Auditoria Pública

Adenir Steinbach

Florianópolis
2011

Adenir Steinbach

Auditoria Pública

Curso Superior de Tecnologia em Gestão Pública

PUBLICAÇÃO DO IF-SC

Florianópolis
2011
2ª edição - 1ª reimpressão

2011, Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia de Santa Catarina / IFSC.

Esta obra está licenciada nos termos da Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-CompartilhaIgual 4.0 Brasil, podendo a OBRA ser remixada, adaptada e servir para criação de obras derivadas, desde que com fins não comerciais, que seja atribuído crédito ao autor e que as obras derivadas sejam licenciadas sob a mesma licença.

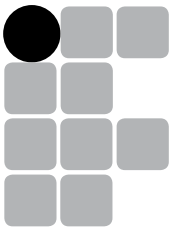
S819a Steinbach, Adenir.
Auditoria pública / Adenir Steinbach. – 2. ed. – Florianópolis : Publicações do IF-SC, 2010.
117 p. : il. ; 27,9 cm.

Inclui Bibliografia.
ISBN: 978-85-62798-38-2

1. Auditoria. 2. Administração pública. 3. Contabilidade pública. II. Título.

CDD: 657.45

Catalogado por: Coordenadoria de Bibliotecas IFSC
Kênia Raupp Coutinho CRB 14/951



INSTITUTO FEDERAL DE
EDUCAÇÃO, CIÊNCIA E TECNOLOGIA
SANTA CATARINA

Ficha técnica

Organização	**Adenir Steinbach**
Comissão Editorial	**Paulo Roberto Weigmann** **Dalton Luiz Lemos II**
Coordenador do Curso Superior de Tecnologia em Gestão Pública	**Felipe Cantório Soares**
Coordenação de Produção	**Ana Paula Lückman**
Capa, Projeto Gráfico	**Lucio Santos Baggio**
Design Instrucional	**Edson Burg**
Editoração Eletrônica	**Angelita Corrêa Pereira**
Revisão Gramatical	**Alcides Vieira de Almeida**
Atualização de Conteúdo	**Stock.XCHNG**

Material produzido com recursos do Programa Universidade Aberta do Brasil (UAB)

Sumário

09 Apresentação

11 Ícones e legendas

13 **Unidade 1** **Administração pública – organização, princípios e controle**

15 1.1 Administração pública

29 1.2 Noções de contabilidade pública

37 **Unidade 2** **Gestão da fazenda pública**

39 2.1 Introdução à gestão da fazenda pública

42 2.2 Receitas públicas

47 2.3 Despesas públicas

53 2.4 Orçamento público

59 **Unidade 3** **Auditoria pública**

61 3.1 Definição de auditoria pública

79 **Unidade 4** **Técnicas e normas de execução para auditoria**

81 4.1 Técnicas de auditoria

86 4.2 Normas para execução

93 **Unidade 5** **Amostragem e procedimentos**

95 5.1 Amostragem em auditoria pública

97 5.2 Procedimentos de auditoria

113 Considerações finais

115 Referências

117 Sobre o autor

Apresentação

Caro estudante, seja bem-vindo!

A cada dia mais a sociedade brasileira tem cobrando dos políticos e governantes maior desempenho e controle nos gastos públicos. Em consequência os gestores públicos estão sendo pressionados a desenvolver sistemas administrativos que resultem na execução de serviços mais eficientes e eficazes. Também se exige cada vez mais que os gastos públicos sejam fiscalizados e demonstrados. Assim, a Auditoria Pública se apresenta como um instrumento para a administração pública, oportunizando respostas as estas indagações e atendendo os dispositivos legais, bem como oportunizando maior controle e eficiência na gestão pública.

Desenvolver conhecimentos em auditoria pública envolve estudos de assuntos ligados a ciências contábeis, a ciência da administração pública, as ciências jurídicas, além de outras ciências como a matemática e a estatística. A compreensão dos conteúdos é fundamental para a prática da administração pública, cujos resultados permitem antecipar erros, evitar desperdícios de recursos, identificar impropriedades e negligências dos gestores e possibilitar maior segurança, legitimidade e legalidade das ações. É através da prática da auditoria que realmente transparece a realidade da gestão pública, demonstrando a integridade contábil e administrativa. Logo, a auditoria pública apresentando-se como um instrumento de trabalho tanto para ações fiscalizadoras como de gestão da coisa pública.

Os conteúdos apresentados neste livro não se constituem numa fórmula mágica de repasse de conhecimento de Auditoria Pública. É uma ponte para o grande continente das necessidades de saberes que o assunto exige. Talvez um semeador de necessidades para o estudante da área. Aponta um olhar, uma tangente para alguns aspectos da auditoria pública. Há um

arcabouço muito maior de necessidades de saberes, principalmente de leis e normas para dar vazão a execução dos trabalhos de auditoria.

Para facilitar o desenvolvimento deste conhecimento buscou-se inicialmente contextualizar a auditoria na instituição pública. Assim, os dois primeiros capítulos tratam do serviço público, da administração pública e da gestão da fazenda pública para então desenvolver o estudo da auditoria pública.

Convém lembrar que a auditoria pública permite acompanhar toda a prática dos gestores públicos identificando qualquer indício de corrupção ou ilegalidade desenvolvida. Portanto, ela possui como alicerce os fundamentos da ética e do desempenho.

Acompanhe os conteúdos como algo inacabado, buscando outros complementos e instrumentos que dêem respostas as suas insatisfações.

Bons estudos!

Prof. Adenir Steinbach

Ícones e legendas

Glossário

A presença deste ícone representa a explicação de um termo utilizado durante o texto da unidade.

Lembre-se

A presença deste ícone ao lado do texto indicará que naquele trecho demarcado deve ser enfatizada a compreensão do estudante.

Saiba mais

O professor colocará este item na coluna de indexação sempre que sugerir ao estudante um texto complementar ou acrescentar uma informação importante sobre o assunto que faz parte da unidade.

Para refletir

Quando o autor desejar que o estudante responda a um questionamento ou realize uma atividade de aproximação do contexto no qual vive ou participa.

Destaque de texto

A presença do retângulo com fundo colorido indicará trechos importantes do texto, destacados para maior fixação do conteúdo.

Link de hipertexto

Se no texto da unidade aparecer uma palavra grifada em cor, acompanhada do ícone da seta, no espaço lateral da página, será apresentado um conteúdo específico relativo à expressão destacada.

Assim, dessa forma, serão apresentados os conteúdos relacionados à palavra destacada.

Destaque paralelo

O texto apresentado neste tipo de box pode conter qualquer tipo de informação relevante e pode vir ou não acompanhado por um dos ícones ao lado.

Administração pública – organização, princípios e controle

Unidade 1

Competências

Ao final desta unidade, você entenderá o funcionamento da máquina pública, através de uma explanação sobre a administração pública, sua organização e estrutura. Conhecerá, também, os princípios que norteiam os atos praticados pelos agentes públicos. Vamos abordar, ainda, os modelos de controle, tanto interno, quanto externo, além de uma abordagem sobre contabilidade pública. Isso é muito importante para você desenvolver os estudos de auditoria pública.

1 Administração pública – organização, princípios e controle

Caro estudante!

Nesta Unidade, você começa a estudar o que é auditoria pública. Vai ver que a auditoria pública apresenta várias áreas de estudo, ao investigar alguns temas específicos. Um destes, será tema de estudo de nossa unidade 1, trata-se do serviço público. Você sabe o que é o serviço público? Pois bem, vamos nivelar nosso entendimento para o estudo dessa unidade curricular.

Leia com atenção, se tiver dúvidas, releia e busque esclarecê-las nas indicações de "Saiba mais" e, também, junto ao seu tutor. Bons estudos!

1.1 Administração pública

1.1.1 O serviço público

Podemos dizer que serviço público é um conjunto de atividades ou bens que são colocados à disposição da população, com o objetivo de proporcionar, promover e satisfazer, no maior grau possível de bem-estar social. Esse bem comum ou o bem-estar da comunidade sempre será a base para qualquer ação do Estado.

O Estado é perpétuo nos compromissos assumidos ou tratados assinados em seu nome, conforme escreve Paul Leroy Beaulieu (1900): "O Estado é o representante da perpetuidade social: ele deve velar para que as condições gerais da existência da nação não se deteriorem jamais." O Estado, na atividade de promover o bem comum, é a organização política do poder.

Os serviços públicos são organizados e executados diretamente pelo Estado ou por delegação. Podemos identificar através dos arts.1º e 18 da Constituição Federal e do art. 41 do código civil, que por "Estado"

entende-se uma pessoa de Direito Público Interno com uma estrutura administrativa, compreendendo a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios.

Pode-se dizer também que o Estado é a organização do poder político do povo. O objetivo do Estado é sempre buscar a igualdade e a harmonia entre as pessoas cuja prática se faz através dos serviços públicos.

Assim, "serviços públicos" são todos os serviços prestados pelo Estado ou delegados por concessão ou permissão, com objetivo de facilitar a existência do indivíduo na sociedade.

Portanto, pode-se dizer que o Estado na definição de Heilio Kohama (2003) não é o fim dos homens, mas um meio para proporcionar-lhes a satisfação de bem- estar, mediante uma organização propícia ao regime de liberdade, prosperidade e justiça.

Os serviços públicos nos acompanham diariamente. Muitas e muitas vezes, questionamos a forma como nos são ofertados. Os níveis de problemas que alcançam as áreas governamentais em todo mundo são muito altos. As reclamações engrossam as páginas ou espaços dos meios de comunicação diariamente. Essa problemática não é diferente no Brasil e, por vezes, mais acentuada ainda. As denúncias de corrupção, mau uso dos recursos financeiros, políticas públicas que não atendem o interesse dos cidadãos, mau atendimento nos órgãos governamentais, desvio de recursos financeiros, interesses particulares sobrepondo ao público, e tantas outras são constantes e muitas vezes nos deixam estarrecidos.

A corrupção transformou-se em verdadeira instituição, praticada, às vezes, acintosamente e agravada com a impunidade, em que o Estado é usado pelos inescrupulosos, em favor desses e com prejuízo notório ao povo brasileiro.

Muitas vezes, parece que o conceito de "política" passou a ter outro sentido, passando a significar um jogo amoral, um campo do conchavo, com enriquecimento pessoal através do Estado.

Corroborando nesse sentindo, Fernandes (2003, p. 48) comenta:

> *No Brasil, a crise de valores na administração pública manifesta-se, nos últimos anos, através de várias formas: pelo aumento da corrupção, pela ineficiência e ineficácia dos serviços, pelo descompromisso frente à população, assim como pelo uso privado, indiscriminadamente, do patrimônio público. A consequência é um Estado com um serviço público desmoralizado, carente de mecanismos de controle que subsidiem a mudança de rumos em direção para uma realidade mais justa, igual, e mais ética.*

A política como "arte de atender o bem comum" parece que foi para o limbo. Daí ser importante o resgate e a aplicação desses conceitos para se restabelecer uma estrutura pública capaz de sustentar a sociedade equilibrada, justa e feliz. Uma das maneiras seria através de um sistema sério de auditoria governamental, no qual os sistemas de controle pudessem transparecer para a sociedade mostrando a efetividade da gestão pública.

Dá para perceber que os serviços públicos precisam de sistemas mais efetivos, tanto na operação de suas atividades como no controle, gerando benefícios incalculáveis para cada cidadão, em suas relações coletivas e ambientais. Logo, discutir e analisar os governos e os serviços públicos e como são administrados trazem uma resposta imediata para cada pessoa em particular.

Se analisarmos a Constituição Federal do Brasil, já percebemos que ela preceitua e legitima a cada cidadão a prerrogativa de controlador das coisas públicas, com função de denunciar irregularidades ou ilegalidades. Estabelece o cidadão como o controlador, conforme Art. 74, parágrafo 2°:.

> *§ 2º - Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.*

Os serviços públicos podem ser prestados, exclusivamente, pelo Estado. São exemplos de serviços públicos exclusivos:

- relações diplomáticas e consulares;

- defesa e segurança do território nacional;
- emissão de moeda;
- controle e fiscalização de instituições de crédito e seguros;
- estabelecimentos e execução de planos nacionais de educação e de saúde, e desenvolvimento;
- poder de polícia e segurança pública;
- distribuição de justiça, entre outros.

Outros serviços públicos podem ser executados por pessoa física ou jurídica, mediante concessão, através de um instrumento de delegação contratual do poder público. Ao poder público reserva-se o direito de fiscalizar e regulamentar esses serviços.

Ainda podemos identificar outro tipo de prestação de serviço, chamado "misto", prestado obrigatoriamente pelo Estado ou por pessoa física ou jurídica de caráter privado, independentemente de delegação. Significa dizer que tais serviços podem ser executados por particulares, sendo desnecessária a delegação pelo poder público. Podemos citar como exemplo desses serviços a educação, a saúde e a previdência.

O serviço público é desenvolvido pela administração pública.

1.1.2 Administração pública

Como você já sabe, o serviço público é desenvolvido pela administração pública. Para auxiliar nosso entendimento, vamos iniciar esclarecendo e uniformizando a definição de administração pública.

A administração pública é todo o aparelhamento do Estado ou o conjunto de órgãos com sua estrutura de funcionamento e gerenciamento dos serviços. Isso envolve o conceito de administração e gerenciamento dos serviços. Isso envolve o conceito de administração e, administrar é planejar, organizar, dirigir, coordenar e controlar as atividades em grupos formalmente organizados para um objetivo comum.

Administrar é comandar os serviços públicos; significa não só prestar serviços ou executá-los, mas, também, dirigir, governar com o objetivo de se obter um resultado útil. O fim do Estado é organizar e fazer funcionar os serviços públicos.

De forma mais objetiva, conforme escreve Paul Duez (Lês actes de gouvernement. Paris citado por Heilio Kohama, 2006, p.30), "Administração é a atividade funcional concreta do Estado que satisfaz as necessidade coletivas em forma direta, contínua e permanente, e com sujeição ao ordenamento jurídico vigente."

Administração Pública tanto designa pessoas e órgãos governamentais como a atividade administrativa em si mesma. Assim sendo, pode-se falar de administração pública aludindo-se aos instrumentos de governo como à gestão mesma dos interesses da coletividade.

Entretanto, na administração pública não há liberdade pessoal, segundo Hely Lopes Meireles. Na administração particular, é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, **já na administração pública só é permitido fazer o que a lei autoriza**. Há um diferencial significativo nessa questão e é muito importante identificarmos isso. O inciso II do art. 5º da Constituição Federal estabelece:

> *II. ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;*

Assim, na administração pública não há liberdade pessoal. Por exemplo, o gestor público só poderá conceder uma isenção fiscal, ou dispensar do recolhimento de um tributo, se existir uma lei autorizando o fato.

Organização político-administrativa brasileira

O artigo 1º. da Constituição Federal estabelece a organização político-administrativa brasileira. Veja:

> *Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constiui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:*
> *I - a soberania;*

II - a cidadania;
III - a dignidade da pessoa humana;
IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
V - o pluralismo político.

Vale destacar que os Estados-membros e os Municípios são entidades federativas que compõem a União e são dotadas de autonomia, constituindo-se de pessoa de direito público interno.

Organização da administração pública brasileira

Para colocar à disposição da sociedade as atividades e os bens, o Estado dividiu-se em três poderes independentes e harmônicos entre si, com as seguintes funções:

- **função normativa, legislar:** identificada pelo Poder Legislativo;
- **função administrativa, administrar:** identificada pelo Poder Executivo;
- **função judicial, julgar:** identificada pelo Poder Judiciário.

Estrutura da administração pública brasileira

A administração pública, na prestação dos serviços, atua com os seguintes órgãos:

- **Administração direta ou centralizada:** Presidência da República, Ministérios, Governos Estaduais, Secretarias Estaduais, Prefeituras e Secretarias Municipais;
- **Administração indireta ou descentralizada:**
  - com personalidade jurídica de direito público:
  - **autarquias previdenciárias:** Instituto de Assistência Médica e Previdência Social;
  - **autarquias profissionais:** conselhos federais de categorias profissionais;
  - **autarquias industriais:** Departamento Nacional de Estradas de Rodagem;
  - **autarquias especiais:** Banco Central do Brasil;
  - **autarquias educacionais:** faculdades isoladas.
  - com personalidade jurídica de direito privado também chamadas

de entidades paraestatais:

- **empresas públicas:** ex. Caixa Econômica Federal;
- **sociedades de economia mista:** ex. Banco do Brasil, Petrobrás;
- **fundações:** ex. Funai, Fundação Padre Anchieta;
- **serviços sociais autônomos:** ex. SESI, SESC, SENAI, SENAC, SEBRAE.

Princípios da administração pública

Todo e qualquer ato administrativo praticado pelos agentes da administração pública deve ser regido, segundo o artigo 37 da Constituição, pelos princípios da **legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.** Veja detalhes de cada um dos princípios:

- **Princípio da legalidade:** seu objetivo é beneficiar os interesses da coletividade como um todo, com a finalidade de evitar que os agentes públicos ajam com liberdades pessoais, sem seguir as normas especificadas em lei, contra a coletividade, desviando-se do interesse coletivo. Está previsto no inciso II do artigo 5º: há uma sujeição ao ordenamento jurídico existente.
- **Princípio da impessoalidade:** esse princípio traz consigo a ausência de marcas pessoais e particulares correspondentes ao legislador ou ao administrador que esteja no exercício da atividade administrativa. A pessoa política é o Estado, e as pessoas que compõem a administração pública exercem suas atividades voltadas ao interesse público e não pessoal. Visa à neutralidade e à objetividade das atividades administrativas. O princípio da impessoalidade assegura não apenas que pessoas recebam tratamento individualizado em razão de suas condições específicas, mas, também, proíbe a adoção de comportamento administrativo motivado pelo partidarismo. O princípio de impessoalidade objetiva o interesse da coletividade e não de terceiros, buscando não atender interesses pessoais ou protecionismos, que caracterizam desvio de finalidade e comprometem a validade de tais atos.
- **Princípio da moralidade:** esse princípio está associado à honestida-

de; o administrador público tem que ter um comportamento ético e jurídico. Sob esse princípio é o Estado que define o desempenho da função administrativa, obedecendo a uma ordem ética acordada com os valores sociais prevalentes e voltada à realização de seus fins. Veda condutas eticamente inaceitáveis e transgressoras do senso moral da sociedade. Violar os princípios éticos implicará a violação do próprio Direito, configurando ilicitude.

