tribunais de âmbito municipal, sendo um de auxílio à câmara municipal da cidade de São Paulo e outro à da cidade do Rio de Janeiro, além de outros três de abrangência estadual de auxílio às câmaras municipais dos municípios do Estado respectivo. Existe esses tribunais para os municípios nos Estados do Pará, Bahia e Goiás. Onde não há esses tribunais de auxílio específico às câmaras de vereadores os tribunais estaduais são quem dão tal auxílio, acumulando, portanto, o controle externo no âmbito dos órgãos do Estado e dos municípios do mesmo Estado.

Então, refazendo as contas, existem 30 (trinta) tribunais de jurisdição estadual, dois municipais e um nacional, totalizando 33 tribunais.



Sabendo um pouco mais

Em 2017 foi extinto o Tribunal de Contas dos Municípios do Estado do Ceará por meio de Emenda à Constituição desse estado, apesar de abertura de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) no Supremo Tribunal Federal – STF, sem êxito. As suas atribuições foram absorvidas pelo Tribunal de Contas do Estado do Ceará.

Ocorre que, dada essa peculiaridade da existência dos tribunais de contas dos municípios o Constituinte tratou de restringir a criação de outros, visto que, certamente, representam mais despesas para a administração pública, não obstante os efeitos positivos da existência desses órgãos de controle. Tal restrição está expressa no §4º do Art. 31 da Carta Magna.

No que se refere à estrutura e competências, como dito, esses tribunais seguem o Parágrafo único do Art. 75 da CF/88, ou seja, possuem órgão colegiado como instância máxima e última de deliberação, se vinculam aos Poderes legislativos respectivos, possuem autonomia e independência a este Poder, quadro próprio de servidores e auto-gestão, entre outras características. Assim como o TCU, editam suas próprias normas técnicas de trabalho e elaboram seus planejamentos a partir de critérios técnicos. Não obstante a obrigatoriedade de atender a demandas de trabalhos técnicos solicitadas pelo poder legislativo ao qual auxilia.

1.4 Controles internos no Setor Público

Será que auditoria governamental possui alguma intersecção com controles internos? Antecipamos a resposta que você encontrará nos subitens a seguir: sim. Certamente este é um ponto na execução de uma auditoria que se não incluído, a auditoria estará comprometida em seus resultados e finalidades. A seguir veremos os porquês desta dependência quando analisarmos o que são controles internos na Administração Pública, como eles estão organizados, quem se responsabiliza por eles, e, o principal, como a auditoria governamental é tão dependente desses controles para que conclua trabalhos válidos.

1.4.1 Conceito e princípios

Para falar de controles internos é sugestivo iniciarmos analisando o significado gramatical da palavra *controle*: “monitorização que se faz acerca de”, “ação de controlar” ou “verificação administrativa” (DICIO, 2021). Estes conceitos servem para, em sequência, elaborarmos uma pergunta essencial nesse momento: para que serve os controles internos? Vamos sugerir uma resposta mais adiante. Antes, trataremos de alguns outros pontos.

Os controles estão associados à preocupação em que os resultados aconteçam conforme se deseja ou planeja. Portanto, está pressuposto um desejo prévio, formulado por alguém, pessoa física ou jurídica, onde se busca o seu efetivo acontecimento ou execução. Não é por acaso que a etapa “controlar” faz parte dos princípios gerais da Administração Científica (planejar, organizar, dirigir e controlar) (CASTRO, 2010). Esses princípios, atribuídos a Frederick Taylor (1856 – 1915), têm aplicação por causa de fatos ocorridos, de forma explícita, na Revolução Industrial. A partir de então, as organizações ampliaram de tamanho e de operações, causando perda do acompanhamento de etapas, fases e ações dos empregados pelo dirigente da organização. Conclui-se que com o crescimento da organização o controle se reduz. A preocupação do gestor (administrador) passa a ser com as suas decisões que repercutem na continuidade do negócio (empresa ou indústria) que, por sua vez, viabiliza o atingimento de metas e resultados planejados.

O que define a Administração Científica é seguramente aplicável ao universo das organizações públicas. A primeira constatação é que o gestor público também “sofre” do mesmo problema dos gestores das organizações privadas no que se refere ao distanciamento dos atos praticados por servidores públicos que atuam na base do organograma, causando, por conseguinte, a diminuição do acompanhamento dos mesmos. As atividades que acontecem no nível operacional das organizações ficarão tanto mais distantes dos dirigentes quanto maior for sua dimensão hierárquica. Por tal razão, ambos, procuram estabelecer na organização que são responsáveis mecanismos para que as mesmas funcionem adequadamente para atingir os objetivos pretendidos/ planejados.

No âmbito da gestão de qualquer órgão da Administração Pública há o diferencial do cumprimento dos ditames da legislação vigente, estando no primeiro estágio os de ordem constitucional e, logo abaixo, as leis, decretos, entre outros. Assim, o gestor público além de buscar atingir objetivos e metas deverá fazê-lo dentro dos limites e determinações da legislação que lhe for aplicável. Portanto, o gestor público tem como instrumento disponível para o acompanhamento das atividades que são realizadas por terceiros em

seu nome o estabelecimento de controles internos, pois este responderá pela legalidade e regularidade dos resultados alcançados pela organização que dirige. Então, o que é controles internos?

Nas criteriosas palavras do Castro (2010, p. 292) controle interno, no âmbito do Setor Público “compreende o conjunto de métodos e procedimentos adotados pela entidade, para salvaguardar os atos praticados pelo gestor e o patrimônio sob sua responsabilidade, conferindo fidedignidade aos dados contábeis e segurança às informações deles decorrentes”. Este é um conceito que se aproxima, em muito, de outros emitidos por organizações nacionais e internacionais que discutem o assunto e por autores renomados, portanto, suficiente aos objetivos deste livro.

Neste momento deve-se fazer um “parêntese” para diferenciar o controle interno chamado de administrativo e o controle interno sinônimo da auditoria interna. Estamos a falar, neste item, do primeiro. O segundo foi tratado no item 1.2.2 e, segundo Castro (2010, p. 290), tem a finalidade da avaliação do controle interno administrativo.

Respondendo então à pergunta inicial: o controle interno serve para potencializar o atingimento dos objetivos organizacionais a cargo de um gestor público, orientado pelos limites legais. A este interessa atingir tais objetivos, porque passará pelo crivo das instâncias de fiscalização e auditoria e poderá responder por impropriedades e ilegalidades na forma da lei.

Assim, o gestor público está preocupado em fazer funcionar, da melhor forma possível, o órgão que administra. Como então fazer isso? A teoria vigente responde a essa questão. Castro (2010, p. 294), em sua obra, apresenta os princípios que, se utilizados, contribuem para o atingimento das finalidades do próprio controle interno.

Os princípios básicos do Controle interno são:

- Fixação de responsabilidade.
- Segregação de funções.
- Ciclo de uma transação.
- Seleção de pessoal.
- Rodízio de pessoal.
- Instruções devidamente formalizadas/manualizadas.
- Processamento eletrônico de informações.

Na Administração Pública, assim como nas organizações privadas, há diferenças evolutivas dos órgãos que a compõem. Uns com melhores tecnologias que outros, com servidores mais atualizados, entre outros fatores de diferenciação, com destaque para a capacidade e interesse do dirigente. Por conta disso, a aplicação dos princípios dependerá da realidade de cada organização em análise, podendo ser ampla ou minimamente aplicados. Independente do quanto de princípios se aplica, as **finalidades** da existência do controle interno (administrativo) são:

- i) Segurança ao ato praticado e obtenção de informação adequada: O gestor público deve ter segurança das decisões tomadas, as quais devem estar alicerçadas em controles prévios estabelecidos.
- ii) Promover a eficiência operacional da entidade: Utilizar-se de padrões, métodos e mecanismos que estimulem os servidores a contribuir com o atingimento dos resultados organizacionais.
- iii) Estimular a obediência e o respeito às políticas traçadas: Assegurar que os propósitos da Administração sejam aceitos e seguidos pelos servidores e outros agentes envolvidos com a organização (pública).
- iv) Proteger os ativos: Controles internos zelam pelo ativo, no seu aspecto físico ou escritural.
- v) Inibir a corrupção: A implementação de controles nos órgãos inibe atos de corrupção, ou, pelo menos, o dificultam.

As finalidades mencionadas representam, em outros termos, ao atendimento dos princípios constitucionais da legalidade e eficiência dada suas amplitudes.



Sabendo um pouco mais

A Dinamarca e a Holanda possuem em torno de 100 auditores para cada 100 mil habitantes, enquanto que no Brasil existem 8 auditores para cada 100 mil habitantes. O índice de percepção da corrupção na Dinamarca é de 88 (1º/180) e no Brasil é de 38 (94º/180). Quanto mais próximo de índice 100 (limite) menor é a (percepção de) corrupção no país. De 180 países onde é feita a pesquisa sobre percepção da corrupção a Dinamarca é o primeiro colocado, enquanto que o Brasil está na 94ª posição.

1.4.2 Estrutura de controles internos na Administração Pública

O Controle Interno na Administração Pública deve ser pensado como estrutural. A particularidade do Setor Público de não ter um dono específico, diferentemente das organizações do Setor Privado, impõe que tal controle esteja normatizado, ou por lei ou por norma inferior. Com esse suporte (da lei) se torna possível a padronização na forma de agir dos agentes públicos na função de gestores. O gestor público, então, fica obrigado a estruturar no órgão que administra um controle interno ou, senão, deverá arcar com as consequências de sua omissão. A proporção dos que não implementam é bem reduzida, por isso, afirma-se que está estruturado na Administração Pública os controles internos, não pelo interesse ou iniciativa particular do gestor, mas pela imposição legal que objetiva resguardar o patrimônio público de impropriedade e ilegalidades.

A legislação que ora trata do controle interno administrativo na Administração Pública é variada em níveis e autores. São emitidas pelos três níveis da Administração, pelos três poderes e pelos níveis internos de gestão (poder e competência). O estabelecimento de normas internas, como manuais, instruções e procedimentos, representam controles internos que podem ser emitidas por qualquer dos níveis da gestão, contanto que não infrinjam a legislação ou a própria hierarquia interna. Também estão aptos a emitirem normas qualquer dos poderes assim como por qualquer tipo normativo, resguardada a competência legislativa.



Sabendo um pouco mais

São tipos de normas jurídicas: A lei ordinária, o decreto-lei, a lei complementar, lei delegada, decreto, resolução, portarias, instruções normativas, entre outras.

Pelo escopo adotado para este Manual, trataremos em específico da legislação mais atual e abrangente sobre controle interno na Administração Pública, pois submete todos os órgãos do Poder Executivo Federal, que é a Instrução Normativa Conjunta (INC) MP/CGU nº 1/2016. Os três assuntos tratados nesta norma são i) controle interno, ii) gestão de risco e iii) governança no âmbito deste Poder. Discutiremos neste capítulo apenas o primeiro.

Está expresso no Art. 3º da INC indicada acima a obrigatoriedade dos órgãos e entidades do Poder Executivo Federal “implementar, manter, monitorar e revisar os controles internos da gestão”. Continua o mesmo artigo determinando que tais controles devem ter “por base a identificação, a avaliação e o gerenciamento de riscos que possam impactar a consecução dos objetivos estabelecidos pelo Poder Público”. Trata-se, portanto, de estrutura interna obrigatória ao órgão e que tem, assim como a auditoria interna, a participação no processo de atingimento dos objetivos organizacionais. O legislador, nessa norma, trouxe os conceitos de linhas de defesa ao alcance desses objetivos, sendo os controles internos a primeira delas, em um total de três.

Neste item a discussão recai nessa primeira linha de defesa que corresponde aos controles internos da gestão, que não se confundem, cabe frisar, com o sistema de controle interno definido no Art. 74 da CF/88.

É de grande utilidade apresentarmos o cerne dessa IN, no âmbito dos controles internos da gestão, que está representada em seus objetivos (Art. 10), a saber:

Art. 10. Os objetivos dos controles internos da gestão são:

- I – dar suporte à missão, à continuidade e à sustentabilidade institucional, pela garantia razoável de atingimento dos objetivos estratégicos do órgão ou entidade;
- II – proporcionar a eficiência, a eficácia e a efetividade operacional, mediante execução ordenada, ética e econômica das operações;
- III – assegurar que as informações produzidas sejam íntegras e confiáveis à tomada de decisões, ao cumprimento de obrigações de transparência e à prestação de contas;
- IV – assegurar a conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis, incluindo normas, políticas, programas, planos e procedimentos de governo e da própria organização; e
- V – salvaguardar e proteger bens, ativos e recursos públicos contra desperdício, perda, mau uso, dano, utilização não autorizada ou apropriação indevida.

Para o atingimento desses objetivos o órgão ou entidade pública precisa se preparar e dar as condições estruturais e práticas. A INC se incumbiu (Art. 11) de apresentar essas condições. Entre elas temos:

- I - **ambiente de controle:** considera-se a base de todos os controles internos da gestão. É o que influencia as estratégias, os objetivos e a forma da estrutura dos controles internos. Este ambiente é conduzido pelos seguintes elementos: i) “integridade pessoal e profissional e valores éticos assumidos pela direção e pelo quadro de servidores”, ii) comprometimento para reunir, desenvolver e manter colaboradores competentes, iii) “filosofia da direção e estilo gerencial, com clara assunção da responsabilidade de supervisionar os controles

internos da gestão, iv) estrutura organizacional na qual estejam claramente atribuídas responsabilidades e delegação de autoridade, v) políticas e práticas de recursos humanos, especialmente a avaliação do desempenho e prestação de contas dos colaboradores pelas suas responsabilidades pelos controles internos da gestão da organização ou política pública”;

II - **avaliação de risco**: é o processo permanente de identificação e análise dos riscos relevantes que impactam o alcance dos objetivos da organização e determina a resposta apropriada ao risco. Envolve identificação, avaliação e resposta aos riscos, devendo ser um processo permanente;

III – **atividades de controles internos**: são atividades materiais e formais, como políticas, procedimentos, técnicas e ferramentas, implementadas pela gestão para diminuir os riscos e assegurar o alcance de objetivos organizacionais e de políticas públicas. [...]. São exemplos de atividades de controles internos: a) procedimentos de autorização e aprovação; b) segregação de funções (autorização, execução, registro, controle); c) controles de acesso a recursos e registros; d) verificações; e) conciliações; f) avaliação de desempenho operacional; g) avaliação das operações, dos processos e das atividades; e h) supervisão;

IV - **informação e comunicação**: as informações produzidas pelo órgão ou entidade devem ser apropriadas, tempestivas, atuais, precisas e acessíveis, devendo ser identificadas, armazenadas e comunicadas de forma que, em determinado prazo, permitam que os funcionários e servidores cumpram suas responsabilidades, inclusive a de execução dos procedimentos de controle interno [...];

V – **monitoramento**: é obtido por meio de revisões específicas ou monitoramento contínuo, independente ou não, realizados sobre todos os demais componentes de controles internos, com o fim de aferir sua eficácia, eficiência, efetividade, economicidade, excelência ou execução na implementação dos seus componentes e corrigir tempestivamente as deficiências dos controles internos: [...]. (grifo nosso).

Está posto, no escopo aqui analisado e para o formato e dimensão estabelecido para esta obra, o conjunto de informações que caracterizam, conceitual e tecnicamente o significado dos controles internos da gestão na Administração Pública Federal (Poder Executivo). Esses conceitos e técnicas são, em essência, parte significativa e base para as atividades da auditoria governamental. Representa lados de uma mesma moeda, elos de uma mesma corrente, componentes de um mesmo sistema mais geral que fortalecem a necessidade de órgãos públicos mais eficientes, eficazes e produzindo valor público relevante para a sociedade.

Síntese do Capítulo

Verificou-se que a auditoria acompanha a evolução da sociedade e que a mesma tem origem bem remota. Registros mostram a existência de atividades que caracterizam as de auditoria desde Antes de Cristo, por volta do século XVI a.c. Mas é com a evolução das práticas dos negócios, ou seja, depois de Cristo é que a auditoria se firma como uma ação própria do funcionamento do sistema. Em paralelo caminha a auditoria de aplicação no Setor Público, a qual possui os mesmos preceitos e princípios da aplicada ao Setor Privado, porém com as peculiaridades dos momentos históricos.

Com o passar dos anos surgem conceitos para a prática da auditoria no Setor Público que se adequam à realidade e à evolução das pesquisas e que, na atualidade, do século XXI, contém, na maior parte deles, os seguintes elementos constitutivos: i) O exame independente do objeto de auditoria, ii) representação da afirmação, iii) normas aplicadas, e iv) opinar e comunicar os resultados. Conjugados, chega-se a um conceito padrão que se aproxima dos vários elaborados por órgãos e autores, a saber: A ação de avaliar de forma independente e imparcial o nível de adequação da afirmação representada (objeto de auditoria) às normas aplicadas e consequente comunicação dos resultados encontrados por meio de opinião técnica.

É representativo, no conceito de auditoria, o elemento “norma aplicada”, pois é a partir dele que a auditoria se realiza, lastreadas, na execução, pelas normas de conteúdo profissional, como as que tratam da independência, do zelo, da competência e das técnicas operacionais. Mas o trabalho da auditoria recai, explicitamente, sobre as normas aplicadas ao objeto auditado que está sob a responsabilidade de agente público. Listaremos, resumidamente, as normas que são corriqueiramente utilizadas na atividade de auditoria do Setor Público:

- A Lei nº 4.320/64.
- A Constituição Federal de 1988.
- A Lei nº 8.112/90.
- A Lei nº 8.666/93.
- A Lei Complementar nº 101/00.
- As Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica aplicada ao Setor Público (NBC TSP) emitidas pelo Conselho Federal de contabilidade (CFC).

Outro ponto explorado nesta unidade diz respeito à **estrutura** e organização da auditoria aplicada ao Setor Público no Brasil. Há duas estruturas, sendo ambas as duas citadas no Art. 70 da Constituição Federal. Trata-se do controle externo e do sistema de controle interno de cada Poder, assim literalmente exposto no referido artigo. A primeira é de competência do Poder Legislativo de cada ente da federação, exercida com o auxílio dos respectivos tribunais de contas, a segunda, é exercida por órgãos da estrutura de cada Poder. A partir dessa estrutura é que se define a Auditoria Externa e Auditoria Interna, respectivamente. Em complemento, abordamos quais as **competências** de cada uma dessas estruturas. Para a Auditoria Externa as competências estão listadas no Art. 71 da CF/88.