- **Princípio da publicidade:** publicar é tornar público, ou seja, tornar do conhecimento público, mas, também, tornar claro e compreensível ao público. É fazer com que a publicidade cumpra o papel essencial de informar o público, inclusive, sobre o conjunto de normas gerais, como leis e decretos. O Poder Público, por ser público, deve agir com a maior transparência possível, a fim de que a sociedade tenha, a qualquer tempo, conhecimento do que os administradores estão fazendo. O princípio da publicidade significa que qualquer cidadão pode se dirigir ao Poder Público e requerer cópias e certidões de atos e contratos. A publicidade dos atos administrativos ocorre através da publicação ou pela comunicação de acordo com a natureza do ato e as finalidades que a publicidade pretende sobre ele. Seu objetivo é a transparência das atividades públicas, fazendo com que toda a coletividade participe dos atos da administração pública.

- **Princípio da eficiência:** eficiência significa ação administrativa com bom atendimento, rapidez, segurança; transparente, neutra e sem burocracia, sempre visando à qualidade. Deve ser entendida como medida rápida, eficaz e coerente do administrador público, no intuito de solucionar as necessidades da sua coletividade. A administração pública deve atender o cidadão na exata medida de sua necessidade, com agilidade, mediante adequada organização interna e ótimo aproveitamento dos recursos disponíveis, evitando desperdícios e garantindo uma maior rentabilidade social.

É importante você perceber que a aplicação dos princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da publicidade e da eficiência é essencial para o bom funcionamento das ações da administração pública. A aplicação eficiente de recursos públicos depende, também, de eficientes controles.

1.1.3 Controle da administração pública

Nas sociedades antigas, o patrimônio público era considerado propriedade exclusiva de quem detinha o poder político e se confundia com seus próprios bens; não havia orçamento público, não havia limites para se gastar e as arrecadações eram determinadas pela vontade do soberano. As poucas normas de controle do antigo Egito, Grécia e Roma objetivavam apenas assegurar a fidelidade dos administradores.

Com as mudanças ocorridas na sociedade e a introdução de novos modelos de Estado democrático, novas medidas floresceram, dando origem aos sistemas atuais.

Na ciência da administração, como você já estudou na unidade curricular de Modelos de Gestão, o controle é uma função administrativa de suma importância. Para atingir sua meta, é necessário que o controle se alimente de um sistema de informação e avaliação de forma a assegurar a realização do planejado. O controle serve para garantir que as coisas caminhem como devem, sem improvisação.

Como elementos do controle, podemos identificar o monitoramento, a comparação com as metas previamente estabelecidas e a correção. São esses elementos que auxiliam a administração.

Entretanto, vale aqui uma reflexão do professor José Olavo do Nascimento (SILVA NETO, 2004, p 15) sobre o controle na administração pública:

> *Os órgãos de controle precisam abrir os olhos, antes que se lhes decrete o estado falencial. A perda econômico-social que o Brasil sofre com a fraude e o desperdício é incomensurável. Em matéria de controle, o Brasil é terra de ninguém.*

O controle deve ser exercido em todos os níveis e em todos os

órgãos num trabalho administrativo racionalizado e inclui os sistemas de contabilidade, administração financeira e auditoria interna. A medida que cresce a atividade econômica, torna-se maior a necessidade de registros sistemáticos de controles.

A função de controle do ponto de vista econômico e financeiro é orientada pelo órgão de contabilidade com o fim de demonstrar, estimular, vigiar e recordar toda a atividade.

É o controle que gera as informações capazes de possibilitar análises de caráter econômico, financeiro, físico e de produtividade.

Ele pode ser efetuado em vários momentos em relação aos fatos administrativos, ou seja:

- **controle antecedente:** exercido por intermédio de regulamentos prévios (leis, contratos, instruções, etc.);
- **controle concomitante:** exercido à medida que o trabalho administrativo se efetua (emissão de empenhos, arrecadação da receita, etc.);
- **controle subsequente:** realizado mediante relatórios contábeis e extracontábeis e auditorias.

O controle não deve ser visto apenas como algo que incomoda, mas, sim, como instrumento que reduz as possibilidades de erros ou práticas fraudulentas, gerando transparência e veracidade na informação.

Pode-se dividir o controle em **contábil** e **administrativo**: Veja:

- **controle contábil:** é preventivo e escritural e tem como objetivo:
  - a segurança e a veracidade do registro;
  - a legalidade dos atos;
  - a fidelidade funcional.

Os métodos e procedimentos do controle contábil são identificados com:

- salvaguarda ou proteção dos ativos;
- idoneidade dos registros;
- sistema de autorização e aprovação;
- custódia dos valores;
- preparação de relatórios, inventários e conciliações;
- auditoria interna.

- **controle administrativo ou operacional:** tem como objetivo auxiliar o processo, buscando a eficiência operacional. Compreende o plano de organização, bem como todos os métodos e procedimentos, tais como:
  - análise estatística;
  - acompanhamento físico dos contratos;
  - controle de qualidade;
  - auditoria de programas e operacional.

O controle do ponto de vista do serviço público é dividido em controle interno e controle externo, conforme define a Constituição Federal. O art. 70 estabelece essa divisão, a competência, a obrigatoriedade da fiscalização, bem como os fundamentos que norteiam o controle, conforme podemos identificar:

> *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.*

Destacamos, novamente, que a fiscalização cabe ao poder legislativo e, em consequência, o legislativo já não tem como principal atribuição somente a feitura das leis, passando a ter o controle das atividades do Executivo.

A lei também fala da necessidade de controle interno e externo que são elementos importantes da Auditoria como veremos mais adiante. O controle externo dos órgãos públicos é feito pelos Tribunais de Contas.

Outro fator importante está estabelecido no parágrafo único do artigo 70 da C.F., obrigando a prestar contas qualquer pessoa que venha a arrecadar, gerenciar ou administrar dinheiro, bens e valores públicos, identificando com clareza a responsabilidade de todos os cidadãos brasileiros investidos ou não de cargos públicos e que venham a conduzir uma atividade que envolva serviços públicos, conforme estabelece o parágrafo único do art.70.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

Como você pode ver, do ponto de vista legal, temos um modelo bem definido. O que falta parece ser um dever ético, com controles eficientes e eficazes. O que você acha?

Controle interno e controle externo

O controle interno representa o conjunto de políticas, normas, métodos e procedimentos administrativos legais, adotados pela entidade para salvaguardar seus ativos e o patrimônio, bem como possibilitar a adequação e a integridade dos registros e controle das atividades econômicas e sociais.

O controle na administração pública visa à fixação de responsabilidade do ponto de vista:

- da legalidade dos atos;
- da fidelidade funcional;
- do cumprimento dos programas funcionais.

A existência de uma estrutura de controle interno possibilita à instituição uma razoável certeza de que os objetivos e metas estabelecidos serão atingidos e que não ocorrerão erros potenciais.

Para compreender mais a necessidade dos controles, principalmente do controle interno é importante analisar cada dispositivo do artigo 74 da constituição:

Art.74 - Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:
I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de

governo e dos orçamentos da União;
II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.
§ 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.
§ 2º - Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.

O controle interno cabe a todos os poderes, executivo, legislativo e judiciário, e deve ser desenvolvido de forma integrada com a finalidade de:

- proteger e salvaguardar os bens e outros ativos contra fraudes, perdas ou erros;
- assegurar o grau de confiabilidade da informação contábil-financeira;
- promover a eficiência das operações;
- impulsionar a adesão à política estabelecida pela administração;
- servir de guardião dos princípios da administração pública;
- avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual;
- avaliar a execução dos programas de governo e dos orçamentos;
- comprovar a legalidade;
- avaliar os resultados, principalmente no que tange à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial;
- avaliar a aplicação dos recursos públicos;
- exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias;
- apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

O sistema de controle interno tem por obrigação a realização de auditorias sobre a gestão dos recursos públicos de forma a:

- apurar os atos e fatos inquinados como ilegais (art.18 da Lei nº 10.180/2001) ou irregulares;
- comunicar a unidade responsável pela contabilidade para as providências cabíveis.

Também cabe ao controle interno:

- realizar auditorias nos sistemas administrativo, operacional, contábil, financeiro, de pessoal;
- examinar a regularidade e avaliar a eficiência e eficácia da gestão administrativa e dos resultados alcançados nas ações de governo;
- realizar auditoria nos processos de Tomada de Contas Especial;
- apresentar subsídios para o aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos e gerenciais e dos controles internos administrativos dos órgãos da administração direta e entidades da Administração Indireta.

Como meios de controle, podemos considerar a:

- Lei do plano plurianual;
- Lei de diretrizes orçamentárias;
- Lei orçamentária anual.

Lei Federal nº 10.180/2001 que organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/LEIS_2001/L10180.htm

Lei do plano plurianual disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.933.htm

Leis de diretrizes orçamentárias disponíveis em http://www.planejamento.gov.br/orcamento/conteudo/legislacao/legislacao_sof.htm

Lei orçamentária anual, disponível em http://www.stn.fazenda.gov.br/siafi/atribuicoes_01_03.asp

Do ponto de vista da ordem jurídica, o controle dos recursos públicos está bem aperfeiçoado. Mas, há uma distância para o processamento desse controle. Transformar uma cultura burocrática para uma cultura gerencial, fortalecendo a delegação, o atendimento ao cidadão, a racionalidade no modo de fazer, está muito distante.

Embora necessários, os mecanismos de controle formais não bastam para garantir, de forma democrática, que o serviço público sirva à sociedade. Só através de auditorias de gestão ou da operacionalidade, pode-se expor mais, significativamente, a qualidade nos serviços. Sabemos que existe uma dificuldade em definir qualidade ou necessidades presentes e futuras dos usuários e transformar tudo isso em características mensuráveis.

Objetivamente, podemos concluir que o controle interno:

- faz parte das atividades normais da administração pública;
- subordina-se ao titular do órgão ou da entidade;

- tem como função acompanhar a execução dos atos;
- indica, em caráter opinativo, preventivo ou corretivo, as ações a serem desenvolvidas;
- tem como objetivo atender o controle da execução orçamentária, financeira, contábil e controles administrativos;
- dá conhecimento da legalidade, legitimidade, efetividade, economicidade;
- expõe a honestidade, conveniência e oportunidade das operações realizadas pelo administrador público;
- identifica o modo como os governantes estão utilizando os recursos que são cobrados por meio de impostos, taxas e contribuições.

Convém destacar que, à medida que as organizações públicas ampliam o volume das operações orçamentárias, financeiras e patrimoniais, mais se faz necessária a implementação de novas tecnologias de informação para possibilitar maior controle da gestão pública e o acompanhamento pelos cidadãos.

Percebe-se que a administração pública, a cada ano, torna-se mais complexa, tendo em vista maiores somas de recursos financeiros que são movimentados.

Assim, o controle deve ser uma preocupação constante tanto pela sociedade como pelos responsáveis pela administração e fiscalização.

1.2 Noções de contabilidade pública

Considerando que parte do controle vista na seção anterior é exercida através da contabilidade, convém tecer alguns comentários sobre essa ciência.

Podemos conceituar contabilidade como **uma ciência que estuda, registra, controla e demonstra os fatos ocorridos no patrimônio das instituições, bem como suas variações**.

A contabilidade conforme descreve Heilio Kohama (2003, p. 47), entende-se como

> *uma técnica capaz de produzir, com oportunidade e fidedignidade, relatórios que sirvam à administração no processo de tomada de decisões e de controle de seus atos, demonstrando, por fim, os efeitos produzidos por esses atos de gestão no patrimônio da entidade.*

O **patrimônio** é o objeto da contabilidade e é definido como um conjunto de bens, direitos e obrigações vinculados a uma entidade.

O patrimônio constitui um meio indispensável para que a instituição realize seus objetivos.

Os componentes do patrimônio são reunidos de acordo com sua natureza em contas tipo "caixa", "mercadorias", "imóveis", "contas a pagar" etc.

O patrimônio é representado graficamente através do que chamamos de **balanço patrimonial**. A palavra balanço decorre do equilíbrio que nos faz lembrar de uma balança de dois pratos, na qual sempre encontramos a igualdade. Dessa forma, podemos formar uma equação assim identificada:

(P)PATRIMÔNIO ou (PL)PATRIMÔNIO LÍQUIDO =
(B) BENS + (D) DIREITOS – (O)OBRIGAÇÕES
P ou PL = B + D – O
B + D = Ativo
O + PL = Passivo
Ativo = passivo + patrimônio líquido

Resumidamente, podemos dizer que:

- **Bens** são coisas úteis ou tudo que uma entidade possui.
- **Direitos** são todos os valores que ela tem a receber de terceiros.
- **Obrigações** são as dívidas para com outras pessoas.
- Os bens e direitos são registrados no **ativo**.
- As obrigações e o patrimônio líquido são registrados no **passivo**.

1.2.1 Organização do sistema de contabilidade governamental

A contabilidade pública é uma divisão da ciência contábil que tem como objetivo captar, registrar, acumular, resumir e interpretar situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das instituições governamentais.

Percebe-se que a contabilidade pública segue as mesmas regras da contabilidade geral, porém bem mais complexas, e com características especiais.

Podemos conceituar contabilidade pública como:

> *o ramo da contabilidade que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da Fazenda Pública, o patrimônio público e suas variações. (Heilio Kohama 2003, p. 47)*

A contabilidade pública é um instrumento fundamental de controle e deve ser o canal para a introdução da sistemática do controle. Sem o controle, as instituições são condenadas ao fracasso. Dessa forma, melhora-se a eficiência de todo o conjunto da administração.

Resumidamente, podemos dizer que a contabilidade pública ou governamental objetiva o registro, a análise e a evidenciação dos fatos administrativos que afetam o patrimônio da administração pública.

A contabilidade pública, também, utiliza-se de contas nas quais são escriturados ou registrados os atos e fatos administrativos, evidenciando as receitas arrecadas, as despesas efetuadas e os bens pertencentes à fazenda pública. É dessa forma que são efetuados os controles e as análises dos fatos ocorridos na administração pública. Também é importante lembrar que os instrumentos de julgamento das contas são feitos através de "levantamentos contábeis" e de "pareceres de auditoria".

Os bens na contabilidade pública são divididos em três catego-

rias: bens de uso especial, bens dominais e bens de uso comum do povo. Veja:

- **bens de uso especial ou do patrimônio administrativo:** são bens destinados à execução dos serviços públicos utilizados nas operações do aparelho do Estado com finalidade permanente, tais como edifícios, terrenos utilizados pelas repartições públicas, móveis e materiais indispensáveis a seu funcionamento.

Os bens de uso especial possuem as seguintes características:

- são contabilizados;
- são inventariados e avaliados;
- são inalienáveis quando empregados no serviço público;
- estão incluídos no patrimônio da instituição.

- **bens dominiais ou dominicais ou do patrimônio disponível:** são bens que embora de propriedade pública não estão sendo usados nas operações do aparelho de Estado e podem ser usados para qualquer fim. Eles possuem as seguintes características:
  - são contabilizados;
  - são inventariados e avaliados;
  - são alienáveis nos casos e na forma de Lei;
  - estão incluídos no patrimônio da instituição;
  - dão e podem produzir renda.

- **bens de uso comum do povo:** como o próprio nome indica, são de uso comum do povo; devem ser mantidos e operacionalizados pelo Estado e não figuram no ativo da instituição, mas consomem recursos através da despesa pública. Podem ser divididos, segundo sua formação, em:
  - naturais: mares, baías, enseadas, rios, praias, lagos, ilhas, entre outros.
  - artificiais: ruas, avenidas, canais, fontes, praças, entre outros.

Os bens de uso comum apresentam as seguintes características:

- não são contabilizados;
- não são inventariados e avaliados

- não podem ser alienados;
- são impenhoráveis e imprescritíveis.

Também são previstos no patrimônio público os créditos. Os créditos são identificados pelos devedores e registrados no ativo permanente depois de constituídos formalmente na condição de dívida ativa. Além desses, existem os créditos gerados pelos direitos a receber por danificações, furto ou roubo e valores, tais como: ações, apólices, debêntures, títulos da dívida pública, títulos de créditos, documentos representando valores, jóias, moedas, etc.

Debêntures: título que representa empréstimo a uma empresa de capital aberto, rendendo juros e correção monetária. O comprador de uma debênture é um credor da empresa. Fonte: www.sebrae.com.br/br/npublish/glossario_creditod.asp

De acordo com o art. 85 da Lei federal nº.4.320/64 , a contabilidade governamental está estruturada de acordo com os seguintes sistemas:

- **sistema orçamentário:** evidencia o registro da receita e da despesa de acordo com a Lei de orçamentos e dos créditos adicionais (art. 91);
- **sistema financeiro:** engloba todas as operações que resultem débitos e créditos de natureza financeira;
- **sistema patrimonial:** registra, analiticamente, todos os bens de caráter permanente;
- **sistema de compensação:** registra e movimenta as contas representativas de direitos e obrigações.

Do ponto de vista das especializações, a contabilidade pública divide-se em:

- **contabilidade orçamentária:** procede ao registro da previsão das receitas e da fixação das despesas de acordo com a Lei do orçamento e dos créditos adicionais. Efetua basicamente:
  - receita prevista;
  - despesa autorizada;
  - controle contábil;
  - gera o balanço orçamentário

- **contabilidade financeira:** trata da arrecadação da receita e da realização das despesas orçamentárias e extraorçamentárias. Efetua basicamente:

Lei federal nº 4.320/64 que estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L4320.htm

- execução da receita;
- execução da despesa;
- ingressos e desembolsos;
- gera o balanço financeiro.

- **contabilidade patrimonial:** registra a movimentação econômica, lançando as variações ocorridas no ativo e no passivo, durante o exercício. Registra basicamente operações com:
  - bens;
  - direitos;
  - obrigações;
  - mutações patrimoniais;
  - resultado;
  - gera o balanço patrimonial.

- **contabilidade gerencial:** é o processo conhecido como controle administrativo. Consiste em assegurar que os recursos obtidos sejam usados efetiva e eficientemente na consecução dos objetivos da organização. Como instrumento, usam-se a apuração e o controle de custos. Efetua, basicamente, operações com:
  - metas;
  - custos;
  - ingressos;
  - resultados.

É importante que você saiba que existem outras especializações da contabilidade governamental que são utilizadas de acordo com as especificações da administração pública. De qualquer forma, é importante ter sempre em mente atender às necessidades dos administradores, as determinações legais e oferecer ao cidadão informações do destino dos recursos arrecadados ou levantados.

Síntese

Nessa unidade, você teve noções básicas da administração pública, compreendeu o que são os serviços públicos e como são ofertados. Identificou a importância de se criar um eficiente sistema de controle que combata as irregularidades e proporcione à administração maior eficiência e eficácia nos serviços públicos.

Analisou a estrutura e organização do Estado brasileiro, bem como os princípios que norteiam os atos administrativos, tais como a legalidade, a impessoalidade, a moralidade, a publicidade e a eficiência.