Em síntese, podemos dizer que, para o Governo Federal, este artigo descreve o âmbito de atuação do Tribunal de Contas da União – TCU destacando que todos aqueles que executarem recursos ou ser responsável por bens ou valores públicos, no âmbito da União ou dele receber tais recursos e bens, passarão pela auditoria deste Tribunal. A outra estrutura, ou seja, o sistema de controle interno (Auditoria Interna), tem como competência averiguar a legalidade, eficiência e economicidade dos atos de gestão daqueles que executam recursos públicos, porém com a finalidade de atender ao dirigente ao qual esta auditoria está vinculada e não a outro Poder, como é caso da finalidade da Auditoria Externa.

A estrutura e competências servem para compreendermos quem exerce as auditorias no Setor Público e para quê. Atualmente existem no Brasil 33 (trinta e três) tribunais de contas em funcionamento, vinculados aos respectivos Poderes Legislativos.



Ilustração: Rafael Moreno

Unidade 2 - Administração Pública e Auditoria Governamental

Conforme a concepção da organização deste livro, este segundo capítulo tem o propósito de apresentar o elo entre a Administração Pública, no sentido lato, com a Auditoria Governamental no Brasil. Veremos os principais instrumentos que fazem com que a Auditoria Governamental possa ser operacionalizada, ou seja, executada. Tratar-se-á da operacionalização para além da estrutura formal de órgãos de auditoria e seus recursos, já mencionados no capítulo anterior, mas dos próprios elementos que justificam a auditoria governamental, ou seja, os objetos de auditoria.

Vamos iniciar tratando, mais uma vez, dos ditames constitucionais. O artigo 70 da CF (1988) apresenta os itens que servem a todo o trabalho desenvolvido pelas auditorias, externa e interna. Para melhor compreensão é preciso destacar o que diz este artigo:

“A fiscalização contábil, financeira, orçamentária 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.” (BRASIL, 1988, Art. 70)

O que está exposto neste artigo é a delimitação e identificação do que se propõe a atividade de auditoria governamental. Com este texto pode-se afirmar que a auditoria não se aplica às atividades fins de cada Poder. Ou seja, a auditoria não tem como finalidade avaliar as razões que motivam as deliberações de competência de cada um dos poderes, de qualquer dos entes públicos, mas se os mesmos a fizeram atendendo a regramentos legais e princípios da Administração Pública. Um exemplo bem corriqueiro e didático é a lei de licitações (Lei nº 8.666/93). A discussão e aprovação dela não coube

aos órgãos de auditoria, nem a estes couberam discussões ou interpretações de ordem teórica, mas somente avaliar o cumprimento objetivo dela pelos agentes públicos, de qualquer dos poderes. Outra situação muito esclarecedora é no âmbito do judiciário: a auditoria governamental não audita a decisão de um juiz ou tribunal dada sobre um processo judicial, mas tem a responsabilidade de auditar os atos de gestão do juiz ou presidente do tribunal quando, por exemplo, adquire bens de consumo para o órgão ou autoriza uma dispensa de licitação.

Assim, o **foco recai sobre a legalidade, legitimidade e economicidade dos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial dos atos neles praticados**. Este capítulo tem a pretensão de contemplar esses pontos, a partir dos seus elementos constitutivos, sendo eles materializados por atos e documentos de gestão, desde a concepção dos mesmos até os seus respectivos resultados, que são, em síntese, os objetos da auditoria.

Para antecipar o conteúdo do item seguinte é oportuno fazer um parêntese para mencionar a abrangência com que se tratará o assunto “planejamento público”, retroagindo até o ano de 1988, que corresponde à promulgação da Constituição Federal brasileira em vigor. Isso porque o país, em governos anteriores a 1988, elaborou diversos modelos de planejamento e que, pelo escopo deste Manual, não é necessário apresentá-los. A seguir veremos algum desses objetos.

2.1 Planejamento e Orçamento Públicos

Quando um fato acontece nas organizações públicas, fica pressuposto que algumas dezenas de outros aconteceram e este, portanto, será superado por outros no instante seguinte em que ocorrer. Porém os fatos só ocorrem pela elaboração de uma ideia que, nas organizações, se materializam em instrumentos denominados *planejamento*. Certamente há outros nomes para essas ações, mas, para mantermos um padrão, vamos adotar o termo *planejamento* daqui em diante.

A administração pública brasileira adotou o planejamento como essencial, indispensável e legal. Todas as etapas de gestão perpassam por um planejamento formal que, devidamente aprovado, aponta as diretrizes e a direção que tomará o órgão público que o elaborou para um determinado período de tempo e disponibilidade de recursos materiais e financeiros.

2.1.1 Planejamento na Administração Pública

O planejamento na Administração Pública está contemplado no Art. 165 da CF/88 e é denominado Plano Plurianual (PPA). Este documento é de elaboração obrigatória para a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios. O §9º deste artigo, diz que lei de natureza complementar disporá regulamentando sobre este Plano, porém esta lei ainda não foi aprovada pelo Congresso, não obstante a existência de dezenas de projetos de lei para tal regulamentação.

O Plano Plurianual (PPA) deve ser elaborado durante o primeiro ano de mandato do gestor, com prazo de vigência iniciando no ano seguinte e vigência de quatro anos. O seu conteúdo é específico e definido constitucionalmente, a saber: “[...] *as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.*”, tudo isso de forma regionalizada. Esse é o texto do §1º do Art. 165. Giacomoni (2005) faz destaque para os principais elementos desse conteúdo, que, pela abrangência, causa diferenciações de uso pelos entes da federação.

O principal deles é definir qual critério de regionalização adotar. Alguns estados adotam o definido pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), enquanto outros, critérios de natureza econômica, decerto que, pela ausência da lei complementar, cada ente adota um critério apropriado.

Outro ponto, e talvez o principal do conteúdo do PPA, diz respeito à despesa de capital. Segundo a Constituição o PPA deve contemplar as despesas de capital e as delas decorrentes. Buscou o constituinte deixar claro que as informações sobre as despesas relativas a mais de um exercício financeiro deveriam ser públicas, para direcionar o próprio Governo e a sociedade como um todo. O texto é bem explícito ao afirmar que não só essa despesa, mas todas as que dela resultarem serão classificadas como de capital.

Por fim, o autor aborda a “confusão” sobre o que venha a ser “programas de duração continuada”. Afirma que, “*em rigor, com exceção dos investimentos, que têm prazos de início e conclusão, as demais ações governamentais inserem-se em programas de duração continuada.*” (GIACOMONI, 2005, p. 202). Assim, alguns entes governamentais adotaram critérios para inserir “programas de duração continuada” no PPA. Nos Planos federais é comum ser inserido apenas programas que tenham atividades fins do Estado, ou seja, da prestação de serviço direto ao cidadão.

O planejamento governamental engloba, portanto, as principais ações pretendidas por um gestor público para um período de quatro anos para atingir objetivos pretendidos.

Seguramente há dois aspectos que o PPA cria obrigações aos agentes públicos quando da definição de seus programas e ações de governo. Exige-se para execução de uma despesa de investimento que ultrapasse um exercício financeiro a inclusão desta no PPA. O segundo aspecto é o de servir como orientação para elaboração do Projeto de Lei Orçamentária – PLOA, que resulta na Lei Orçamentária Anual – LOA (assunto a ser tratado no próximo item deste capítulo). Antes, porém, elabora-se as Diretrizes Orçamentárias, por meio de lei.

As diretrizes orçamentárias são elaboradas por força também de ordem constitucional como pode ser verificado no *caput* do inciso II do Art. 165 da CF/88. O dispositivo de maior relevância sobre as diretrizes orçamentárias é o que se apresenta no §2º do mesmo artigo, a saber:

§2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

O primeiro ponto a destacar é que devem ser instituídas por lei (Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO) e que, assim como o PPA, a proposição do projeto de lei é de competência exclusiva do chefe do Poder Executivo. O segundo elemento fundamental é a definição das metas e prioridades do governo, com destaque para as despesas de capital. Este é o item em que o PPA se vincula a LDO. Adota-se as prioridades a partir do conjunto das despesas de capital elencadas no PPA. Essas metas e prioridades servem à elaboração da proposta da Lei Orçamentária Anual – LOA.

As leis de diretrizes orçamentárias caracterizam-se como um pré-orçamento, pois é a partir dos elementos nelas definidos que se elabora os orçamentos públicos. Também é a partir dessas leis que se extrai do PPA aquilo que merecerá prioridade no ano subsequente. Elas são, por conceito, a ponte entre o Planejamento e os Orçamentos Públicos contemplados ao período que aquele abrange.

Em razão do seu conteúdo, as LDO têm maior relevância e, por consequência, efetividade, em entes governamentais de maior porte. Analisando da direção do menor para os maiores, municípios pequenos, que são muitos no Brasil.

Este conjunto de documentos (leis), obrigatórios por força constitucional, são objetos que estarão sob o raio de ação das atividades das auditorias governamentais do país, conforme suas respectivas jurisdições. Os atos de gestão, nos seus vários aspectos, estarão suportados ou não por estes documentos. Representa a base jurídico-normativa

dos programas e ações governamentais. A partir da aprovação, passam para o arcabouço jurídico nacional e por consequência, naquilo que implica atos de gestão, poderão ser objetos de auditoria.

Um dos principais elementos tomados como referencial para as atividades de auditoria é o orçamento público o qual faremos referência às principais variáveis no item a seguir.

2.1.2 Orçamento Público

O Orçamento Público é um dos principais instrumentos que regem o funcionamento da Administração Pública. Representa a peça de ligação entre o planejamento, elaborado nos níveis estratégicos da hierarquia governamental, e a execução pelas instâncias da estrutura operacional.

Mas então, o que seria o orçamento público e de que forma ele se relaciona ou interage com a auditoria governamental?

O orçamento público é um acerto entre a sociedade, representada pelo Poder Legislativo, e o Gestor Público, sobre o que se pretende adquirir para a prestação de variados serviços públicos e investimentos pelo Estado e como financiar essas aquisições. A interação ocorre quando o Poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas, tem a obrigação de fiscalizar as contas do responsável pelo Poder Executivo (Gestor) se este cumpriu o que foi acordado.

O Orçamento Público traz consigo algumas características que cabem destaques. A primeira é que se trata de uma lei diferenciada das demais por, pelo menos, três razões. i) tem iniciativa de autoria privativa (exclusiva) do Presidente da República, ii) tem conteúdo exclusivo e, iii) prazo certo de início e fim de vigência.

O Art. 166 da Constituição Federal, em seu §6º, diz que os projetos de lei do orçamento anual serão enviados pelo Presidente da República ao Congresso Nacional. O que dá o direito deste envio é justamente o que consta do texto do §1º do Art. 81 e do inciso XXIII do Art. 84. Com esses trechos da Constituição Federal confirma-se a exclusividade dada ao Presidente da República. Ou seja, outro poder, agente público ou cidadão não poderá propor a lei que tenha como matéria o orçamento público. Para outros assuntos, como se observa no Art. 61 da CF/88, permite-se iniciativa de lei por outros poderes, órgãos e até o cidadão comum, conforme legislação.



Sabendo um pouco mais

Lei de iniciativa popular (Lei nº 9.709/1998) não pode propor o orçamento público da União, dos Estados, do Distrito Federal ou de qualquer município.

Trata-se de mais um caso em que a complexidade de elaboração e promulgação/sanção tem relação direta com a dimensão do ente governamental, ao qual o órgão está vinculado. No extremo superior, temos o Governo Federal, que elabora o Orçamento da União, agregando os orçamentos dos três poderes federais (executivo, legislativo e judiciário). É um orçamento que envolve toda a receita e despesa necessárias para o funcionamento da máquina pública. Mais objetivamente, podemos exemplificar como receitas as originadas das receitas tributárias e as patrimoniais. Por outro lado, as despesas são de diversas formas, passando pelas compras dos temperos para a merenda escolar até patentes de resultados de pesquisas científicas.

Quanto ao conteúdo, a lei orçamentária restringe-se a tratar da **estimação da receita** e da **fixação da despesa** pública. Quanto ao seu prazo certo, de início e fim, a legislação é vasta e de passado distante em que se afirma a anualidade como o referencial para a vigência da referida lei de meios. Segundo Giacomoni (2005, p. 79) o que explicaria a anualidade da lei orçamentária é a regra original da anualidade do imposto, “que vigorou na Inglaterra antes mesmo do surgimento do orçamento”. Entenda-se por anualidade o prazo de 12 meses e não a correspondência com o ano civil, pois há países como Itália, Suécia e Alemanha que não adotam o ano civil como prazo de vigência de seus orçamentos, como é o caso do Brasil.



Sabendo um pouco mais

O orçamento público, em alguns países, tem vigência entre 1º de janeiro a 31 de dezembro (Brasil), outros, de 1º de julho a 30 de junho, e em outros de 1º de outubro a 30 de setembro.

A anualidade, como elemento diferenciador dessa lei orçamentária, está assentada no inciso III do Art. 165 da CF/88 e no § 5º do mesmo artigo, onde expressam “os orçamentos anuais” e “a Lei orçamentária anual compreenderá:”, respectivamente. Esse princípio da anualidade gera, por consequência, uma tramitação diferenciada das demais leis. Por óbvio, a mesma deve ser aprovada previamente ao início do ano civil. Os prazos da tramitação são definidos na CF/88 e a proposta de orçamento para o ano seguinte deve ser enviada pelo Poder Executivo até 31 de agosto de cada ano para apreciação do poder legislativo respectivo e retorno ao executivo para sanção antes do início do ano ao qual se refere.

Além dessas três especificidades do orçamento público mencionadas anteriormente, existem outras que são classificadas como princípios, os quais destacamos com os seus respectivos significados.

2.1.2.1 Princípios orçamentários

Princípio da Unidade

Também conhecido como princípio da totalidade, a principal ideia do princípio da unidade é agregar, em um único documento (a lei orçamentária), todas as receitas e despesas de um determinado ente governamental. Esse princípio elimina, em tese, a criação de orçamentos paralelos ou secundários.

Princípio da Universalidade

O princípio da Universalidade considera que será possível ver, em uma única peça documental, a totalidade dos ingressos de receitas orçamentárias e extraorçamentárias e dos desembolsos de despesas orçamentárias e extraorçamentárias. O princípio tem o objetivo muito claro de proporcionar ao poder legislativo prerrogativas essenciais ao processo democrático, como dar prévia autorização para arrecadação e realização de todas receitas e despesas, respectivamente, e por consequência, impedir que o executivo realize operações em sua prévia autorização.

Princípio da Anualidade

O Orçamento deve contemplar o período de um ano. Em regra, o período orçamentário coincide com o ano civil. Simples assim, como já foi destacado anteriormente, esse princípio remonta a pressuposição de que cabe à sociedade aprovar o quanto está disposta a contribuir com o funcionamento do Estado e os respectivos serviços prestados por ele. Portanto, é a sociedade, por meio do Poder Legislativo, que autoriza que o Estado arrecade receitas e execute despesas para o período de um ano. A Constituição Federal diz em seu §5º do Art. 165: “A lei orçamentária anual compreenderá: [...]”.



Sabendo um pouco mais

Sobre o princípio da Unidade, Universalidade e Anualidade, a Lei nº 4.320/64 diz que:

“Art. 2º A lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.

Art. 3º A Lei de Orçamento compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.

...

Art. 4º A Lei de Orçamento compreenderá todas as despesas próprias dos órgãos do governo e da administração centralizada, ou que por intermédio deles se devam realizar, observado o disposto no artigo 2º.”

Princípio do Orçamento Bruto

Preocupou-se o legislador em não deixar que se omitisse informações do orçamento com apresentação de valores já em saldo, ou seja, com abatimento de parcelas, deduções, compensações ou “encontro de contas”. Nas palavras mais esclarecedoras de Silva (*apud* GIACOMONI, 2005, p. 77): “impedir a inclusão, no orçamento, de importâncias líquidas, isto é, a inclusão apenas do saldo positivo ou negativo resultante do confronto entre as receitas e as despesas de determinado serviço público”. Cada item ou elemento de despesa ou receita do orçamento deve estar consignado ao seu valor bruto ou total.

Princípio da não-afetação da receita

Apesar de controversas decorrentes da legislação em vigor, o princípio da não-afetação da receita se mantém, pois ele está sustentado, conceitualmente, em não afetar qualquer receita, ou seja, não a reservar para um gasto específico. A ideia é a de que toda e qualquer receita esteja livre, sem vinculação a um órgão, ação ou programa específico de governo. Você logo perguntará: e os gastos vinculados do Governo que existem? Está aqui justamente a parte da controvérsia do princípio, de maneira que as “exceções” não invalidam a regra, ou seja, a essência do princípio. Por conta disso Giacomoni (2005,

p. 80) afirma que sua observância “[...] sempre foi problemática”. Isso porque diversas leis determinam a vinculação de receita. Em passagem do próprio texto constitucional (§4º, Art. 167) há permissão de “[...] vinculação para receitas próprias geradas pelos impostos”. Vamos apenas, a título de exemplo mais genérico, para melhor compreensão do “problema”, mencionar os fundos contábeis ou financeiros **criados por lei**. Ocorre que essas leis definem, em regra: um percentual “x” do imposto “y” destinado ao fundo “w”. Isso representa reserva de uma parcela de um determinado imposto para uma despesa específica. Portanto, uma das exceções ao princípio.

Princípio da Discriminação ou Especialização

O princípio da discriminação ou especialização exige o máximo de detalhamento possível da origem (receitas) e aplicações (despesas) elencadas no orçamento, sendo que as aplicações precisam ser materializadas nos programas e ações governamentais. Este princípio tem o propósito de ajudar o Poder Legislativo na sua função de fiscalização. Tal princípio está contemplado, para as despesas, no Art. 5º da Lei nº 4.320/64, onde se lê: “A Lei de Orçamento não consignará dotações globais destinadas a atender indiferentemente a despesas de pessoal, material, serviços de terceiros, transferências ou quaisquer outras, ressalvado o disposto no artigo 20 e seu parágrafo único”.

Para melhor compreensão deste princípio é oportuno citar que a Portaria Interministerial STN/SOF nº 163/2001 define que a discriminação da despesa far-se-á, no mínimo, até o nível de elemento, que representa o item ou objeto de gasto.

Princípio da Exclusividade

Trata-se de mais um princípio que confirma a forma e conteúdo especial das leis de orçamento. Por meio do Art. 165, §8º, da Constituição, está resguardada a não inclusão de assunto estranho à previsão da receita ou fixação da despesa públicas. A imposição legal decorre do fato de que o trâmite diferenciado e rápido do projeto de lei orçamentária seduzia os agentes políticos a incluírem outros assuntos.

Cabe observar que os princípios estão sustentados ou na CF/88 ou na Lei nº 4.320/64, portanto de cumprimento obrigatório pelos gestores, quando da elaboração dos respectivos orçamentos públicos. Por tal razão, ele é objeto de fiscalização e avaliação das auditorias governamentais. Não apenas os aspectos formais que decorrem dos princípios, mas também de conteúdo e de execução desses orçamentos passarão pelo crivo da atividade da auditoria governamental.

2.1.2.2 Fases do processo do Orçamento Público

As fases do orçamento público podem ser resumidas em quatro:

- 1º elabora-se o orçamento a partir de estudos preliminares, projeções estatísticas, demandas dos órgãos e poderes que constituem o ente da federação;
- 2º faz-se a discussão da proposta orçamentária no Poder Legislativo respectivo e a consequente aprovação;
- 3º vem a execução pelo Poder Executivo e, por fim,
- 4º o processo de fiscalização e controle.

Observa-se então, a estrutura dos tribunais de contas entrando em “cena” juntamente com os sistemas de controle interno de cada Poder (auditorias internas). Até a aprovação/promulgação da lei do orçamento tudo se encontra em estágio político. Com a lei em vigor a auditoria governamental passa a ter a obrigação de, mesmo potencialmente, fiscalizar e auditar, pois gera a obrigação para os gestores públicos de fazer ou não fazer, por meio de atos administrativos. Tais fases podem ser visualizadas na Figura 2.1, reproduzida de Giacomoni (2005, p. 194), a seguir.



Figura 2.1: Processo orçamentário (adaptada)
Fonte: Giacomoni (2005)

A Figura 2.1 apresenta um processo circular, pois assim o orçamento se efetiva no âmbito das prefeituras, Estados, Distrito Federal e União. Cada uma destas quatro fases é rodeada e intermediada de outras tantas mais quanto maior for o tamanho do ente da federação. Certamente apenas estas quatro fases são as suficientes em uma quantidade elevada de municípios do Brasil.



Sabendo um pouco mais

A elaboração do orçamento público, ou seja, a proposta enviada ao Poder Legislativo, pode assumir uma metodologia e etapas bem diferentes do padrão conhecido. Isso ocorrerá se o orçamento assume uma perspectiva de maior participação social. No Brasil surgiram experiências do denominado **orçamento participativo**, que oferece a oportunidade do cidadão, diretamente ou por organizações sociais de representação, construir o orçamento público.

Diferente dessas pequenas prefeituras (municípios) a União possui um processo longo e grande estrutura direcionada à elaboração do Orçamento Federal, tendo como gestor de todo o processo a Secretaria de Orçamento Federal (SOF), órgão Central do Sistema de Planejamento e Orçamento (BRASIL, 2001). Após a reforma ministerial a partir de janeiro de 2019, esta secretaria está subordinada à Secretaria Especial de Fazenda. Anteriormente a esta data a SOF ocupava terceiro nível hierárquico e estava subordinada ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG). Essa Secretaria cuida da fase interna de elaboração do Orçamento Federal por meio de normatização, coordenação e consolidação da proposta orçamentária, agregando todas as demandas dos demais órgãos da Administração Pública Federal, direta e indireta e dos três poderes. Na fase seguinte, quando o Poder Legislativo aprecia e aprova a proposta orçamentária, apresentada por meio de Projeto de Lei, as subfases são tão complexas quanto a fase interna (primeira). É na fase de apreciação que a Comissão Mista de Planos, Orçamentos Públicos e Fiscalização (CMO), tem sua maior visibilidade. Por meio de seus Comitês, Deputados e Senadores, farão o processo de criticar a proposta, atualizando-a, excluindo pontos, incrementando o orçamento. Nessa fase ocorrem as negociações com bancadas partidárias. Além dessa fase a Comissão Mista oportunizará, na forma e prazos definidos em norma, **audiências públicas** para discussão do conteúdo da proposta do orçamento público. Em processo contínuo, emitir-se-á pareceres, preliminares e final, os quais vão a votação, sendo a última a do Congresso Nacional que aprovará o Parecer substitutivo.

Está apresentado os principais parâmetros, no limite do escopo desta obra, que servem às atividades da auditoria governamental. A elaboração e efetiva execução do planejamento público, seguido dos orçamentos públicos que o operacionalizam, desencadeia uma série de atos de gestão, de ofício e discricionários, que faz “nascer” os objetos de auditoria.

Veremos, a seguir, alguns desses objetos mais diretamente ligados ao planejamento e orçamento público.

Estrutura do orçamento público

O orçamento público é organizado conforme estrutura pré-definida pela Lei nº 4.320/64 e por diretrizes das LDO anuais. Nele, vamos encontrar a mensagem do chefe do Poder Executivo ao Legislativo, o Projeto de Lei propriamente dito, tabelas explicativas contendo as informações de receitas e despesas no seguinte formato:

Para as receitas:

- Arrecada para os três últimos exercícios anteriores àquele em que se elaborou a proposta.
- Prevista para o exercício em que se elabora a proposta.
- Prevista para o exercício a que se refere a proposta.

Para as despesas:

- Realizada no exercício imediatamente anterior.
- Fixada para o exercício em que se elabora a proposta, e
- Prevista para o exercício a que se refere a proposta.

Outras informações, organizadas adequadamente para viabilizar a análise pelos membros do Legislativo, aparecem no Projeto de lei, mas como o escopo desse módulo é explorar assuntos de maior relevância para um determinado tema/capítulo, vejamos a seguir como estão organizadas as receitas e despesas propriamente ditas no orçamento.

Classificação orçamentária

A primeira das classificações é a **esfera orçamentária**. Haverá uma separação (classificação) das receitas de despesas relativas ao orçamento fiscal (10) das relativas ao orçamento da seguridade social (20) e o do investimento das estatais (30).

Há mais algumas formas de classificação das receitas e despesas públicas que ora atende ao critério da natureza dos fatos, outras de ordem prática para padronização, ou seja, sem levar em conta os fatos geradores. No quadro a seguir apresentamos as principais classificações e os desdobramento que assumem, separadas por receita e despesa.

RECEITA		DESPESA		
Categoria econômica		Categoria econômica		
Corrente Capital		Corrente Capital		
Fonte (por)		Institucional		
Receita tributária	Outras Receitas correntes	Órgão Unidade Orçamentária		
Receita de contribuições	Operações de crédito	Funcional		
Receita patrimonial	Alienação de bens	Funções	Legislativa	Trabalho
Receita Agropecuária	Amortização de empréstimos		Judiciária	Educação
Receita Industrial	Transferência de capital		Essencial à Justiça	Saúde
Receita de Serviços	Outras receitas de capital		Administração	Saneamento
Transferências Correntes			Defesa Nacional	Agricultura
			Previdência Social	
Institucional		Natureza		
Órgão Unidade Orçamentária		GND*	Pessoal e encargos sociais	
Fonte de Recursos			Juros e encargos da dívida	
Recursos do Tesouro (exercício corrente e anterior)			Outras despesas correntes	
Recursos de outras fontes (exercício corrente e anterior)			Investimentos	
Recursos condicionados			Inversões financeiras	
		ED*	Amortização da dívida	
			Aposentadorias e reformas	
			Pensões	
			Contratação por tempo determinado	
			Salário-família	
			Vencimento – pessoal civil	
			Vencimento – pessoal militar	
			Diárias - civil	
			Material de consumo	
			Despesas de exercícios Anteriores	
		Sentenças judiciais		

Quadro 2.1: Classificações orçamentárias

Fonte: Elaboração do Autor

* GND = Grupo de Natureza da Despesa

* ED = Elemento de despesa

Os códigos (o que representam?)

Os itens que compõem cada classificação possuem códigos, ou seja, numeração que os identificam. Isso serve para gerar um sequenciamento numérico que identifica todas as formas classificatórias viabilizando a construção e operacionalização dos orçamentos nos sistemas informatizados.

Vamos ao caso da classificação institucional e com base na estrutura do Governo Federal. Esta classificação envolve órgãos e unidades orçamentárias e é identificado por um conjunto de cinco números/dígitos, sendo os dois primeiros identificando o órgão (em negrito) e os dois últimos a unidade orçamentária. O número do meio (3º) identifica o tipo de unidade orçamentária. Se Administração direta o número é 1 (um), se indireta podem ser os números 2, 3, 4, 5, 6 e 7 ou, se fundo, o número 9. Vejamos alguns exemplos abaixo.

Poder Legislativo

01000 – Câmara dos Deputados

01101 – Fundo Rotativo da Câmara dos Deputados

Poder Judiciário

10000 – Supremo Tribunal Federal

14000 – Justiça Eleitoral

14104 – Tribunal Regional Eleitoral da Bahia

Poder Executivo

20000 – Presidência da República

22000 – Ministério da Cultura, Pecuária e Abastecimento

22106 – Serviço Florestal Brasileiro

26000 – Ministério da Educação

26249 – Universidade Federal do Rio de Janeiro

30101 – Ministério da Justiça

30202 – Fundação Nacional do Índio – FUNAI

30907 – Fundo Penitenciário Nacional

30912 – Fundo Nacional Antidrogas

Existe uma regra para a definição desses códigos na classificação institucional. Quando iniciado por 0 (zero) significa órgãos do Poder Legislativo. Quando o código inicia por 1 (um) trata-se de órgãos do Poder Judiciário e iniciados com 2 e seguintes, do Poder Executivo. Os dois últimos números representam a unidade orçamentária. Assim no código 14104, o número 04 representa o Tribunal Regional Eleitoral da Bahia (TRE/BA), enquanto o número 49 do órgão 26 (Ministério da Educação) identifica a Unidade Orçamentária Universidade Federal do Rio de Janeiro.

A Classificação funcional também possui códigos que identificam cada item/elemento. Com um elenco de 28 funções e para cada uma delas as respectivas subfunções. Por exemplo, a função Educação (12) possui as seguintes subfunções: Ensino fundamental (361), Ensino Médio (362), Ensino profissional (363), ensino superior (364), Educação infantil (365), Educação de jovens e adultos (366) e Educação especial (367).

Para conhecer todos os códigos das classificações orçamentárias, entre outros assuntos relativos a orçamento público, consultar os anexos do Manual Técnico de Orçamento do Governo Federal, emitido e atualizado anualmente, disponível na biblioteca do AVA da disciplina.

2.2 Finanças Públicas

O Setor Público é alimentado por recursos financeiros originados da sociedade para seu efetivo funcionamento. É sabido que os tributos, principalmente, são a principal fonte de recursos para que as variadas despesas sejam efetivadas conforme planejamentos e orçamentos. Para entender a dinâmica desses recursos, observaremos a seguir as principais variáveis relacionadas a esse assunto.

2.2.1 Execução orçamentária

As finanças públicas possuem uma amplitude que pode alcançar uma direção mais teórica, vinculada a estudos da Ciência Econômica, e outra de ordem operacional, legal ou técnica. A primeira voltada para análises macroeconômicas e os efeitos na economia como um todo, a partir de premissas e postulados daquela ciência, e a outra organiza as operações, as técnicas, os critérios de mensuração, avaliação e divulgação das informações das finanças do Setor Público.

Pautada quase que exclusivamente em teorias aplicadas pela Ciência Econômica, a primeira direção das finanças públicas tem foco sobre a interpretação do equilíbrio dessas finanças que, de um lado tem-se as despesas ou gastos públicos e do outro o

financiamento dessas despesas. A ideia fundamental é o estudo da Política Fiscal, de Câmbio e Monetária aplicadas a determinada economia de um país a partir do Estado/ Nação pressupondo, portanto, a adoção de uma teoria econômica, dentre tantas disponíveis e concepção do papel do Estado na economia em sentido *latu*. Este pequeno parágrafo é para deixar claro, de forma breve e mesmo que conciso, o que não vamos discutir neste tópico do capítulo, pois trata-se de uma abordagem mais ampla e própria da Ciência Econômica.

Veremos, mais detidamente, os aspectos de natureza técnica e operacional que implicam na mensuração e movimentação orçamentária e financeira dos recursos que transitam nos cofres públicos (Tesouro), a partir dos atos e fatos da gestão, que por sua vez tem origens nos planejamentos e orçamentos públicos que, daqui em diante, apenas por questões didáticas e para esta obra, vamos chamar de Finanças Públicas *strictu sensu*.

O momento da execução orçamentária compreende um período de 365 dias que inicia em 1º de janeiro e finda em 31 de dezembro do mesmo ano. Durante este período o gestor público está autorizado a arrecadar receita orçamentária e gastar despesa orçamentária. Estes são os dois elementos fundamentais que regem o funcionamento das finanças públicas, a partir, obviamente, dos próprios ditames constitucionais e de outras legislações.

Conforme se viu anteriormente, o orçamento público deve ter sua aprovação pelo Poder Legislativo até a última sessão do ano anterior ao de vigência do orçamento, pois no primeiro dia do ano seguinte o orçamento começa a ser executado, com a arrecadação de receitas e execução de despesas.

A partir do item seguinte veremos assuntos de grande relevância e diretamente vinculados à execução do orçamento público, que por sua vez direcionam parte significativa das ações da auditoria governamental.

2.2.2 Movimentação de crédito orçamentário

Como ocorre a movimentação dos créditos orçamentários?

Esta é uma pergunta fundamental, pois sabemos que, dado o tamanho das entidades públicas, seria inconcebível uma estrutura centralizada executando todo o orçamento dessas entidades. Mais uma vez, vamos adotar como referencial o Governo Federal (União) para questionar ao tempo que exemplificamos. Como um órgão de representação de um Ministério ou de uma autarquia federal funcionando no interior do Estado do Amazonas faria para ter materiais de consumo para uso? Ficaria aguardando os

processos licitatórios ocorrerem em Brasília e depois aguardar a compra e depois de uma longa viagem receber os bens? Apesar de possível, se assim o fosse, a viabilidade funcional do órgão ficaria fortemente comprometida, senão impossível. Então, a solução foi descentralizar a execução do orçamento, por meio da descentralização dos créditos orçamentários na proporção ou na equivalência daquilo que foi demandado pelo órgão ou autarquia. Essa demanda ocorre através do processo de programação. Funciona como uma pirâmide. Os órgãos da base da pirâmide solicitam créditos orçamentários ao Órgão que está no topo da pirâmide. Tal organização piramidal está viabilizada, no Governo Federal, por meio da Lei nº 10.180/2001, que a estruturou em três níveis de órgãos que assumem competências. O primeiro, a cargo da Secretaria do Tesouro Nacional, classificado como Órgão Central do Sistema, o segundo os Ministérios, a Advocacia Geral da União, a Vice-Presidência e a Casa Civil da Presidência da República, classificados como Órgãos Setoriais, e o terceiro os órgãos e entidades diretamente vinculados ao segundo, identificadas como Unidades Gestoras Executoras. O quadro abaixo apresenta um esquema com os órgãos e as direções da programação orçamentária, sendo PPF:

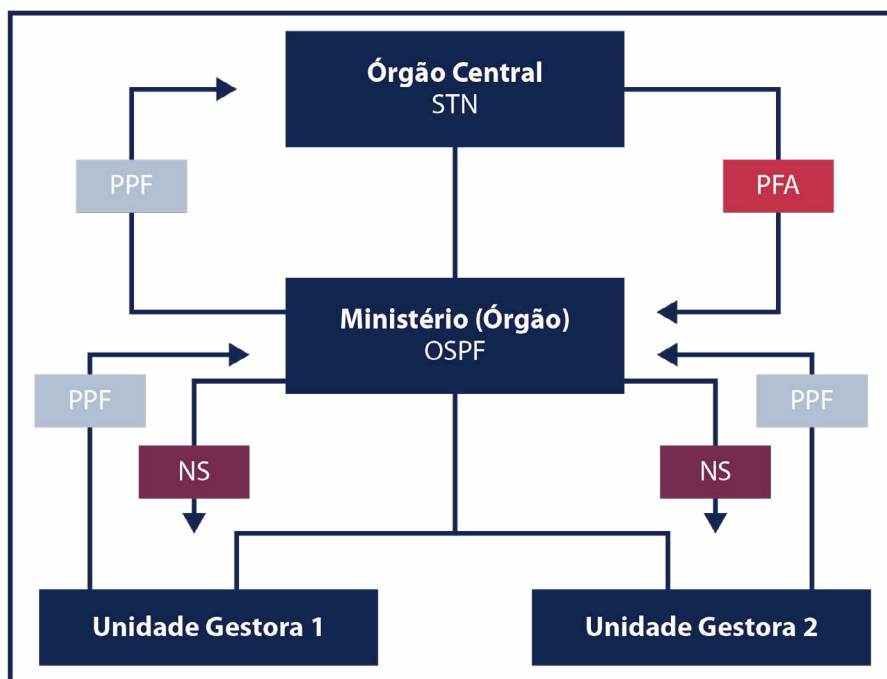


Figura 2.2: Fluxo da programação orçamentária

Fonte: Rosa (2011)

É de extrema relevância, para uma disciplina como Auditoria Governamental, entender a estrutura, etapas e critérios que viabilizam essa movimentação, pois é nessa dinâmica que **inconsistências, erros e fraudes** comumente aparecem ou é a condição para que os mesmos aconteçam. De antemão, a certeza é a de que é possível movimentá-los. Ou seja, os valores que são aprovados pelos Poderes Legislativos não são imutáveis.

2.2.3 Créditos adicionais

Os orçamentos públicos são aprovados definindo dotações para cada programa que o compõe, mas devido à realidade imposta pelos acontecimentos da vida real, o orçamento passa por mudanças porque o cotidiano se impõe e faz alterar as perspectivas dos gastos públicos, afetando diretamente as ações orçamentárias, que compõem os programas.

Por isso, sabendo que a vida real não é tão previsível, tratou o legislador de criar o mecanismo legal e técnico da atualização do orçamento público através do que se conhece como **créditos adicionais**. O crédito adicional interfere, na maioria das situações, tanto a receita quanto a despesa pública. Vejamos duas situações possíveis para esclarecer: 1) O gestor decide aumentar uma dotação para determinado projeto (uma ponte) e consegue o valor correspondente anulando um outro projeto. Neste caso não há efeito sobre as receitas, pois só haverá uma permuta de valor de crédito orçamentário entre projetos. 2) Outra situação é quando é preciso “encontrar” receita para uma despesa que surge, dado que não é possível, hipoteticamente, anular uma outra ação governamental. Nessas situações a solução é utilizar-se das alternativas dadas pela lei (Art. 43, Lei nº 4.320/64), as quais mencionaremos abaixo. Ou seja, diferentemente da situação “1”, a “2” exige a indicação de recursos novos (receitas).