Também conheceu os conceitos de controle, a forma de controle contábil e a forma de controle administrativo, distinguindo as diferenças entre controle interno e externo e sua

institucionalização nos poderes executivo, legislativo e judiciário. Compreendeu, ainda, os conceitos, objetivos, competências e ação do controle interno e externo da administração pública.

Além disso, teve noções de contabilidade no que se refere aos conceitos, às técnicas, identificando direitos, obrigações, patrimônio líquido, ativo e passivo e as equações patrimoniais das instituições.

Compreendeu o conceito, a estrutura e a organização do sistema de contabilidade governamental, sua composição e características dos bens de uso especial ou do patrimônio administrativo, dos bens dominiais ou do patrimônio disponível e dos bens

de uso comum do povo, bem como o sistema orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação.

Todo o controle possui, como base, o ingresso econômico, ou seja, o dinheiro arrecadado pela fazenda pública. Dessa forma, faz-se necessário conhecermos como se processa a gestão da fazenda pública. E é esse o tema da nossa próxima unidade. Vamos em frente!

Gestão da fazenda pública

Unidade 2

Competências

Ao final desta unidade, você saberá como funciona a gestão da fazenda pública, caracterizando receitas, despesas e o orçamento público para, a partir de então, discutirmos a auditoria pública.

2 Gestão da fazenda pública

2.1 Introdução à gestão da fazenda pública

A gestão da fazenda pública é um conjunto de operações que visa alcançar os fins da administração governamental.

Existe uma movimentação de entradas e saídas de dinheiro, bem como meios de obtenção na atividade pública que chamamos de gestão financeira. A atividade financeira consiste em obter, criar, gerir e despender o dinheiro indispensável às necessidades. Essa atividade desenvolve-se, fundamentalmente, em três campos: receita, gestão e despesa. Veja:

- **Receita:** obtenção de recursos patrimoniais;
- **Gestão:** administração e conservação do patrimônio público;
- **Despesa:** emprego de recursos patrimoniais para a realização

A gestão financeira pode ser demonstrada da seguinte forma:

RECEITA (R) = DESPESA(D) ou RECEITA – DESPESA = 0

Assim, se:

- **R>D = superávit** – as receitas excedem às despesas – resultado financeiro positivo. Conclusão – a administração pública está exigindo do povo um sacrifício maior do que os serviços que lhes são oferecidos ou suportando uma carga tributária excessiva.
- **R<D = déficit** – as receitas são menores que as despesas – resultado financeiro negativo ou déficit.

Isso pode gerar conclusões positivas ou negativas:

- **Positiva:** se atendeu as necessidades dos cidadãos sem necessidade de aumentar as contribuições;
- **Negativa:** se não atendeu as necessidades das pessoas visto que haverá aumento de sacrifícios dos contribuintes por maiores contribuições ou empréstimos para pagamento futuro.

R – D = 0

O montante das receitas é igual ao montante das despesas e o resultado financeiro está equilibrado.

Se você analisar cuidadosamente os quadros acima, vai perceber o quanto é importante para o gestor público a busca pelo equilíbrio. Essa busca constante pelo equilíbrio financeiro é fundamental, mas sem esquecer os planos de desenvolvimento econômico e social. Portanto, a base dessa harmonia está no orçamento público.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), amparada na Constituição Federal, enfatiza a responsabilidade na gestão fiscal, conforme estabelece o parágrafo 1º do artigo 1º. § 1º:

> *A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange à renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidadas e mobiliárias, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.*

Também, nesse sentido, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece:

> *Art. 4º A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no § 2º do art. 165 da Constituição e:*
> *I – disporá também sobre:*
> *a) equilíbrio entre receitas e despesas.*

Mas, mesmo que esse dispositivo legal seja atendido, podemos analisá-lo de outras formas. Por exemplo, ao confrontarmos as Receitas e Despesas, podemos identificar dois resultados, um conhecido como resultado nominal e outro como resultado primário:

- **Resultado nominal:** identifica a diferença entre todas as receitas e todas as despesas. Veja no exemplo hipotético abaixo:

RECEITA(I)	VALORES
Receita tributária	R$ 10.000.000,00
Receita de aplicações financeiras	R$ 500.000,00
Receita de operações de crédito	R$ 400.000,00
Receita de alienação de bens	R$ 100.000,00
TOTAL	**R$ 11.000.000,00**

DESPESA (II)	VALORES
Despesa corrente	R$ 8.000.000,00
Despesa de juros da dívida	R$ 400.000,00
Despesa de capital	R$ 600.000,00
Despesa de amortização da dívida	R$ 1.000.000,00
TOTAL	**R$ 10.000.000,00**

RESULTADO NOMINAL(I – II) R$ 1.000.000,00

O valor do **resultado nominal de R$ 1.000.000,00**, no exemplo acima, indica o montante de recursos que se necessitou captar para a realização de todas as despesas orçamentárias. O resultado nominal também poderá ser apurado pela variação da dívida fiscal líquida.

Dívida fiscal líquida: dívida consolidada deduzindo das disponibilidades de caixa, aplicações e ativos financeiros de determinado período, comparada com o período anterior. Fonte: Lino Martins da Silva (2004, p. 97).

- **resultado primário:** identifica a diferença entre receita arrecadada e a despesa liquidada. Exclui as receitas financeiras, alienações de bens, operações de crédito e amortizações. O objetivo é mostrar o comportamento fiscal da administração pública em um período e avaliar se está ou não operando dentro dos limites orçamentários. Também serve para identificar a contribuição para a redução ou elevação do endividamento público. Permite, também, mensurar,

sob a visão financeira, a capacidade de atender as necessidades da população com a utilização de recursos próprios. Veja o exemplo:

RECEITA(I)	VALORES
Receita total	R$ 11.000.000,00
(–) receita de aplicações financeiras	R$ 500.000,00
(–) receita de operações de crédito	R$ 400.000,00
(–) receita de alienação de bens	R$ 100.000,00
TOTAL	**R$ 10.000.000,00**

DESPESA (II)	VALORES
Despesa total	R$ 10.000.000,00
(–) despesa de juros da dívida	R$ 400.000,00
(–) despesa de amortização da dívida	R$ 1.000.000,00
TOTAL	**R$ 8.600.000,00**

RESULTADO PRIMÁRIO(I – II) R$ 1.400.000,00

O valor de R$ 1.400.000,00 é um resultado primário positivo, portanto um superávit, o que chamamos de superávit primário. Os superávits primários devem ser usados para reduzir a dívida pública líquida, também conhecida como estoque total da dívida. Já os déficits primários indicam o crescimento da dívida decorrente de financiamentos.

A atividade financeira do Estado é um instrumento de governo e consiste em obter, criar, gerir e gastar o dinheiro público. A gestão financeira da Fazenda Pública deve ser estruturada no sentido de se obter o máximo de recursos financeiros.

2.2 Receitas públicas

Como você viu anteriormente, receita é a obtenção dos recursos patrimoniais que o Estado arrecada em forma de contribuição. Genericamente, pode ser entendida como todo e qualquer recolhimento. Mais precisamente, receitas são todos os recebimentos, legalmente estabelecidos, feitos aos cofres públicos. É com todos esses conjuntos, que o Estado vai enfrentar suas atividades. Vamos, em frente, discutir o que são e de onde vêm as receitas públicas. Bons estudos!

Antes de darmos sequência, é importante saber que quanto mais eficiente for a estrutura administrativa montada para a consecução dos créditos do poder público maior será a eficácia no recebimento das receitas.

A receita envolve todos os recebimentos, inclusive, os que serão restituídos no futuro. Já a receita pública é o ingresso sem qualquer reserva com a qual o Estado executa suas atividades.

Dessa forma, podemos classificar as receitas de duas formas: **extra-orçamentária** e **orçamentária**, conforme segue:

- **receita extra-orçamentária:** é a simples entrada de caixa e representa simples compensação no ativo e passivo financeiro que é o caso das operações de crédito por antecipação da receita ou todos os ingressos que serão restituídos no futuro;
- **receita orçamentária:** é a receita pública que corresponde aos ingressos sem quaisquer reservas ou condições ou sem correspondência no passivo.

A obrigatoriedade de arrecadação dos tributos está prevista na Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei complementar nº. 101/2000 – LRF). Esses requisitos, tipo instituição, previsão e a efetiva arrecadação dos tributos são de responsabilidade do gestor público (art. 11), ou seja:

> *Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.*

Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm

A previsão da receita obedece a normas técnicas e legais e para elaborar se consideram:

- a variação do índice de preços;
- o crescimento econômico ou outro fator relevante;
- a evolução nos últimos três anos;
- a metodologia de cálculo e premissas.

Como já identificamos, existem dois grupos de receita: receita orçamentária e receita extra-orçamentária. Veja:

2.2.1 Receita orçamentária

A receita orçamentária corresponde à arrecadação de recursos financeiros, consubstanciados no orçamento público, autorizados pela Lei orçamentária e que serão aplicados na realização dos gastos públicos, obedecendo à discriminação constante no anexo nº. 3, da Lei Federal nº. 4.320/64.

A maior fonte de receita orçamentária provém dos tributos. Daí a importância de conhecermos o que a lei estabelece a respeito (Lei nº. 4.320/64):

> *Art. 9º – Tributo é a receita derivada, instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições, nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.*

Podemos identificar que o tributo só poderá ser cobrado ou aumentado se existir uma lei instituindo-o ou uma autorização orçamentária. Portanto, um tributo só tem validade para ser cobrado no ano seguinte.

> *Art. 51 – Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.*

Da Constituição Federal, vale destacar:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III – cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

[...]

Sobre os dois artigos acima citados, vale destacar:

- o tributo só poderá ser estabelecido ou aumentado através de lei;
- não poderá instituir tratamento desigual para os contribuintes;
- não poderá cobrar um tributo cujo fato gerador existir antes da lei;
- o tributo estabelecido num exercício só pode ser cobrado no exercício subsequente.

Ainda, vale destacar que o poder de tributar só cabe à União, Estados e Municípios, cujas receitas são conhecidas, respectivamente, como receitas federais, estaduais e municipais.

Existe diferença entre imposto, taxa e contribuição de melhoria, que são as bases maiores das receitas orçamentárias:

- **Imposto:** é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Não há uma contraprestação de serviço imediata e direta do Estado. Ex. IPI, ICMS, ISS, IPTU.
- **Taxa:** é o tributo que tem como fato gerador a utilização, efetiva ou potencial de serviço público, tipo poder de polícia, correspondendo a uma contraprestação imediata e direta do Estado. Ex. alvará sanitário, alvará de funcionamento.
- **Contribuição de Melhoria:** tributo cujo fato gerador é o acréscimo do valor do imóvel beneficiado por obras públicas (ver 145 da CF e Decreto 195/67 – Código Tributário Nacional).

Podemos citar como exemplos de receitas orçamentárias, as receitas correntes e as de capital: Veja:

- **Receitas correntes:** são divididas em tributárias, de contribuição, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços, transferências

correntes, e outras receitas. Veja:

- **Receita tributária:** impostos, taxas, contribuições de melhoria.
- **Receita de contribuições:** contribuições sociais e econômicas, destinadas à manutenção dos programas e serviços sociais.
- **Receita patrimonial:** renda de bens pertencentes ao Estado com aluguel, arrendamentos, laudêmios, dividendos.
- **Receita agropecuária:** renda de bens pertencentes ao Estado na produção vegetal, animal e de derivados.
- **Receita industrial:** renda de bens pertencentes ao Estado da indústria extrativa mineral, de transformação e de construção.
- **Receita de serviços:** receitas que se originam da prestação de serviços comerciais, financeiros, de transporte, de comunicação, aeroportuários, de pedágios.
- **Transferências correntes:** fonte oriunda de recursos financeiros recebidos de outras entidades de direito público ou privado e destinado ao atendimento de gastos.
- **Outras receitas correntes:** multas e juros de mora, dívida ativa, indenizações.

- Receitas de capital
  - **Operações de crédito:** empréstimos e financiamentos. Alienação de bens: captadas através da venda de bens patrimoniais.
  - **Amortização de empréstimos:** recebimento de valores dados anteriormente por empréstimos a outras entidades de direito público.
  - **Transferência de capital:** transferências intragovernamentais e intergovernamentais.

Para termos um conhecimento ainda maior, é bom saber que existe outra forma de classificar as receitas: originária e derivada. Veja:

- **originária ou de economia privada:** os recursos são obtidos mediante cobrança pela venda de bens ou serviços típicos de atividades privadas como: estradas de ferro, água, luz, telefone, minérios, petróleo, etc. Esse tipo de receita tem sido cada vez menor em função das privatizações;

- **derivada ou de economia pública:** a receita é proveniente do exercício de tributar e sustentada por disposição legal tendo como exemplo as receitas de tributos, de contribuições compulsórias e de empréstimos.

2.2.2 Receita extra-orçamentária

A receita extra-orçamentária compreende os recolhimentos feitos pelo Estado, mas que na verdade não lhe pertencem. O Estado figura como depositário de valores. Os valores serão devolvidos posteriormente a quem for o legítimo dono do numerário. Como exemplo, podemos citar as:

- Cauções;
- Fianças;
- Consignações;
- Operações de crédito por antecipação da Receita Orçamentária.

2.3 Despesas públicas

Constituem despesa todos os desembolsos efetuados pelo Estado, tendo como suporte a Lei orçamentária ou leis especiais destinadas à:

- execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais;
- satisfação dos compromissos da dívida pública;
- restituição ou pagamento de importâncias recebidas a título de cauções, depósitos, consignações etc.

As despesas podem ser classificadas em dois aspectos:

- Desembolsos com correspondência a entradas anteriores, relativos à restituição de ingressos anteriores: simples saídas de caixa;
- Desembolsos que não têm correspondência com entradas anteriores: despesa pública – gastos que dependem de uma autorização legislativa para sua execução e afeta negativamente o patrimônio público.

Todas as despesas do Estado obedecem aos princípios da utilidade, da legitimidade, da oportunidade, da legalidade e da economicidade. Veja o que preconiza cada um desses princípios:

- **Utilidade:** deve atender ao custeio dos gastos necessários ao funcio-

namento do Estado e dos serviços públicos de maneira a satisfazer as exigências fundamentais da vida individual e coletiva.

- **Legitimidade:** deve atender a um dispositivo legal ou se enquadrar no limite da lei.
- **Oportunidade:** a despesa é necessária para aquele momento, inclusive do ponto de vista econômico.
- **Legalidade:** o gasto do administrador público deve estar dentro dos mandamentos da lei e do bem comum. O gasto não tem liberdade nem vontade pessoal. Só permite fazer o que a lei autoriza.
- **Economicidade:** a aplicação dos recursos deve ter como base a relação custo-benefício.

Quanto à natureza, a despesa pode ser dividida em despesa orçamentária e extra- orçamentária:

- **Extra-orçamentária:** é a despesa que não consta da lei do orçamento, decorrente da devolução dos recursos recebidos anteriormente, tais como cauções, pagamento de resto a pagar, operações de crédito por antecipação de receita.
- **Despesa orçamentária:** é a despesa consignada na Lei de Orçamento, utilizada com gastos em manutenção e expansão dos serviços públicos e pode ser identificada como: despesa corrente ou despesa de capital. Veja:
- **Despesa corrente:** que não contribui diretamente para formação ou aquisição de um bem de capital, como:
  - pessoal e encargos sociais;
  - despesas de natureza salarial;
  - provento de aposentadoria;
  - obrigações trabalhistas;
  - mão de obra terceirizada;
  - juros e encargos da dívida;
  - juros;
  - comissões de contratos;
  - encargos de operações de crédito internas e externas contratadas;
  - dívida pública mobiliária;

- outras despesas correntes;
- material de consumo;
- diárias;
- auxilio transporte ou alimentação

Despesa de capital: que contribui diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital. Pode ser:

- investimentos;
- despesa com planejamento e execução de obras;
- aquisição de imóveis;
- aquisição de instalações;
- equipamentos;
- material permanente;
- inversões financeiras;
- despesa com a constituição ou aumento do capital de empresas;
- amortização da dívida;
- pagamento da dívida;
- refinanciamento da dívida;
- atualização monetária da dívida;
- outras despesas de capital.

Sob o enfoque jurídico, a despesa desdobra-se em fixa ou variável. Veja:

- **Despesa fixa:** que tem caráter permanente e é estabelecida por lei e só por outra lei pode ser alterada. São exemplos: despesas com pessoal, custeio dos serviços.
- **Despesa variável:** é realizada de acordo com as necessidades dos serviços. São exemplos: diárias, ajuda de custo, serviços extraordinários, investimentos etc.

Para utilizar a despesa, os órgãos públicos percorrem os estágios de fixação, empenho, liquidação e pagamento:

- **1 - Fixação:** é a primeira etapa desenvolvida pela despesa e é precedida por uma gama de procedimentos que vão desde a elaboração das propostas, previsão de gastos com o correspondente ingresso de receita, a mensagem

Lei orçamentária: A lei de orçamento é o documento que caracteriza a fixação da despesa orçamentária, ou seja, o instrumento no qual são legalmente fixadas as discriminações e especificações dos créditos orçamentários, que se constitui no corolário da chamada etapa de elaboração desenvolvida pelo ciclo orçamentário. Fonte: Heilio Kohama (2003, p. 128)

do Poder Executivo, o projeto de lei, a discussão pelo Poder Legislativo e a consequente aprovação e promulgação de lei orçamentária.

- **2 - Empenho:** é o segundo estágio da despesa pública, ou seja, um ato da autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento. Significa uma intenção de compra ou contratação estabelecida entre o setor público e terceiros. Para o setor público é uma obrigação futura e para o credor uma garantia de pagamento pelo Estado. Toda a questão dos empenhos está prevista em legislação. Vejamos alguns aspectos Lei nº 4.320/64:

> *Art. 58 – O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.*

Existem outros aspectos importantes do empenho. Eles estão previstos nos arts. º 59, 60 e 61 da Lei nº. 4320/64:

- o empenho da despesa não poderá exceder o limite dos créditos concedidos;
- é vedado aos Municípios empenhar, no último mês do mandato do prefeito, mais do que o duodécimo da despesa prevista no Orçamento vigente, ressalvado o disposto no Art. 67 do Constituição Federal;
- vedado aos Municípios, no mesmo período, assumir, por qualquer forma, compromissos financeiros para execução depois do término do mandato do prefeito;
- as vedações não se aplicam nos casos comprovados de calamidade pública;
- são nulos e de nenhum efeito os empenhos e atos praticados em desacordo com o disposto anterior, mas o prefeito assume a responsabilidade se praticar;
- é vedada a realização de despesa sem prévio empenho;
- só em casos especiais, previstos na legislação específica, será dispensada a emissão da nota de empenho;
- será feito por estimativa o empenho da despesa, cujo montante

não se possa determinar;

- é permitido o empenho global de despesas contratuais e outras, sujeitas a parcelamento;
- para cada empenho será extraído um documento denominado "nota de empenho" que indicará o nome do credor, a representação e a importância da despesa, bem como a dedução dessa do saldo da dotação própria.