O crédito adicional no Setor Público é a autorização legislativa para novos gastos não previstos ou insuficientemente, fixados inicialmente na lei orçamentária. A Lei nº 4.320/64 classifica-o em três modalidades: i) suplementar; ii) especial e iii) extraordinário. Fala-se em autorização legislativa, porque esses créditos, apesar das condições excepcionais, seguem os mesmos princípios orçamentários e em especial o da universalidade.

Cada modalidade representa uma motivação própria para o uso desse mecanismo de alteração da lei orçamentária, vejamos:

MODALIDADE	MOTIVAÇÃO/DESCRIÇÃO
SUPLEMENTAR	A insuficiência de crédito inicial no orçamento. Reforça dotação de crédito já existente.
ESPECIAL	A necessidade de novo serviço ou bem público. Não havia crédito orçamentário para o novo bem ou serviço.
EXTRAORDINÁRIO	Créditos autorizados pelo Poder Legislativo para cobrir despesas urgentes e imprevistas.

Quadro 2.2: Modalidade de crédito adicional

Fonte: Elaboração do Autor

Existem, para além dos motivos, algumas peculiaridades relativas a como é feito o pedido ao legislativo, o uso e vigência efetivamente dos créditos adicionais, assim como a indicação dos recursos para essas dotações. Tais temas são localizados nos artigos 40 a 46 da Lei nº 4.320/64. Não basta criar o crédito é preciso indicar os recursos para custeá-los. Vamos nos ater a este último tema. A legislação aponta as alternativas para a indicação dos recursos. O primeiro deles é o **superávit financeiro apurado** em balanço patrimonial do exercício anterior. O segundo são os recursos proveniente de **excesso de arrecadação**. Uma terceira alternativa é a **anulação, parcial ou total, de outras dotações ou créditos** já autorizados na lei orçamentária, e por fim, recursos provenientes de **operações de crédito** (atendendo os limites e possibilidades definidos na legislação sobre o assunto). Cabe frisar que os créditos adicionais estão na fase orçamentária, que conseqüentemente passará ao estágio financeiro, e ambos registrados pela contabilidade.

Atuação de auditoria

Trata-se de uma temática que aparece corriqueiramente nos planejamentos de auditoria. O ato de alterar o orçamento em execução é regra e as auditorias devem ficar atentas, porque, a cada modificação desencadeia-se outras que não podem se afastar dos mandamentos legais. É nesse momento que a auditoria deve estar atenta para observar se a anulação de um crédito orçamentário não infringe outra regra, ou se a operação de crédito atende aos limites e critérios definidos pelo Senado Federal nas suas resoluções 40 e 43, ambas de 2001.

Movimentação de recursos financeiros

Na administração pública existe a distinção entre a dotação do crédito orçamentário e os recursos financeiros propriamente ditos. Na prática, não se paga uma despesa com créditos orçamentários, mas sim com recursos financeiros disponíveis. Portanto, Giacomoni (2005) reforça essa diferença tendo em vista a peculiaridade do Setor Público em comparação ao Setor Privado.

A movimentação de recursos financeiros irá ocorrer após a dos créditos orçamentários, pois o financeiro não ocorre sem o crédito orçamentário correspondente. Este por sua vez depende da existência na Lei Orçamentária Anual (LOA). Vejamos a seguir como ocorre essa movimentação de recursos financeiros por meio da Figura 2.3:

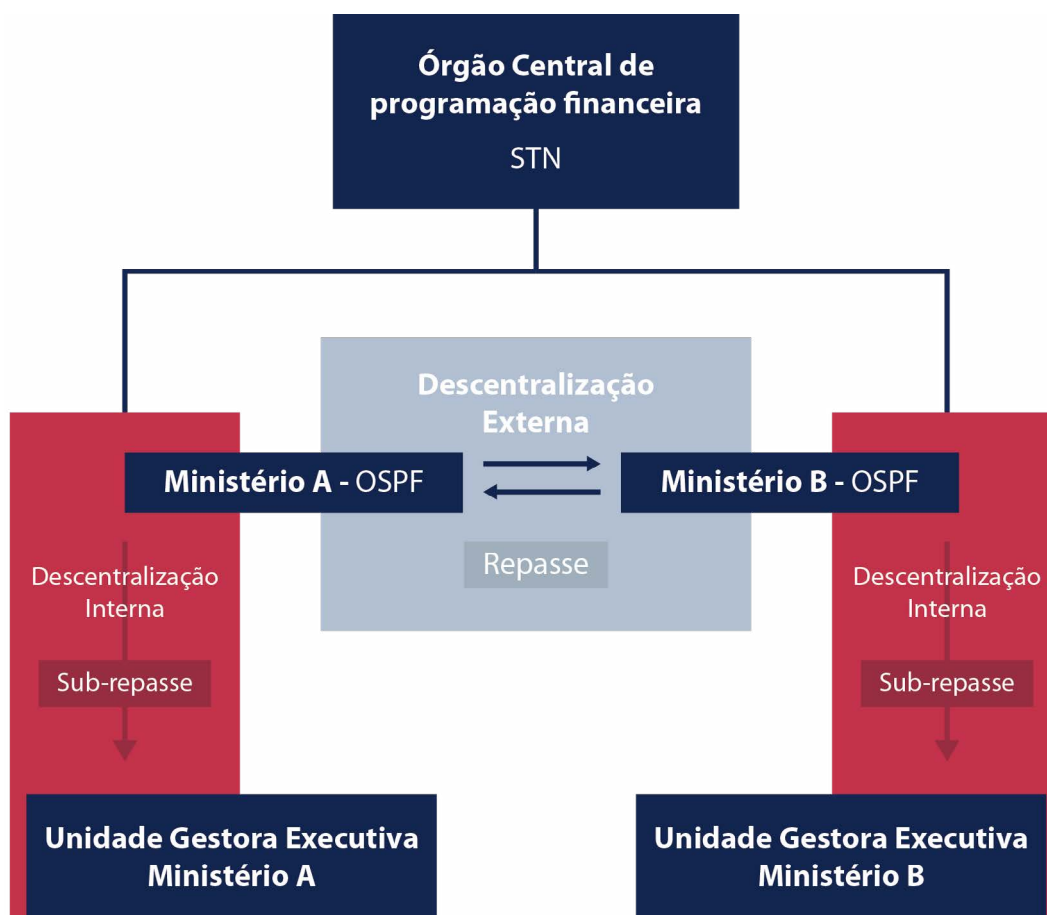


Figura 2.3: Movimentação financeira

Fonte: Rosa (2011) - adaptada

Retoma-se, na Figura 2, as mesmas unidades da estrutura da administração pública federal presentes na Figura 1, ou seja, o órgão central (STN), os órgãos setoriais (ministérios, AGU, etc.) e as Unidades Gestoras (UG). A diferença fundamental é a nomenclatura dada aos atos de transferir, ou seja, movimentar os recursos financeiros.

A primeira fase ocorre com a movimentação de recursos do Tesouro, de posse da STN, para os OSPF, no montante denominado **cota**. Essas cotas são colocadas à disposição das OSPF conforme o Cronograma de Desembolso aprovado pelo chefe do Executivo no início de cada exercício. A segunda movimentação ocorre das OSPF para as UG da administração direta, o qual se denomina **sub-repasse**. Para demais casos, a transferência/movimentação de recursos financeiros denomina-se **repasse**. Para este último caso podemos exemplificar. Quando um Ministério transfere recursos para outro, ou seja, de OSPF para OSPF, ocorre o repasse, assim como entre órgãos da administração indireta.

2.2.4 Conta Única do Tesouro

A Conta Única do Tesouro (CUT) é uma conta que representa o caixa único para cada ente da federação, com o objetivo de racionalizar a execução da programação financeira de desembolso e garantir o controle das finanças do ente público. A sua existência e utilização obrigatória por força da legislação. No caso do Governo Federal a norma é o Decreto nº 93.872/1986, atendendo termos do Decreto-Lei nº 200/1967 (ROSA, 2011). Esta é a mais representativa das contas, pois dentre todas da contabilidade aplicada ao Setor Público, ela que movimenta todos os recursos financeiros do ente governamental, seja ele a União, qualquer dos Estados, o Distrito Federal ou qualquer dos municípios.

Aqui tem explicitamente uma preocupação com o controle do Legislativo por atender aos princípios da transparência e do orçamento bruto porque deixa à vista e de fácil verificação todos os recursos que transitam pelo ente federativo. No caso da União a denominada Conta Única do Tesouro Nacional é **mantida** no Banco Central do Brasil e **operacionalizada** pelo Banco do Brasil ou outra instituição autorizada pelo Ministério da Economia (BRASIL, 2004). E quem a gerencia é a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) como órgão Central do Sistema de Administração Financeira Federal, como já citamos anteriormente. Nos demais entes supra nacionais as respectivas contas únicas são mantidas em instituições financeiras autorizadas pelo Ministério da Economia, que via de regra, são os bancos estatais.

Dois são os pontos cruciais da operacionalização dessa Conta, e de maior interesse para o “olhar” da Auditoria Governamental. Primeiro é como se dá o ingresso dos recursos a essa conta? Segundo é como ocorre as saídas de recursos dessa conta? Gera-se, por apuração simples, um saldo financeiro, ou seja, o saldo de caixa da União.

Os ingressos de recursos na Conta Única do Tesouro Nacional

Os ingressos à Conta Única do Tesouro ocorrem basicamente por meio de três documentos, no caso do Governo Federal, que identificam a origem da receita pública. São eles:

- Documento de Arrecadação de Receitas Federais – DARF: destinam-se à arrecadação das receitas administradas pela Secretaria da Receita Federal (SRF).
- Guia de Previdência Social (GPS): destina-se à arrecadação de receitas administradas pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS).
- Guia de Recolhimento da União (GRU): destina-se às receitas diretamente arrecadas.

Estes são documentos emitidos pelos respectivos órgãos que administram as receitas de competência da União e, ao serem pagos na rede bancária pelo contribuinte materializa-se

a etapa conhecida como **arrecadação** da receita pública. A rede bancária, por sua vez, nos prazos estabelecidos na legislação, recolhe à Conta Única do Tesouro. Configura-se, portanto, o momento em que os cofres públicos recebem todo o volume de recursos financeiros oriundos da execução orçamentária ou extraorçamentária. Conforme visto anteriormente, toda essa movimentação baseada no SIAFI e outros sistemas tecnológicos utilizados pelo Governo e pelo Sistema Financeiro Nacional.

As saídas de recursos da Conta Única do Tesouro Nacional

O entendimento do que significa a saída da Conta Única é simples. Representa a diminuição do saldo financeiro dessa conta, quando do pagamento de um bem ou serviço adquirido pelo governo, após a liquidação da despesa orçamentária, entre outras formas mais específicas.

Assim como as receitas, as saídas devem ser operacionalizadas dentro do SIAFI, por meio dos seguintes documentos: Ordem Bancária (OB), Guia do Salário Educação (GSE), Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações da Previdência Social (GFIP), Nota de Sistema (NS) ou Nota de Lançamento (NL). O volume maior de operações é realizado por meio de OB, considerada, segundo Rosa (2011, p. 167) “*a regra geral de pagamentos*” do Governo Federal.

Para as saídas de recurso, o órgão central do sistema – STN - estabelece a programação financeira de desembolsos, onde se define os montantes de **limite de saque** de cada ente, órgão, fundo, etc., através do SIAFI, sendo estes, denominados de órgãos setoriais do sistema.

As duas situações supra citadas, ingressos e saídas de recursos, deixam explícito os saldos diários das disponibilidades da referida conta e possíveis necessidades futuras, a partir do acompanhamento e monitoramento.

Aplicação e remuneração da Conta Única do Tesouro

A Conta Única do Tesouro (CUT) é, em linguagem simples, a conta caixa do Governo Federal, resguardada a complexidade que ela possui. Por tal razão, contabilmente, trata-se de um ativo do Governo que aparece no seu Balanço Patrimonial, como saldo, e no Balanço Financeiro, como fluxo de um período. O saldo dessa conta é mantido no Banco Central do Brasil (BCB), por força da última legislação em vigor (IN STN nº 4/2004) e, por isso, este Banco remunera ao Governo Federal/STN pela posse desses recursos, ao percentual da Taxa Referencial do Tesouro Nacional (TR). A remuneração recebida do Banco Central pela aplicação dos recursos financeiros, neste Banco é classificada, orçamentariamente, como uma receita de capital.

2.2.5 Dívida Pública

A Dívida Pública é, em apertada síntese, os débitos ou obrigações que o ente público tem com terceiros para suportar insuficiência de caixa ou investimentos de longo prazo. Este é um assunto de grande impacto nas contas públicas e, por isso, passou por discussões na própria Constituição e legislações posteriores. O ponto central deste tópico foi o estabelecimento de limites para as dívidas assumidas pelas instituições públicas. Entretanto, antes de tratar dos limites, vamos verificar os tipos de dívida.

Há uma classificação em dois tipos pela Lei nº 4.320/64. Uma é denominada dívida flutuante e a outra dívida fundada, também chamada de consolidada. A diferença entre uma e outra pode ser, a princípio, estabelecida pelo prazo de quitação da obrigação. Se esse prazo for superior a 12 meses, a amortização (pagamento do principal) originada de operação de crédito contratada ou obrigação assumida em virtude de lei, contrato ou convênios, considera-se dívida fundada. A dívida flutuante também tem elementos de caracterização claros. Primeiro deve ser exigível a curto prazo, ou seja, inferior a 12 meses; o pagamento independe de autorização legislativa, isto é, não precisa mais ser colocado no orçamento anual para execução; ou cobrir insuficiência de caixa de curto prazo. Este tipo aparece nas seguintes formas:

- **Restos a pagar:** são despesas que foram empenhadas, porém não se fez o pagamento até o último dia do exercício (31 de dezembro). Dentro dele pode existir o processado, quando foi feito além do empenho a liquidação respectiva, restando apenas o pagamento, e o não processado, quando resta proceder a liquidação e o pagamento do respectivo empenho.
- **Serviços da dívida a pagar:** São encargos financeiros, a pagar dentro do exercício, incidentes sobre a dívida contratada, como juros e taxas ou comissões de corretagem.
- **Depósito de terceiros:** São recursos financeiros que estão nos cofres públicos transitoriamente, a exemplo de recursos retidos de folha de pagamento para transferências relativas ao processo de consignação em folha de dívida de servidores públicos.
- **Depósitos de Tesouraria:** Operações de crédito por antecipação de receita. Recorre-se a este expediente, na maioria das vezes, por possível descompasso entre a arrecadação das receitas e os desembolsos. Por isso tem característica de curto prazo, tendo em vista que o equilíbrio se reestabelece.

A Dívida pública consolidada, como vimos, tem limite definido na Resolução do Senado Federal de nº 40/2001. No artigo 3º dessa resolução ficou estabelecido para Estados e Distrito Federal o limite de dívida pública no montante de 200% da Receita Corrente Líquida (RCL) de cada um desses entes e, para os municípios o montante de 120% da sua RCL.

No Brasil, o Governo Federal é o ente da federação que possui o maior volume de dívida. Para estados, DF e municípios há os limites que já comentamos e a necessidade de cumprimento de muitos critérios para aquisição de recursos na modalidade empréstimo. O montante da dívida ultrapassou quatro trilhões de reais em 2019 e R\$ 6,6 trilhões em 2020. Para fins comparativos se usa o valor dessa dívida com o Produto Interno Bruto (PIB) do respectivo país. Atualmente a dívida do Brasil está se aproximando de 100% do seu PIB e certamente passará esse percentual em função da forte redução da atividade econômica em 2020 e aumento dos gastos públicos por causa da pandemia que iniciou em 2020. Este percentual vem numa trajetória de crescimento contínuo desde 2013. Em linhas gerais, e excluindo situações excepcionais como a pandemia, o volume percentual da dívida é relativo, pois depende de outros fatores para avaliação como estabilidade econômica e estrutura produtiva do país, entre outros.

Atuação de auditoria

Esse assunto é foco das atividades desenvolvidas pela auditoria governamental, pois o grau de risco é elevado. Atualmente a legislação é restritiva quanto ao processo de endividamento e, por isso, a auditoria está sempre cotejando o cumprimento dessa legislação. Ela estabelece critérios para a criação de dívidas, flutuante ou fundada, os quais listamos alguns a seguir e os respectivos dispositivos legais:

Critério	Legislação
Proibição do titular dos poderes Legislativo, Judiciário e Executivo contrair, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente no exercício, ou que tenha parcelas a serem pagas em exercícios posteriores sem que haja cobertura financeira em caixa.	Art. 42; Lei Complementar nº 101/2000.
Proibição de inscrever despesas não empenhada em restos a pagar.	Art. 359-B; Lei nº 10.028/2000
Proibição de exceder o limite de Restos a Pagar previsto em Lei.	Art. 359-B; Lei nº 10.028/2000
Proibição de realizar operação de crédito por antecipação de receita e a não quitação do mesmo em prazo diferente do estabelecido em lei (10 de janeiro a até 10 de dezembro do mesmo ano).	LC nº 101/2020
Cumprir o limite para operações de crédito, interna ou externa, de até 16% da Receita Corrente Líquida (RCL) para Estados, Distrito Federal e municípios.	Art. 7º; Res. SF nº 43/2001
Atender as exigências estabelecidas para efetivar operação de crédito.	Art. 21; Res. SF nº 43/2001
Atender aos limites de dívida consolidada líquida, para os Estados, DF e municípios.	Art. 3º; Res. SF nº 40/2001

2.3 Contabilidade Pública

A Contabilidade Pública é o principal instrumento de controle, mensuração e avaliação do patrimônio público. E envolve, entre outros aspectos, o patrimônio, o orçamento público, as finanças e o fluxo de caixa e os resultados patrimoniais. As normas relativas ao assunto, como visto anteriormente, estão atualizadas com aderência aos normativos internacionais.

Podemos destacar três grandes assuntos que sustentam o funcionamento da Contabilidade Pública no Brasil, e que cabe trazê-los à discussão, sem aprofundamentos, tendo em vista o escopo desta obra. O primeiro refere-se ao arcabouço normativo. O segundo diz respeito ao Plano de Contas aplicado ao Setor Público (PCASP) e o terceiro às Demonstrações contábeis.

2.3.1 Conjunto normativo-regulador

Grandes foram os avanços da Ciência Contábil no Brasil, nas últimas duas décadas. A base para os avanços pode ser marcada a partir de 1964 com a aprovação da Lei Federal nº 6.404. Conjugado a essa lei, para ampliar o entendimento, temos que falar das competências de dois eminentes órgãos públicos. Trata-se do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e a da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Deve-se fazer este destaque, porque são eles os protagonistas dos grandes avanços mencionados.

Destacado esses pontos, vejamos dois outros fatos que deixam claro como se organizou o conjunto normativo-regulador da Contabilidade Pública brasileira. Em 2004 o CFC deu o “ponta-pé” inicial para os avanços mencionados, por meio da Portaria nº 37 que constituiu Grupo de Trabalho para estudar e propor normas de Contabilidade aplicadas ao Setor Público. A motivação foi as lacunas existentes na regulamentação em vigor à luz das complexidades de funcionamento das entidades e órgãos do Setor Público. O outro fator motivador foi a necessidade de adequação da norma nacional aos padrões internacionais, já avançada na resolução de diversos problemas técnico-conceituais da contabilidade aplicada ao Setor Público.

Em 2007, ocorre o fato de grande significado para a contabilidade nacional: a criação, pelo CFC, do Comitê Gestor de Convergência no Brasil. Com o objetivo geral de propor novo arcabouço normativo para contabilidade e auditoria, em consonância com as respectivas normas internacionais (processo de convergência) este Comitê possuiu vários Grupos de Trabalho e, entre eles, um dedicado à Contabilidade Pública. Em 2008 é aprovado o primeiro conjunto de normas reguladoras sobre contabilidade aplicada ao Setor Público no Brasil. No mesmo ano o Ministério da Fazenda emitiu Portaria (nº 184) emitiu

orientações gerais e determinação para a STN adequar os normativos da Administração Pública Federal às Normas do CFC e às internacionais sob a perspectiva da convergência. Rosa (2011, p. 4) definiu como “verdadeira revolução na Contabilidade do setor público brasileiro”. As normas do CFC aprovadas em 2008 pelo CFC já passaram por atualizações, sendo muitas delas já revogadas por outras. Assuntos novos estão entrando no leque de normas aplicadas ao Setor Público como é o caso da **NBC TSP 28** que trata da Divulgação de Informação Financeira do Setor Governo, aprovada em outubro de 2020.

Como se nota, o conjunto normativo-regulador tem origem, basicamente, do Conselho Federal de Contabilidade e da Secretaria do Tesouro Nacional. Ambos possuem competências definidas em legislação própria para normatizar a contabilidade pública no Brasil, a qual sofre contínua atualização.

2.3.2 Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) representa uma evolução das práticas contábeis no Brasil. A STN aprovou, partir de sua prerrogativa de normatizar a Contabilidade Pública no Brasil, o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, de uso obrigatório por todos os entes da federação. A finalidade, entre outras, foi tornar viável a consolidação das demonstrações contábeis para a construção das contas públicas nacionais. Desde 2013 a aplicação do PCASP é obrigatória para todos os entes da federação, incluindo os respectivos poderes, fundos, autarquias, fundações públicas e empresas estatais dependentes.

Vamos ao conceito constante na Parte IV do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, aprovado por Portaria da STN.

Estrutura básica de escrituração contábil, formada por um conjunto de contas previamente estabelecido, que permite obter as informações necessárias à elaboração de relatórios gerenciais e demonstrações contábeis conforme as características gerais da entidade, possibilitando a padronização de procedimentos contábeis.

Duas passagens são fundamentais para o entendimento deste conceito. Primeiro, ressalta-se o fato de que se trata de contas previamente estabelecidas, ou seja, há discussão antecipada e aceite pelos operadores do Plano de Contas. Segundo, observa-se que esse conceito viabiliza a padronização. Este é um dos grandes, talvez o principal, papel de um plano de contas. Garante comparações com outros entes, ao longo do tempo, estabelece uma linguagem para comunicação e discussão padrão, entre outros.

Passando à parte mais técnica, a NBC T 16.5 – Registro Contábil diz que as entidades do setor público deverão manter sistema de informação contábil refletido em plano de contas. A mesma norma, no seu item 5, diz que o referido plano de contas deve compreender:

- (a) a terminologia de todas as contas e sua adequada codificação, bem como a identificação do subsistema a que pertence, a natureza e o grau de desdobramento, possibilitando os registros de valores e a integração dos subsistemas;
- (b) a função atribuída a cada uma das contas;
- (c) o funcionamento das contas;
- (d) a utilização do método das partidas dobradas em todos os registros dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público, de acordo com sua natureza orçamentária, financeira, patrimonial e de compensação nos respectivos subsistemas contábeis;
- (e) contas específicas que possibilitam a apuração de custos;
- (f) tabela de codificação de registros que identifique o tipo de transação, as contas envolvidas, a movimentação a débito e a crédito e os subsistemas utilizados.

Então, como está organizado o PCASP? O regulador, no caso a STN, adotou a metodologia de organizar as contas contábeis, em atenção à NBC T 16.5, com codificação em sete níveis, a saber:

Nível	Nome
1º	Classe
2º	Grupo
3º	Subgrupo
4º	Título
5º	Subtítulo
6º	Item
7º	Subitem

O entendimento desses níveis é simples. Cada nível representa a agregação das contas contempladas no nível que fica abaixo de si. Assim a Classe agrega o conjunto dos “grupos”, os “Grupos” agregam o conjunto dos “Subgrupos” e assim sucessivamente. Segue abaixo três exemplos:

Exemplo 1 – Conta patrimonial

Classe	1	Ativo
Grupo	1.1	Ativo circulante
Subgrupo	1.1.1	Caixa e equivalente de caixa
Título	1.1.1.1	Caixa e equivalente de caixa em moeda nacional
	...	
	1.1.5.6	Almoxarifado

Exemplo 2 – Conta patrimonial

Classe	4	Variação Patrimonial Aumentativa
Grupo	4.1	Impostos, taxas e contribuições de melhoria
Subgrupo	4.1.1	Impostos
Título	4.1.1.1	Imposto sobre comércio exterior
	4.1.1.2	Imposto sobre o patrimônio e a renda
	...	
	4.6	Valorização e ganhos com ativo
	4.6.1	Reavaliação de ativos
	4.6.1.1	Reavaliação de imobilizado

Exemplo 3 – Conta orçamentário

Classe	6	Controle da Aprovação do Planejamento e Orçamento
Grupo	6.2	Execução do orçamento
Subgrupo	6.2.1	Execução da receita
Título	6.2.1.1	Receita a realizar

O PCASP contempla as contas de natureza patrimoniais, orçamentárias e de controle/compensação. Os códigos aplicados a cada “Classe” estão representados no quadro abaixo.

1) Ativo	2) Passivo	Patrimoniais
3) Variações patrimoniais diminutivas	4) Variações patrimoniais aumentativas	
5) Controles de aprovação do Planejamento e Orçamento	6) Controles de execução do Planejamento e Orçamento	Orçamentárias
7) Controles devedores	8) Controles credores	Controle

Quadro 2.3: Classes de contas contábeis

Fonte: Elaboração do Autor

Dessa forma é possível conhecer, antecipadamente, todo o conjunto de contas disponíveis para uso pelos órgãos e entidades da Administração Pública brasileira. No estágio que se encontra o desenvolvimento das técnicas contábeis, em especial pela aprovação do conjunto de normas contábeis aplicadas ao Setor Público, especificamente o PCASP, a consolidação das contas se tornou viável, fácil e tecnicamente eficiente.

2.3.3 Demonstrações Contábeis

As demonstrações contábeis são as principais peças que refletem a situação econômica, contábil e orçamentária dos órgãos e unidades orçamentárias da Administração Pública. Com uma estrutura padrão, definida em normativos legais e infralegais, a estrutura e conteúdo das demonstrações contábeis no Brasil estão atualizadas com as normas internacionais de contabilidade aplicada ao Setor Público.

As demonstrações contábeis (DC) em vigor no Brasil são as exigidas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a qual recebeu a competência de normatizar e regulamentar a Contabilidade Pública no país. Tal competência, por exemplo, ocorre por meio da atualização dos anexos da Lei nº 4.320/64 que foram ampliados ao longo dos anos, apresentando-se na forma do Quadro a seguir:

Lei 4.320/64	MCASP/STN
Balanço Orçamentário	Balanço Orçamentário
Balanço Financeiro	Balanço Financeiro
Balanço Patrimonial	Balanço Patrimonial
Demonstração das Variações Patrimoniais	Demonstração das Variações Patrimoniais
	Demonstração dos Fluxos de Caixa
	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
	Demonstração do Resultado Econômico
	Notas Explicativas

Quadro 2.4: Demonstrações Contábeis aplicadas ao Setor Público

Fonte: ROSA (2011) - adaptado

A Demonstração do Resultado Econômico é obrigatória apenas para as empresas estatais dependentes e para os entes que as incorporam no processo de consolidação das contas. Já a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido é facultativa para os entes da

federação. Além desses dois institutos normativos, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) possui conjunto robusto e balizador de Normas sobre as práticas de contabilidade aplicadas ao Setor Público nacional, as quais balizam e orientam a emissão das Portarias da Secretaria do Tesouro Nacional que aprovam o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

2.4 Controles Internos e Governança

A discussão sobre controles internos deve ser iniciada de um ponto em que se deduz que ele existe em qualquer entidade¹. Observando cuidadosamente uma determinada entidade não é difícil perceber algum controle interno. Checar a validade de produtos à disposição para venda na banca de doces ou a verificação da temperatura adequada no acondicionamento de produtos frios são, mesmo que não sistematizados ou formalizados, controles. Partindo desse pressuposto as perguntas que devem ser feitas são: qual o grau de percepção que se tem de sua existência? Qual o grau de organização e uso do referido controle? Até que pontos eles contribuem para melhorar a gestão e contribuir com o alcance dos objetivos pretendidos?

A probabilidade de respostas positivas às perguntas cresce na medida em que cresce o tamanho da entidade e o desenvolvimento do ambiente onde ela esteja existindo. Se retornarmos a muitos anos atrás, certamente havia empreendimentos de estrutura muito simples e rudimentares, porém com algum controle já estabelecido. É o caso dos negócios de conquistas ultramarinas dos séculos XIV e XV. Durante essas viagens, cartas eram enviadas aos países de origem da expedição, endereçadas aos financiadores dos “emprendimentos” ultramarinos que muitas das vezes eram os monarcas daqueles países ou reinos para informar achados de mercadorias, bens ou lugares desconhecidos.

2.4.1 Controles Internos

Nas entidades públicas, dada a sua organização ao longo dos anos, os controles internos estão em estágio elevado de normatização. Focando no caso brasileiro, não obstante legislações anteriores, a principal diretriz está expressa no Art. 70 da CF/88, onde afirma que a fiscalização, em sentido *latu*, “será exercida [...] pelo sistema de controle interno de cada Poder”. Anteriormente o Decreto-Lei nº 200/67 destaca a obrigatoriedade do estabelecimento do controle sobre as atividades de todos os órgãos da Administração Pública Federal, para todos os seus níveis (DL nº 200, 1967, Art. 6º). Este decreto é

1 Circunscrevemos a ideia de entidade a qualquer empreendimento formal e não formal que reúna recursos financeiros, e humanos e/ou materiais, com ou sem fins lucrativos, e as organizações de natureza pública.

denominado de reforma administrativa do Estado. A concepção de controle citado neste Decreto está intimamente ligada à dinâmica de funcionamento de uma organização, que tem o início com o planejamento, passando pela execução, pela coordenação e, por fim, o controle.

Os controles internos, portanto, estão presentes na Administração Pública e, por isso, passemos a expor algumas de suas características para que a sua vinculação com o funcionamento da Auditoria Governamental fique clara. Especificamente no âmbito da Administração Pública Federal, como evolução das legislações citadas acima, o que orienta as práticas de controles internos é a IN MP/CGU nº 1/2016. Está posto, portanto desde essa data, a estrutura macro com que os órgãos e entidades do Governo Federal precisam se orientar no que se refere a controles internos, gestão de risco e governança.

De início, essa IN afirma que os controles internos são de responsabilidade da “Alta Administração” da organização e deve contemplar todos os seus níveis. Afirma também, que os controles internos devem ser estruturados e adequados à natureza, nível de complexidade e riscos das operações da organização onde serão executados.

Anotemos aqui, pela vinculação que existe com as atividades da Auditoria Governamental, que a estrutura dos controles internos deverá contemplar os seguintes **componentes**:

- **Ambiente de controle:** É o conjunto de práticas adotadas pela Alta Administração que contribuem e influenciam os demais componentes dos controles internos.
- **Avaliação de riscos:** É o processo permanente de identificação e análise dos riscos relevantes que impactam o alcance dos objetivos da organização e determina a resposta apropriada ao risco.
- **Atividades de controles internos:** São as atividades materiais postas em funcionamento na organização pública, sendo preventivas ou detectivas. Representam regras formais internas implementadas pela gestão para diminuir riscos e assegurar o alcance dos objetivos organizacionais e de políticas públicas.
- **Informação e comunicação:** Pressupõe uma eficiência e efetividade no processo comunicacional, incluindo variáveis como tempestividade, clareza, precisão e acessibilidade.
- **Monitoramento:** É avaliar, contínua ou especificamente, a eficácia e eficiência dos demais componentes dos controles internos da gestão.

A partir do ano de 2016, a CGU passou a incluir, mais frequentemente, em seus planos de trabalho a avaliação dos controles internos dos órgãos sob sua jurisdição de auditora. Isso porque, com a vigência da IN MP/CGU nº 1/2016, que autorizou a CGU a fazer tais avaliações, conforme seu Artigo 24, as responsabilidades dos órgãos sobre controles internos, gestão de risco e governança ficaram muito claras nessa IN, deixando de lado qualquer dúvida sobre o que eles deveriam fazer daquele ano para frente.

A avaliação do cumprimento da IN MP/CGU nº 1/2016 pelos órgãos da Administração Pública Federal passou a ser um objeto de auditoria da CGU. Este órgão assume, também, a responsabilidade de auditar as regras e preceitos dos controles internos para verificar, indiretamente, se os órgãos auditados atingirão seus objetivos e metas e, por consequência, entregarão bons serviços públicos à sociedade.

Gestão de risco

Conjugado com os Controles Internos, temos o assunto gestão de riscos. Trata-se de um sistema a ser implementado, obrigatoriamente, no órgão público pela Alta Administração para melhorar o processo de tomada de decisões, haja vista os riscos associados a esse processo.

Trata-se da atividade de estabelecer um conjunto de práticas internas, com o objetivo de identificar e mensurar o grau de risco de uma prática interna qualquer comprometer o atingimento dos objetivos organizacionais. Está diretamente ligado ao assunto Controles Internos, pois há relação de causa e efeito entre os dois. Na medida que se implementa bons controles internos, reduz-se riscos, em tese, e vice-versa.

Portanto, assim como ocorreu com a auditoria dos controles internos, a gestão de risco passou a ser, sistematicamente, objeto de avaliação nas auditorias realizadas nos órgãos sob sua jurisdição.

2.4.2 Governança no Setor Público

A Governança se tornou um assunto bem explorado e utilizado no Setor Privado da economia. Representa uma conjunção de ações internas, relativas à direção, controle e monitoramento, das organizações privadas para transmitir aos agentes externos, principalmente investidores, seu bom funcionamento e capacidade de produzir resultados positivos e atingimento de objetivos. Este é um conceito que representa processos evolutivos da relação entre as empresas e seus agentes externos, como investidores e clientes, principalmente. Ambos representam aqueles que fornecem recursos para a organização, para, respectivamente, investimentos e pagar custos de

produtos e serviços e remunerar o capital (lucro). Certo é que o conceito de Governança Corporativa está no solo brasileiro, mais efetivamente, desde 1995 quando o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) é fundado, passando a divulgar o conceito e prática de Governança Corporativa no meio empresarial. Para utilizarmos do conceito de Governança Corporativa aplicada ao Setor Público, vamos conhecer o elaborado por esse Instituto: “*é o sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo o relacionamento entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas*”.

No Setor Público, portanto, para aplicação de tal conceito, segundo Slomski (2005, p. 17), “é preciso reorientar, criar novas formas de ver a coisa pública, haja vista que, [...], o cidadão não paga impostos, integraliza capital”. O autor busca fazer uma analogia com a empresa privada em que alguns integralizam (disponibilizam) capital e, por isso, são donos, assim como o cidadão é quem capitaliza o estado com o pagamento de impostos. Considerando esta mensagem do professor Slomski e o conceito do IBGC, o Setor Público adere à Governança Corporativa quando busca melhorar seu desempenho, ou seja, prestar melhor serviço público ao cidadão e a este agregar valor.

Independente da reorientação proposta por Slomski, o conceito de Governança do IBGC se aplica ao Setor Público, com as substituições devidas. Basta, para tanto, substituímos “empresas e demais organizações” por “órgãos públicos” em sentido lato. Substituir “sócio” por cidadão” e “diretoria” pelo cargo que assume cada dirigente máximo de Poder e órgãos. Encontra-se no conceito de governança do IBGC o termo “órgãos de fiscalização e controle”. Este termo representa as auditorias internas e externas, conforme já tratamos neste módulo. Em complemento ao conceito do IBGC e a análise sobre ele, vejamos o conceito dado pela CGU (2016, p. 2 para **governança** no Setor Público:

“Compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade”.

O que se destaca nas finalidades da Governança é o que se tem denominado geração de valor, tanto para os *stakeholders* das organizações privadas como os das organizações públicas. Para o setor público, podemos dizer que o valor público é a oferta de bens e serviços adequados, úteis e com o menor custo e de acordo com a legislação materializado no **programa**. Estes são formulados a partir de critérios técnicos, legais e políticos, presentes na lei orçamentária de cada ente público e por tal razão serão objetos de auditoria.

O Programa é “a categoria que articula um conjunto de ações (orçamentárias e não orçamentárias) suficientes para enfrentar um problema. Seu desempenho deve ser passível de aferição.” (MTO, 2021, p. 29). Observa-se que as “ações” representam partes do programa e que seus produtos, somados, contribuem para o atingimento dos objetivos e metas do programa. É neste ponto que precisamos destacar a ação da auditoria de natureza operacional. É o tipo de auditoria que tem como foco a avaliação sobre grau de alcance de resultados.

Portanto, o programa, por possuir variáveis que identificam claramente um produto, objetivo(s), metas e indicadores, torna-se uma peça indispensável, mas não única, capaz de viabilizar o funcionamento da governança no Setor Público. As outras peças são as listadas no próprio conceito de governança.

Atuação de auditoria

A auditoria executará suas competências, no que se refere a governança no setor público, avaliando se os componentes da governança estão presentes e em efetivo funcionamento. É o caso de se verificar se existe auditoria interna em funcionamento, se o gestor atende à legislação sobre transparência ativa das informações públicas, se a formação de equipe de trabalho segue critérios técnicos, em especial o segundo escalão, se a gestão garante o bom funcionamento dos conselhos sociais, entre outras ações. Em complemento a essa avaliação da governança, os programas deverão ser auditados para checagem do atingimento dos objetivos e metas.