Os empenhos precisam ser feitos antes da operação da despesa e são, identificados em empenho ordinário, empenho por estimativa e empenho global. Veja:

- **Empenho ordinário ou normal:** empenho de despesas que tem parcela única.
- **Empenho por estimativa:** utilizado nas despesas em que não se pode determinar antes o montante total do gasto, como água, luz, telefone, entre outros.
- **Empenho global:** utilizado para despesas contratadas ou sujeitas ao parcelamento, como valor do imóvel alugado, materiais com entregas parceladas, entre outros.

O empenho compreende três fases: a licitação ou sua dispensa, a autorização e a formalização. Veja:

a) Licitação **ou sua dispensa:** precede ao empenho da despesa e tem por objetivo verificar, entre outros fornecedores, quem oferece condições mais vantajosas. A legislação estabelece seis modalidades de licitação:

- **concorrência:** obras ou serviços de vulto, com ampla convocação;
- **tomada de preço:** tem por base um determinado valor financeiro pré-estabelecido;
- **convite:** modalidade de licitação para contratação de valores financeiros menores, com no mínimo, três interessados;
- **concurso:** modalidade para escolha de trabalho técnico ou artístico;
- **leilão:** modalidade para venda de bens móveis inservíveis ou produtos apreendidos;
- **pregão:** modalidade para escolha do vencedor, mediante propos-

Para maior compreensão sobre licitação, você poderá buscar no tópico "auditoria da licitação".

tas e lances em sessão pública com a participação de qualquer pessoa independente de inscrição anterior ou cadastramento.

b) Autorização: constitui a decisão, permitindo a realização da despesa;

c) Formalização: elaboração da nota de empenho, identificando o credor, a especificação da despesa, o código orçamentário, o valor, entre outros.

- **3 - Liquidação:** terceiro estágio da despesa pública no qual são verificados os documentos, os controles e o registro da operação, conforme estabelece a Lei nº. 4.320/64:

> *Art. 63 – A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.*

A verificação tem por fim apurar:

- a origem e o objeto do que se deve pagar;
- a importância exata a pagar;
- a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

A liquidação da despesa terá como base:

- o contrato, ajuste ou acordo respectivo;
- a nota de empenho;
- os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço.

- **Pagamento:** é o último estágio da despesa, caracterizado pela quitação do credor e contabilização.

A Lei nº. 4.320/64 estabelece as exigências para o pagamento.

> *Art. 62 – O pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação. [...]*
> *Art. 64 – A ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que*

a despesa seja paga.
Parágrafo único. A ordem de pagamento só poderá ser exarada em documentos processados pelos serviços de contabilidade.

2.4 Orçamento público

Esta seção fará uma abordagem sobre o orçamento público. Recomendamos que você leia, atentamente, o texto e busque informações complementares a ele. Sugerimos, ainda, que busque informações em outras fontes de conhecimento, não somente nas indicações que estão postas no "Saiba mais".

Para o correto entendimento do que é o orçamento público, é fundamental definir o termo orçamento. Você sabe o que significa orçamento? Claro que sabe! Já deve ter feito muitos ao longo de sua vida, mas para o correto entendimento do que seja orçamento público é importante uniformizar o entendimento do termo. Vamos lá!

Orçamento é um ato de previsão de receitas e fixação de despesa para um determinado tempo e constitui no documento fundamental das finanças do Estado. As exigências legais estão estabelecidas na Constituição Federal, nos artigos 165 a 169.

A Lei nº. 4.320/64 institui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Veja o que estabelece o art. 3º. :

Art. 3º – A Lei de Orçamento compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei.
Parágrafo único. Não se consideram para os fins deste artigo as operações de crédito por antecipação da receita, as emissões de papel moeda e outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros.

O governo, buscando uma melhoria constante do bem-estar coletivo, utiliza-se de técnicas de planejamento e programação de ações, analisando a

situação atual, fazendo diagnóstico e projetando situações em longo prazo. Esse mecanismo, também conhecido como "planejamento integrado", tem como sustentação estudos técnicos e científicos, com o objetivo de determinar ações prioritárias, compatibilizando-as com os meios disponíveis para execução.

O sistema de planejamento integrado também é conhecido como **Processo de Planejamento-Orçamento**. Para sua elaboração é fundamental que as pessoas tenham conhecimento, entre outros, de economia, administração e ciências contábeis.

É a partir do orçamento que o governo fará com que seus objetivos e metas possam ser colocados em prática. A linha mestra do orçamento é o planejamento, pois sem ele não se pode medir, tampouco concentrar recursos nas diversas áreas de atuação. As decisões de planejamento refletem-se no processo de orçamento e, por outro lado, decisões orçamentárias influem no processo de planejamento.

O plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e o orçamento anual são resultados de várias decisões tomadas, cada uma dentro de estritas alternativas, entre os recursos disponíveis, as aspirações da comunidade e os programas de trabalho do administrador público. São instrumentos que possibilitam aos poderes Legislativo e Executivo o exercício de representar o cidadão, garantindo o cumprimento de metas traçadas compatíveis com os recursos arrecadados.

2.4.1 Princípios do orçamento público

Os princípios têm por objetivo fazer com que o orçamento mostre fielmente o programa e ação de governo, busque o desenvolvimento econômico e social e reflita as aspirações da sociedade e disponibilidades. Assim, foram estabelecidos os princípios da programação, da unidade e da universalidade. Veja:

- **Princípio da programação:** o orçamento deve ter o conteúdo e a forma de programação, ou seja, selecionar objetivos, determinar ações e calcular e consignar os recursos humanos, materiais e financeiros para a efetivação das ações.

- **Princípio da unidade:** o orçamento deve fundamentar-se em uma única política orçamentária, estruturada uniformemente em termos de conteúdo, metodologia e expressão, evitando a duplicação de funções ou superposição de entidades na realização de atividades correlatas de forma a racionalizar a utilização dos recursos.
- **Princípio da universalidade:** o orçamento deve conter todos os aspectos dos elementos programáveis, receitas, despesas de forma que o poder legislativo possa:
  - conhecer o montante dos gastos públicos programados e autorizar a cobrança das receitas;
  - impedir que o executivo realize operações de receitas e gastos sem autorização;
  - possibilitar que se conheçam antecipadamente todas as receitas e despesas, autorizando as respectivas arrecadações e realizações.

2.4.2 Plano plurianual

O plano plurianual, estabelecido no artigo 165 da Constituição Federal, é um plano de médio prazo, de quatro anos, ordenador das ações do governo. De acordo com § 1º do Art. 165, estabelece:

> *§ 1º – A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, 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.*

2.4.3 Diretrizes orçamentárias

Também possuem a base legal na sequência do artigo nº. 165 da Constituição Federal e têm como finalidade nortear a elaboração dos orçamentos anuais e compreende metas e prioridades da administração pública. Veja como está enunciado:

> *[...]*
> *§ 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.

Além da obrigatoriedade da publicação de relatório resumido da execução orçamentária de cada bimestre, a Constituição Federal, ainda, na questão do orçamento, estabelece:

- será elaborado em consonância com o plano plurianual e apreciado pelo Congresso Nacional;
- a lei orçamentária anual compreenderá:
  - o orçamento fiscal;
  - o orçamento de investimento;
  - o orçamento da seguridade social.
- o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia;
- os orçamentos serão compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional;
- a lei orçamentária anual não conterá dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa que serão apreciadas pelas duas Casas do Congresso Nacional, na forma do regimento comum.

Além das disposições constitucionais, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (lei complementar nº 101/2000 – LRF) norteia todo o processo orçamentário, tais como o equilíbrio entre receitas e despesas, normas relativas ao controle de custos e a avaliação dos resultados, exigências para transferências de recursos a entidades públicas e privadas e avaliação da situação financeira e atuarial.

2.4.4 Orçamentos anuais

Para viabilizar o plano plurianual e transformá-lo em realidade, elabora-

se o orçamento anual, que obedecerá às normas constantes do artigo 5º. da LRF e, também, entre outros dispositivos:

- será compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas dessa Lei Complementar;
- conterá, em anexo, demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas;
- conterá reserva de contingência;
- deverá dar atendimento a passivos contingentes e outros riscos e eventos fiscais imprevistos;
- constarão todas as despesas relativas à dívida pública,
- mobiliária ou contratual, e as receitas que as atenderão;
- o refinanciamento da dívida pública constará, separadamente, da lei orçamentária e das de crédito adicional;
- a atualização monetária do principal da dívida mobiliária refinanciada não poderá superar a variação do índice de preços previsto na lei de diretrizes orçamentárias, ou em legislação específica;
- é vedado consignar, na lei orçamentária, crédito com finalidade imprecisa ou com dotação ilimitada;
- não consignará dotação para investimento, com duração superior a um exercício financeiro, o que não esteja previsto no plano plurianual ou em lei que autorize a sua inclusão;

Como podemos identificar nesta unidade, a gestão da fazenda pública envolve significadas operações de subsistemas utilizadas pela organizações públicas na obtenção de seus fins. A estrutura é formada por macroprocessos, cuja base é o orçamento, com dois viés: a Administração Financeira e Controle Interno e a Administração Tributária e Controle Fiscal. Assim, à Fazenda Pública estão ligados um sistema de gestão, compreendendo todo o processo orçamentário, tributação, fiscalização, arrecadação, dívida, compras, empenho, liquidação, pagamento, etc. e controle, compreendendo o controle interno, o controle financeiro, a contabilidade e a auditoria. Compreender todo este processo é fundamental para estudar e analisar a auditoria.

Síntese

Nessa unidade, você conheceu o conjunto de operações da fazenda pública, no qual pode identificar e compreender as análises das equações produzidas nos resultados das entidades considerando a receita e a despesa.

Compreendeu as diferenças entre resultado primário, resultado nominal, um superávit e um déficit. Analisou o significado de receita pública, receita extra-orçamentária e receita orçamentária, identificando dispositivos legais que consagram a receita pública.

Soube diferenciar os diversos tipos de tributo, como o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria. Diferenciou também a receita orçamentária e extra-orçamentária, identificando a constituição e estrutura das receitas correntes e de capital.

Também, compreendeu os conceitos e classificação de despesa pública, seus princípios e soube identificar os tipos de despesas correntes, de capital, fixa e variável.

Conheceu os diversos estágios de utilização da despesa através da fixação, empenho, liquidação e pagamento e, finalmente, compreendeu os conceitos e princípios de orçamento público, as diretrizes orçamentárias e os dispositivos dos orçamentos anuais.

Na unidade 3, você estudará a auditoria e saberá qual sua importância para a administração pública, configurando-se como um instrumento de trabalho importante para a fiscalização. Mãos à obra!

Auditoria pública

Unidade 3

Competências

Ao final dessa unidade, você saberá o que é a auditoria pública. Trata-se de um estudo de suma importância na gestão pública, pois permite analisar, assessorar e compreender a administração pública.

3 Auditoria pública

Caro estudante!

Nesta unidade, você vai estudar a auditoria pública com o objetivo de buscar identificar e avaliar os resultados da administração, antecipando possíveis erros, evitando desperdícios, omissão, improbidades e negligência dos gestores, possibilitando maior segurança, legitimidade, legalidade, economicidade, eficiência e eficácia nas ações. Como você vai constatar, a auditoria pública é um instrumento de trabalho importantíssimo na administração pública, tanto nas ações de fiscalização, como de gestão pública.

3.1 Definição de auditoria pública

De antemão, cabe dizer que auditoria significa análise, exame, estudo; ouvindo e consultando. Quem exerce essa atividade é conhecido como auditor, palavra de origem latina ***audire*** que significa aquele que ouve, ouvidor. Dá para perceber que se trata de uma atividade de assessoria e consultoria, logo, um estudo, uma forma de avaliar. Como é uma técnica, tem uma habilidade específica ou, ainda, uma sistemática de procedimentos. Quando essa atividade é desenvolvida na administração pública, podemos chamá-la de auditoria pública ou governamental.

Na auditoria pública, o objetivo é avaliar a gestão pública que envolve o gerenciamento e aplicação dos recursos públicos. Assim, podemos conceber na auditoria uma **ação fiscalizadora**, em que se apontam irregularidades, truques e fraudes; **uma ação de gestão**, em que se analisam a produção, a produtividade e avaliam-se os resultados alcançados e uma

ação operacional de resultados, em que se estudam e analisam as transações sob a ótica da economicidade, da eficiência e da eficácia.

3.1.1 Conhecendo a história da auditoria

Sempre que ouvimos falar de uma coisa, somos levados a buscar os motivos ou as razões que levaram àqueles fatos. Muitas são as pessoas que estão, constantemente, formando verdades; mas poucas são as que tentam entender como a humanidade chegou ao dia de hoje ou como se dá o andamento do mundo como um todo. Poucas pessoas observam, analisam e buscam informações com a isenção das paixões e dos interesses. Há um apego enorme aos seus próprios pequenos problemas. Buscar a história, é oportunizar um diagnóstico muito mais criterioso sobre o que se está tentando compreender.

Ao buscarmos a compreensão da auditoria, temos que viajar um pouco na história e retornar à antiguidade, à Babilônia e à Suméria, aproximadamente há 6.000 anos a.C. Essas civilizações mostraram através da escrita os primeiros indícios de controle de bens. Segundo alguns estudos, desde que o homem conheceu a escrita, os registros contábeis passaram a ser praticados.

Os povos sempre tiveram a necessidade de guardar a memória dos fatos ocorridos, principalmente com relação à riqueza patrimonial. Daí a razão tão longa na história do surgimento da contabilidade e por sua vez da auditoria. Segundo Sá (1994), há provas que na antiga Mesopotâmia foram organizados os critérios básicos dos procedimentos de registro. Para Cruz (1997) em Lagash (2.850 a 2.725 a.C), os fatos ou acontecimentos já eram registrados em contas específicas, identificando pagamentos, fornecimentos etc., com "apurações de resultado" ou em outras palavras o "que se gastou", "o que se apurou" e qual o "proveito" ou a "perda" do negócio.

Segundo Sá (1994), na Suméria, lá pelos idos de 2.600 anos a.C., na época do Rei Uru-Kagina, o trabalho de registrar já era confiado a profissionais especialistas. Existem provas de revisões ou conferências dos registros para certificar a exatidão das contas. Uma primitiva, mas eficiente auditoria identificada pelos "inspetores de contas".

Entretanto, há autores que referenciam a auditoria como originária da Inglaterra, no século XVI. Também se sabe que o hábito da prática contábil nas navegações marítimas já era significativo, desde o século XI.

O fato histórico mais significativo ocorre no ano de 1494, quando o frei Luca Pacioli, através da obra "Summa Aritmética" cria para a contabilidade o "método das partidas dobradas", até hoje usado pelo mundo todo, e através do qual se desenvolveu a ciência da contabilidade. Segundo esse método, para cada débito existe um crédito de igual valor e vice-versa ou, ainda, não há um débito sem que exista um crédito correspondente.

A contabilidade é implantada como necessidade de controle administrativo das atividades econômicas, registrando os fatos e identificando a movimentação do patrimônio administrado. Como toda ciência evolui e se aperfeiçoa, a contabilidade, também, cria e desenvolve a sua doutrina, estabelecendo princípios que universalmente passam a ser utilizados e praticados pelos contadores e usados nas instituições.

A auditoria, inicialmente, servia, apenas, de prática usual para conferência dos valores monetários. Destinava-se, apenas, à fiscalização das receitas públicas e do tesouro. As primeiras auditorias no Brasil têm como base as expedições marítimas. Com a crescente complexidade das atividades comerciais, estas atividades, também, passam a se modificar. Por exemplo, as expedições marítimas, empreendidas por companhias europeias, financiadas por uns (Inglaterra e Holanda, principalmente) e realizadas por outros (espanhóis e portugueses), gerou uma necessidade de mecanismos muito mais sofisticados de controle e acompanhamento. Os empreendedores tinham que responder por um volume elevado de capital, com múltiplas origens e objetivo empresarial comum. Todos tinham interesse em regular a aplicação do capital, o controle e a fiscalização das ações.

A auditoria convencional, como a conhecemos hoje, é oriunda da terceira década do século XX, conforme descreve o Prof. Flávio Cruz em seu livro "Auditoria Governamental". Isso ocorreu através de empresas estrangeiras que se instalaram e já estavam habituadas ao controle interno de suas operações.

Paulatinamente, no Brasil, a auditoria foi sendo seguida por dirigentes empresariais e adotada como uma necessidade de controle gerencial.

Como atitude governamental, surge no sentido de regular o mercado financeiro. Em julho de 1965, através da Lei nº. 4728, institui-se a obrigatoriedade da prática da auditoria governamental no Brasil. A partir daí, cria-se

Luca Bartolomeo de Pacioli (1445 - 1517) foi um monge franciscano e célebre matemático italiano. É considerado o pai da contabilidade moderna. Apesar da infância pobre foi educado pelo matemático Dominico Bragadino e, tornou-se professor de matemática de uma escola local. No ano de 1494 foi publicado em Veneza sua famosa obra "Summa de Arithmetica, Geometria proportioni et propornaliti" (coleção de conhecimentos de Aritmética, Geometria, proporção e proporcionalidade). Tornou-se famoso devido a um capítulo deste livro que tratava sobre Contabilidade : "Particulario de computies et Scripturis". Fonte: http://pt.wikipedia.org/wiki/Luca_Pacioli

uma robustez de normas com o objetivo de se tornarem, cada vez mais transparente, as ações administrativas.

Com o fenômeno da globalização, os mercados e os povos interagem muito mais, criando uma nova complexidade de situações, o que vem gerando novas necessidades de acompanhamento e controle das administrações.

Graças às novas tecnologias de informação, principalmente através de computadores e da internet, possibilitaram-se infinitas formas de acesso e interação com a informação. Isso gerou uma transformação profunda, introduzindo novos paradigmas na sociedade mundial.