Síntese do Capítulo

A síntese a este capítulo abordará o que é efetivamente auditado pelos órgãos que detém a competência de auditoria interna e externa no Setor Público brasileiro.

O destaque vai para as determinações normativas, incluindo entre elas, como foi frisado na primeira unidade, as leis ordinárias e complementares, os decretos, as portarias, entre outras normas infralegais, mas de cumprimento obrigatório pelos agentes públicos. Antes de todas elas, porém, observa-se no trabalho da auditoria governamental as ordens constitucionais.

O orçamento público, que se materializa em lei nas casas legislativas de todo o país, anualmente, torna-se o principal objeto de auditoria. Cada orçamento que “carrega” consigo os gastos a serem executados pelos gestores e que são elaborados a partir de diretrizes de outras legislações. É o caso, a título de exemplo, do que se define para gastos com pessoal (folha de pagamento) a partir do limite estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), para cada ente da federação.

As finanças públicas foram tratadas neste capítulo em um escopo restrito, ou seja, focando apenas as questões que dizem respeito ao funcionamento das finanças do Governo Federal, com destaque para as formas de ingresso de recursos, via recebimento de impostos, desembolso de recursos, via pagamento de obrigações, as formas e logística de transferências e usos de recursos financeiros, os órgãos que fazem funcionar esta rede financeira por meio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Banco Central e Banco do Brasil, mais especificamente, e as soluções para às insuficiências de Caixa do Governo com destaque para as formas de criação de dívidas e seus tipos.

Por fim, foi dado destaque a dois assuntos essenciais para as atividades da auditoria governamental no país. Tratamos da Contabilidade Aplicada ao Setor Público e dos controles internos e governança estabelecidos pelos órgãos públicos. O destaque se deve ao fato de que estes instrumentos de gestão são normatizados por leis e outros institutos normativos e dada sua relevância para o bom e regular funcionamento da gestão pública, passam por auditoria regular contemplada portanto, nos planejamentos das auditorias, assunto este que veremos na próxima unidade.



Ilustração: Rafael Moreno

Unidade 3 - Auditoria Governamental: Funcionamento e Prática

Neste capítulo encontraremos os principais pontos que, somados aos vistos nos capítulos 1 e 2, proporcionarão um entendimento da auditoria governamental de início ao fim. Passaremos pela primeira das etapas do processo de execução da auditoria, o planejamento. Este exige, não somente, a avaliação do ambiente e dos controles internos organizacionais. Veremos, então, o que mais é necessário e quem é responsável pela feitura desse documento.

Na sequência, seremos apresentados às principais etapas em que se processa uma auditoria, e nelas, o que deve ser feito para garantir a eficácia e efetividade de uma auditoria governamental, a exemplo do uso apropriado das técnicas de auditoria a objetos específicos. Conheceremos também o significado de “papel de trabalho”, achado e evidência de auditoria.

Finalizando essa fase prática, os auditores da área governamental emitirão relatórios que contém, em síntese, a descrição de todo o processo de auditoria. Será possível então conhecer o que contém esses relatórios, quem os emite e quais as consequências e destinatários deles. Também está exposto, ao fim do capítulo, como ocorre o processo de monitoramento das determinações emanadas pelas auditorias e as ações de cada tribunal que buscam aprimorar os seus respectivos processos de auditoria.

3.1 Planejamento de Auditoria

Sempre que houver uma ação a ser realizada no futuro o planejamento se fará presente, consciente ou inconscientemente. No caso da auditoria governamental não se trata

da classificação de consciência, mas de obrigatoriedade ou não. Todos os órgãos de auditoria Governamental impõem a existência de planejamento para que uma auditoria seja iniciada, e por consequência, finalizada. Vamos discutir quais são as variáveis que devem ser observadas na elaboração desses planejamentos, os conteúdos, as etapas e o monitoramento e controle de sua execução.

3.1.1 Conteúdo, etapas e estrutura

Os trabalhos desenvolvidos pelas auditorias, sejam internas quanto externas, devem possuir um bom planejamento. Esses trabalhos ocorrerão com graus de eficiência e eficácia diretamente relacionados ao planejamento. Nesse aspecto afirma a INTOSAI que “o planejamento deve ser realizado de modo a assegurar que uma auditoria de alta qualidade seja conduzida de maneira econômica, eficiente, efetiva e com tempestividade” (ISSAI, 3.000/3.3, 2004). Isso quer dizer que o objetivo do planejamento, em suma, é garantir uma auditoria de alta qualidade. Para isso, alguns elementos devem ser levados em conta quando da elaboração do planejamento, a saber:

- I. vise à consecução dos objetivos da auditoria mediante execução econômica, eficiente e oportuna dos trabalhos;
- II. considere, necessariamente, elementos de conhecimento prévio sobre o objeto auditado, seus sistemas mais importantes, seus objetivos e riscos e a eficácia de seus controles internos;
- III. explicita a natureza, a extensão e a profundidade dos exames a serem realizados e seja suficientemente detalhado de forma a não permitir equívocos na sua execução;
- IV. permita a atribuição, na fase de execução dos trabalhos, de tarefas e respectivos prazos compatíveis com a complexidade da tarefa e importância da informação buscada;
- V. seja objeto de supervisão por pessoa com perfil e competência profissional adequados e envolva suficiente discussão no âmbito da equipe de auditoria;
- VI. seja adequadamente testado quanto à viabilidade de sua aplicação, quando necessário, e seja revisado, sempre que isso se revelar necessário, de forma a permitir a supervisão da execução e, a qualquer tempo, a avaliação das atividades desenvolvidas pelo auditor. (BRASIL, 2020)

O Planejamento pode ser feito de várias formas e graus de detalhamento, além de atender aos normativos sobre as várias formas e tipos de realização de auditoria aplicada ao setor público. A recomendação dos órgãos de fiscalização e controle é que ao planejamento seja reservado o tempo que for necessário para abranger todas as ações ou atividades suficientes à complexidade da auditoria a ser executada (BRASIL/TCU, 2010). Entre

essas atividades, segue algumas que, se adotadas, podem garantir um planejamento de alta qualidade:

- Providências administrativas preliminares.
- Análise preliminar do objeto de auditoria (visão geral).
- Inventário de riscos e controles.
- Elaboração de matriz de planejamento.
- Elaboração dos demais papéis de trabalho.
- Teste-piloto.
- Elaboração do plano ou projeto de auditoria.

Essas atividades podem ser realizadas fora dessa ordem, resguardando-se a lógica de um processo continuado como o é o da auditoria.

As “providências preliminares”, em regra, acabam sendo a primeira dessas ações e se constituem na identificação da unidade a ser auditada e o respectivo objeto de auditoria, da motivação da auditoria, designação da equipe, incluindo o supervisor da mesma e, em paralelo a essas ações, a comunicação ao dirigente do órgão a ser auditado que ocorrerá a auditoria futuramente, onde se antecipa solicitação de documentos e ambiente e estrutura para a equipe realizar a auditoria, caso o elemento surpresa não for necessário para atingir o objetivo da auditoria.

Em sequência, a análise do objeto deve requerer que membros da equipe aprofundem o conhecimento sobre o objeto a ser auditado por meio de levantamento de informações relevantes. Essas informações podem ser de várias fontes, inclusive solicitadas do órgão que será auditado. Essa atividade serve para o dimensionamento do trabalho. Entre vários conjuntos de informações, podemos citar, a título de exemplo, por isso não exaustivo:

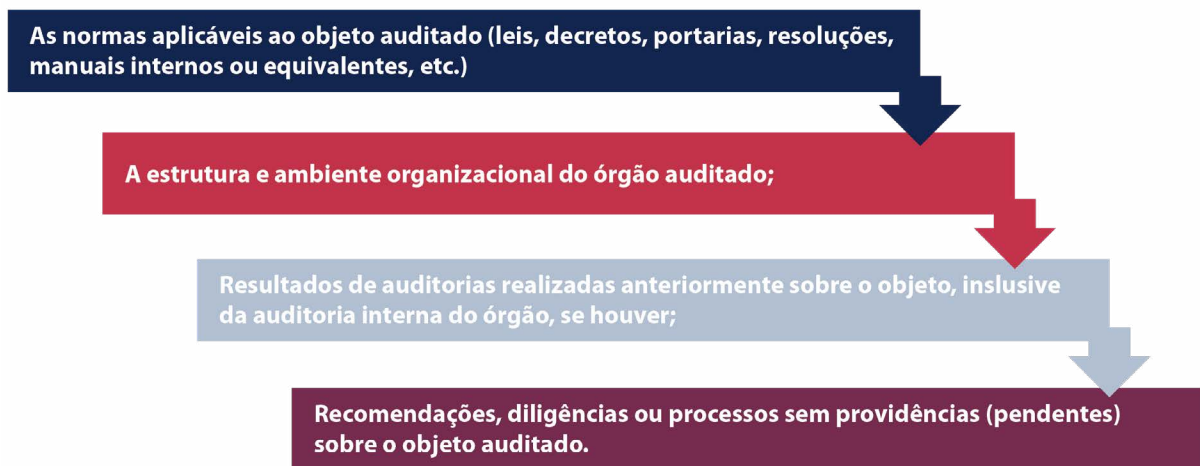


Figura 3.1: Fontes de informações para planejamento de auditoria

Fonte: Elaboração do autor

Independentemente das informações consideradas relevantes e necessárias para a elaboração do planejamento pela auditoria (auditor) algumas técnicas devem ser utilizadas para fins de organização e sistematização da informação. São comuns e de bons resultados o mapeamento de processos, entrevistas, exame documental e análise SWOT (*Strengths, weaknesses, opportunities and threats*).

A terceira atividade está intrinsecamente ligada ao controle interno organizacional e seu potencial de impacto nos resultados, denominado risco. Essas atividades, especificamente, são discutidas nos itens a seguir e contribuem para a definição do dimensionamento da auditoria (plano de auditoria).

As demais atividades, a partir da elaboração da matriz de planejamento, são consequência do que se avaliará na atividade “Inventário e risco de controles”. Após tal tarefa, é possível definir as “questões de auditoria, a profundidade, e o detalhamento dos procedimentos, a delimitação do universo auditável (abrangência), a configuração da amostra (extensão) e a oportunidade dos exames” (TCU, 2010, p. 29). Esse conjunto de definições, quando agregados e devidamente organizados, configura-se no planejamento de auditoria em si, que, por vezes, recebem detalhamentos e nome próprios.

É muito comum o detalhamento do planejamento, que contém a visão e objetivos gerais do objeto de auditoria, o conhecimento do ambiente da entidade a ser auditada, os recursos necessários e equipe, em programas de auditoria. Estes, por sua vez, possuem um conteúdo que tem o propósito de contribuir para o alcance do objetivo geral da auditoria. Em específico, estes programas ou planos devem possuir, segundo TCU (2010):

- O objetivo e escopo da auditoria.
- O universo e amostra a serem examinados.
- Os procedimentos e as técnicas a serem utilizadas, os critérios de auditoria, as informações requeridas e suas fontes, as etapas a serem cumpridas com respectivos cronogramas.
- A quantificação dos recursos necessários à execução do trabalho.

Ainda na fase de planejamento, pode ser aplicada pelos auditores atividades como validação de prévia, como fase piloto, de algum procedimento de auditoria, reuniões com a equipe de auditoria para discussão de assuntos complexos e para esclarecer o planejamento e as futuras etapas relativas à execução, entre outras. O teste prévio é para verificar se o planejado (métodos, procedimentos etc.) funciona ou não e se existem falhas que possam ser corrigidas e deve ser aplicado em uma pequena amostra representativa.

Todas essas ações ou atividades, neste estágio, estão intimamente relacionadas com planejamento, pois até então, o consumo de horas está sendo para organizar as informações, recursos e equipe para o início efetivo da auditoria, ou seja, a execução.

3.1.2 Controles internos e risco de auditoria

As organizações possuem em maior ou menor grau controles internos estabelecidos. Na Administração Pública os controles internos é norma constitucional. A passagem constitucional que exige tal prática pode ser verificada nos artigos 70 e 74. Outras normas infraconstitucionais vão apresentar o conceito e metodologias de implementação e manutenção de controles internos específicos. O objetivo principal dos controles internos é potencializar o atingimento dos objetivos organizacionais através de processos diversos, conforme visto no item 1.3.5.1 desta obra. Para recordar os conceitos ali abordados e vincular ao que pretendemos neste item, vejamos o conceito do TCU (2009, p. 19):

Conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados utilizados com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

As atividades de auditoria não são planejadas sem critérios. A regra geral impõe a avaliação e conhecimento do ambiente organizacional onde encontra-se o objeto de auditoria. Nesse processo de conhecimento do objeto, o auditor e sua equipe devem se debruçar na

variável que, objetivamente, deixará em evidência qual o grau de preocupação da gestão com a salvaguarda e controle do patrimônio, qual seja a qualidade dos controles internos estabelecidos.

Com a avaliação dos controles internos é possível mapear, através de variáveis mensuráveis, o nível de qualidade dos controles internos e os potenciais de risco associado a essa qualidade. Controles Internos frágeis potencializam negativamente, na proporção direta de sua fragilidade, a regularidade da gestão patrimonial, financeira, orçamentária e operacional de seu detentor. Nesse ponto é que os controles internos interferem no planejamento.

A limitação de recursos materiais, humanos e financeiros se impõe aos órgãos de auditoria governamental, por definição inclusive, restando a racionalização do uso desses recursos, dado que as demandas são de uma grandeza que podemos considerá-las ilimitadas. Basta, a título de exemplo, ver as competências que o constituinte de 1988 atribuiu ao Tribunal de Contas no Art. 71 da Constituição.



Sabendo um pouco mais

A União, incluindo os três Poderes e seus respectivos entes da administração direta e indireta, apresentou valor de **R\$ 4,2 trilhões** no projeto de lei para o orçamento público para o exercício de 2021. Esse valor representa, em tese, o potencial de atuação do TCU, órgão responsável pelo controle externo dos três poderes da União.

Entre muitas variáveis que são utilizadas comumente para a elaboração do planejamento de auditorias, a principal deve ser os controles internos da entidade ou órgão auditado. Essa utilização deve ocorrer na etapa de elaboração do planejamento ou do plano de auditoria geral do órgão e perseguir a elaboração de classificação de risco de distorção das várias áreas ou objetos potenciais de auditoria. Com tal procedimento ficará evidente os objetos ou áreas que devem ter prioridade no planejamento e, por consequência, na elaboração de planos ou programas de auditoria.

O risco que se vincula ao controle interno é aquele que decorre deste. Portanto, na fase de planejamento, deve ser calculado qual o potencial de risco de ocorrência de

irregularidades ou impropriedades a partir do grau de efetividade dos controles internos estabelecidos.

As técnicas ou métodos para mensurar os riscos são variadas. Por se tratar de questões objetivas, o método ou técnica utilizada deve estar devidamente formalizada e buscar a clareza. Alguns pontos devem ser observados na avaliação dos controles internos como a formalização do controle (manuais, por exemplo), a atualização e efetividade, materialidade e divulgação.

3.2 Execução da Auditoria

Essa etapa consome uma quantidade razoável de horas de auditoria, pois nela haverá todas as ações e atividades que representa efetivamente o trabalho realizado sobre um objeto de auditoria. Nessa fase o auditor “vai a campo”. Assim, conheceremos quais são os procedimentos e técnicas utilizadas, os documentos que são produzidos e, não menos importante, como o auditor estabelecerá um processo de comunicação com os agentes públicos que respondem pelos objetos sob auditoria.

3.2.1 Etapas e dinâmica da auditoria

As três principais fases ou etapas de um trabalho de auditoria são: i) o Planejamento, ii) a Execução de Auditoria, e, iii) Relatório de Auditoria. Esta segunda e terceira etapas, serão abordadas aqui neste livro em conjunto neste capítulo (3.2) apenas para fins didáticos. A execução da auditoria tem como lastro um planejamento (bem) elaborado e detalhado em programas, na forma de cada órgão de auditoria governamental.

Verificada as condições favoráveis ao início dos trabalhos, o órgão de auditoria governamental, através de seu dirigente, emite documento formal determinando o início da auditoria a partir da configuração formulada no planejamento.

3.2.2 Achados e evidências de auditoria

Os achados de auditoria pressupõem a existência de evidências. Porém há evidências que não produzem achados. Esses são dois assuntos que sustentam as ações da atividade de auditoria governamental, dado que o planejamento é elaborado para produzir, tecnicamente, evidências empíricas incontestáveis que resultará nos achados de auditoria. Vamos explorar, então, cada um desses temas e perceber, mais detidamente, a vinculação entre ambos.

3.2.2.1 Achado de auditoria

O achado de auditoria é a principal informação que serve ao auditor quando das suas conclusões. Segundo a Portaria TCU nº 280/2010 trata-se de:

“[...] qualquer fato significativo, digno de relato pelo auditor, constituído de quatro atributos essenciais: situação encontrada (ou condição), critério, causa e efeito. Decorre da comparação da situação encontrada com o critério e deve ser devidamente comprovado por evidência. (BRASIL, 2010)

Percebe-se ao final da definição do Tribunal de Contas da União, que é condição *sine qua non* para a existência de achados a existência de evidência. Para a compreensão mais completa desse assunto vamos expor as características do achado de auditoria e de evidência de auditoria.

Para entender achado de auditoria é imprescindível caracterizá-lo. Para tal tarefa é preciso termos clareza dos atributos, pois é a partir deles que é possível a referida caracterização.

- Situação encontrada (condição) – Situação que a auditoria verifica durante a fase de execução. Deverá ser devidamente documentada.
- Critério de auditoria – São os parâmetros que a gestão, ou seja, o auditado, deve estar atendendo. São os referenciais que devem estar sendo atendidos ou metas ou indicadores alcançados. Objetivamente pode-se exemplificar como sendo as leis, as jurisprudências, as normas internas, as cláusulas de um instrumento jurídico específico etc., aplicadas ao objeto de auditoria.
- **Achado de auditoria** – É a diferença discrepante entre a situação encontrada (condição) e o critério. Deve ser devidamente documentada e sustentada em evidências.
- Causa – Representa a explicação para a existência do achado de auditoria, ou seja, para a diferença existente entre a condição e o critério. Pode ser um fato, ato, omissão, deficiência ou fragilidade de um processo ou dos controles internos que contribui significativa e diretamente para a diferença entre a condição e o critério.
- Efeito – As consequências mensuráveis, reais ou potenciais, decorrentes do achado de auditoria.

O achado de auditoria conduz o auditor para a proposição de melhoria em procedimentos administrativos, independente se o achado é uma impropriedade ou irregularidade². Além de ser utilizado na própria auditoria para responsabilização de agente públicos ou privados os achados e as recomendações serão objeto de divulgação para melhorias na dinâmica da Administração Pública. A construção de recomendações, que está inserida nas conclusões do auditor, é a última do processo de elaboração do relatório de auditoria, que veremos no item 3.3. A Figura 3.2 a seguir resume a sequência de etapas relacionadas ao achado de auditoria.

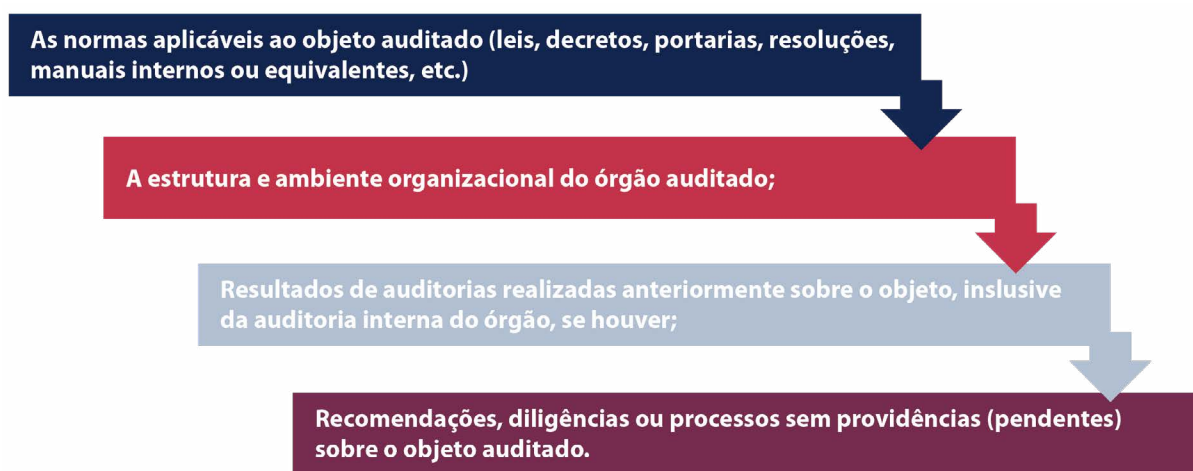


Figura 3.2: Achado de Auditoria

Fonte: TCU, 2010

3.2.2.2 Evidência de Auditoria

Já que o achado só existe se houver evidência de auditoria, vamos verificar o que ela significa. Trata-se do elemento essencial e comprobatório do achado. As evidências formam a base de sustentação do achado e dão segurança na emissão das opiniões e conclusões do auditor. Para tanto as evidências de autoria devem ter os seguintes atributos (TCU, 2010, p. 23):

2 A **impropriedade** é caracterizada como uma falha de natureza formal e que não resulte dano ao erário. Assim como “tem potencial de conduzir à infração de norma legal ou regulamentar. São falhas como deficiência no controle interno, violação de cláusulas, abuso, imprudência e imperícia” (TCU, 2020, P. 31). Já a **irregularidade** é a

prática ou ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária operacional ou patrimonial, dano ao erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico, desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos, tais como fraudes, atos ilegais, omissão no dever de prestar contas, violações aos princípios de administração pública. (TCU, 2020, p. 31)

- a) **validade** - a evidência deve ser legítima, ou seja, baseada em informações precisas e confiáveis;
- b) **confiabilidade** - garantia de que serão obtidos os mesmos resultados se a fiscalização for repetida. Para obter evidências confiáveis, é importante considerar que: é conveniente usar diferentes fontes; é interessante usar diferentes abordagens; fontes externas, em geral, são mais confiáveis que internas; evidências documentais são mais confiáveis que orais; evidências obtidas por observação direta ou análise são mais confiáveis que aquelas obtidas indiretamente;
- c) **relevância** - a evidência é relevante se for relacionada, de forma clara e lógica, aos critérios e objetivos da fiscalização;
- d) **suficiência** - a quantidade e qualidade das evidências obtidas devem persuadir o leitor de que os achados, conclusões, recomendações e determinações da auditoria estão bem fundamentados. É importante lembrar que a quantidade de evidências não substitui a falta dos outros atributos (validade, confiabilidade, relevância). Quanto maior a materialidade do objeto fiscalizado, o risco, e o grau de sensibilidade do fiscalizado a determinado assunto, maior será a necessidade de evidências mais robustas. A existência de fiscalizações anteriores também indica essa necessidade. (grifo nosso)

Está apresentado o elenco de atributos que devem estar presentes em uma evidência de auditoria. Nota-se que a evidência está intrinsecamente ligada ao achado de auditoria respectivo e que este não existe sem aquele, portanto o achado “nasce” depois da produção da evidência, então como se produz evidência de auditoria? Vamos conhecer isso no item a seguir.

3.2.3 Procedimentos e técnicas de auditoria

A prática da auditoria, governamental ou privada, segue estritamente normativos, manuais ou orientações técnicas, exceto em situações que estes não contemplarem onde caberá o julgamento profissional. A regra é a aplicação de um normativo para garantir maior objetividade e credibilidade ao trabalho do auditor. É com esta perspectiva que o auditor aplica os procedimentos e técnicas de auditoria com a finalidade de se certificar de um fato ou informação quanto a sua fidedignidade, existência física, funcionalidade, operacionalidade e exatidão.

Para continuarmos, façamos uma breve distinção entre procedimento e técnica, pois não são sinônimos. A técnica serve para a efetivação de um procedimento de auditoria. Este é um passo-a-passo para se constatar um fato ou ato, enquanto aquele é a ferramenta operacional que coleta ou registra uma informação.

Segundo Brasil (2011 *apud* PETER e MACHADO, 2003) há quatro formas diferentes de evidência de auditoria que congrega algumas técnicas em função dessas formas. Vejamos o quadro abaixo que sintetiza as formas de evidência da auditoria:

FORMA	DESCRIÇÃO
Evidência Física	Obtida em decorrência de uma inspeção física ou observação direta de pessoas, bens ou transações. Normalmente é apresentada sob a forma de fotografias, gráficos, memorandos descritivos, mapas, amostras físicas, etc.
Evidência documental	É aquela obtida dos exames de ofícios, contratos, documentos comprobatórios (notas fiscais, recibos, etc.) e informações prestadas por pessoas de dentro e de fora da entidade auditada.
Evidência testemunhal	É aquela decorrente da aplicação de entrevistas e questionários.
Evidência analítica	Decorre da conferência de cálculos, comparações, correlações e análises feitas pelo auditor.

Quadro 3.1: Formas de evidência de auditoria

Fonte: Brasil (2011, p. 189)

As principais técnicas de auditoria regularmente utilizadas pelos órgãos de auditoria interna e externa e respectivos significados são de fácil compreensão e podem ser verificadas a seguir, de acordo com o Brasil (2011, p. 193-):

- **INSPEÇÃO FÍSICA** - constatação “in loco”, que deverá fornecer à equipe a certeza da existência, ou não, do objeto ou item verificado.
- **EXAME DOCUMENTAL** - uma das técnicas mais utilizadas no âmbito do setor público, sendo muitas vezes, por falta de conhecimento daqueles que executam o trabalho, confundida com o próprio trabalho; no exame documental, a equipe deverá observar se as transações realizadas estão devidamente documentadas, se a documentação que suporta a operação contém indícios de inidoneidade, se a transação e a documentação suporte foram por pessoas responsáveis e se a operação realizada é adequada em função das atividades do órgão/entidade;
- **CONFERÊNCIA DE CÁLCULO** - objetiva a conferência das operações que envolvam cálculos; na aplicação da técnica, a equipe não deve se limitar a conferir os cálculos realizados por terceiros, fazendo-se necessária a efetivação de cálculos próprios, que serão comparados, ao final, com aqueles apresentados pelo fiscalizado

- **OBSERVAÇÃO** - Consiste em olhar como um determinado processo ou procedimento está sendo executado por outros;
- **ENTREVISTA** - consiste na elaboração de perguntas objetivando a obtenção de respostas para quesitos previamente definidos.
- **CIRCULARIZAÇÃO** - consiste na confirmação, junto a terceiros, de fatos alegados pela entidade; no planejamento dos trabalhos, a equipe deve considerar as partes externas que podem ser circularizadas e os objetivos de fiscalização que poderão ser satisfeitos pela circularização.
- **CONCILIAÇÃO** - objetiva verificar a compatibilidade entre o saldo das contas sintéticas com aqueles das contas analíticas, ou ainda o confronto dos registros mantidos pela entidade com elementos recebidos de fontes externas;
- **ANÁLISE DE CONTAS CONTÁBEIS** - objetiva examinar as transações que geraram lançamentos em determinada conta contábil; essa técnica parte dos lançamentos contábeis para a identificação dos fatos e documentos que o suportam; as contas são selecionadas em função do objetivo geral e da sensibilidade da equipe
- **REVISÃO ANALÍTICA** - objetiva verificar o comportamento de valores significativos, mediante índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vistas à identificação de situações ou tendências atípicas.
- **MAPA DE PROCESSO** – consiste na decomposição de um processo de trabalho pela sequência de atividades que o compõem na forma de um diagrama (fluxograma).

3.2.4 Papeis de trabalho

Os papeis de trabalho, também chamados de documentação de auditoria, representam o conjunto de documentos elaborados ou coletados de terceiros do início até o final de uma atividade de auditoria. Vamos relativizar o termo “todos”. O que se pretende afirmar é que os documentos úteis e que sustentam as evidências de auditoria necessitam de gestão e controle.

Esses documentos serão os locais de registros dos fatos executados pelo auditor (equipe), quando produzidos por ele, nas etapas de planejamento, da execução e do monitoramento, por isso eles são de diversas formas e conteúdos. Há também os papeis de trabalho que são solicitados de terceiros para produção de evidências de auditoria,

resultado da aplicação dos procedimentos de auditoria. São exemplos de papeis de trabalho: planilhas, formulários, questionários, ofícios, memorandos, vídeos, fotos etc. São destaques como papel de trabalho o próprio planejamento de auditoria, a Matriz de Achados e a Matriz de Responsabilização.

Independente da forma o órgão de auditoria viabilizará organização, rastreabilidade e revisão dos papeis de trabalho. Entre algumas características dos papeis de trabalho temos a sua completude, clareza, identificação de autoria. Segundo a Brasil (2017, p. 27) “os papeis de trabalho devem ser organizados de forma a permitir a identificação dos responsáveis por sua elaboração e revisão.” A revisão, por sua vez, segundo o TCU (2010, p. 33) “os papéis de trabalho devem ser revisados para assegurar que o trabalho foi desenvolvido conforme o planejado e as conclusões e os resultados estão de acordo com os registros”.

3.3 Comunicação de Auditoria

A auditoria governamental tem a obrigação de atender ao princípio da transparência pública e nada mais “natural” do que dar publicidade aos resultados de suas atividades.

Tal assunto está inserido em vários normativos dos órgãos de auditoria governamental. Na Portaria 280/2010 do TCU e a IN nº 3/2017 da CGU encontra-se diretrizes gerais para a elaboração dos relatórios para as comunicações a serem realizadas pelos órgãos de fiscalização e controle.



Sabendo um pouco mais

Os normativos que tratam da transparência na Administração Pública partem da CF/88, em passagens diversas, e, em seguida, alcança normas infraconstitucionais sendo as principais:

- Lei Complementar 101/01
- Lei Complementar 131/09
- Lei nº 12.527/11

A comunicação no processo de realização da auditoria governamental ocorre ao longo de todo o processo, porém com finalidades diferentes. Desde o início, com a comunicação aos gestores públicos do início da auditoria ou fiscalização, até a emissão dos documentos finais de realização da auditoria ou fiscalização a comunicação da auditoria governamental deverá se revestir de alguns princípios, temporalidade e formas conforme veremos a seguir.

3.3.1 Princípios e requisitos da comunicação

Não menos importante do que todos os assuntos já tratados nos capítulos e itens anteriores, o processo de comunicação na auditoria governamental ganha significância e importância pois deve atender o princípio constitucional da transparência pública. Para tanto, o Tribunal de Contas da União (TCU) trouxe em sua Portaria nº 280/2010 um conjunto de requisitos e estrutura para serem aplicados nos variados documentos que são elaborados ao longo da realização da auditoria desse tribunal e que cumprem, diretamente, o objetivo de estabelecer o processo comunicacional internamente e com os auditados.

No que se refere aos relatórios de auditoria o Tribunal de Contas da União - TCU (BRASIL, 2010, p. 101) afirma que “na redação do relatório de auditoria os auditores devem orientar-se pelos seguintes **requisitos de qualidade:**” (grifo nosso). Considera-se de extrema importância, pois essenciais e indispensáveis esses requisitos, que podem ser aplicados para além do documento “relatório”, ou seja, para toda comunicação elaborada pela auditoria governamental. Por isso os apresentamos a seguir, com seus respectivos conceitos.

1. CLAREZA: produzir textos de fácil compreensão. Evitar a erudição, o preciosismo, o jargão, a ambiguidade e restringir ao máximo a utilização de expressões em outros idiomas, exceto quando se tratar de expressões que não possuam tradução adequada para o idioma português e que já se tornaram corriqueiras. Termos técnicos e siglas menos conhecidos devem ser utilizados desde que necessários e devidamente definidos em glossário. Quando possível, complementar os textos com ilustrações, figuras e tabelas. Usar palavras e expressões em seu sentido comum, salvo quando o relatório versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área. Usar frases curtas e concisas. Construir orações na ordem direta, preferencialmente na terceira pessoa, evitando preciosismos, neologismos e adjetivações dispensáveis. Buscar uniformidade do tempo verbal em todo o texto, dando preferência ao tempo presente ou ao futuro simples do presente. Usar recursos de pontuação de forma judiciosa, evitando abusos de caráter estilístico;

2. **CONVICÇÃO:** expor os achados e as conclusões com firmeza, demonstrando certeza da informação comunicada, evitando palavras ou expressões que denotem insegurança, possam ensejar dúvidas ou imprecisões no entendimento, tais como “SMJ”, “supõe-se”, “parece que”, “deduzimos”, “achamos”, “há indícios”, “talvez”, “entendemos”, “esta equipe de auditoria entende que...”, “foi informado a esta equipe de auditoria que...”, “ouvimos dizer”, “conforme declarações verbais”, “boa parte”, “alguns”, “diversos” “a maioria”, “muitas/vários/inúmeros”, “aparenta/aparentemente”;
3. **CONCISÃO:** ir direto ao assunto, utilizando linguagem sucinta, transmitindo o máximo de informações de forma breve, exata e precisa. Dizer apenas o que é requerido, de modo econômico, isto é, eliminar o supérfluo, o floreio, as fórmulas e os clichês. Não utilizar comentários complementares desnecessários nem fugir da ideia central. Intercalações de textos devem ser utilizadas com cautela, de modo a não dificultar o entendimento pelo leitor. Não devem ser utilizados comentários entre aspas com sentido dúbio ou irônico. A transcrição de trechos de doutrina e/ou jurisprudência que componham o critério deve restringir-se ao mínimo necessário. A transcrição de trechos de evidências documentais somente deverá ser feita quando for essencial ao entendimento do raciocínio. Ser conciso significa que o relatório não se estenda mais do que o necessário para respaldar a mensagem. Detalhes excessivos detratam o relatório e podem, inclusive, ocultar a mensagem real, confundir ou distrair o leitor. O relatório não deve exceder trinta páginas, excluídos a folha de rosto, o resumo, o sumário, as listas de figuras e tabelas, os anexos e os documentos juntados, exceto quando houver achados de alta complexidade ou em grande quantidade, a critério do titular da unidade técnica coordenadora da auditoria;
4. **COMPLETUDE:** apresentar toda a informação e todos os elementos necessários para satisfazer os objetivos da auditoria, permitir a correta compreensão dos fatos e situações relatadas. Prover os usuários do relatório com uma compreensão suficientemente completa significa oferecer uma perspectiva da extensão e significância dos achados relatados, tais como a frequência de ocorrências relativas ao número de casos ou transações examinados. Significa, também, descrever evidências e achados sem omissões de informações significativas e relevantes relacionadas aos objetivos da auditoria. Ser completo também significa determinar claramente o que devia e não foi feito, descrevendo explicitamente as limitações dos dados, as limitações impostas pelas restrições de acesso a registros e outras questões. Relações entre objetivos, critérios, achados e conclusões precisam ser expressas de forma clara e completa, permitindo sua verificação;
5. **EXATIDÃO:** apresentar as necessárias evidências para sustentar seus achados, conclusões e propostas, procurando não deixar espaço para contra-argumentações. A exatidão é necessária para assegurar ao leitor que o que foi relatado é fidedigno e confiável. Um erro pode pôr em dúvida a validade de todo o relatório e pode desviar a atenção da substância do que se quer comunicar. As evidências apresentadas devem demonstrar a justeza e a razoabilidade dos fatos descritos. Retratar corretamente significa descrever com exatidão o alcance e a metodologia, e apresentar os achados e as conclusões de uma forma coerente com o escopo da auditoria;

6. **RELEVÂNCIA:** expor apenas aquilo que tem importância dentro do contexto e que deve ser levado em consideração em face dos objetivos da auditoria. Não se deve discorrer sobre fatos ou ocorrências que não contribuem para as conclusões e não resultem em propostas de encaminhamento;
7. **TEMPESTIVIDADE:** emitir tempestivamente os relatórios de auditoria para que sejam mais úteis aos leitores destinatários, particularmente aqueles a quem cabem tomar as providências necessárias. Auditores devem cumprir o prazo previsto para a elaboração do relatório, sem comprometer a qualidade;
8. **OBJETIVIDADE:** harmonizar o relatório em termos de conteúdo e tom. A credibilidade de um relatório é reforçada quando as evidências são apresentadas de forma imparcial. A comunicação deve ser justa e não enganosa, resguardando-se contra a tendência de exagerar ou superenfatizar deficiências. Interpretações devem ser baseadas no conhecimento e compreensão de fatos e condições. O tom dos relatórios pode encorajar os tomadores de decisão a agir sobre os achados e propostas encaminhadas pelos auditores. Um tom equilibrado é alcançado quando os relatórios apresentam evidências suficientes e apropriadas para apoiar os achados, enquanto se abstenha de usar adjetivos ou advérbios que caracterizem indícios de uma forma que implica crítica ou conclusões sem suporte. A objetividade dos relatórios de auditoria é reforçada quando esses declaram explicitamente a fonte das evidências e as premissas utilizadas na análise. O relatório de auditoria pode reconhecer os aspectos positivos do objeto auditado, se aplicável aos objetivos da auditoria. A inclusão dos aspectos positivos do objeto poderá levar a um melhor desempenho por outras organizações do governo que lerem o relatório. Os relatórios de auditoria são mais objetivos quando demonstram que o trabalho foi realizado por uma equipe profissional, imparcial, independente e especializada. (TCU, 2010, p. 101-103)

Os oito requisitos apresentados formam uma proteção à manifestação dada pela auditoria governamental. O atendimento a todos eles, de forma explícita ou implícita, produzirá um **documento de difícil questionamento** quanto à existência de algum tipo de falha ou inconsistência conceitual, estrutural ou de resultados.