3.1.2 Conceitos e finalidade da auditoria

Do mesmo modo que registramos a história da humanidade, podemos, também, acompanhar a das empresas, que num contexto mais amplo registra a história econômica da sociedade. Ao analisarmos o ciclo de vida das empresas, notamos que elas apresentam, normalmente, três fases: surgimento, crescimento e burocratização. Veja:

- **surgimento:** caracteriza-se pelo pequeno tamanho, sem estrutura formalizada. As decisões são intuitivas, tomadas só pelo proprietário que desenvolve todas as funções: técnica, comercial, financeira e administrativa;
- **crescimento ou expansão:** sustenta-se na adaptabilidade, com uma grande capacidade de flexibilização;
- **burocratização:** surgem as normas para sustentar a administração através de veículos informacionais, criando uma estrutura para a sustentação de sua existência e desenvolvimento. A figura do proprietário e do administrador são separadas, introduzindo sistemas administrativos que tentam perpetuar a existência da empresa.

Com o crescimento da empresa, o antigo proprietário, agora na condição de acionista, mesmo com o sistema contábil legalmente implantado na sua organização, precisa certificar-se se as transações efetuadas pela organização estão adequadamente refletidas nos documentos contábeis. Há a necessidade de atestar a regularidade das informações evidenciadas. Essa resposta é dada pela auditoria.

Portanto, a auditoria surge da necessidade de exame dos documentos e da escrituração dos fatos contábeis. São os documentos formais que, por sua vez, traduzem resultados de movimentos físicos de operações ou atos gerenciais que a auditoria se alicerça. Já a informação contábil, é gerada pelos dados contidos nos documentos que são sistematicamente registrados e agrupados em "contas contábeis". A identificação de cada ação contábil é, previamente, concebida em um plano de contas.

A auditoria, independente de demonstrações contábeis, objetiva também, validar, certificar a adequação dessas demonstrações face às normas. Toda a análise de auditoria é efetuada dentro das normas de contabilidade e das práticas contábeis em vigor. Ela atesta a regularidade das informações evidenciadas, certificando se as transações efetuadas pelas instituições estão, adequadamente, refletidas nos documentos contábeis.

A auditoria deve ser compreendida como um conjunto de ações de assessoramento e consultoria. É uma verificação de procedimentos e validação dos controles internos utilizados pela organização.

A auditoria é uma função independente, que busca priorizar a qualidade dos processos e otimizar os resultados operacionais ou legais. Portanto, também é uma técnica, uma análise, um levantamento criterioso, um estudo e uma forma de avaliação sistemática dos procedimentos, práticas e rotinas internas de uma entidade e de suas demonstrações contábeis.

Em suma, a auditoria constitui um conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre o assunto que está sendo auditado. Esse parecer não representa garantia de viabilidade futura da entidade ou algum tipo de atestado de eficácia da administração na gestão da atividade.

É através da auditoria que transparece a realidade da instituição, constatando a integridade contábil e administrativa.

A auditoria, através de seus executores, chamados de auditores, é a responsável pela avaliação e adequação dos controles, pela apresenta-

ção de recomendações e sugestões, pelo apontamento à administração da ocorrência de desvios, irregularidades e ilegalidades.

De maneira geral, podemos dizer que à auditoria cabe:

- verificar a viabilidade dos planos do empreendimento;
- estabelecer o controle sobre a origem e o retorno do capital financeiro;
- realizar o rateio preciso dos resultados, segundo critérios contratuais e diferentes maneiras de participação;
- verificar o sistema de controle;
- examinar a diversidade e dificuldade de precisão no valor agregado ao resultado do negócio.

Testes para os trabalhos de auditoria

Os auditores para dar início aos trabalhos de auditoria aplicam, normalmente, dois grandes conjuntos de testes: os de observância e os substantivos, a saber:

- **testes de observância:** nesse teste, objetiva-se identificar a existência, a efetividade, a adequação e a confiabilidade do controle interno da instituição;
- **testes substantivos:** nesse teste, são enquadradas as preocupações da instituição para evitar a malversação de seus recursos que compreende duas categorias:
  - as transações e saldo;
  - os procedimentos de revisão analítica.

Nos procedimentos de revisão analítica, os auditores identificam:

- **a existência:** se o componente patrimonial existe em certa data;
- **os direitos e obrigações:** se efetivamente existem em certa data;
- **a ocorrência:** se a transação de fato ocorreu;
- **a abrangência:** se todas as transações estão registradas;
- **a mensuração, apresentação e divulgação:** se os itens estão avaliados, divulgados, classificados e descritos de acordo como os princípios fundamentais de contabilidade e as normas brasileiras de contabilidade.

Normalmente, os auditores desenvolvem procedimentos sob a forma de inspeção, observação, investigação e confirmação, cálculo e revisão analítica. Veja:

- **inspeção:** faz exame de registro, de documentos e de ativos tangíveis;
- **observação:** acompanha o processo ou procedimento de execução;
- **investigação e confirmação:** obtém informações junto a pessoas ou entidades conhecedoras da transação;
- **cálculo:** confere a exatidão aritmética de documentos comprobatórios, registro e demonstrações contábeis e outras ações;
- **revisão analítica:** verifica o comportamento de valores significativos, mediante índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios.

Auditoria pública – conceitos

A Auditoria Pública ou Governamental, como o nome sugere, focaliza a auditoria aplicada ao setor público. É bastante significativa a lista de Decretos, Medidas Provisórias, Portarias, Instruções Normativas e Resoluções, que disciplinam a auditoria no Brasil.

É importante, no desenvolvimento da auditoria pública, o conhecimento do extenso volume de normas que envolvem a administração pública e que constantemente sofrem modificações. A aplicação da legislação por si só não basta. É necessário analisar a gestão além dos limites do razoável, do certo ou do errado, do fiel cumprimento de específicas normas, pré-estabelecidas dentro de parâmetros perfeitos e controláveis. Esse tipo de julgamento alivia a consciência do julgador que, em realidade, só necessita conhecer as regras aplicáveis e desconsidera qualquer análise do resultado alcançado.

A Constituição Federal estabelece que o sistema de controle interno integrado tenha como finalidade, comprovar a legalidade e avaliar as gestões orçamentárias, financeiras e patrimoniais, quanto à eficiência, eficácia, economicidade e efetividade.

A área pública controlada inclui todos os órgãos da administração direta, assim como aqueles que se classificam como "órgãos de administração indireta": as empresas públicas, as sociedades de economia mista, as fundações geridas pelo Estado e as autarquias. Todas as pessoas responsáveis por valores e ativos públicos ficam sujeitas à auditoria do Tribunal de Contas (Federal e Estadual).

A Secretaria Federal de Controle Interno, de acordo com a instrução nº.1 de 04/04/2001, define auditoria pública como:

> *A auditoria é o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal. Trata-se de uma importante técnica de controle do Estado na busca da melhor alocação de seus recursos, não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos, além de destacar os impactos e benefícios sociais advindos.*

Esse conceito identifica claramente o enfoque da auditoria pública direcionada à avaliação da gestão pública, estabelecendo critério técnico, operacional e legal. O objetivo é a otimização dos recursos públicos no sentido não só de identificar os resultados gerenciais, mas também antecipar possíveis erros, evitando desperdícios, improbidade, negligência e obrigando os gestores a buscar maior eficiência na sua administração. Em suma, busca-se segurança, economicidade, eficiência e eficácia.

É fundamental que você saiba que a auditoria pública consiste em um exame objetivo, sistêmico e independente, isento de motivos pessoais. Objetiva verificar os resultados da gestão administrativa, sob os critérios da legalidade, legitimidade e economicidade.

Como podemos identificar nos conceitos de auditoria pública, as funções do auditor vão muito além do conceito de fiscalização. Isso porque, além de detectar eventuais falhas nos sistemas de controle e no plano de organização, o auditor ou o analista preocupa-se, também, com a manutenção desses preceitos de forma que as não-conformidades sejam minimizadas, atuando de forma preventiva e alicerçando conceitos de Qualidade Total. (CRUZ, 2002. p. 3).

A preocupação deve estar muito mais na qualidade de atuação de quem governa do que obter a perfeição documental dos papéis administrativos. Dessa maneira, a ação não se prenderia apenas ao ato de fiscalizar, mas ir muito mais além e com muito maior eficácia.

A própria Constituição Federal, ao estabelecer as normas de controles na administração pública, destaca a importância da eficiência, eficácia e economicidade dos resultados, com controles internos e externos, conforme vimos nos artigos 70 e 74.

Para obter informações sobre a verdadeira situação da entidade, a auditoria apóia-se no sistema de informações, tanto contábeis como gerenciais, comparando-os com os resultados do setor privado, sempre dentro dos princípios da economicidade, da eficiência e da eficácia.

3.1.3 Tipos de Auditoria Pública

Existem diversos tipos de auditoria. Cruz (2002) considera três etapas na evolução da auditoria: Auditoria fiscalizadora. Auditoria de Gestão e Auditoria Operacional. Vamos analisar esses e outros tipos de auditoria:

Auditoria fiscalizadora

A auditoria fiscalizadora tem como objetivo certificar a adequação dos controles internos e apontar irregularidades, truques e fraudes. Utiliza-se dos seguintes recursos técnicos:

- contagens físicas;
- exame de livros fiscais e contábeis;
- prova de exatidão de cálculos e somas;
- confirmação de saldos junto a terceiros.

Auditoria de gestão

A auditoria de gestão tem como objetivo identificar os desvios, as falhas e apontar os meios para alcançar o desempenho da atividade administrativa. Utiliza-se dos seguintes recursos técnicos:

- adequação ao custo-padrão;
- testes de efetividade;
- indicadores de desempenho.

A auditoria de gestão é realizada ao longo dos processos de gestão, tendo como objetivo atuar em tempo real sobre os atos efetivos e os efeitos potenciais positivos e negativos de uma unidade, evidenciando melhorias e economias existentes no processo ou prevenindo gargalos ao desempenho da sua missão institucional.

São ações específica da auditoria de gestão:

- emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas;
- verificar a execução de contratos, acordos, convênios ou ajustes;
- verificar a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens a ela confiados, compreendendo:
  - exame das peças que instruem os processos de tomada ou prestação de contas;
  - exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos;
  - verificação da eficiência dos sistemas de controles administrativo e contábil;
  - verificação do cumprimento da legislação pertinente;
  - avaliação dos resultados operacionais e da execução dos programas de governo quanto à economicidade, eficiência e eficácia dos mesmos. Isso compreende os seguintes aspectos:
    - exame das peças que instruem os processos de
    - tomada ou prestação de contas;
    - exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos;
    - verificação da existência física de bens e outros valores;
    - verificação da eficiência dos sistemas de controles administrativo e contábil;
    - verificação do cumprimento da legislação pertinente.

Auditoria operacional

A auditoria operacional tem como objetivo certificar a efetividade e oportunidade dos controles internos, apontando soluções alternativas para melhoria do desempenho operacional e analisando as transações sob as óticas da economicidade, eficiência e eficácia.

A auditoria operacional possui atividade de assessoramento ao gestor público, com vistas a aprimorar as práticas dos atos e fatos administrativos, atuando sobre a gestão, seus programas governamentais e sistemas informatizados, consistindo em:

- avaliar as ações gerenciais;
- avaliar os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, das unidades ou entidades da administração pública federal;
- avaliar os programas de governo, os projetos, as atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a gestão, quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade, procurando auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações, que visem aprimorar os procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade gerencial.

A auditoria operacional utiliza-se dos seguintes recursos técnicos:

- seleção de amostras para áreas determinadas;
- apreciação dos desvios reais ou potenciais;
- avaliação da informação financeira relacionada;
- identificação de causas e efeitos envolvidos;
- prova de verificação e confirmação das evidências;
- indicadores de qualidade dos líderes no setor;
- testes sobre resultados desejados;
- medidores de repercussão econômico-financeira;
- impactos mercadológicos e tecnológicos de longo prazo.

Auditoria contábil

A auditoria contábil compreende o exame dos registros e documentos e a coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de uma unidade, entidade ou projeto.

Objetiva obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações deles originárias refletem, adequadamente, em seus aspectos mais relevantes, a situação

econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

Tem por objeto, também, verificar a efetividade e a aplicação de recursos externos, oriundos de agentes financeiros e organismos internacionais, por unidades ou entidades públicas executoras de projetos celebrados com aqueles organismos com vistas a emitir opinião sobre a adequação e fidedignidade das demonstrações financeiras.

Auditoria especial

A auditoria especial objetiva o exame de fatos ou situações considerados relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizada para atender determinada situação. Classificam-se nesse tipo os demais trabalhos auditoriais não inseridos em outras classes de atividades.

Auditoria de programas

A auditoria de programas, objetiva acompanhar, examinar e avaliar a execução de programas e projetos governamentais específicos, bem como a aplicação de recursos descentralizados, compreendendo, entre outros, os seguintes aspectos:

- análise da realização físico-financeira em face dos objetivos e metas estabelecidos;
- análise dos demonstrativos e dos relatórios de acompanhamento produzidos com vistas à avaliação dos resultados alcançados e a eficiência gerencial;
- verificação da documentação instrutiva e comprobatória, quanto à propriedade dos gastos realizados;
- análise da adequação dos instrumentos de gestão – contratos, convênios, acordos, ajustes e outros, para consecução dos planos, programas, projetos e atividades desenvolvidos pelo gestor, inclusive quanto à legalidade e diretrizes estabelecidas.

Auditoria de sistema

A auditoria de sistemas objetiva assegurar a adequação, privacidade dos dados e informações oriundas dos sistemas eletrônicos de

processamento de dados, observando as diretrizes estabelecidas e a legislação específica.

3.1.4 Finalidades da auditoria governamental

A finalidade básica da auditoria é comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos. Avaliar os resultados alcançados, quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística das unidades e das entidades da administração pública, em todas as suas esferas de governo e níveis de poder, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, quando legalmente autorizadas.

Resumidamente, podemos dizer que a auditoria alcança sua finalidade desenvolvendo as seguintes atividades:

- examinando a regularidade e avaliando a eficiência da gestão administrativa e dos resultados alcançados;
- examinando a observância da legislação e normas;
- avaliando a execução dos programas de governo, dos contratos, convênios, acordos, ajustes;
- observando o cumprimento pelos órgãos dos princípios de planejamento, coordenação, delegação de competência e controle;
- avaliando o desempenho administrativo e operacional;
- verificando o controle e a utilização dos bens e valores;
- examinando e avaliando as transferências e a aplicação dos recursos orçamentários e financeiros;
- verificando e avaliando os sistemas de informações;
- apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos e controles internos.

3.1.5 Objeto de exame de auditoria pública

A auditoria tem por objetivo primordial garantir resultados operacionais na gerência da coisa pública. É exercida nos meandros da máquina pública em todas as unidades e entidades públicas, observando os aspectos relevantes relacionados à avaliação dos programas de governo e da gestão pública.

Para clarear mais essa questão, podemos dizer que constituem objeto e exame da auditoria governamental:

- os sistemas administrativo e operacional da gestão orçamentária, financeira e patrimonial;
- a execução dos planos, programas, projetos e atividades que envolvam a administração pública;
- a aplicação dos recursos transferidos;
- os contratos firmados por gestores públicos;
- os processos de licitação, a dispensa ou inexigibilidade;
- os instrumentos e sistemas de guarda e conservação dos bens e do patrimônio;
- os atos administrativos que resultem direitos e obrigações para o Poder Público, tipo contratação de empréstimos;
- a arrecadação e a restituição de receitas de tributos;
- os sistemas eletrônicos de processamento de dados;
- os processos de admissão e desligamento de pessoal, aposentadorias e pensão;
- os projetos de cooperação técnica;
- as pessoas físicas ou jurídicas, públicas ou privadas que utilizem, arrecadem, guardem, gerenciem ou administrem dinheiros, bens e valores públicos, cujo exame pode ser feito através de processos de tomada de contas e prestação de contas.

3.1.6 Entidades sujeitas à auditoria pública

A auditoria externa prevista na Constituição Federal é exercida pelos tribunais de contas, através de inspeções "in loco" ou seja no local em que o controle da administração pública é executado. São exemplos desses locais, além dos controles internos do poder legislativo e judiciário, os setores do poder executivo, a saber:

- unidades da administração direta tais como ministérios e secretarias;
- autarquias;
- empresas e fundações públicas;
- sociedades de economia mista;
- sociedades sociais autônomas (entidades paraestatais);

- conselhos federais de fiscalização das profissões liberais (CRA, CRC, CRM, CRO, CREA, OAB etc.);
- empresas subsidiárias, controladas, coligadas com controle direto ou indireto do poder público;
- empresas supranacionais de cujo capital haja participação do poder público;
- fundos especiais e fundos setoriais de investimento;
- projetos que administrem recursos públicos;
- agências autônomas, executivas e reguladoras;
- organizações sociais regidas por contrato de gestão;
- outras definidas em lei.

3.1.7 Formas de auditoria pública

A auditoria governamental pode ser desenvolvida de diversas formas: direta, integrada, indireta e simplificada. Veja:

- **Direta:** quando realizada diretamente por servidores efetivos, em exercício nos órgãos e unidades do sistema de controle interno, sendo subdividida em:
  - **centralizada:** executada, exclusivamente, por servidores em exercício no órgão central ou setorial do sistema;
  - **descentralizada:** executada, exclusivamente, por servidores em exercício nas unidades regionais.
- **Integrada:** executada, conjuntamente, por servidores em exercício nos órgãos central, setoriais ou regionais.
- **Indireta:** quando realizada por pessoas não lotadas nos órgãos ou empresas privadas de auditoria, contratadas em caráter supletivo. Pode ser:
  - **compartilhada:** coordenada pelo sistema de controle interno;
  - **terceirizada:** executada por instituições privadas de auditoria externa.
- **Simplificada:** trata de atividades realizadas por servidores em exercício nos órgãos central, setoriais, regionais sobre informações obtidas por meio de exame de processos colhidos através dos meios eletrônicos.

3.1.8 Fontes e processos de auditoria pública

Para o desenvolvimento da auditoria pública, utilizam-se, entre outros, as seguintes fontes e processos:

- discussão com os dirigentes, gestor, gerente, chefe etc.;
- entrevista com o pessoal técnico buscar as fontes normativas legais tais como plano plurianual, LDO, orçamento anual, LRF e normativos internos da unidade;
- programa de dispêndio global;
- editais e atos convocatórios;
- boletins estatísticos;
- dados dos sistemas, tais como orçamento, administração de serviços gerais, administração de recursos humanos, administração do patrimônio, administração financeira, informações gerenciais, etc.;
- análise de contas e saldos dos balancetes;
- contratos, convênios e termos de parceria.

3.1.9 Indicadores de controle na auditoria

Os indicadores são informações obtidas com a aplicação de fórmulas que fornecem indícios de **eficiência, eficácia, legalidade** e **economicidade** de como são conduzidas as operações. Para o desenvolvimento das avaliações, a mensuração dos dados e das informações é realizada por meio de um conjunto de indicativos e indicadores, que evidenciam o desenvolvimento da gestão. Tais indicativos e indicadores podem ser expressos em termos numéricos ou percentuais, da seguinte forma:

- **legalidade:** aferem a relação da gestão praticada com a obediência aos atos normativos legais;
- **economicidade:** aferem a operacionalidade praticada em observância ao custo-benefício ou ao mínimo custo possível, buscando a otimização dos resultados com menores custos e maiores benefícios, em coerência com os preços de mercado e com o bom uso dos recursos financeiros. Em resumo, é a administração prática e sistemática das operações, assegurando custos operacionais mínimos ao realizar as funções que lhe são atribuídas;

- **eficácia:** aferem o grau de atingimento das metas fixadas em relação à ação prevista em um determinado período. Considera-se eficaz quando a administração na consecução de seus objetivos consegue os efeitos necessários, ou seja, atinge as metas a que se propôs ;
- **eficiência:** aferem a relação entre os recursos efetivamente utilizados e as ações alcançadas. Identifica o rendimento efetivo sem desperdício desnecessário. Permite a consecução das metas e outros objetivos de maneira sistemática, contribuindo para minimizar os custos operacionais, sem diminuir o nível, qualidade e oportunidade dos serviços a serem oferecidos.

Síntese

Nessa unidade, você pode identificar o significado de auditoria, conhecer sua história, compreender seus conceitos e finalidades, bem como identificou seus objetivos e procedimentos. Também, analisou os conceitos de auditoria pública e seus dispositivos legais.

Conheceu os diversos tipos de auditoria pública, identificando os recursos técnicos que são utilizados pelos diversos tipos de auditoria.

Soube identificar a finalidade e o objeto de exame da auditoria governamental, a que entidades estão sujeitas e as diversas formas de desenvolvimento da auditoria pública. Também, conheceu as fontes e processos desenvolvidos pela auditoria pública e seus indicadores de controle.

Dando continuidade ao nossos estudos, na próxima unidade aprofundaremos o que é auditoria, apresentando técnicas e normas para execução da auditoria. Bons estudos!

Técnicas e normas de execução para auditoria

Unidade

4

Competências

Com o estudo desta unidade, você conhecerá as técnicas de auditoria e as principais normas para execução de trabalhos de auditoria.

4 Técnicas e normas de execução para auditoria

Caro estudante!

Na unidade 3, você iniciou os estudos referentes à auditoria pública, nesta Unidade, você vai ter a oportunidade de conhecer as técnicas utilizadas para a execução da auditoria. Além disso, vamos abordar as principais normas para execução de trabalhos de auditoria. Faça a leitura com atenção, anote suas dúvidas e conte sempre conosco para auxiliá-lo.

4.1 Técnicas de auditoria

Para início de conversa, vamos definir o que é uma técnica de auditoria. A técnica de auditoria é um conjunto de processos e ferramentas operacionais de que se serve o controle para a obtenção de evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar a opinião ou trabalho. Podem ser agrupadas, em: indagação escrita ou oral, entrevista, análise documental, conferência de somas e cálculos, confirmação externa ou circulações/confirmações formais, exame dos livros e registros auxiliares, correlação as informações obtidas, inspeção física, observação das atividades e condições, corte das operações ou ***cut-off*** e rastreamento. Veja:

- **Indagação escrita ou oral, entrevista:** uso de entrevistas e questionários junto aos funcionários para obtenção de dados e informações. Consiste na formulação de perguntas e obtenção de respostas adequadas e satisfatórias. Deve ser bem aplicada, evitando-se questionamentos desnecessários, não objeto da auditoria, sendo muito importante que o auditor tenha razoável conhecimento

do órgão/entidade e da área sob exame. As respostas podem ser obtidas formalmente ou informalmente. O importante é que toda a informação, dentro do possível, seja examinada, buscando sua efetiva comprovação e veracidade;

- **Análise documental:** é o exame comprobatório dos documentos ou processos, analisando as seguintes condições:
  - **autenticidade:** constatar se a documentação é fidedigna e merece crédito;
  - **normalidade:** constatar se a transação refere-se à operação normal da instituição;
  - **aprovação:** verificar se a operação e os documentos foram aprovados pela pessoa autorizada;
  - **registro:** comprovar se o registro da operação foi adequado na correspondência contábil, orçamentária, etc.

- **Conferência de somas e cálculos:** confirmação dos valores, cotejando os cálculos apresentados. Esse procedimento é, por si e ao mesmo tempo, o mais simples e o mais completo em virtude da quase totalidade das operações do órgão/entidade envolver valores, números etc. e muito embora os valores auditados possam ter sido conferidos, é de grande importância que sejam reconferidos;
- **Confirmação externa ou circulações/confirmações formais:** verificação junto às fontes externas com objetivo de obter confirmação em fonte diversa da origem dos dados. É a obtenção de declaração formal e independente, de pessoas não ligadas ao órgão/entidade, seja por interesses comerciais, afetivos etc., de fatos ligados às operações do mesmo.
- **Exame dos livros e registros auxiliares:** verificação da autenticidade dos livros e dos registros de controles, tais como relatórios, mapas, demonstrativos. É o procedimento usado pela auditoria para constatação da veracidade das informações contábeis, fiscais etc., além de possibilitar levantamentos específicos nas análises, composição de saldos, conciliações, etc.
- **Correlação das informações obtidas:** cotejamento de informações

de fontes independentes no sentido de identificar a consistência da informação;

- **Inspeção física:** exame usado para testar a efetividade dos controles no que tange às quantidades físicas. São verificações "in loco", com constatação visual da existência física do item ou objeto. Deve, sempre, ter a segurança e preocupação de que aquilo que será examinado tem por objetivo a identificação correta. A comprovação física serve para determinar que os registros estão corretos e os valores são adequados em função da qualidade do item examinado. Esse exame deve possuir as seguintes características:
  - **existência física:** comprovação visual da existência do item;
  - **autenticidade:** discernimento da fidedignidade do item;
  - **quantidade:** apuração adequada da quantidade real física;
  - **qualidade:** comprovação visual ou laboratorial que assegure a qualidade do objeto.

- **Observação das atividades e condições:** é a técnica de auditoria mais intrínseca, pois envolve o poder de constatação visual do auditor, identificando erros, problemas ou deficiências. Uma técnica, que dependente de argúcia, conhecimentos e experiências do auditor que através de testes flagrantes, observação da execução e comparação com padrões pré-estabelecidos, é capaz de identificar quaisquer problemas. É a técnica de auditoria mais generalizada e jamais deve ser omitida. Ela não se aplica à verificação específica de problemas.
- **Corte das operações ou *cut-off*:** corte interruptivo das operações para apurar, de forma seccionada, a dinâmica de um procedimento.
- **Rastreamento:** investigação minuciosa, com exame de documentos, setores, unidades, órgãos e procedimentos interligados de um fato.

Argúcia: Do latim *argutia*. Sutileza de raciocínio ou de argumentação. Fonte: Ferreira (2004).

4.1.1 Papéis de trabalho de auditoria

Papéis de trabalho são os documentos que fundamentam as informações obtidas nos trabalhos de auditoria e que instrumentalizam o serviço. São fatos e informações obtidos, com elementos significativos dos exames realizados para

evidenciar o fato com abrangência e grau de detalhe suficiente para propiciar o entendimento. Nesses papéis, são registrados os dados da unidade auditada, as etapas preliminares, os fatos identificados, o trabalho efetuado, as conclusões, os exames realizados. É com base nesses registros que se elabora o planejamento, se omitem opiniões, críticas e sugestões. Portanto, é fundamental que se identifiquem todos os elementos significativos e evidências encontradas, observada a abrangência e os detalhes suficientes para proporcionar o entendimento.

Como exemplo de papéis de trabalho, podemos citar a solicitação de auditoria, os relatórios e o registro das constatações. Veja:

- **Solicitação de auditoria:** documento utilizado para formalizar pedido de documentos, informações, justificativas ou outros assuntos relevantes. Pode ser emitido antes ou durante o desenvolvimento dos trabalhos de campo.
- **Relatórios:** documento que identifica os resultados dos trabalhos realizados e levados às autoridades interessadas ou aos responsáveis para execução de tarefas quando há necessidade de correção.
- **Registro das constatações:** registra as verificações, tais como irregularidades, deficiências, impropriedades ou fatos que mereçam exames mais profundos com objetivo de criação de um banco de dados sobre a entidade auditada.

Os papéis de trabalho têm como finalidade:

- auxiliar na execução dos exames;
- evidenciar o trabalho feito e as conclusões;
- servir de suporte aos relatórios;
- constituir um registro que possibilite consultas posteriores;
- fornecer um meio de revisão pelos superiores.

Basicamente, a execução dos trabalhos de auditoria deve ser desenvolvida, atentando-se para:

- a elaboração de papéis limpos, claros, objetivos, conclusivos e corretamente referenciados, numa linguagem impessoal;
- a comprovação satisfatória das ocorrências detectadas que ensejarem sugestões e recomendações;

- a obediência aos modelos estabelecidos para montagem e apresentação dos relatórios de auditoria;
- a distribuição dos assuntos, no corpo do relatório, com observância da fundamentação legal, conteúdo técnico e terminologia apropriada;
- a observância às normas gramaticais na redação dos relatórios;
- a elaboração de comentários sucintos sobre os assuntos enfocados, nas sugestões/recomendações, sem explanações muito extensas, desnecessárias ou inexpressivas, que nada acrescentem ao trabalho;
- a não utilização de termos dúbios, obscuros e ofensivos, evitando comentários desnecessários ou comentários depreciativos;
- a não evidência de interpretações ou conclusões subjetivas, não calcadas em provas substanciais ou fatos devidamente comprovados;
- a análise dos atos e fatos, objeto de exame, com isenção e bom senso, visando mais à eficiência e à segurança dos sistemas de controles internos e não, especificamente, às pessoas que os tenham praticado;
- a conclusão objetiva, coerente com o assunto enfocado, e ressalvas oportunas condizentes com os itens que expressam claramente o erro ou impropriedade detectada;
- a explicitação dos objetivos da inspeção ou auditoria;
- evitar justificar erros ou acertos detectados;
- a ordenação da apresentação do assunto por importância da matéria a ser relatada.

4.1.2 Relatórios de auditoria

Os relatórios de auditoria, em termos de estrutura mínima, deverão conter apresentação, situação encontrada, descrição dos fatos relevantes e a conclusão. A saber:

- **Apresentação:** constar o nome da entidade, endereço, os objetivos do trabalho, as condições de execução, o alcance e respaldo legal, a metodologia de trabalho empregada, etc.;
- **Situação encontrada:** também chamada de desenvolvimento do trabalho. Detalha as condições sob as quais o trabalho foi realizado, os objetivos pretendidos e comentários, evidências ou irregularidades encontrados;
- **Outros fatos relevantes:** fatos que merecem destaque;

- **Conclusão:** deverá conter sugestões de encaminhamento e proposta para adoção de medidas corretivas.

4.2 Normas para execução

Na primeira parte desta unidade, apresentamos a você as técnicas para o trabalho de auditoria , os papéis de trabalho de auditoria e informações sobre a elaboração dos relatórios de auditoria. Esta segunda parte da será dedicada ao estudo das normas para execução dos trabalhos de auditoria. Leia com atenção, a compreensão desse tema é fundamental para o profissional formado em Gestão Pública.

Inicialmente, o auditor governamental, no exercício de suas funções, deverá ter livre acesso a todas as dependências da instituição auditada, assim como aos documentos, valores e livros considerados indispensáveis, não lhe podendo ser sonegado, sob qualquer pretexto, nenhum processo, documento ou informação.

Normalmente, a execução dos trabalhos de auditoria segue uma sequência lógica conforme apresentado a seguir: planejamento do trabalho, avaliação dos controles internos, supervisão dos trabalhos e obtenção de evidências. Veja:

- **Planejamento dos trabalhos:** é o suporte de execução do trabalho de auditoria, cujo processo deve ser participativo, envolvendo todos os níveis funcionais, de maneira a se preverem a natureza, a extensão e a profundidade dos procedimentos que nele serão empregados, bem como a oportunidade de sua aplicação. Na elaboração desse planejamento, são considerados ou identificados os seguintes aspectos:
  - o objetivo e universo a ser examinado;
  - os procedimentos a serem utilizados;
  - a obrigatoriedade legal;
  - a característica do órgão;

- as prioridades de trabalho;
- os níveis de risco e de vulnerabilidades e os critérios de importância;
- a frequência que os trabalhos serão realizados;
- a disponibilidade de dias/pessoas para a execução dos trabalhos;
- a classificação do tipo de auditoria: gestão, operacional, contábil. etc.;
- o plano de atividades contendo prazo de execução, estimativa de custo, volume de documentos a ser auditado;
- a forma de auditoria: direta, indireta, integrada, compartilhada, subsidiária;
- o exame preliminar, identificando as normas, as últimas auditorias realizadas e diligências pendentes, a natureza e as características das áreas, as operações, os programas e os recursos a serem auditados;

- **Avaliação dos controles internos:** na execução do trabalho de avaliação dos controles internos dos órgãos auditados, o auditor governamental deve efetuar um adequado exame com vistas à avaliação da capacidade e efetividade dos sistemas de controles internos – contábil, administrativo e operacional de forma a identificar a:
  - **capacidade dos sistemas de controle:** devem ser avaliados os procedimentos, políticas e registros que compõem os controles, com o objetivo de constatar se estes proporcionam razoável segurança;
  - **efetividade dos sistemas de controle:** realização de um exame das operações com o propósito de verificar se os procedimentos, políticas, mecanismos, registros que os integram, funcionam de acordo com o previsto e se os objetivos de controle estão sendo atendidos, de forma permanente, sem desvios;
  - **exame dos objetivos do sistema de controle:** o auditor deverá certificar-se:
    . da existência e propriedade dos procedimentos e mecanismos, bem como o uso e funcionamento dos mesmos;
    . se os sistemas de registros incluem a totalidade das operações realizadas e se os métodos e procedimentos utilizados permitem confiar se as informações financeiras e operacionais oriundas daqueles, refletem, adequadamente, a boa e regular utilização dos recursos, bem como o

cumprimento das metas e dos objetivos dos programas;

. da existência e idoneidade dos critérios para identificar, classificar e mensurar dados relevantes das operações, verificando, igualmente, se estão sendo adotados parâmetros adequados para avaliação da efetividade, eficiência, eficácia e economicidade dessas operações;

. se os procedimentos estabelecidos asseguram, razoavelmente, o cumprimento das diretrizes governamentais, das leis, regulamentos, normas e outras disposições de observância obrigatória.

- **prevenção de impropriedades e irregularidades:** os sistemas de controle devem conter procedimentos, mecanismos e diretrizes que prevejam ou minimizem o percentual de impropriedades ou irregularidades. Um bom sistema de controle reduz a probabilidade de ocorrerem tais impropriedades ou irregularidades, ainda que não possa evitá-las totalmente.

- **Supervisão dos trabalhos de auditoria:** todo trabalho de auditoria, desde seu planejamento até a emissão do parecer e o consequente acompanhamento dos resultados, deve ser supervisionado, instruído e dirigido, adequadamente, para avaliar a atuação, assegurando-se de que as pessoas que atuam na auditoria possuam conhecimentos técnicos e capacidade profissional suficientes ao adequado cumprimento das atribuições que lhes são conferidas. No entanto, deverá ser evitado o cerceamento da liberdade e flexibilidade necessário aos componentes da equipe, de tal forma que o pessoal possa alcançar seu próprio desenvolvimento profissional. As evidências da supervisão exercida deverão ficar registradas nos próprios papéis de trabalho;
- **Obtenção de evidências:** nessa fase, são realizados os testes ou provas adequados às circunstâncias que sustentam a emissão da opinião, permitindo chegar a um grau razoável de convencimento da realidade dos fatos e situações observadas, da veracidade da documentação examinada, da consistência da contabilização. A qualidade da evidência será identificada, quando o teste tiver realidade e veracidade(realizado uma ou mais provas), adequação

(o teste é apropriado à natureza e às características) e pertinência (quanto o teste é coerente com as observações, conclusões e recomendações).

4.2.1 Normas importantes para o auditor

É de extrema importância destacar as questões que envolvem a pessoa que executa as atividades de auditoria. Por ser um trabalho que abarca diversas questões, é fundamental que o auditor, no exercício da auditoria, aja com independência, soberania, imparcialidade, objetividade, conhecimento técnico e capacidade profissional, cautela, zelo e eticamente. Vejamos, mais especificamente, como essas ações devem ser seguidas:

- **independência:** assegurar-se da imparcialidade de seu julgamento, tanto nas fases de planejamento, execução como na emissão de seu parecer;
- **soberania:** julgamento profissional com liberdade, pautando-se, exclusiva e livremente a seu critério, tanto no planejamento dos seus exames, na seleção e aplicação de procedimentos técnicos e testes de auditoria, como na definição de suas conclusões e na elaboração de seus relatórios e pareceres;
- **imparcialidade:** abster-se de intervir nos casos em que há conflito de interesses que possam influenciar a absoluta imparcialidade do seu julgamento;
- **objetividade:** apoiar-se em fatos e evidências que permitam o convencimento razoável da realidade ou a veracidade dos fatos, documentos ou situações examinadas, permitindo a emissão de opinião em bases consistentes;
- **conhecimento técnico e capacidade profissional:** possuir um conjunto de conhecimentos técnicos, experiência e capacidade para as tarefas que executa, tais como conhecimento contábil, administrativo, econômico e financeiro e de outras disciplinas. Isso é importante em função, principalmente, da complexidade e magnitude dos objetivos da administração pública. Somente com um amplo conhecimento que se permite comprovar ou não

a legalidade e legitimidade dos atos de gestão e avaliar a economicidade, eficiência e eficácia alcançadas no desempenho dos objetivos do órgão. Além da capacidade técnica, há a necessidade de desenvolver a habilidade no trato com as pessoas e no processo eficiente de comunicação. O conhecimento técnico, associado a um somatório de experiências obtidas entre diversas situações, gera o amadurecimento profissional, possibilitando um eficiente trabalho de auditoria. A formação de uma equipe de auditoria deve reunir profissionais com formação técnica diversa, embora seja comum a afirmação de que a auditoria é uma prerrogativa inerente ao profissional formado em ciências contábeis. Mas não há como não considerar que os exames de áreas específicas devam ser realizados por pessoas com habilidades próprias. Assim, quando consideramos um exame que envolva contratos com cláusulas complexas, é melhor que quem o examine seja bacharel em direito ou quando envolve análise de projetos de engenharia e custos de fundação e construção civil, o auditor tenha formação na área de engenharia. Também, quando houver necessidade de complexos cálculos de estatística atuarial, no caso de fundações assistências, ou planos de previdência e seguros, o melhor é que o auditor designado para o exame tenha formação na área atuarial, ou matemática. Da mesma forma, quando houver necessidade de se conhecer a adequacidade dos sistemas de processamento de dados, sua segurança, bem como o correto processamento das informações e cálculos, o melhor auditor é aquele com formação de engenharia da informação, com especialização na área de processamento de dados. Também nas áreas em que houver necessidade de um conhecimento maior, como, por exemplo: meio ambiente, medicina do trabalho, engenharia de segurança, etc. é sempre prudente que o auditor contábil submeta os dados a um profissional mais qualificado. O seu parecer (ou relatório) deverá conter, inclusive, essa condição específica de "partilhamento" das responsabilidades civis envolvidas no julgamento;.

- **cautela profissional:** no desenvolvimento do seu trabalho, o

auditor governamental deve manter atitude prudente, com vistas a estabelecer uma adequada extensão dos seus exames, bem como aplicar metodologia apropriada à natureza e complexidade de cada exame;

- **zelo profissional:** o auditor governamental, no desempenho de suas atividades, deverá atuar com habilidade, precaução e esmero de modo a reduzir, ao mínimo possível, a margem de erro;
- **comportamento ético:** no desenvolvimento de seu trabalho, o auditor deve se alicerçar nos princípios éticos pessoais e profissionais. A ética deverá ser sua sustentação integral.

Conhecer as técnicas e saber das normas para executar os trabalhos de auditoria, utilizando-se dos princípios que a norteiam, sempre no uso da ética, certamente fará do auditor uma pessoa fundamental na gestão da coisa pública. Isto não basta internalizar, há que se mostrar com muita intensidade. Com essas questões absorvidas, desenvolver a auditoria pública, seja por amostragem ou por procedimentos específicos, balizam a ação do auditor e da gestão pública.

Síntese

Na unidade 4, você pode conhecer os diversos tipos de processo e ferramentas utilizados para a obtenção das evidências ou provas para fundamentar o trabalho de auditoria pública, bem como os papéis de trabalho, sua finalidade e forma de execução. Também pode identificar todos os tópicos do relatório de auditoria.

Conheceu, também, a sequência na execução dos trabalhos de auditoria, como planejamento, avaliação dos controles internos, supervisão dos trabalhos, obtenção de evidências e apontamento de impropriedades e irregularidades e, ao final, conheceu as normas do auditor.

Na última unidade, você saberá quais são os tipos de amostragem de auditoria pública, utilizados para examinar determinados documentos ou ações das entidades. Vamos em frente e mãos à obra!

Amostragem e procedimentos

Unidade 5

Competências

Nesta unidade, você vai estudar os tipos de amostragem na execução da auditoria, bem como os diversos tipos de procedimentos da auditoria pública ao auditar a receita, a despesa, o ativo, o passivo e as licitações.

5 Amostragem e procedimentos

Caro estudante!

Como você sabe, muitas vezes, não é possível examinar e analisar todos os documentos ou ações das entidades. Um dos procedimentos empregados pela auditoria são os exames parciais, também chamados de prova seletiva ou de amostragem. É um processo pelo qual se obtém informação sobre um todo (população), examinando-se apenas uma parte do mesmo (amostra). A amostra precisa ser representativa, ou seja, cada item deve ter a mesma chance de ser selecionado, ou de ser incluído na amostra. Também é importante destacar que a amostra não deve ter preconceito ou tendência, ser sempre imparcial. Vamos iniciar falando sobre os tipos de amostra. Bons estudos!

5.1 Amostragem em auditoria pública

Podemos usar dois tipos de amostragem: a probabilística e a não-probabilística. Veja:

- **amostragem probabilística (ou estatística):** fundamenta-se na distribuição amostral e na seleção aleatória. Permite, além da estimação pontual e do controle do erro, a estimação por intervalo, ao qual se associa um grau de confiança desejável, ou seja, uma probabilidade de o verdadeiro valor do parâmetro a estimar estar nele compreendido. É vantajosa a sua utilização, quando o objetivo é a obtenção de estimativas para a população (média, total, proporção e número de ocorrência), permitindo trabalhar com amostras de tamanho reduzido, em níveis de significância e confiabilidade adequados para assegurar a precisão desejada. A amostragem

estatística baseia-se em fundamentos matemáticos (amostragem aleatória simples, amostragem exploratória) e exige que a amostra selecionada apresente um comportamento mensurável em termos das leis e probabilidades, para que se possa analisá-la e formar uma opinião sobre a população. Assim sendo, quando um teste de auditoria é nela baseado, seu resultado pode ser representativo da situação da população, da qual foi extraída, dentro de um grau de confiança estipulado.

- **amostragem não-probabilística (ou subjetiva ou ainda amostragem por julgamento):** não tem base estatística, sendo a amostra selecionada por critérios pessoais decorrentes da experiência profissional e do conhecimento do setor em exame. Aplica-se quando a natureza e qualidade dos itens a serem testados não permitem a utilização de amostragem estatística ou os motivos da realização da auditoria tornam desnecessária a imparcialidade. Mesmo sem nenhuma base de sustentação técnica, é usual que corresponda a 10% ou 15% da população alvo. O objetivo é o exame de casos sem o interesse na obtenção de inferências sobre a população, ou quando o tamanho da amostra é muito pequeno (inferior a 10 casos).

A aplicação da amostragem não elimina ou substitui o julgamento do auditor, pois embora existam tabelas específicas para o tamanho do teste, há que se definir a mais aceitável para cada caso específico, a partir dos graus de confiança e precisão definidos inicialmente.

5.1.1 Erros materiais

Seria muito caro, se não impossível, estabelecer um sistema contábil perfeito, que fornecesse segurança absoluta e que, muitas vezes, uma confiabilidade maior exige um custo não justificável. Como já vimos, não é possível atingir em auditoria cem por cento dos casos. Ela se baseia em fatos ou situações suficientemente confiáveis ou aquelas livres de "erros materiais". A expressão "erro material" se refere tanto a distorções, quanto a omissões nas demonstrações.

O erro material é um erro ou omissão de informação contábil de tal magnitude, que torna provável que o julgamento de um usuário normal,

que confia naquela informação, teria sido modificado ou influenciado pela omissão ou erro incorrido.

A expressão "materialidade" é usada no final da auditoria, quando avaliada a evidência de auditoria para se dar um parecer sobre as demonstrações e se estão materialmente corretas. É claro que se existir o erro material, toda a ação da auditoria ficará prejudicada. Isso é diferente do "erro tolerável".

5.2 Procedimentos de auditoria

Iniciamos a última unidade estudando sobre procedimentos para a amostragem em auditoria pública. A partir de agora, vamos apresentar uma sequência, normalmente, utilizada nos trabalhos de auditoria, em suas diversas áreas. O objetivo é descrever as principais atividades, quando da execução da auditoria nas áreas identificadas. Mais especificamente, o que o auditor analisa. O trabalho estará sendo enfocado com a abrangência dos diversos tipos de auditoria: fiscalizadora, de gestão ou operacional.

5.2.1 Auditoria da receita

Basicamente, o roteiro para a Auditoria da Receita consiste em:

- estudar e identificar, detalhadamente, o fluxo das receitas, se estão devidamente comprovadas e contabilizadas, examinando:
  - se os tributos a arrecadar foram, efetivamente, lançados em carnês ou em outra forma de arrecadação;
  - a abrangência do cadastro;
  - a situação do banco de dados;
  - as receitas oriundas das taxas.
- verificar se as receitas estão corretamente classificadas nas demonstrações, de acordo com a Lei 4.320/64;
- verificar se o sistema de lançamento de tributos e outras receitas favoreçam à ocorrência de erros ou fraudes, listando as falhas voluntárias ou involuntárias ocorridas por omissão, manipulação ou adulteração documental;

- estudar e identificar, detalhadamente, o fluxo de arrecadação:
  - da fase de arrecadação até o repasse pelo banco, observando o interstício de tempo;
  - se os comprovantes da receita contêm, no mínimo, a identificação nominal de quem paga, o valor, a classificação e a origem do recurso.
- verificar se as receitas patrimoniais estão sendo regularmente realizadas através do exame das aplicações financeiras, rendimentos de aluguéis, dividendos, acréscimos de mora;
- estudar os fluxos de outras receitas;
- estudar fluxos, prazos e condições das transferências constitucionais ou voluntárias;
- verificar os procedimentos e uso dos financiamentos nacionais e internacionais, confrontando com as normas do banco central ou legislação pertinente;
- analisar a receita pública sob a ótica da gestão, estudando os fenômenos patrimoniais, comparando com situações anteriores ou outros Estados ou Municípios equivalentes, identificando os indicadores. Por exemplo: IPTU per capita (IPTU dividido por número de habitantes; quanto maior melhor);
- analisar a receita pública sob a ótica dos coeficientes. Por exemplo, na esfera municipal:
  - coeficiente de participação no ICMS, FPM;
  - número de estabelecimentos comerciais, industriais, rurais e quantidade de empregados;
  - arrecadação proporcional por domiciliados no município para o ICMS, IPI, IR;
  - comparativo mensal da receita estimada com a receita realizada;
  - quadro comparativo de notificações (sonegação, infrações, falta de recolhimento) e notificações recolhidas;
- estudar a receita sob a ótica operacional dentro dos conceitos de eficiência (menor custo na execução), da eficácia (atingimento dos objetivos e metas), efetividade (serve para algo útil) e economicidade (recursos em qualidade, quantidade e menor custo e tempo hábil), da seguinte forma:

- obter informações genéricas sobre o processamento de receita através de entrevistas com os que executam as atividades e com os usuários das atividades;
- solicitar documentos usuais de previsão da receita, lançamento, arrecadação e recolhimento;
- solicitar legislação vigente que ampare o conjunto das receitas;
- estudar a legislação e outros documentos básicos que regulam todos os estágios da receita;
- avaliar o setor de controle interno da instituição no que tange à efetividade econômico-financeira, identificando programas de melhoria dos níveis de arrecadação, estrutura organizacional competente nos quais se identifiquem sinais significativos de eficiência nos procedimentos operacionais dos estágios da receita;
- avaliar o setor de controle interno da instituição no que tange ao sistema de informação da arrecadação, considerando a consistência e a capacidade de evitar fraudes e erros típicos da receita;
- examinar, detalhadamente, as áreas críticas que envolvem a receita com aplicação de amostragens, testes, provas, entrevistas e adotando técnicas adequadas para cada circunstância envolvida;
- fazer cruzamento de informações e, se chegar a um achado, verificar e relatar a condição, o critério, o efeito e a causa.

- elaborar relatórios dos resultados com técnica apropriada de comunicação de forma a permitir a amplitude e facilidade de entendimento, tomando o cuidado de deixar de lado opiniões pessoais e sentimentos, restringindo-se a estudos, projeções e relatos consistentes, alicerçados em evidências consideradas irrefutáveis.

5.2.1 Auditoria da despesa

Antes de darmos sequência aos procedimentos para auditar a despesa, convém relembrar que, na administração pública, todos os gastos são tratados genericamente como despesas. Também é bom lembrar que a despesa é fixada na Lei Orçamentária Anual e que tem origem na programação através do Plano Plurianual. Por último que deve obedecer à Lei de Diretrizes Orçamentárias ou outros dispositivos legais, mormente sobre as várias restrições e inflexibilidades.

Também é importante salientar que, em função da complexidade das classificações adotadas para a despesa orçamentária, é fundamental buscar uma significativa especialização. Por exemplo: na composição da despesa com pessoal que é a mais expressiva, deve conter-se a 65% das receitas correntes. A análise deve contemplar, além da quantidade de servidores, a qualidade de serviços efetivamente prestados a terceiros ou, mais precisamente, avaliar o custo/benefício proporcionado pela despesa com pessoal.

Basicamente, o roteiro para a **auditoria da despesa** consiste em:

- garantir acesso a toda a legislação concernente, regimento interno da repartição, manuais de procedimentos, plano plurianual, documentos e arquivos de despesa, contratos, acordos, convênios, relatórios, processos de tomada de contas, plano de contas e listagem dos dirigentes da entidade;
- estudar e identificar o fluxo de ordenamento das despesas, atestando os ordenadores e a rotina;
- verificar se as despesas estão devidamente comprovadas, contabilizadas, de acordo com os princípios da contabilidade, com contrapostos às receitas;
- estudar e verificar o sistema de emissão de empenho, analisando:
  - se são emitidos previamente e por autoridade competente;
  - se todas as despesas realizadas possuem o respectivo empenho na forma e modelo vigente;
  - se a nota de empenho obedece às exigências legais para compra tipo licitação ou dispensa;
  - se a nota de empenho obedece ao requisito de ser por estimativa, fracionada ou global, com as devidas observações necessárias, bem como notas fiscais comprobatórias;
  - e as notas de empenho são emitidas em nome dos legítimos credores, se possuem sequência de numeração, feitos sem rasuras e se há registro contábil e arquivamento correto.
- estudar, analisar e verificar o sistema de liquidação da despesa, observando a possibilidade de ocorrência de erros e fraudes, testando a capacitação dos servidores responsáveis;

- verificar se na liquidação estão sendo observados os detalhamentos da operação, tipo origem, objeto, recálculo da importância exata a pagar, autenticidade do credor, etc.;
- verificar se na liquidação se observaram o contrato, a nota de empenho, o comprovante de entrega de material ou serviço executado;
- verificar a existência física do material adquirido e se a despesa está devidamente classificada;
- investigar o fluxo habitual, infiltrando-se na condição de fornecedor;
- certificar se existe no controle interno uma uniformização dos pagamentos;
- verificar se existe cruzamento de valores líquidos atribuídos a servidores e se os valores têm suporte legal;
- verificar se existem, nos controles internos, testes de preços cotados diante da realidade de mercado e se estão coerentes diante do volume de produtos e serviços prestados;
- comparar com outros custos e preços praticados em outro momento da instituição;
- verificar se antes do pagamento das despesas com investimento, os processos tramitaram pela contabilidade;
- verificar se os pagamentos estão sendo efetuados por via bancária;
- verificar os procedimentos usuais adotados e o fluxo decorrente do gerenciamento e resgate de títulos mobiliários para a captação de recurso no mercado e se o lançamento atende os princípios e as normas legais;
- avaliar a qualidade de controle da execução orçamentária, anotando e calculando os efeitos das deficiências, tais como sistema computadorizado capaz de aceitar alterações orçamentárias sem a indicação dos respectivos atos;
- analisar a legalidade da remuneração dos ordenadores primários da despesa, anotando e calculando valores, indevidamente, pagos;
- avaliar o sistema de concessão de suprimentos, sua efetiva execução e controle;

- analisar a legalidade na ocupação dos cargos efetivos, comissionados e funções de confiança, bem como suas remunerações, observando;
  - se foram cumpridas as normas para o preenchimento dos cargos;
  - se há legalidade dos reajustes na remuneração;
  - o vínculo empregatício e os encargos previdenciários;
  - as obrigações tributárias e sociais.
- analisar o sistema de controle de circulação das viaturas e condições de manutenção e operação, verificando:
  - o sistema de controle interno no consumo de combustíveis;
  - concessão do uso dos veículos;
  - a manutenção de veículos no que se refere a peças e equipamentos;
  - montante total das despesas, cruzando as requisições com os fornecedores.
- avaliar a concessão de adiantamentos e subvenções, bem como suas execuções;
- analisar o ordenamento das despesas, verificando suas sustentações legais, listando:
  - despesas com credores indevidos;
  - despesas com especificação insuficiente;
  - despesas com classificação orçamentária indevida;
  - despesas incluídas como integrantes de determinado programa, mas sem amparo legal;
  - despesas sem licitação, avaliando sua dispensa;
  - despesas parceladas que podem ocultar a necessidade do processo licitatório;
  - despesas cujos montantes estão em desacordo com o respectivo documento comprobatório;
  - despesas com liquidação irregulares.
- elaborar e analisar os indicadores da despesa, comparando as diferentes gestões ou na comparação com outros Estados ou Municípios, observando as delimitações necessárias;
- avaliar a eficiência e a economicidade dos recursos empregados identificando:

- o grau de cumprimento dos objetivos e metas previstas;
- o grau de eficácia, eficiência e economicidade;
- o grau da eficácia do controle na administração dos recursos.
- elaborar mapas de mensuração da produtividade e da eficácia;
- aplicar procedimentos de revisão e obter provas evidentes sobre falhas, virtudes, erros e fraudes localizados;
- elaborar relatório, formulando as observações encontradas, conclusões e recomendações das despesas auditadas.

5.2.2 Auditoria do ativo

Vale relembrar que o ativo contém os bens e direitos das instituições. Logo, é importante aqui, analisarmos a valoração e o gerenciamento dos bens, os créditos a receber e os investimentos em outras instituições. Na valoração dos bens, a preocupação está na efetiva depreciação pelo desgaste físico ou obsoletismo e pela correção monetária que busca aproximar o valor contábil ao valor de mercado.

No que se refere ao Ativo, vamos abordar dois tipos de auditoria: auditoria do ativo financeiro e auditoria do ativo permanente.

Auditoria do Ativo Financeiro

O ativo financeiro é caracterizado por sua extrema mobilidade, já que por ele transitam todas as entradas e saídas financeiras, tais como bens numerários e créditos de tesouraria. Podemos identificar através de valores depositados nos bancos, valores em caixa, aplicações no mercado financeiro, devedores diversos e recursos vinculados em conta correntes bancária/responsáveis.

Responsáveis: é uma conta que mantém recursos em dinheiro adiantado a servidores para operar despesas de pronto pagamento, diárias e passagens, devendo prestar contas posteriormente. Fonte: Flávio Cruz – Auditoria Governamental – 1997 p. 124.

A finalidade dessa auditoria, como as outras, é identificar se as contas estão contabilizadas de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade e da Lei n° 4.320/64, bem como avaliar os sistemas de controles internos instituídos.

Basicamente, o roteiro para a **auditoria do ativo financeiro** consiste em:

- obter informações genéricas sobre os conteúdos a partir do plano de contas analítico e da movimentação dos recursos financeiros;

- buscar indicativos de deficiência;
- realizar entrevistas com as pessoas que atuam na atividade (servidores, gerentes, órgão associativo dos funcionários, conselho fiscal e estabelecimentos bancários);
- consultar documentos internos usuais no gerenciamento do ativo financeiro;
- consultar legislação vigente e modelos utilizados por outros órgãos governamentais;
- identificar restrições e estímulos;
- revisar as contas do razão, identificando e conferindo os bancos e respectivos saldos, caixa com boletim de caixa, confrontando com os registros contábeis;
- identificar e analisar as autorizações de depósitos e saques, ordens de pagamento, cheques, saldo de contas vinculadas e sua correspondência a fundos especiais, recursos orçamentários e extra-orçamentários;
- verificar a conciliação bancária e a movimentação dos recursos;
- avaliar o mecanismo de funcionamento do sistema de controle interno, analisando o processamento das informações relativas ao ativo financeiro;
- analisar as falhas encontradas;
- formular as observações, lançamentos de ajustes, conclusões e recomendações às pessoas ou órgão interessado.

Auditoria do ativo permanente

O ativo permanente é composto pelos bens de longa duração, também conhecido como ativo fixo. A auditoria tem como finalidade a análise das contas do ativo permanente, se estão devidamente contabilizadas e, corretamente, classificadas de acordo com a Lei nº.4320/64 bem como avaliar os sistemas de controles internos instituídos.

Basicamente, o roteiro para a auditoria do ativo permanente consiste em:

- Obter informações genéricas sobre os conteúdos e a dinâmica dos bens patrimoniais, a partir do plano de contas analítico;

- realizar entrevistas com os que executam as atividades, tais como empresas imobiliárias, empresas de conservação de bens, pessoal da cobrança da dívida ativa e guarda de valores;
- tomar conhecimento da legislação, normas, documentos internos adotados, relatório do conselho fiscal ou auditoria anterior;
- identificar a existência de cadastro, inventários, localização dos bens, créditos e valores;
- analisar as autorizações de aquisição e venda de bens, créditos e valores;
- revisar e avaliar o sistema de informação do controle interno do ativo permanente;
- analisar a movimentação nas contas do ativo permanente, obtendo resumo das adições de bens (examine a documentação comprobatória e verifique fisicamente as ocorrências), baixas de bens (revise os cálculos dos custos e da depreciação acumulada) e depreciações (efetue o cálculo global);
- verificar, no que concerne aos bens, entre outras coisas:
- a documentação de aquisição;
- se o registro é feito com base nos documentos de despesa;
- se cada bem corresponde a um registro, constando todos os elementos de identificação;
- se foram observadas as normas de compra nas aquisições e alienações;
- se todos os bens estão registrados nos órgãos competentes;
- se são tomadas providências no caso dos bens inservíveis, aspectos de serem antieconômicos ou obsoletos ou recuperáveis;
- se é procedido inventário físico;
- se os bens foram incorporados ao patrimônio e constam no imobilizado técnico.

5.2.3 Auditoria do passivo

O passivo contém as dívidas da instituição para com terceiros. Os débitos de tesouraria representam os empréstimos para suprir as deficiências de caixa e seus saldos estão ligados aos bancos financiadores. Os serviços da dívida a pagar que representam os juros, a correção monetária e o principal da dívida,

em longo prazo, possuem situação idêntica dos financiadores. Já os depósitos de diversas origens, as consignações, as cauções e garantias e os restos a pagar não possuem um critério unificado para atualização do saldo.

O gerenciamento do passivo real em instituições públicas é, extremamente, complexo pelas constantes renegociações, encampação ou alongamento por parte de esferas governamentais. Além disso, há uma extensa regulamentação fixada pelo Senado Federal, Conselho Monetário Nacional, Banco Central do Brasil ou, ainda, por organismos internacionais, no caso dos empréstimos externos.

Auditoria do passivo financeiro

O passivo financeiro é composto por valores devidos a terceiros ou dívida flutuante identificados pelas contas restos a pagar, serviços da dívida a pagar, débitos de tesouraria, depósitos de terceiros.

O programa de auditoria do passivo financeiro possui as seguintes finalidades:

- verificar se a dívida flutuante está adequadamente contabilizada e demonstrada;
- verificar se a dívida flutuante está corretamente classificada e demonstrada nos balanços e demonstrativos de acordo com a Lei 4.320/64.

Basicamente, o roteiro para a auditoria do passivo financeiro consiste em:

- obter informações concernentes em termos de legislação, entrevistas e consulta de documentos internos, na execução e avaliação de atividades inerentes ao passivo financeiro;
- obter a composição dos principais fornecedores, analisando os saldos e composição das contas;
- identificar e analisar autorizações de reajustes contratuais;
- analisar as contas de restos a pagar, despesa de pessoal a pagar, outras contas a pagar, depósitos de terceiros, serviços da divida, analisando o pagamento e correspondente lançamento no razão;
- confirmar as anotações em relatório, encaminhando-o aos interessados.

Auditoria do passivo permanente

O passivo permanente é composto por dívidas com terceiros a serem pagas em longo prazo. Os empréstimos podem ser contraídos no país, denominados de **dívida fundada interna** ou fora dele denominados de **dívida fundada externa**. O pagamento dessa dívida deve estar incluído no orçamento, integrando a despesa orçamentária. Quando não houver recursos para pagamento, esses valores serão lançados na conta "Serviço da Dívida a Pagar", que pertence ao passivo financeiro.

As contas representativas da dívida pública compreendem o denominado **passivo real** e representam as dívidas líquidas e certas.

Basicamente, o roteiro para a auditoria do passivo permanente consiste em:

- estudar a legislação que regula a movimentação e o gerenciamento da dívida fundada ou consolidada e fazer um diagnóstico da situação através de entrevistas com as pessoas envolvidas;
- avaliar a efetiva aplicação, atualização e eficiência dos recursos obtidos nos empréstimos;
- analisar todo o sistema de controle interno do passivo permanente, verificando se os dados estão demonstrados de acordo com as normas da contabilidade, da lei nº.4320/64;
- verificar se os empréstimos possuem lei autorizativa;
- analisar a movimentação dos empréstimos junto aos bancos;
- confirmar as anotações em relatório, encaminhando-o aos interessados.

5.2.4 Auditoria em licitações

A auditoria em licitação visa verificar a execução das licitações, confrontando toda atividade de compra no setor público com a Lei nº. 8.666/93 e alterações posteriores.

A análise de todo o processo de licitação com toda a observância da legislação se constitui num trabalho bastante complexo e que exige do auditor muita atenção. Todas as modalidades de licitação possuem características específicas que são importantes e devem ser analisadas e verificadas. Nesse sentido, é imprescindível que se aprofunde o conheci-

Sobre essa questão, existe uma bibliografia extensa e é fundamental buscá-la para sustentar as ponderações.

mento da legislação concernente, principalmente, o estabelecido na Lei nº 8.666/93 e alterações posteriores.

Procedimentos de auditoria em licitações

São procedimentos essências para a realização de auditoria em licitações:

1. Da comissão Permanente de Licitação, verificar se:

- houve designação de comissão de licitação, permanente ou especial, do servidor responsável;
- a composição da comissão é de, no mínimo, três membros, sendo que, pelo menos, dois servidores devam pertencer ao quadro permanente do órgão;
- o tempo da investidura dos membros da comissão (não pode ser superior a um ano e sua composição deverá ser diferente do ano anterior);
- no caso de obras, serviços ou aquisição de equipamentos, a comissão está formada com profissionais legalmente habilitados.

2. Dos Registros Cadastrais, verificar se:

- mantêm registros cadastrais dos fornecedores habilitados por um ano, caso o órgão realize frequentemente licitações. É facultado utilizar-se de cadastro de outro órgão;
- há ampla divulgação através de jornal ou imprensa oficial aos interessados para se cadastrar, sendo necessário o fornecimento de elementos que os qualifiquem (exigências de qualificação);
- há classificação por categoria, observando a qualificação técnica e econômica.

3. Da Habilitação dos fornecedores, verificar se:

- apresentou documentação original ou cópia autenticada por cartório ou por servidor da administração relativa à habilitação jurídica, qualificação técnica, qualificação econômica e regularidade física. (dispensado no todo ou em parte nos casos de convite, concurso, fornecimento de bens para pronta entrega e leilão);
- houve cumprimento das normas e condições previstas no edital;
- houve lavratura da ata de avaliação da habilitação, assinada pelos licitantes presentes e pela comissão de licitação;

- a documentação de habilitação está sem rasuras, emendas ou alterações, podendo dar indícios de fraudes ou irregularidades.

4. Da Formalização do Processo de Licitação, verificar se:

- na abertura da licitação, o processo administrativo foi devidamente autuado, protocolado e numerado, contendo autorização com assinatura do original da autoridade competente, indicação sucinta do objeto, recurso próprio orçamentário para realização da despesa.

5. Da Publicidade dos atos, verificar se:

- o convite teve divulgação aos possíveis interessados, no mínimo de cinco dias úteis antes da data fixada para recebimento das propostas;
- houve publicação por meio da imprensa, no mínimo uma vez, de todos os atos necessários à divulgação, tais como: resumos dos editais, convocação para audiência pública, modalidade de licitação (concorrência, tomada de preço, concurso, leilão), tipo de licitação (menor preço, melhor técnica, técnica e preço, maior lance ou oferta), resultado do julgamento, etc..

6. Da necessidade de aquisição, verificar se:

- realmente houve necessidade de proceder a compra.

7. Dos Recursos orçamentários, verificar se:

- existe a indicação de recursos orçamentários para o pagamento, obedecendo a cronograma.

8. Da definição do Objeto, verificar se:

- existe a descrição do objeto pretendido com todas as especificações e características.

9. Da requisição, verificar se:

- existe requisição do objeto da licitação, especificando a operação.

10. Do Projeto Básico e do Projeto Executivo, verificar se:

- existe o projeto básico e executivo com elementos suficientes para caracterizá-los;

- o projeto foi elaborado em conformidade com estudos técnicos e normas, obedecendo a aspectos de:
  - segurança;
  - funcionalidade e adequação ao interesse público;
  - economia e facilidade da execução, conservação e operação, sem prejuízo da durabilidade;
  - métodos e soluções técnicas que possibilitem uma visão global do objeto;
  - prazo de execução;
  - identificação de serviços, materiais e equipamentos a serem empregados;
  - programação e estratégia de suprimentos;
  - orçamento detalhado do custo global do objeto;
  - normas técnicas de saúde e de segurança do trabalho;
  - impacto ambiental.

11. Da escolha do tipo de Licitação, verificar se:

- no processo licitatório, existe a indicação do tipo de licitação, com exceção da modalidade de concurso, tais como:
  - menor preço;
  - melhor técnica;
  - técnica e preço;
  - maior lance ou oferta.

12. Da escolha da modalidade de licitação, verificar se:

- houve identificação da modalidade de licitação, tipo:
  - concorrência (para compra cujos valores sejam superiores à tomada de preço);
  - tomada de preço(para compra cujos valores totais estejam entre o limite máximo para convite e o mínimo para concorrência);
  - convite (para compra cujos valores totais estejam entre o limite máximo para dispensa de licitação e o mínimo para tomada de preço);
  - concursos (para compra de trabalhos técnicos, científicos ou artísticos e elaboração de projetos);

- leilão (para venda de móveis inservíveis, respeitado o valor da modalidade tomada de preço, venda de produtos apreendidos).
- pregão (é a modalidade de licitação para aquisição de bens e serviços comuns em que a disputa pelo fornecimento é feita em sessão pública, por meio de propostas e lances, para classificação e habilitação do licitante com a proposta de menor preço.Necessita de um pregoeiro)

5.2.5 Outras auditorias

Esse título possui apenas a finalidade de despertá-lo para a busca de outras formas ou modelos de ações de auditoria pública. Existe uma gama de modalidades, tais como a auditoria em contratos, auditoria de eficiência, auditoria dos serviços públicos, auditoria jurídica e tantas outras. O sentido é possibilitar novos estudos sobre a gestão pública de modo que se possam desenvolver novos mecanismos de fiscalizar a administração, consagrar as ações, orientar, controlar e predispor o sistema público para a economicidade, eficiência, eficácia de suas ações.

Os Tribunais de Contas, por exemplo, baseiam-se, mormente, em inquéritos formais sobre o conteúdo de relatórios contábeis e documentação de auditoria. Há pouca preocupação com o desempenho da eficiência, eficácia e efetividade, exagero para orientação dos meios e procedimentos e preocupação centrada nas regras e normas. O controle gerencial e operacional ainda fica sem a devida análise.

Percebe-se que o controle externo e interno das instituições tem agido normalmente do ponto de vista formal ou legal e, portanto, no máximo, tem verificado a justiça formal dos administradores públicos. Desse controle, pouco se conclui quanto à eficiência com que uma organização empregou os recursos públicos, quanto à eficácia no alcance das metas, quanto à efetividade dos órgãos públicos no atendimento às necessidades das clientelas e quanto à justiça social e política, na distribuição de custos e benefícios. De qualquer forma, é importante saber que há uma relação direta entre auditoria, controle interno e a qualidade total.

Quanto maior a abrangência das auditorias, maior as possibilidades de análise. O desenvolvimento de novas técnicas e implantação dessas tecnologias à auditoria, maior será o ganho da administração pública e consequentemente de toda a sociedade.

Síntese

Nessa unidade, você conheceu os diversos tipos de amostragem, diferenciando a amostragem probabilística e não probabilística, bem como pode identificar o que significa erro material.

Conheceu, também, o roteiro básico para a realização da auditoria da receita, da despesa, do ativo financeiro e permanente, do passivo financeiro e permanente e das licitações.

Considerações finais

Muito, ainda, há que se fazer na busca incessante da ética no serviço público, principalmente na transparência das ações de seus gestores. A auditoria é um caminho capaz de possibilitar maior fiscalização, interpretação e análise dos resultados, bem como propostas modificadoras, permitindo que a sociedade tenha um certo acesso às ações dos administradores públicos. Um caminho inicial seria a manifestação dos órgãos públicos, especialmente criados para desenvolverem esse fim, no caso os Tribunais de Contas. Os pareceres dos auditores, após as devidas análises, deveriam possuir situação de continuidade, possibilitando o conhecimento dos pareceres finais desmistificados para a população, quer seja através do próprio Tribunal ou encaminhamento para divulgação junto ao poder legislativo. Com maior controle através dos serviços de auditoria, provavelmente a sociedade receberia maior atenção dos seus governantes.

O controle acompanhado pela velocidade da comunicação de fatos, através de uma complexa rede de comunicação, permitiria a todos conhecer a realidade de fatos enquanto estão ocorrendo e impediria a manutenção de versões divorciadas da realidade e não permitindo a certos gestores manter-se ou perpetuando-se no poder acobertado de atos ilícitos.

Torna-se necessário, também, para exercer esse controle eficazmente, rever os sistemas existentes, alterar a normas arcaicas, dando uma nova forma, enaltecendo a importância da auditoria. Não há necessidade de controle sobre algo que sabemos ou não tem importância ou relevância.

A transparência na gestão pública requer medidas capazes de permitir o acesso à informação pela população num princípio da publicidade no julgamento das contas públicas. Permitir, estimular e incentivar um amplo acesso à informação. Com uma vigilância maior da sociedade civil, os administradores públicos estariam muito mais atentos as suas atividades, o que

possibilitaria uma atuação ética e eficiente, garantindo a toda a sociedade uma realização mais plena e feliz.

Mudanças são necessárias. É urgente o desenvolvimento de pesquisa em auditoria pública a fim de tornar os mecanismos mais eficientes e eficazes. Sabemos que são significativos os volumes de recursos públicos desviados, fraudados ou desperdiçados.

Há que se buscar um novo olhar sobre administração pública com o uso eficiente da auditoria, tornando os sistemas da administração mais operantes, menos frágeis, atualizado, estimulado e estruturado.

O estudo da auditoria pública é um grande começo.

Sucesso!

Prof. Adenir Steinbach

Referências

BRASIL. **Constituição da Republica Federativa do Brasil**. 1988. 16. ed. atual. em 2001 Brasília: Centro de Documentação e Informação, 2001. 407p.

_____. **Lei nº 4.320**, **de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L4320.htm. Acessado em 30 nov. 2007.

_____. **Lei nº 4.728**, **de 14 de julho de 1965**. Disciplina o mercado de capitais e estabelece medidas para o seu desenvolvimento. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/L4728.htm. Acessado em 30 nov. 2007.

_____. **Lei nº 8.666**, **de 21 de junho de 1993**. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br /ccivil/Leis/L8666cons.htm. Acessado em 30 nov. 2007.

_____. **Lei n°10.180**, **de 6 de fevereiro de 2001**. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: http://www6.senado.gov.br/sicon/ListaReferencias.action?codigoBase=2&codigoDocumento=231826. Acessado em 30 nov. 2007.

_____. **Lei nº 11.450**, **de 07 de fevereiro de 2007**. Altera a Lei no 10.933, de 11 de agosto de 2004, que dispõe sobre o Plano Plurianual para o período 2004/2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil/_Ato2007-010/2007/Lei/L11450.htm. Acessado em 30 nov. 2007.

_____. **Lei 11.451**, **de 07 de fevereiro de 2007**. Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br /ccivil/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11451.htm. Acessado em 30 nov. 2007.

_____. **Lei 11.514, de 13 de agosto de 2007**. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2008 e dá outras providências. Disponível em: http://www.diariodasleis.com.br/busca/exibelink.php?numlink=1-98-24-2007-08-13-11514. Acessado em 30 nov. 2007.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/lei_comp_101_00.pdf. Acessado em 30 nov. 2007.

_____. **Instrução Normativa STN nº 1, de 04 de maio de 2001**. Disciplina o cumprimento das exigências para transferências voluntárias, constantes da Lei Complementar nº 101/2000, institui o Cadastro Único dessas exigências (CAUC) e dá outras providências. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao /download/estados/in_1_01.pdf. Acessado em 30 nov. 2007.

CARVALHO, J. C. O. de. **Auditoria geral e pública:** teoria e questões comentadas. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

CRUZ, F. da. **Auditoria governamental**. São Paulo:Atlas, 1997.

KOHAMA, H. **Contabilidade pública – teoria e pratica**. 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SÁ, A. L. **Curso de auditoria**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 1989.

SILVA NETO, J. C. da. **Introdução à auditoria governamental.** Teresina: Controller Publicações, 2000.

SILVA, L. M. da. **Contabilidade governamental:** um enfoque administrativo. 7. ed.São Paulo: Atlas, 2004.

Sobre o autor

Adenir Steinbach graduou-se em Administração pela Universidade Federal de Santa Catarina em 1977 e posteriormente fez licenciatura para o magistério na Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC. Em 1993, fez pós-graduação em administração pública pela escola Superior de Administração e Gerência – ESAG. Atua como professor desde 1980, primeiramente em cursos técnicos profissionalizantes e desde 1990 como professor titular do IF-SC, lecionando disciplinas na área de administração, organização e normas e relações humanas. Também atua como administrador na Secretaria Estadual de Saúde de Santa Catarina.