3.3.2 Comunicação de auditoria

Tipos de comunicação

Os documentos de auditoria emitidos revestem-se de tipos diferentes em função do momento em que são emitidos, do agente que emite e da finalidade.

Quanto ao momento em que são emitidas as comunicações, elas podem ser prévias, concomitantes ou a posteriori. As prévias ocorrem quando a auditoria passa a ser programada pelos órgãos. É o caso da comunicação direcionada aos auditados,

informando que será encaminhada uma equipe para início da auditoria. Essa comunicação ocorre com antecedência razoável e nela também é solicitado que sejam providenciados um conjunto de documentos e uma infraestrutura mínima (sala, conexão de internet etc.) para quando da chegada dos auditores ao local em que será realizada a auditoria.

As comunicações concomitantes são aquelas que ocorrem ao longo do período da realização da auditoria propriamente dita. Elas têm a finalidade de proporcionar uma auditoria eficiente e ao mesmo tempo garantir um permanente interação com o responsável pela entidade auditada. De maneira recorrente a comunicação nesse estágio da auditoria, serve para esclarecer, solucionar dúvidas, solicitar documentos e informações, dar conhecimento ao auditado de fato relevante, informar previamente possível fraude, entre outras.

A comunicação a posteriori também possui subtipos. O principal deles é a comunicação formulada ao final da execução da auditoria, em que contém o conjunto das ações realizadas ao longo da auditoria, caracterizando como o resultado do trabalho da auditoria. Configura-se o divisor entre as fases de execução e de monitoramento. Nessa fase as comunicações ocorrem para avaliar o cumprimento de determinações e recomendações feitas pelo órgão de auditoria. Via de regra essas comunicações ocorrem por meio de mensagens eletrônicas (ofícios ou mensagens de e-mail) e no tempo e prazo do monitoramento da respectiva auditoria. (ver item 3.4.2).

O Relatório de Auditoria é o principal documento de comunicação entre o órgão de auditoria, interna ou externa, e demais agentes interessados, inclusive o cidadão (sociedade civil). A IN CGU nº 3/2017 aborda que os resultados dos trabalhos da auditoria deverão ser comunicados a Alta Administração da Unidade Auditada, sendo este o principal destinatário da referida comunicação, “sem prejuízo do endereçamento de comunicações às demais partes interessadas, como os órgãos de controle externo e a sociedade”, afirma Brasil (2017, p. 29).

Na auditoria de natureza externa o relatório de auditoria também tem como finalidade comunicar o resultado dos trabalhos realizados. Nos seguintes termos Brasil (2011, p. 319) define o que significa o relatório final da auditoria externa: “é o produto final e o mais importante do processo de auditoria. Ele comunica o que a equipe examinou, o que encontrou e o que propõe em decorrência dos achados”.

Em ambos os casos, relatórios emitidos pela auditoria interna ou externa, contemplam:

- As razões do início da auditoria, se por planejamento ordinário ou demandas específicas.
- Declaração de conformidade de atendimento a normas de auditoria.
- O objeto e as questões de auditoria.
- Os objetivos do trabalho.
- A metodologia do trabalho.
- Os resultados encontrados (achados).
- Menção a informação confidencial ou sensível omitidas, quando houver.

Dos tipos:

Os principais tipos de comunicação de auditoria são:

- Relatório de Auditoria.
- Certificado de Auditoria.
- Parecer de Auditoria.
- Nota de Auditoria.

Esses tipos são exclusivamente adotados pela CGU. Em resumo, o relatório, o certificado e o parecer são emitidos, respectivamente, pela equipe de auditoria, pela Unidade de Auditoria responsável pela auditoria, e pelo responsável no Ministério ou órgão equivalente em que a unidade auditada esteja vinculada. A Nota é uma comunicação formulada ao agente público que está sob auditoria dando-lhe conhecimento de um achado relevante que merece providências, pois irregular. Portanto, a Nota é, dentre estas, a única que é emitida durante a execução da auditoria.

Estrutura e conteúdo das comunicações

A comunicação é uma ação humana que requer cuidados especiais. Isso porque é através dela (mas não somente através dela) que os fatos acontecem. Uma comunicação eficiente e eficaz favorece o atingimento de objetivos. Imbuídos na responsabilidade de garantir uma comunicação útil entre a auditoria e os destinatários da comunicação da auditoria é que se estabeleceu princípios e estrutura dos documentos para alcançar essa utilidade, doravante pública.

Durante todo o trabalho da auditoria a comunicação ocorre por variados meios e formatos. Seguindo a concepção geral do funcionamento da auditoria no âmbito governamental, a estrutura e conteúdo das comunicações também são normatizados.

Para a INTOSAI (ISSAI 400) alguns princípios devem ser seguidos que são aplicáveis à forma ou ao conteúdo. São eles:

- Título.
- Assinatura e data.
- Objetivos e escopo.
- Integridade.
- Destinatário.
- Identificação do assunto.
- Fundamento legal.
- Indicação de conformidade com as normas.
- Tempestividade.

Além desses princípios, alguns elementos estruturais, indispensáveis, inclusive, para atender atributos ou princípios. São eles:

1. a deliberação que autorizou a auditoria e as razões que motivaram a deliberação, se necessário;
2. uma declaração de conformidade com as NAT;
3. o objetivo e as questões de auditoria;
4. a metodologia da auditoria, o escopo e as limitações de escopo;
5. a visão geral do objeto da auditoria, revisada após a execução;
6. os resultados da auditoria, incluindo os achados, as conclusões, os benefícios estimados ou esperados, o volume de recursos fiscalizados e as propostas de encaminhamento;
7. a natureza de qualquer informação confidencial ou sensível omitida, se aplicável.

Para os relatórios de auditorias realizadas pela Controladoria Geral da União (CGU) (CGU, 2017, p. 115-116), os elementos de estrutura, os quais chama de componentes, são:

- Introdução.
- Objetivo.
- Achados de Auditoria.
- Conclusão.
- Recomendações e Plano de Ação.
- Manifestação da Unidade Examinada.

O conjunto de elementos ou estrutura de relatórios de auditoria que são preconizados pelos órgãos de auditoria pública no Brasil pode ser resumido em: i) os responsáveis pela elaboração da auditoria; ii) a motivação, objetivo, objeto e escopo da auditoria; iii) a metodologia e critérios técnicos empregados; iv) os resultados do trabalho, incluindo os achados de auditorias e as conclusões, e; v) as providências adotadas (recomendações e encaminhamentos).

Os relatórios de auditoria seguem uma padronização na sua estrutura, como visto anteriormente, porém seu conteúdo terá variações em função do objeto auditado, que por sua vez reflete tópicos como complexidade, natureza da entidade auditada, prazo de realização da auditoria, tipo de auditoria (de conformidade ou operacional), limitações de recursos do órgão de auditoria, entre outras variáveis que refletem diretamente no conteúdo em si.

Sendo os relatórios a fase final da etapa de execução, deduz-se, como visto nos parágrafos anteriores, que a opinião final, ou seja, a manifestação sobre a regularidade ou não dos atos de gestão ocorrerá em outra instância e materializada em outros documentos. Daremos o exemplo da CGU e do TCU. Para o primeiro caso, a opinião será proferida por dirigente de Unidade de Auditoria que deu origem à realização da auditoria e que a supervisiona, através de documento denominado **Certificado**. Este será emitido com uma destas opiniões: i) Certificado de regularidade, ii) Certificado de regularidade com ressalva, e iii) Certificado de irregularidade. Esses tipos de certificados coincidem com os tipos de achados. Se envolver irregularidade, será emitido um Certificado de irregularidade; se envolver impropriedade, emitir-se-á Certificado de regularidade com ressalva; e, se não houver achados relevantes, emitir-se-á Certificado de regularidade.

No âmbito do TCU a opinião deste órgão de auditoria externa ocorrerá por meio da emissão de **Acórdão** do Plenário ou de qualquer de suas Câmaras contendo o julgamento

sobre as contas prestadas ou objeto de auditoria. Cabe a esta instância máxima de deliberação emitir a opinião sobre as conclusões da auditoria realizada e são, igualmente a CGU, de três formas, porém com nomenclaturas diferentes, a saber: i) regular, ii) regular com ressalvas, e iii) irregular.

Certamente as instâncias que emitem a opinião seguem as conclusões dos relatórios de auditoria emitidos. Sabem elas que as conclusões ali emanadas estão baseadas em evidências robustas e confiáveis, haja vista todas as etapas técnicas que o trabalho de auditoria é submetido.

3.4 Monitoramento e Controle de Qualidade

Soma-se às demais etapas do processo de auditoria duas que fecham todo o ciclo de um processo de auditoria. Veremos aqui neste item o que significa monitorar as recomendações assim como controle de qualidade no âmbito da auditoria governamental. O monitoramento serve para estabelecer uma relação com o auditado, enquanto o controle de qualidade busca melhorias contínuas em qualquer das etapas da auditoria.

3.4.1 Monitoramento das recomendações

O monitoramento das conclusões das atividades de auditoria é a regra. Encerrado o “trabalho de campo” e emitido o relatório de auditoria e os documentos que dele resulta, a fase seguinte é o monitoramento ou acompanhamento das recomendações.



Sabendo um pouco mais

O TCU utiliza o termo genérico “deliberação” para representar a decisão do órgão colegiado desse tribunal. Essa decisão se desdobra em dois tipos: i) determinação e, ii) recomendação. O primeiro tipo de deliberação tem natureza obrigatório para cumprimento por parte do auditado, o segundo é sugestivo, ou seja, não tem força impositiva.

O monitoramento em si, inclusive, deve ser elemento que compõe a programação de auditoria de períodos subsequentes.

O monitoramento das recomendações dos órgãos de auditoria ganhou um “reforço” que tem garantido celeridade e organização nesse processo. Trata-se da utilização de plataformas *online* de gerenciamento e controle das etapas de planejamento, execução e monitoramento.

Desde 2019 a CGU, por meio de sua Secretaria Federal de Controle Interno, órgão de auditoria interna do Poder Executivo Federal, adotou a plataforma e-AUD. Trata-se de um sistema informatizado de uso livre e sem custo para todos os órgãos e unidades que integram o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

3.4.2 Controle de qualidade de auditoria

A auditoria se preocupa ordinariamente com a manutenção e melhoria da qualidade dos trabalhos realizados. A busca de melhores práticas e ganhos em eficiência e eficácia, além da verificação do cumprimento das normas de auditoria pelos agentes envolvidos na execução da auditoria em suas diversas fases é constante no funcionamento dos órgãos de auditoria no Brasil, haja vista a atualização de normas e suas adequações às de origem internacional.

O controle de qualidade é realizado, na prática, pelas instâncias superiores de cada órgão de auditoria, por meio de planos ou programas formais e inseridos no planejamento de trabalho da instância que tem essa responsabilidade, não obstante o trabalho de revisão interna dentro de uma mesma equipe de auditoria, também requerido pelas normas de auditoria. Em essência, a controle de qualidade visa promover avaliações contínuas, padronizadas e sistematizadas sobre as atividades de auditoria, com o objetivo da melhoria contínua e redução de inconsistências.

Síntese do Capítulo

Nesta unidade foi apresentado as fases executivas da atividade de auditoria. Abordando tanto a auditoria interna como externa, foi observado que há basicamente quatro fases bem definidas de cumprimento obrigatório pelos órgãos que realizam auditoria no Brasil. A primeira delas é o planejamento; a segunda é a execução propriamente dita; a terceira é a ação de comunicar, bem, os resultados alcançados e a quarta envolve o processo de monitoramento dos resultados das auditorias e do controle de qualidade dos trabalhos realizados.

A primeira das fases é considerada a mais importante, pois o bom planejamento resulta em conclusões relevantes e úteis, o inverso é verdadeiro. Em síntese, o planejamento será

elaborado a partir de um levantamento das últimas auditorias realizadas, conhecimento preliminar do objeto auditado, uso de metodologia adequada e o conhecimento da estrutura organizacional onde se encontra o objeto a ser auditado. É imprescindível, adicionalmente, após a edição da IN CGU nº 1/2016, amplo levantamento da eficácia dos controles internos estabelecidos, vinculados ao objeto a ser auditado, e os riscos a ele associado, além da avaliação da estrutura de governança.

A segunda fase engloba as principais ações que sustentam todas as conclusões da auditoria realizada. Nesta fase é que ocorre a produção do achado de auditoria ou constatação. Este é o resultado último de ações realizadas com base em técnicas e procedimentos apropriados. O achado só existirá se existirem alguns atributos, assim definidos pelo TCU (TCU, 2010): i) condição, ii) critério, iii) causa e iv) efeito. O achado resultado do processo de confrontação entre a condição e o critério estabelecido, como nós já vimos nas unidades anteriores o critério são as leis e todas as outras normas infralegais aplicáveis. Portanto verifica-se se a ação (ato) do gestor está adequada ao que determina a regra. As auditorias só apresentarão achados se apresentarem as provas, ou seja, as evidências de que existe uma distorção relevante entre a condição e o critério. A existência de evidências depende de aplicação de técnicas de auditoria, entre estas, podemos citar a inspeção física, a conferência de cálculo e a circularização.

A terceira fase é o processo comunicacional dos órgãos de auditoria que deve ser claro, objetivo, conciso, completo e tempestivo, entre outras características. Essa comunicação tanto envolve a que é estabelecida durante a execução da auditoria com os auditados quanto a que é exercida entre os órgãos e a sociedade. As normas relativas à comunicação garantem requisitos e características além de estabelecer, para o caso dos documentos que contém os resultados do trabalho, componentes indispensáveis, como motivação e vinculação, objetivos, destinatários, normas aplicadas (fundamentação legal), metodologia e escopo, achados, conclusões e recomendações e autoria(s).

Por último, viu-se que a auditoria deve implementar ações de monitoramento sobre os resultados do seu trabalho, buscando observar o quanto foi ou será atendido pelos gestores as recomendações e determinações formuladas a partir dos achados e conclusões. Além do monitoramento do cumprimento pelos auditados das suas recomendações a auditoria governamental deve implementar controle de qualidade do seu trabalho, buscando melhoria contínua e ganho de eficiência e eficácia.

Referências

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa dá outras providências. Brasília: DOU, 1967.

_____. **Lei nº 8.443**, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Brasília: DOU, 1992.

_____. **Decreto nº 3.591**, de 6 de setembro de 2000. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Brasília: DOU, 2000.

_____. **Lei nº 10.180**, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Brasília: DOU, 2001.

_____. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Auditoria Governamental**. Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2011.

_____. CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO (CGU). **Instrução Normativa Conjunta MP/CGU nº 1/2016**, de 1 de julho de 2016. Dispõe sobre controles internos, gestão de riscos e governança no âmbito do Poder Executivo Federal. DF: DOU, 2016.

_____. SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE INTERNO. **Instrução Normativa nº 3**, de 9 de junho de 2017. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: DF, 2017.

_____. MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, DESENVOLVIMENTO E GESTÃO (MPDG). **Manual Técnico do Orçamento**. 8ª ed. Disponível em: < mto2018:mto_atual.pdf (planejamento.gov.br) >, Acesso em: 30 de janeiro de 2021. Brasília: ME, 2018.

_____. CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO (CGU). **Relatório de Gestão: Exercício 2019**. Disponível em: <Repositório de Conhecimento da CGU: Relatório de Gestão: exercício 2019>, Acesso em: 30 de janeiro de 2021. Brasília: CGU, 2020.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <Constituição (planalto.gov.br)>. Acesso em: 20 de março de 2021. CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e controle interno na Administração Pública**. São Paulo: Atlas, 2008.

_____, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria Governamental**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____, Flávio da. **Auditoria e Controladoria**. Florianópolis: UFSC; (Brasília): CAPES: UAB, 2012.

DICIO. **Dicionário on line de português**. Disponível em: <<https://www.dicio.com.br/controlre/>>. Acesso em: 22 de fevereiro de 2021.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 13º ed. Ampliada, revista e atualizada. São Paulo: Atlas, 2005.

Instituto Rui Barbosa (IRB). **Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) – Nível 1: Princípios basilares e pré-requisitos para o funcionamento dos Tribunais de Contas Brasileiros**. Belo Horizonte: IRB, 2015.

_____. **Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) – Nível 2: Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público.** Belo Horizonte: IRB, 2017.

_____. **Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) – Nível 3: Requisitos mandatórios para auditoria do setor público.** Curitiba: IRB, 2019.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil.** 4ª ed. 6ª reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Fundamentos da auditoria governamental e empresarial – com modelos de documentos e pareceres utilizados.** São Paulo: Atlas, 2003.

PETER, Maria da Glória Arraes; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de auditoria governamental.** 1ª ed. 4ª reimpressão. São Paulo: Atlas, 2009.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do Setor Público.** São Paulo: Atlas, 2011.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública.** São Paulo: Atlas, 2005.

_____, Valmor; et alli. **Governança corporativa e governança na gestão pública.** São Paulo: Atlas, 2008.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). **Portaria nº 280**, de 8 de dezembro de 2010. Aprova as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União. Brasília: DF, 2010.

_____. **Manual de Auditoria Operacional.** SEGECEX/SEMEC: Brasília, 2018a.

_____. **Portaria-TCU nº 185**, de 30 de novembro de 2020. Boletim do Tribunal de Contas da União especial. Ano 39. nº 34. Brasília: TCU, 2020.



Universidade Federal da Bahia

Auditoria Governamental

Esta obra está dividida em três capítulos que terão correspondência com as unidades da disciplina. O primeiro deles apresenta assuntos que possibilitam um entendimento geral da auditoria, destacando a sua estrutura no Setor Público. O segundo traz os assuntos que servem ao exercício efetivo da auditoria governamental ou aplicada ao Setor Público, identificando o contexto e efetivos objetos de auditoria. Por fim, o terceiro apresenta os recursos, técnicas e métodos, além das etapas da execução da auditoria.



PROGRAD
PRÓ-REITORIA DE GRADUAÇÃO



Ciências Contábeis
UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA

