

UNIDADE 4

AUDITORIA GOVERNAMENTAL

OBJETIVOS ESPECÍFICOS DE APRENDIZAGEM

Ao finalizar esta Unidade, você deverá ser capaz de:

- ▶ Entender as finalidades e aplicabilidade da auditoria governamental como uma dentre as diversas formas de fiscalização das finanças públicas;
- ▶ Conhecer as exigências usuais para o exercício da profissão de auditor; e
- ▶ Tomar contato com algumas técnicas, documentos e relatórios produzidos pela auditoria.

INTRODUÇÃO À AUDITORIA GOVERNAMENTAL

Caro estudante,

Nesta Unidade, além do conceito de auditoria, das modalidades adotadas por esta técnica contábil na aplicação ao setor governamental, será destacada a consistência opinativa devida e necessária como elemento para respaldo do relatório ou das recomendações emitidas. Veremos como o setor público estatal brasileiro se aproxima ou se afasta das concepções e dos princípios recomendados para a auditoria contábil. Será disposta uma série de técnicas de auditoria as quais os auditores costumemente recorrem ao praticar a profissão. Dessa maneira, poderemos avaliar aspectos do planejamento, da execução e da avaliação que se exige para manter a credibilidade técnica no campo da auditoria contábil. Muito bem, vamos ao trabalho, então!

Conceito e Finalidades da Auditoria

Assumir um conceito é responsabilidade significativa a qualquer autor e quando a doutrina se estampa como elemento decisivo e o assunto é secular há que se firmar diferentes fontes para deixar o leitor e a leitora com dados suficientes para definir a sua predileção no assunto.

Temos aqui, preliminarmente, uma visão da história em auditoria para respaldar a afirmação da frase anterior. Sabemos, a partir das pesquisas de Lopes Sá (1993, p. 19), que a auditoria veio da Suméria e existem evidências seguras da época. Trata-se do ano

2600 a.C., fato que com alguma diferença de localização da data é, indiretamente, confirmado por Domenico Masi no livro *Ócio Criativo* (2001).

Nesta última fonte, podemos obter a informação de que foi nesta época que foi descoberto o eixo, fabricaram-se as primeiras rodas e com o auxílio da astronomia obteve-se condições propícias para o comércio de longa distância. Podemos perceber o relacionamento com os desconhecidos e as consequentes diferenças culturais estimularam o surgimento da auditoria.

Hanson (*apud* LOPES SÁ, 1993, p. 20), como professor da Universidade de Havard, conceitua a auditoria:

[...] o exame de todas as anotações contábeis, a fim de comprovar sua exatidão, assim como a veracidade dos estados ou situações que as ditas anotações produzem.

A discussão estabelecida no campo conceitual causou predominância em destacar os fatos negativos detectados. Destarte, a fraude e o erro ganharam destaque de alguns autores passaram a confundir a finalidade da auditoria com a investigação de malefícios. Entretanto, até mesmo antes dessa contábil chegar a se expandir no Brasil, já se tinha autores interpretando de forma adequada a finalidade da auditoria.

Na descrição, o principal objetivo da auditoria analítica era a descoberta de fraudes e erros. Hoje, o auditor interessa-se primariamente pela veracidade geral dos estados financeiros. Seu primeiro objetivo, portanto, é praticar provas que em forma mais rápida e completa estabeleçam o valor e autenticidade dos estados financeiros sobre os quais opina. (BEVIS *apud* LOPES SÁ, 1993)

Podemos notar o espaço que a evidenciação e a exatidão dos registros assumiu no contexto das técnicas contábeis e seus usuários.

Há, segundo historiadores da auditoria, ocasiões em que se intensifica a difusão dessa técnica. Dentre elas, o movimento de arregimentação iniciado no final da década de 1960 e início da década de 1970, com a criação do Instituto de Contadores Públicos do Brasil, Instituto Brasileiro de Auditores Independentes na Guanabara

e Instituto de Contadores no Rio Grande do Sul. Em 1972 foi criado o Instituto de Auditores Independentes do Brasil, reconhecido pela Resolução n. 317 do Conselho Federal de Contabilidade e pela Resolução n. 220 do Banco Central.

No campo doutrinário, a interpretação popular da finalidade atribuída para a auditoria preserva, ainda, a noção equivocada de que ela se destina apenas a verificar fraudes, erros, desvios, irregularidades e outras práticas indevidas.


Observe que a finalidade básica da auditoria governamental é de comprovar a legalidade e a legitimidade; e avaliar os resultados obtidos ou previstos pelos gestores, que, de forma temporária, comandam atividades da administração pública estatal.

Tais resultados, normalmente, são avaliados no que diz respeito à economicidade, à eficiência e à eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nas unidades e entidades da administração direta e entidades supervisionadas.

Observe que cada órgão tem a sua interpretação regimental acerca da auditoria, iniciando-se pelo **Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina** onde se encontra os seguintes artigos:

Art. 46 A fiscalização a cargo do Tribunal, mediante realização de inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial tem por objetivo verificar a legalidade, a legitimidade, a moralidade, a economicidade, a eficiência e a eficácia dos atos administrativos, com a finalidade de:

- I – subsidiar a instrução e o julgamento de processos de prestação de contas dos responsáveis pela aplicação de recursos públicos estaduais e municipais;
- II – suprir omissões e lacunas de informações ou esclarecer dúvidas verificadas na instrução dos processos referidos no inciso anterior;



Conheça o Tribunal de Contas da União, acessando: <www.tce.sc.gov.br/web/legislacao/instrucoes>. Acesso em: 10 ago. 2012.

III – apurar denúncias de irregularidades;

IV – atender a pedidos da Assembléia Legislativa ou de qualquer de suas comissões;

V – assegurar a eficácia do controle;

VI – viabilizar a apreciação dos atos de admissão de pessoal e concessão de aposentadoria, pensão, reforma e transferência para a reserva.

VII – subsidiar a análise dos processos de prestação de contas anuais do Governador e de Prefeitos Municipais.

Art. 47 Para fins do disposto no artigo anterior considera-se:

I – legalidade, a conformação do ato administrativo com a lei;

II – legitimidade, a conformação do ato administrativo com a lei e com o interesse público;

III – moralidade, a submissão do agente público ao conjunto de regras de conduta inerentes à disciplina interna e aos valores da administração;

IV – economicidade, a otimização da aplicação dos recursos públicos tendo em vista a relação entre custo e benefício na atividade pública;

V – eficiência, a utilização dos recursos financeiros, humanos e materiais de maneira a atingir a maximização dos resultados para um determinado nível de recursos ou a minimização dos meios para determinada quantidade e qualidade de resultados;

VI – eficácia, o grau de alcance dos objetivos visados, segundo a relação entre custo e benefício favorável.

Art. 48 A auditoria ou inspeção para apuração de denúncia e representação será determinada pelo Relator quando da admissibilidade prevista no art. 96, § 2º, deste Regimento Interno.

§ 1º A inspeção pode ser autorizada pelo Presidente do Tribunal nos casos previstos no inciso I do artigo anterior.

§ 2º As irregularidades decorrentes de denúncia serão apuradas através de inspeção se a natureza e a extensão dos fatos não exigirem a realização de auditoria.

Art. 49 A auditoria tem por objetivo:

I – obter dados de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial quanto à gestão dos responsáveis pelo órgão, projeto, programa ou atividade auditados, com vistas a verificar a consistência da respectiva prestação de contas apresentada ao Tribunal e esclarecer quaisquer aspectos atinentes a atos, fatos, documentos e processos em exame;

II – conhecer a organização e o funcionamento dos órgãos e entidades da administração direta, indireta e fundacional dos Poderes do Estado e do Município, inclusive fundos e demais instituições que lhe sejam jurisdicionadas, no que respeita aos aspectos contábeis, financeiros, orçamentários e patrimoniais;

III – avaliar, do ponto de vista de desempenho operacional, as atividades e sistemas desses órgãos e entidades, e aferir os resultados alcançados pelos programas e projetos governamentais a seu cargo;

IV – analisar dados relativos à admissão de pessoal e concessão de aposentadoria, pensão, reforma e transferência para a reserva, na forma estabelecida em instrução normativa.

§ 1º A programação geral de auditoria do Tribunal de Contas será elaborada pelo órgão de controle competente antes do encerramento do exercício para execução no exercício subsequente.

§ 2º A inclusão de unidades na referida programação tem por finalidade agilizar a instrução dos respectivos processos de prestação de contas, considerando critérios de materialidade dos recursos administrados, a natureza, a importância sócio-econômica dos órgãos e entidades auditados, e outros critérios definidos em Instrução Normativa.

§ 3º As inspeções e auditorias abrangendo despesas de caráter sigiloso ficarão subordinadas às normas e determinações do Tribunal Pleno.

§ 4º O relatório de inspeção ou de auditoria será minucioso e objetivo de modo a possibilitar ao Tribunal uma

decisão baseada nos fatos relatados pela equipe técnica e nos documentos reunidos, juntando-se a ele aqueles indispensáveis à comprovação dos fatos apurados.

§ 5º As auditorias decorrentes de denúncia e de pedidos da Assembléia Legislativa podem ser incluídas na programação previamente aprovada na forma estabelecida no § 1º deste artigo.

Art. 50 Ao servidor que exerce função específica de controle externo, quando credenciado pelo Presidente do Tribunal, ou por delegação deste, pelos dirigentes dos órgãos de controle, para desempenhar funções de inspeção e auditoria, são asseguradas as seguintes prerrogativas:

I – livre ingresso em órgãos e entidades sujeitos à jurisdição do Tribunal;

II – acesso a todos os documentos e informações necessários à realização de seu trabalho, inclusive a sistemas eletrônicos de processamento de dados;

III – competência para requisitar, por escrito, aos responsáveis pelos órgãos e entidades, os documentos e informações necessários à instrução de processos, fixando prazo para atendimento.

Parágrafo único. Ao servidor credenciado para os fins previstos no *caput* deste artigo é vedado divulgar qualquer informação ou fato que tenha conhecimento em razão do exercício de suas funções, fazer recomendação ou discutir aspectos atinentes aos serviços internos da entidade ou órgão inspecionado.

Este Tribunal
decisoriamente
exerce a vontade de
Conselheiros, oriundos
de recente prática
predominantemente
exercida no campo
político-partidário,
imediatamente anterior ao
mandato no Tribunal de
Contas.

Devemos atentar para algumas peculiaridades contidas no regimento com grau relevante de influência sobre as atividades da auditoria, diante do contido neste artigo 46, se comparado com as necessidades de liberdade técnica, de modernidade e de independência necessária aos trabalhos auditoriais:

- ▶ A programação de inspeção fica sujeita à prévia autorização do **Tribunal Pleno**, inclusive as apurações

de denúncias de irregularidades e o atendimento a pedidos da Assembleia Legislativa ou de qualquer das suas comissões.

- ▶ O controle social é exercível mediante denúncia de cidadãos e, como pode ser visto, pelos incisos do artigo 46 do Regimento, elas ficam sujeitas ao crivo das concessões do Tribunal Pleno ao invés de procedimentos técnicos investigativos preliminares determinarem a razoabilidade e os custos/benefícios envolvidos.
- ▶ Verificada a redação dada ao parágrafo quinto do artigo 49, podemos notar a ausência de menção para ao auditado ter acesso à cópia do relatório ou do parecer previamente redigido pelo agente do controle externo.

Outra interpretação regimental é a adotada pela **Controladoria Geral da União (CGU)**, órgão de controle interno, que assinala pela Instrução Normativa n. 1, de 1º de abril de 2001, atualizada pela Instrução Normativa n. 1, de 13 de março de 2003, na página do CGU, e apresenta uma amplitude para os mesmos assuntos:


Art. 12 À Coordenação-Geral de Diligências – CGD da SE compete:

I – analisar, em caráter preliminar, as denúncias recebidas, classificando-as segundo o critério de admissibilidade, e propor o encaminhamento inicial daquelas que devam ter seguimento, observados os limites de competência da CGU;

II – cadastrar e manter atualizados os registros de dados das denúncias analisadas;

III – elaborar e tornar disponíveis relatórios com informações relativas à classificação e ao encaminhamento das denúncias recebidas;

IV – cadastrar diligências expedidas pelas várias unidades da CGU, em especial pela Secretaria-Executiva, e sobre-tamento de processos, com indicação dos respectivos prazos, mantendo atualizados tais registros;



Saiba mais sobre o CGU, acessando: <www.cgu.gov.br/legislacao/arquivos/instrucoesnormativas/in_01_06abr2001.pdf>. Acesso em: 11 ago. 2012.

V – gerar e tornar disponíveis relatórios gerenciais com informações pertinentes ao acompanhamento e controle de prazo para cumprimento de diligências expedidas e de sobrestamento de processos;

VI – informar, às unidades responsáveis, sobre eventual descumprimento de prazo para atendimento de diligências; e

VII – exercer outras atividades correlatas [...]

Art. 27 As Diretorias de Auditoria têm atuação nos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, bem como nas entidades privadas que aplicam recursos públicos federais, à exceção dos órgãos e unidades da Presidência da República, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa.

§ 1º Constituem a área de atuação das Diretorias de Auditoria das Áreas Econômica, Social, Infra-Estrutura e de Produção e Emprego, os seguintes Ministérios e as entidades por eles respectivamente supervisionadas:

I – Diretoria de Auditoria da Área Econômica:

- a) Ministério da Fazenda;
- b) Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior;
- c) Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão;
- d) Agência de Promoção da Exportação – APEX;
- e) Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial – ABDI;
- f) Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE;

II – Diretoria de Auditoria de Programas da Área Social:

- a) Ministério da Justiça;
- b) Ministério da Previdência Social;
- c) Ministério do Desenvolvimento Social e Combate à Fome;
- d) Ministério da Saúde;
- e) Ministério da Educação;

f) Ministério do Esporte;

III – Diretoria de Auditoria da Área de Infra-Estrutura:

a) Ministério do Meio Ambiente;

b) Ministério da Ciência e Tecnologia;

c) Ministério dos Transportes;

d) Ministério das Comunicações;

e) Ministério de Minas e Energia;

f) Ministério das Cidades;

g) Ministério da Integração Nacional;

IV – Diretoria de Auditoria da Área de Produção e Emprego:

a) Ministério da Cultura;

b) Ministério do Desenvolvimento Agrário;

c) Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento;

d) Ministério do Turismo;

e) Ministério do Trabalho e Emprego;

f) Serviços Sociais Autônomos, salvo aqueles mencionados nas alíneas ‘d’, ‘e’ e ‘f’ do inciso I.

§ 2º A Diretoria de Auditoria de Pessoal e de Tomada de Contas Especial tem sua atuação nos Ministérios e respectivas entidades supervisionadas, exceto no Ministério das Relações Exteriores, no Ministério da Defesa e nos órgãos da Presidência da República, compreendendo os programas e ações da área de pessoal e benefícios, inclusive sistemas de pessoal civil, e as tomadas de contas especiais.

1. Os servidores designados para a realização dos trabalhos de auditoria deverão, obrigatoriamente, durante os trabalhos de campo, dar conhecimento das ocorrências identificadas aos responsáveis pelas áreas auditadas, solicitando destes os devidos esclarecimentos e manifestações formais sobre as constatações preliminares, considerando a necessidade dos gestores públicos de ter assegurada, em tempo hábil, a oportunidade de apresentar esclarecimentos adicionais ou justificativas a respeito

dos atos e fatos administrativos sob sua responsabilidade, no pleno exercício de seu direito de defesa.

2. Concluídos os trabalhos de campo, o titular do órgão ou unidade do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal responsável pela realização da ação de controle encaminhará o relatório final ao dirigente máximo da unidade ou entidade auditada. Manifestações posteriores do dirigente serão analisadas pela unidade de controle interno e consubstanciadas em nota técnica que será objeto de encaminhamento aos mesmos destinatários do relatório.

3. Nos casos de auditoria de avaliação de gestão, emitido o relatório, o certificado de auditoria e o parecer do dirigente do órgão competente do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, o processo será remetido para conhecimento e pronunciamento do respectivo Ministro supervisor, por intermédio do Assessor Especial de Controle Interno, quando for o caso.

4. As auditorias subseqüentes verificarão se os gestores públicos adotaram as providências necessárias à implementação das recomendações consignadas nos relatórios de auditoria. (BRASIL, 2003, art. 12 e 27)

Devemos atentar para algumas peculiaridades contidas no regimento com grau relevante de influência sobre as atividades da auditoria, diante do contido neste artigo 46, se comparado com as necessidades de liberdade técnica, modernidade e independência necessária aos trabalhos auditoriais:

- ▶ A programação de inspeção fica sujeita à prévia distribuição setorial dedicada a fiscalizar os recursos federais repassados para outros entes federativos, especialmente os Municípios que são escolhidos por sorteio, as apurações de denúncias de desvios ou de irregularidades é submetido a estudo técnico antes da obtenção de autorização da cúpula superior para a realização de inspeções ou auditoria.

Este procedimento é inovador e tem o mérito de causar bom impacto didático assumindo um hábito cultural nacional em que a loteria já consta no ideário popular no sentido de obter contato direto com a sorte ou com o azar.



- ▶ O controle social é exercível mediante denúncia de cidadãos e como pode ser visto pelos incisos do artigo 12 do regimento fica sujeita aos critérios de admissibilidade para encaminhamento posterior.
- ▶ Verificada a redação dada pela Instrução Normativa n. 1, de 13 de março de 2003 da CGU nota-se a obrigação e a responsabilidade da auditoria de campo em disponibilizar ao auditado ter acesso à cópia do relatório ou parecer previamente redigido pelo agente do controle externo.

Cada órgão de controle externo ou do controle interno terá suas peculiaridades para tratar das três peculiaridades aqui citadas. Entendemos fundamental, do ponto de vista estratégico, que cada cidadão ou cidadã, especialmente você que resolveu estudar **auditoria e controladoria no setor estatal brasileiro** possa saber como está o controle interno e o controle externo mais próximo de onde você habita ou atua profissionalmente.

Para completar o assunto serão descritos vários objetivos que o exame de auditoria pode atingir. A descrição não é exaustiva, isso significa dizer que existem outros objetivos que podem ser acrescentados. Alertamos sobre a escolha dos objetivos que devam ser adotados, pois eles nem sempre são optativos, já que o controle externo, o controle interno ou o controle social são em parte impositivos e, dependendo da entidade, já existe a lista, na lei, dos que devem ser prioritariamente atendidos.

Destacamos alguns objetivos das atividades de auditoria:

- ▶ exame e verificação do desempenho dos sistemas administrativos e operacionais, bem como dos controles internos que vêm sendo adotados na gestão orçamentária, financeira e patrimonial;
- ▶ exame e verificação da execução dos planos, programas, projetos e atividades que envolvam recursos públicos;
- ▶ exame e verificação da aplicação dos recursos recebidos ou transferidos por força de convênios ou contratos e

oriundos da União, os Estados-membros ou de outras entidades de direito público ou privado;

- ▶ exame e verificação do desempenho dos contratos firmados por gestores públicos com entidades privadas para prestação de serviços, execução de obras e fornecimento de materiais, bem como avaliar o monitoramento exercido sobre eles;
- ▶ exame e verificação dos processos de licitação, sua dispensa ou inexigibilidade e do sistema de compras e contratações no aspecto geral;
- ▶ exame e verificação da eficácia dos instrumentos e sistemas de guarda e conservação de bens e do patrimônio sob responsabilidade das unidades da administração direta e entidades supervisionadas;
- ▶ exame e verificação dos atos administrativos adotados para seleção, classificação e contratação de servidores públicos para o quadro permanente, servidores temporários e estagiários;
- ▶ exame e verificação dos atos administrativos que resultem direitos e obrigações, bem como mobilidade dos bens patrimoniais da entidade;
- ▶ exame e verificação dos atos preparatórios e dos documentos relacionados com a contratação de empréstimos internos e externos e com a concessão de avais;
- ▶ exame e verificação do sistema de lançamento, arrecadação e recolhimento da receita orçamentária e da receita extraorçamentária e, em especial, da receita tributária da competência do ente estatal em referência; e
- ▶ exame e verificação dos sistemas eletrônicos de processamento de dados, acesso e senhas, suas entradas, dados e informações de saída, com vistas a opinar sobre:
 - ▶ respeitabilidade diante da legislação e de normas de segurança física do ambiente e das instalações do

Centro de Processamento de Dados (CPD), inclusive cópias de sustentação dos programas e arquivos;

- ▶ segurança lógica, licenciamento de uso e confidencialidade nos sistemas (*software*) instalados em computadores de diversos portes;
- ▶ eficácia e credibilidade dos serviços prestados pela área de informática;
- ▶ atualidade tecnológica e eficiência na utilização dos diversos computadores (*hardware*) existentes na entidade; e
- ▶ verificação do cumprimento da legislação pertinente.

De acordo com a evolução dos processos administrativos, do domínio e da abrangência de inovações tecnológicas são criadas novas necessidades de controle. A percepção evolutiva reflete inclusive na contabilidade, e as técnicas auditoriais devem ser ajustadas para acompanhar a nova realidade.

Modalidades, Tipos e Formas de Auditoria Governamental

Assumir um conceito é responsabilidade significativa de qualquer autor e quando a doutrina se estampa como elemento decisivo e o assunto é secular há que se firmarem diferentes fontes com o intuito de oferecer aos leitores dados suficientes para definir a sua predileção no assunto.

Podemos notar que, no tocante às modalidades exploradas pelo Capítulo 1 do livro de Cruz (2007), os conceitos de auditoria fiscalizadora, de auditoria de gestão e de auditoria operacional foram substituídos, respectivamente, por: **auditoria fiscalizadora da conduta, auditoria de impactos da gestão e auditoria qualitativa operacional**; isso para evitar a superposição e o paralelismo conceitual.

Auditoria Fiscalizadora da Conduta

Do ponto de vista do auditado é interessante perceber o nível de relacionamento envolvido. Assim, as auditorias fiscalizadoras tendem a utilizar o auditado como informante e não lhes oferecem possibilidades de opinar e de intervir no conteúdo do trabalho. Costumam centrar seus esforços técnicos na busca de evidências negativas capazes de justificar os desvios, os erros ou as irregularidades dos agentes estatais.

Essa auditoria é exercida por agentes do controle interno, agentes do controle externo, auditores independentes, contadores da área financeira, contadores da área tributária, auditores fiscais, funcionários do controle governamental sobre instituições financeiras, fiscais ou interventores de empresas financiadas ou de atividade controlada e por auditores internos das empresas em geral.

Fiscalizar as transações sob as óticas financeira e patrimonial, bem como os registros delas decorrentes e certificar-se da adequação dos controles internos parece ser o principal resultado a apresentar.

Recursos da técnica orçamentária: contagens físicas; prova de exatidão de cálculos e somas; confirmação de saldos junto a terceiros; exame de livros e registros fiscais; exame de livros e registros contábeis e recomendações denunciadoras e corretivas.

Auditoria de Impacto da Gestão

A auditoria de gestão procura, como uma de suas características, manter o auditado distante, na fase de elaboração, uma vez que ela utiliza os dados e as informações publicadas. Com certa habitualidade o gestor a que se refere o período analisado já teve o seu mandato terminado, o que atenua possibilidades de marketing do êxito e das virtudes evidenciados ou, por outro lado, pressões e **abafamento de divulgação** dos erros e fraudes detectados.

Essa auditoria é exercida por agentes do controle interno setoriais, agentes do controle externo nas vésperas de períodos eleitorais, auditores independentes contratados por gestores estreates

em mandatos, planejadores e encarregados de monitoramento na área financeira e na área tributária, dentre outros.

Além das motivações normais e regulamentares, há outra parcela de motivações não mencionada em livros, porque é oriunda de disputa entre grupos de poder ou ex-militantes de partidos políticos e suas conexões de interesses permanentes no setor primário (setor estatal) com finalidades diversas, dentre as quais o prestígio pessoal e a aposentadoria vitalícia idênticas àquelas proporcionadas para os membros do Poder Judiciário. A inserção na programação de auditoria dessa parcela dificilmente é percebida pelos dedicados técnicos operacionais do sistema de controle interno ou do sistema de controle externo, que se ocupam da excelência do seu trabalho vendo em todas as formas uma neutralidade em relação à classe e aos grupos de poder.

Suas finalidades são: vigiar a produção e a produtividade e avaliar os resultados alcançados **cotejando-os*** com objetivos e metas fixados para um determinado período, devendo respeitar a tipicidade própria da entidade auditada, inclusive emitindo juízo de valor acerca da necessidade de sua continuidade diante da efetividade e dos benefícios gerados. Ressalte-se que as multidimensões da vida humana associada e o interesse público devem ser respeitados, evitando-se equivocadas decisões motivadas apenas pelas regras e lógicas da economia, típicas de atividades lucrativas. A Auditoria de Impacto da Gestão tem o dever de identificar desvios relevantes e de apontar atividades e/ou departamentos fora do padrão de desempenho esperado.

Recursos da técnica orçamentária: adequação ao custo-padrão; testes de efetividade; indicadores de desempenho; circularização de informação sobre existências; recomendações punitivas, saneadoras ou estimuladoras; monitorar e situar as transações sob as óticas financeira, patrimonial e efeitos em outras dimensões, bem como os registros delas decorrentes e certificar a adequação dos controles internos parece ser o principal resultado a apresentar.

***Cotejando** – de cotejar, estabelecer comparação entre; investigar (semelhanças e/ou diferenças) entre (uma ou mais coisas); comparar. Fonte: Houaiss (2009).

Auditoria Qualitativa Operacional

Na auditoria operacional é comum que o auditado tenha vista do relatório e sobre ele emita pontos de concordância e de divergência. Além disso, nos limites adequados, e de conformidade com técnicas apropriadas, podem ocorrer consultas ao auditado durante as análises.

Inserida num contexto de modernização e recomendada pelos cursos de capacitação e atualização, essa auditoria vem sendo difundida para os agentes de controle externo. É adequada para o controle interno e conquista **adesismo*** preponderante junto ao controle interno. Atinge lentamente outros segmentos da auditoria na medida em que enfrenta resistências diante de estruturas rígidas de poder constituído ou espaço público estatal tido como se particular fosse.

Seus objetivos são vigiar as transações sob as óticas da economicidade, eficiência e eficácia, bem como das causas e efeitos decorrentes e verificar a efetividade de programas específicos diante do posicionamento da entidade no seu ambiente de atuação. Deve repercutir o significado do desempenho obtido diante das metas e de outros desafios estabelecidos nas várias dimensões associadas com a vida humana e com os impactos sobre o planeta.

Tem por obrigações certificar a efetividade e oportunidade dos controles internos e apontar soluções alternativas para melhoria do desempenho operacional, bem como para medir o grau de atendimento das necessidades dos clientes e acompanhar, mediante indicadores do nível de eficiência e de eficácia, o desvio em relação ao padrão-desafio.

Recursos da técnica orçamentária: seleção de amostras para determinadas áreas; apreciação dos desvios reais ou potenciais; avaliação de dados e informação financeira relacionada; identificação de causas e efeitos envolvidos; prova de verificação e confirmação das evidências; recomendações de ordem técnica e moral, além das de ordem normativa; indicadores de qualidade dos líderes no setor; interpretação e avaliação de programas de qualificação; testes sobre resultados desejados *versus* resultados obtidos; mensuradores

*Adesismo – disposição de se realizar frequentemente esta prática; adesionismo, adesivismo; impulsão, gosto, tendência a seguir ou a fazer algo repetidamente. Fonte: Houaiss (2009).

da repercussão econômico-financeira; e; impactos mercadológicos e tecnológicos de longo prazo.

Por outro lado, do ponto de vista técnico, a auditoria poderá ser definida segundo o entendimento pragmático da entidade e, a partir daí, desdobrada por tipos distintos, como o faz a CGU, que, possuindo foco na modalidade fiscalizadora, enfatiza na sua classificação alguns tipos de auditoria, mediante a instrução normativa na qual se encontra:

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 [...]

A auditoria tem por objetivo primordial o de garantir resultados operacionais na gerência da coisa pública. Essa auditoria é exercida nos meandros da máquina pública em todas as unidades e entidades públicas federais, observando os aspectos relevantes relacionados à avaliação dos programas de governo e da gestão pública. (BRASIL, 2001, p. 30)

Cada órgão de controle externo ou do controle interno terá suas peculiaridades para impor no regimento interno ou documento equivalente elementos essenciais para fazer constar no conceito. Nesse exposto pela CGU, podemos notar o interesse pela avaliação do desempenho gerencial da gestão pública, seja a execução realizada diretamente por órgãos públicos ou por entidades contratadas ou conveniadas. Faz, visivelmente, a opção pelo controle **concomitante** ou até mesmo pelo controle **prévio** manifestando

predileção por tentar influenciar os gestores na otimização aplicativa dos recursos públicos estatais.

Parece ser pretensioso ao firmar intenção de ver exercida a auditoria **em todas as unidades e entidades públicas federais** diante da realidade estrutural deficiente em termos da quantidade dos recursos humanos e volume de recurso orçamentário disponibilizado para a CGU, visando atender ao contexto de auditados potenciais bastante numerosos. A diversidade dos projetos, das atividades e das operações especiais, associada à extensão territorial, com a diversidade e a desigualdade de acesso à tecnologia e outros aspectos concretos da gestão pública federal parece demonstrar uma boa intenção, diante de realidade desafiante e extensiva, coberta por estrutura incompatível com os objetivos.

Apesar de os elementos essenciais modernizantes e dinâmicos, em função da entidade pública estatal, estarem sujeitos ao constitucionalismo e às constantes emendas atualizantes, a auditoria fiscalizadora predomina sobre as demais modalidades

A finalidade básica da auditoria é comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos e 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 nesse sentido. (BRASIL, 2001, p. 32)

Os tipos de auditoria definidos na classificação contida na Instrução Normativa n. 1, de 6 de abril de 2001, são compatíveis com a conceituação exposta anteriormente:

A auditoria classifica-se em:

I. Auditoria de Avaliação da Gestão: esse tipo de auditoria objetiva emitir opinião com vistas a certifi-

car a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, acordos, convênios ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados, compreendendo, entre outros, 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 eficiência dos sistemas de controles administrativo e contábil; verificação do cumprimento da legislação pertinente; e avaliação dos resultados operacionais e da execução dos programas de governo quanto à economicidade, eficiência e eficácia dos mesmos.

II. Auditoria de Acompanhamento da Gestão: realizada ao longo dos processos de gestão, com o objetivo de se atuar em tempo real sobre os atos efetivos e os efeitos potenciais positivos e negativos de uma unidade ou entidade federal, evidenciando melhorias e economias existentes no processo ou prevenindo gargalos ao desempenho da sua missão institucional.

III. Auditoria Contábil: compreende o exame dos registros e documentos e na coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de uma unidade, entidade ou projeto. Objetivam 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.

IV. Auditoria Operacional: consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, das unidades ou entidades da administração pública federal, programas de governo, projetos, 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. Este tipo de procedimento auditorial, consiste numa atividade de assessoramento ao gestor público, com vistas a aprimorar as práticas dos atos e fatos administrativos, sendo desenvolvida de forma tempestiva no contexto do setor público, atuando sobre a gestão, seus programas governamentais e sistemas informatizados.

V. Auditoria Especial: objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender determinação expressa de autoridade competente. Classificam-se nesse tipo os demais trabalhos auditoriais não inseridos em outras classes de atividades. (grifos nosso)

Podemos notar que, em relação à Instrução Normativa n. 16/1991, de 20 de dezembro de 1991, que o tipo de auditoria de sistema, contido no item 02.05.00, foi retirado na Instrução Normativa n. 1, de 6 de abril de 2001, que a revogou. Portanto, mesmo não estando em vigor, o sexto tipo dispunha que a

[...] Auditoria de Sistema – 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. (INSTRUÇÃO NORMATIVA, 1991)

Apesar da retirada desse tipo e de reconhecer a competência legal da Controladoria Geral da União em modificar a abordagem,

cabe analisar a influência e a importância pragmática desse tipo de auditoria para o contexto governamental. Ainda que respeitados aspectos que levaram a CGU a retirar a validade dessa definição, cabe analisar a influência e a importância pragmática desse tipo de auditoria.

Alertamos que os provedores de *software* que suportam o sistema de contabilidade no qual são registrados os dados estão sujeitos a riscos, erros e fraudes, bem como a virtudes, eficiência e resultados eficazes. Para condições exigidas pela auditoria contábil torna-se fundamental, independente da finalidade envolvida na auditoria, ter certeza da procedência e da fidelidade dos registros.


Sabemos da possibilidade de unificação pelo uso totalitário do SIAFI/SIAFEM ou adoção de um *software* livre por todos os Estados-membros e pelos Municípios, entretanto, salientamos que o controle auditorial deve agir permanentemente. Aos interessados em auditoria de sistema recomendamos as obras de Antônio Loureiro Gil, que tem escrito nesta subárea de conhecimento.

Além dos tipos de auditoria deve-se saber como executá-los. Em se tratando da CGU faz-se transparentemente menção para esclarecer as formas de execução sendo admitida, inclusive a presença de auditores não lotados diretamente nos órgãos próprios a quem cabe tradicionalmente executar as atividades. Observe o que consta na Instrução Normativa n. 1, de 6 de abril de 2001:

Formas de execução

I. Direta – trata-se das atividades de auditoria executadas diretamente por servidores em exercício nos órgãos e unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, sendo subdivididas em:

a) centralizada – executada exclusivamente por servidores em exercício nos Órgão Central ou setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.



Confira as obras deste autor, em: <<http://www.estantevirtual.com.br/qau/antonio-de-loureiro-gil>>. Acesso em: 11 ago. 2012.

b) descentralizada – executada exclusivamente por servidores em exercício nas unidades regionais ou setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

c) integrada – executada conjuntamente por servidores em exercício nos Órgãos Central, setoriais, unidades regionais e/ou setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

II. Indireta – trata-se das atividades de auditoria executadas com a participação de servidores não lotados nos órgãos e unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, que desempenham atividades de auditoria em quaisquer instituições da Administração Pública Federal ou entidade privada.

a) compartilhada – coordenada pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal com o auxílio de órgãos/instituições públicas ou privada.

b) terceirizada – executada por instituições privadas, ou seja, pelas denominadas empresas de auditoria externa.

III. Simplificada – tratam-se das atividades de auditoria realizadas, por servidores em exercício nos Órgãos Central, setoriais, unidades regionais ou setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, sobre informações obtidas por meio de exame de processos e por meio eletrônico, específico das unidades ou entidades federais, cujo custo-benefício não justifica o deslocamento de uma equipe para o órgão. Essa forma de execução de auditoria pressupõe a utilização de indicadores de desempenho que fundamentam a opinião do agente executor das ações de controle. (BRASIL, 2001, p. 33, grifos nossos)

Podemos interpretar que os auditores independentes contratados por firmas de auditoria ou autônomos podem participar na execução de trabalhos auditorias de três formas:

- ▶ compartilhada: executada por firmas de auditoria em conjunto com servidores e sob a coordenação do sistema de controle público estatal;

- ▶ terceirizada: mediante contrato regular entre o órgão e a firma de auditoria; e
- ▶ terceirizada: mediante contrato com o auditor habilitado por credenciamento nos órgãos reguladores para o exercício profissional da auditoria no Brasil.

Por órgãos reguladores entendemos o Conselho Federal de Contabilidade (CFC); a Comissão de Valores Mobiliários (CVM); a Comissão Nacional de Seguros Privados (CNSP); o Banco Central do Brasil (BACEN) e os demais órgãos que impõem exigências qualitativas em auditoria.

No Brasil adota-se, para o exercício profissional da auditoria contábil, a exigência de formação no bacharelado em Ciências Contábeis (com registro no Conselho Regional de Contabilidade) e periodicamente a aprovação no exame de qualificação técnica. Para fins oficiais temos o Cadastro Nacional de Auditores Independentes, cuja exigência é aplicada para quem venha exercer a auditoria em entidades atuantes no mercado de valores mobiliários.

Na veiculação do assunto na página do Conselho Federal de Contabilidade consta o seguinte texto:

O Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), instituído pela NBC P 5, é um dos requisitos para a inscrição do Contador no CNAI, com vistas à atuação na área da Auditoria Independente. O projeto é desenvolvido pela Vice-presidência de Desenvolvimento Profissional do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e iniciou-se devido a uma preocupação do CFC em elevar o nível técnico e científico do contador brasileiro da área da Auditoria Independente, considerando o disposto na Instrução da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) n.º 308, de 14 de maio de 1999, Resolução n.º 3.198, de 27 de maio de 2004, alterada pela Resolução n.º 3.771, de 26 de agosto de 2009, do Banco Central do Brasil, e na Resolução CNSP n.º 118, de 22 de dezembro de 2004,

do Conselho Nacional de Seguros Privados. O objetivo deste projeto é estimular o aperfeiçoamento do contador na execução do trabalho a ser desenvolvido na área de Auditoria Independente. Para isso, o Exame tornou-se um dos requisitos para a inscrição do contador que pretende atuar no mercado de valores mobiliários. O Exame é administrado por uma comissão formada por contadores indicados pelo próprio CFC e pelo IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. (EXAME DE QUALIFICAÇÃO TÉCNICA, 2011, grifos nossos)

Além da obrigatoriedade mencionada há outras implicações indiretas aos que desejem exercer auditoria independente para órgãos públicos estatais. Se existe um cadastro e nele há quatro órgãos técnicos, e na comissão que administra o exame há um quinto órgão – todos conceituados e com bom grau de credibilidade – o indicativo “cadastrar” é referência para quem pretende adotar a notória especialização.

Agora quando estamos finalizando esta disciplina, você deve estar se perguntando: então, auditoria é apenas teoria? Afinal, eu realizei a leitura dos conceitos, dos meios e das formas que são executadas as auditorias nas entidades públicas estatais, com as predileções do controle externo e do controle interno! E, agora, como posso praticá-la, já que não foi explicado como se faz uma auditoria? Não se preocupe, esse será o nosso próximo assunto!

Como Executar a Auditoria e o que Devemos Fazer para nos Tornarmos Auditores?

A auditoria é executada por contadores formados em curso superior e complementarmente por profissionais de outras áreas de conhecimento. Como você viu anteriormente há vários tipos de auditoria e preponderantemente o tipo de auditoria operacional admite a necessidade do envolvimento e domínio do fluxo de operações como relevante para a emissão de recomendações ou certificação da qualidade da gestão.

Admitimos, portanto, fora do referido cadastramento, que outras profissões pratiquem a auditoria. É recomendável a existência de uma equipe que seja comandada por um auditor independente ou, no mínimo, por um contador formado em nível de ensino superior, dessa forma, são prevenidos vexames jurídicos e decepções na validação técnica internacional.


Portanto, indicamos o caminho acadêmico e da instrução oficial. Aconselhamos que, antes de iniciar as atividades de formação específica, seja realizada uma leitura reflexiva nas resoluções do Conselho Federal de Contabilidade como indicativo de postura e de desempenho exigidos na prática de trabalhos auditoriais, bem como complexidade e limitações inerentes.

O Quadro 18 apresenta o **rol de resoluções**, visando facilitar a sua consulta e advertindo que há revogações totais ou parciais de validade, exigindo atualização constante, e você deverá se habituar a conviver com essa dinâmica:

ANO	RESOLUÇÃO	ASSUNTO	DATA (DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO)
1972	321	Normas e procedimentos Auditoria	11/05/1972
1985	607	Aprova normas sobre procedimentos de auditoria	21/01/1986

Quadro 18: Rol de Resoluções

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2011)



Para consultar uma resolução qualquer, acesse <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>, insira o número da Resolução e o ano, depois “consultar”.

ANO	RESOLUÇÃO	ASSUNTO	DATA (DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO)
1989	648	Dispõe sobre a participação do estudante em auditoria	23/05/1989
1990	672	Normas procedimentos auditoria – CVM	
1990	673	Normas de procedimentos de auditoria	27/08/1991
1990	678	Normas procedimentos de auditoria – CVM	27/08/1991
1991	700	NBC T 11 Auditoria Independente das demonstrações contábeis	10/05/1991
1995	780	NBC T 12 Auditoria Interna	10/04/1995
1997	820	NBC T 11 Auditoria Independente Demonstrações Contábeis	21/01/1998
1998	828	NBC T 11 – IT 2 Papéis Trabalho e documentação Auditoria	15/12/1998
2002	936	NBC T 11 – IT 7 Planejamento de Auditoria	11/06/2002
2003	953	NBC T 11 – Normas Auditoria Indep. Demonst. Contab. – Altera	03/02/2003
2003	961	NBC P 1-IT2 – Independência.1.6 – Sigilo e1. 12 – Manutenção de líderes da equipe de auditoria	04/06/2003
2003	981	NBC T 11.6 – Relevância na Auditoria	11/11/2003
2003	986	NBC T 12 – Auditoria Interna	28/11/2003
2005	1024	NBC T 11.3 – Papéis de Trabalho Documentação Auditoria	09/05/2005
2005	1035	NBC T 11.4 – Planejamento da Auditoria	22/09/2005
2007	1101	Aprova o Manual de Auditoria do Sistema CFC/CRCs	02/10/2007

Quadro 18: Rol de Resoluções

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2011)

A partir dos papéis de trabalho e da documentação da auditoria, você percebe a “tática de São Thomé” presente no cotidiano da auditoria: **mesmo vendo não se deve acreditar até que haja uma prova convincente para exibir gerando mudança nas opiniões descrentes**. Tudo deve ser provado e mesmo que venha à tona uma situação incontestável, ao auditor cabe desconfiar e verificar o contexto reunindo elementos capazes de provar a outros o essencial daquilo que foi constatado. Costumamos dizer que a habilidade e a capacidade em reunir as **evidências** dos atos ou dos fatos que vão opinar é o passo principal para o sucesso do profissional de auditoria.

Observe que depois de conhecer as resoluções do CFC, refletir sobre as consequências de exercer as atividades e ser capaz de assumir atitudes inerentes à função social do auditor, presumimos que você deve ir adiante. Então, o terceiro passo consistirá em estudar e simular os **papéis de trabalho** para ter conhecimento e domínio técnico no assunto e fazer o teste vocacional preliminar.

As etapas principais da auditoria podem ser resumidas nos princípios fundamentais adotados pela ciência da administração e deve respeitar uma sequência lógica: planejamento, execução e avaliação. Para o estudo de auditoria recomendamos o modelo de Peters e Machado (2007), nesse modelo, você poderá distinguir nitidamente o planejamento da auditoria como etapa de organização influenciadora na qualidade da execução; e, além disso, perceberá que o envolvimento do auditado é possível e desejável em vários pontos do desenvolvimento dos trabalhos auditoriais.

ETAPA	PAPEL DE TRABALHO	FINALIDADE
Planejamento	1. Planos de Auditoria	
Planejamento	2. Programa de Trabalho	
Execução	3. Solicitações de Auditorias Prévias	
Execução	4. Minuta de Relatório	
Execução	5. Folha Y	
Execução	6. Folha X	
Execução	7. Folhas Mestras	
Execução	8. Folhas de Registro dos Impactos	
Execução	9. Folhas de Verificação dos Impactos	
Execução	10. Folhas de Revisão Contábil	
Execução	11. Solicitações de Auditorias de Campo	
Execução	12. Folha de Avaliação dos Controles Internos	
Execução	13. Notas de Auditoria	

Quadro 19: Conjunto de Papéis de Trabalho para Auditoria Operacional

Fonte: Adaptado de Peters e Machado (2007)

Para entendimento da sequência, os autores organizam os papéis de trabalho na sua obra literária e destacam que a minuta do relatório, a folha Y e a folha X são específicas da entidade auditada,

entendendo-se a necessidade de a cada trabalho auditorial serem modificadas para contemplar aspectos próprios da situação envolvida.

Percebemos no plano de auditoria e no programa de trabalho necessidades semelhantes, vez que dificilmente a entidade auditada, mesmo já objeto de exames anteriores, mantém o mesmo grau de desempenho ou causa semelhante interesse de fiscalização ao órgão de controle.

Os demais papéis de trabalho são repetitivos para a área auditada na entidade e por consequência poderão ser reaproveitados, desde que adaptados e atualizados, em períodos futuros quando auditar novamente a mesma entidade.

Mas lembre-se de que os papéis de trabalho não podem ser aplicados de qualquer forma, pois deve ser seguida uma metodologia!

Recomendamos, além do estudo especial de cada um dos papéis de trabalho, escolher uma metodologia de trabalho compatível com a cultura organizacional da entidade e compatível com a evolução técnico-científica da auditoria. Por isso, a metodologia do ILACIF, apresentada por Cruz (2007, p. 49-54), parece ser apropriada para responder ao planejamento, à execução e à avaliação, itens exigidos pelos princípios administrativos.

Atualmente denominada de Organização Latino-americana e do Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), essa organização é uma entidade que regionalmente representa o INTOSAI e como tal se dedica à qualificação e ao intercâmbio técnico, conforme já explicado anteriormente. A entidade desenvolveu, no passado, uma metodologia suficiente e coerente aos propósitos da auditoria governamental. Ela é composta de cinco etapas:

- ▶ primeira etapa: Obtenção da Informação Básica;
- ▶ segunda etapa: Revisão dos Objetivos, Políticas, Normas Legais e Administrativas;

- ▶ terceira etapa: Revisão e Avaliação do Controle Interno;
- ▶ quarta etapa: Exame Detalhado das Áreas Críticas; e
- ▶ quinta etapa: Comunicação dos Resultados.

No livro de auditoria governamental, Cruz (2007) demonstra, por meio de simulações, a adoção dessa metodologia tanto para a receita, quanto para a despesa e a adapta para ativos e passivos. Além disso, apresenta abordagem focada tanto para a modalidade de auditoria fiscalizadora, quanto para a auditoria de gestão e para a auditoria operacional.

A quarta recomendação, se você permanece convencido de querer mesmo exercer a auditoria, é estudar os procedimentos e as técnicas usuais em auditoria e submeter-se como estagiário num órgão de controle público estatal ou **júnior** numa firma de auditoria privada para poder praticá-las.

O Que São Procedimentos e o Que São Técnicas?

Ainda que você não resolva permanecer com sua intenção de tornar-se um auditor, os dados a que terá acesso poderão lhe proporcionar conhecimento aditivo e útil tanto como cidadão, quanto como mandatário, gestor ou servidor público estatal. Pela versão da CGU temos:

Procedimentos e Técnicas:

Os Procedimentos e as Técnicas de Auditoria constituem-se em investigações técnicas que, tomadas em conjunto, permitem a formação fundamentada da opinião por parte do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Procedimento de auditoria é o **conjunto de verificações e averiguações previstas num programa de auditoria**, que permite obter evidências ou provas suficientes e adequadas para analisar as informações necessárias à formulação e fundamentação da opinião por parte do Sistema de Controle Interno do Poder Executi-

vo Federal. Trata-se ainda, do mandamento operacional efetivo, são as ações necessárias para atingir os objetivos nas normas auditoriais. **Também chamado de comando, o Procedimento representa a essência do ato de auditar, definindo o ponto de controle sobre o qual se deve atuar [...]**

Técnica de Auditoria é o **conjunto de processos e ferramentas operacionais de que se serve o controle para a obtenção de evidências**, as quais devem ser suficientes, adequadas, relevantes e úteis para conclusão dos trabalhos.

É necessário observar a finalidade específica de cada técnica auditorial, com vistas a evitar a aplicação de técnicas inadequadas, a execução de exames desnecessários e o desperdício de recursos humanos e tempo. (BRASIL, 2001, p. 34, grifos nossos)

A diferenciação entre procedimento coloca o auditor na obrigação de resolver primeiro o que deseja verificar para depois escolher a(s) técnica(s) a adotar para consecução das evidências. Missão que requer prática e experiência em auditoria. Convém esclarecer que os trabalhos de campo referem-se ao que se executa junto ao auditado, portanto fora do escritório da firma de auditoria ou fora do local onde está sediado o órgão de controle interno e de controle externo.

Em geral o custo da hora trabalhada no campo tende a ser maior do que aquele praticado para a hora de escritório devido aos custos de deslocamentos, estadia, especialidade operacional e outros aspectos da investigação realizada junto ao auditado.

E, então, você já conhece quase tudo de auditoria? Mesmo assim, que tal recapitular? Vamos rever alguns itens para lembrar. Fique atento!

Vamos lá! Como já apresentado, temos três modalidades de auditoria e, preliminarmente, antes mesmo de incluir no Plano de Auditoria, devemos saber se trata-se de uma auditoria fiscalizadora ou se vai além disso, abrangendo a modalidade operacional. É importante nessa fase procurar saber se é uma auditoria rotineira ou se visa uma determinada gestão.

Os tipos de auditoria que estarão no Plano de Auditoria, sendo associados de acordo com a(s) modalidade(s) a que se busca atender, são cinco e entre esses tipos recomendamos para qualquer circunstância inclusão o tipo **auditoria contábil** para preservar condições de validação e suficiência. Para quem não é do ramo convém esclarecer que a contabilidade costuma ser o único banco de dados (estável na forma e conservador nos registros) a permanecer nas entidades, independente do tempo de existência.

Resolvidas essas questões preliminares, cabe optar pela metodologia que respalde os trabalhos auditoriais no plano local, regional, nacional e internacional. Comentamos abertamente acerca da globalização, logo ficaria ruim adotar métodos tecnicamente desconhecidos ou sem credibilidade nos diferentes países onde potencialmente o relatório, o parecer ou o certificado da auditoria venham a ser consultados.

Dentro da metodologia há o momento adequado para definir os procedimentos e depois verificar quais as técnicas condizentes e mais rentáveis para produzir evidências. Devemos evitar, destarte, os desperdícios e otimizar a eficiência e a eficácia do processo, visando opiniões consequentes e desempenho do trabalho em níveis de economicidade coerentes com os custos programados. A experiência em auditoria exige prudência e habitualidade para o êxito e bom senso a aplicar nessa fase da auditoria.

O conjunto de papéis de trabalho deve ser organizado para registrar todas as fases do trabalho auditorial desde o planejamento até a emissão das **notas de auditoria** e conteúdo das opiniões e recomendações a compor nos relatórios, pareceres ou certificados. Esses documentos também devem ser elaborados dentro da técnica usual estabelecida no regimento interno do órgão de controle ou de acordo com instruções estabelecidas nas resoluções do Conselho

Regional de Contabilidade, Instituto Brasileiro de Contadores, CVM e demais órgãos técnicos no assunto.

Advertimos que o conjunto de papéis de trabalho deverá ser o estritamente necessário para documentar as diferentes etapas dos trabalhos auditoriais. A maneira como preenchê-los deve ser resolvida pelos manuais de instruções disponibilizados para os agentes de controle ou pelo que o **sênior ou gerente** da firma for paulatinamente transferindo aos **juniores** na fase inicial da carreira de auditor.

Antes de terminar esse assunto e, conseqüentemente, a Unidade 4, cumpre apresentar alguns procedimentos e técnicas reforçando o convite para estudos na obra de Cruz (2007) para contato mais direto com os procedimentos e na obra de Peter e Machado (2003), na qual há explicação detalhada da composição e das finalidades de cada papel de trabalho.

PROCEDIMENTOS (O QUE SE DEVE FAZER?)	FINALIDADE	EXEMPLOS
A) testes de observância	Visam à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela Administração estão em efetivo funcionamento e cumprimento.	Exemplo Positivo: a reposição de estoques no nível mínimo estimado como necessário para assegurar o funcionamento regular de postos de saúde vem sendo obedecido e há controles eficientes e eficazes na logística de materiais.
B) testes substantivos	Visam à obtenção de evidências quanto à suficiência, exatidão e validação dos dados produzidos pelos sistemas contábil e administrativos da entidade, dividindo-se em testes de transações e saldos e procedimentos de revisão analítica.	Exemplo Negativo: a estrutura disponível para a contabilidade de ser gerada não garante a tempestiva e regular apuração de resultados mensais necessários para suprir relatórios a expor em audiências públicas. Há insatisfação de usuários e lideranças comunitárias diante da precária e intempestiva evidenciação.

Quadro 20: Procedimentos em Auditoria

Fonte: Adaptado de Brasil (2001)

TÉCNICA DE AUDITORIA	FINALIDADE	EXEMPLO
I. Indagação Escrita ou Oral	Uso de entrevistas e questionários junto ao pessoal da unidade ou da entidade.	Exemplo Positivo: aplicação de pesquisa semiestruturada onde o sistema de aquisições de material e prazo de suprimento são avaliados como regulares.
II. Análise Documental	Exame de processos, atos formalizados e documentos avulsos	Exemplo Negativo: aplicação de amostragem documental onde se constata que 40% das pessoas que requisitam materiais não tem treinamento para manuseio e armazenamento adequado dos mesmos.
III. Conferência de Cálculos	Revisão das memórias de cálculos ou a confirmação de valores por meio do cotejamento de elementos numéricos correlacionados, de modo a constatar a adequação dos cálculos apresentados.	Exemplo Negativo: a conferência do sistema de valoração de estoques ao custo médio, conforme adotado pela entidade auditada apresenta erros na aplicação da fórmula, causando saldos diferentes dos existentes.
IV. Confirmação Externa	Verificação junto a fontes externas ao auditado, da fidedignidade das informações obtidas internamente. Uma das técnicas, consiste na circularização das informações com a finalidade de obter confirmações em fonte diversa da origem dos dados.	Exemplo Positivo: a circulação de duas notas fiscais de compra de medicamentos assinala que o prazo de validade do produto tem assinalado como início do período data posterior a emissão da nota e entrega do produto, causando investigações da ANVISA.
V. Exame dos Registros	Verificação dos registros constantes de controles regulamentares, relatórios sistematizados, mapas e demonstrativos formalizados, elaborados de forma manual ou por sistemas informatizados. A técnica pressupõe a verificação desses registros em todas as suas formas.	Exemplo Positivo: a verificação em dois <i>softwares</i> assinala a impossibilidade de registrar fatos com datas atrasadas e inserir dados do passado como se no dia do registro tivessem ocorrido. Além disso, os códigos fonte detêm a senha e momento real do acesso.

Quadro 21: Técnicas de Auditoria

Fonte: Adaptado de Brasil (2001)

TÉCNICA DE AUDITORIA	FINALIDADE	EXEMPLO
VI. Correlação das Informações Obtidas	Cotejamento de informações obtidas de fontes independentes, autônomas e distintas, no interior da própria organização. Essa técnica procura a consistência mútua entre diferentes amostras de evidência	Exemplo Negativo: a análise detectou registro de requisições em até três dias depois da emissão nas unidades consumidores, embora o fornecimento pelo almoxarifado seja baixado na datada documental.
VII. Inspeção Física	Exame usado para testar a efetividade dos controles, particularmente daqueles relativos à segurança de quantidades físicas ou qualidade de bens tangíveis. A evidência é coletada sobre itens tangíveis.	Exemplo Positivo: a verificação <i>in loco</i> de estoques assinalado em registros detectou para 20% dos itens escolhidos pela técnica de inventários rotativos, incertos na data, que 98% daquilo que constou como estoque estava armazenado no lugar próprio.
VIII. Observação das Atividades e Condições	Verificação das atividades que exigem a aplicação de testes flagrantes, com a finalidade de revelar erros, problemas ou deficiências que de outra forma seriam de difícil constatação. Os elementos da observação são: a) a identificação da atividade específica a ser observada; b) observação da sua execução; c) comparação do comportamento observado com os padrões; e d) avaliação e conclusão.	Exemplo Negativo: a verificação nos veículos da entidade, quando em trânsito e a partir do controle de frotas indica rotas incompatíveis com os locais assinalados em registros de saída. A execução do deslocamento, quando vigiado demonstra desvio de rota para tratar de assuntos particulares de gestores e seus familiares em bairros diferentes e atendimento de atividades sem interesse público.
IX. Corte das Operações ou "Cut-Off"	Corte interruptivo das operações ou transações para apurar, de forma seccionada, a dinâmica de um procedimento. Representa a "fotografia" do momento-chave de um processo.	Exemplo Negativo: a interrupção para contagem de itens do almoxarifado, na metodologia do inventário rotativo assinalou dois itens com lotes incompletos e sem qualquer justificativa da falta.

Quadro 21: Técnicas de Auditoria
Fonte: Adaptado de Brasil (2001)

TÉCNICA DE AUDITORIA	FINALIDADE	EXEMPLO
X. Rastreamento	Investigação minuciosa, com exame de documentos, setores, unidades, órgãos e procedimentos interligados, visando dar segurança à opinião do responsável pela execução do trabalho sobre o fato observado.	Exemplo Positivo: a investigação de escrituras de imóveis da entidade assinala áreas ocupadas por invasões e nas consultas e entrevistas gravadas se detectou recibos de venda de lotes de terra assinados e com firma em Cartório oriundos do Reitor de uma Universidade Pública Estatal.

Quadro 21: Técnicas de Auditoria

Fonte: Adaptado de Brasil (2001)

Para a fase adulta do profissional de auditoria contábil fica reservada a condição de desenvolver trilhas reunir uma espécie de caminho crítico na identificação de fraudes e erros, virtudes e êxitos relativos á entidades auditadas, áreas auditadas e associação de procedimentos e técnicas com a cultura organizacional envolvida.

A propensão a dimensionar os atos e fatos com aspectos da sociologia e outros ramos do saber que fazem a vida humana associada ao planeta pode ser auditada de melhor maneira pelos profissionais que dominam conceitos e tecnologias consagradas, já que eles conseguem identificar as relações entre as diversas formas de ação e reação dos seres existentes.

Ao concluirmos esta Unidade, parabenizamos você por ter estudado a controladoria e a auditoria e gostaríamos de deixar, nitidamente, esclarecido que a profissão de controlador ou de gestor pode ser exercida sem um curso específico de graduação em administração pública. Entretanto, a profissão de auditor precisa de formação em Ciências Contábeis ou de muitas horas de experiência de campo para que seja alcançado o respeito técnico comumente exigido neste campo do saber acadêmico.

Resumindo



Nesta Unidade foram abordados os conceitos da auditoria, na ótica de doutrinadores e de cientistas contábeis; esclarecemos o papel exercido pelos órgãos de controle externo e controle interno. Demonstramos aspectos relacionados com o campo de aplicação da auditoria governamental alertando para as diferentes opções e limitações estabelecidas pela Carta Magna, inclusive a proibição de criação de novos Tribunais de Contas em municípios.

Nesta Unidade esclarecemos, ainda, que a auditoria é apenas um dos meios de se exercer o controle e que ela pode ser dividida em três modalidades, dependendo da motivação e do que desejamos investigar. Vimos que outra forma de classificar é estabelecer os tipos de auditoria, como faz a Controladoria Geral da União (CGU) que indica cinco tipos distintos. Aqui esclarecemos aos estudantes que a forma de execução da auditoria não é exclusiva de servidores do quadro permanente dos órgãos de controle ou de contadores. Apesar de a auditoria contábil ser uma prática regulamentada e de restrita execução vigiada pelos profissionais da área, admite complementarmente inclusão de trabalhos de outros especialistas. Advertimos que tal qual atividades em geral, a auditoria tem parte do resultado dependente dos recursos materiais, humanos e tecnológicos disponíveis, e que, também, é julgada pelo êxito obtido, segundo a ótica dos usuários, bem como pela economicidade e pela eficiência dos controles internos existentes para a gestão dos recursos públicos. Adotamos exemplificativamente referências a regimentos do TCU, do TCE de SC e da CGU

para demonstrar que o uso de técnicas de auditoria é facultada definida em cada órgão de controle. Especificamente, para o controle interno do Poder Executivo Federal são explorados elementos técnicos, a fim de convencer por meio da sua filosofia. Entendemos que a filosofia, por detrás da abordagem dos fatos, é de apoio, pela avaliação do entendimento sobre as diretrizes e as normas que pratica, bem como pela apresentação de sugestões e recomendações de aprimoramento operacional dos auditados, presentes no contexto orientador da conduta de seus agentes e auditores. Aos interessados na elaboração de auditoria prática disponibilizam-se três sinopses para a área da auditoria governamental. Além disso, faz-se indicação para as obras de Peter e Machado (2003) e de Cruz (2007), no intuito de motivar o aprofundamento de estudos e pesquisas técnicas no assunto; se o interesse for nacional e indicamos órgãos, em cada continente do planeta, dentro da rede do INTOSAI, para os estudiosos e pesquisadores das ciências fiscalizadoras interessados no estado da arte internacional deste assunto.

Muito bem, chegamos ao final da Unidade 4 e, conseqüentemente, da disciplina. Esperamos que você tenha aproveitado ao máximo todo o conteúdo abordado. Para reforçar o seu aprendizado, faça pesquisas em outras fontes, e, caso tenha dúvida, entre em contato com o seu tutor, ele está à sua disposição para ajudá-lo no que for preciso.

Bons estudos e sucesso na sua vida pessoal e profissional.

Referências

BARGUES VELA, J. M. *Conceptos y principios de contabilidad pública*. Madrid: Ministério da Economia e Hacienda, 1992.

BARGUES VELA, José Manuel. *Concepto y principios de contabilidad pública*. Madrid: Edición do Ministerio de Economia y Hacienda, 1992.

BORBA, Julian; LUCHMANN, Lígia. *Orçamento Participativo: análise das experiências desenvolvidas em Santa Catarina*. Florianópolis: Insular, 2007.

BRASIL, *Decreto n. 966 A*, de 7 de novembro de 1890. Crêa um Tribunal de Contas para o exame, revisão e julgamento dos actos concernentes á receita e despesa da Republica. Disponível em: <http://www.jacoby.pro.br/normas/decr_966_1890.html>. Acesso em: 11 ago. 2012.

BRASIL, *Lei n. 10.028*, de 19 de outubro de 2000. Altera o Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei n. 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei n. 201, de 27 de fevereiro de 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10028.htm>. Acesso em: 11 ago. 2012.

BRASIL, *Lei n. 4.320*, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 11 ago. 2012.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 11 ago. 2012.

BRASIL. Controladoria Geral da União (CGU). *Instrução Normativa n. 1*, de 13 de março de 2003. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01_13mar2003.pdf>. Acesso em: 11 ago. 2012.

BRASIL. *Decreto-Lei n. 200*, de 25 de fevereiro de 1967. Disponível em: <<http://www010.dataprev.gov.br/sislex/paginas/24/1967/200.htm>>. Acesso em: 11 ago. 2012.

BRASIL. *Lei complementar n. 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.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 11 ago. 2012.

BRASIL. *Lei n. 8.429*, de 2 de junho de 1992. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8429.htm>. Acesso em: 11 ago. 2012.

BRASIL. *Lei n. 9.755*, de 16 de dezembro de 1998. Dispõe sobre a criação de “homepage” na “internet”, pelo Tribunal de Contas da União, para divulgação dos dados e informações que especifica, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9755.htm>. Acesso em: 11 ago. 2012.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Federal de Controle Interno. *Instrução Normativa n. 1*, de 6 de abril de 2001. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01_06abr2001.pdf>. Acesso em: 11 ago. 2012.

BRASIL. Portaria n. 467, de 6 de agosto de 2009. Ministério da Fazenda. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_467_2009_PCP_PCE_PCASP.pdf>. Acesso em: 11 ago. 2012.

CAMPANHOLE, Adriano; CAMPANHOLE, Hilton Lobo. *Prática das Leis Trabalhistas*. São Paulo: Atlas, 1978.

CARTA DE LIMA, 1997. Disponível em: <<http://tinyurl.com/3sy74gs>>. Acesso em: 11 ago. 2012.

CASTRO, Domingos. P. de; GARCIA, L. M. *Contabilidade Pública no Governo Federal: guia para reformulação do ensino e implantação da lógica do SIAFI nos Governos Municipais e Estaduais com Utilização do Excel*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CHIMENTI, Ricardo Cunha *et al.* *Curso de Direito Constitucional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resoluções, Ementas e Normas do CFC. 2011. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 16 jul. 2012.

CRUZ, F. da *et al.* *Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada: Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CRUZ, Flávio da *et al.* *Comentários à Lei n. 4.320*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CRUZ, Flávio da *et al.* *Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

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

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. *Controle interno nos Municípios*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CRUZ, Flávio; PLATT NETO, Orion Augusto. *Contabilidade de custos para entidades estatais: metodologia e casos simulados*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

DEMOCRACIA, Desenvolvimento e Direitos: um debate sobre desafios e alternativas. *Uma Publicação – IBASE*. Rio de Janeiro, janeiro de 2007. Disponível em: <<http://www.ibase.br/pt/wp-content/uploads/2011/06/democracia-desenvolvimento-e-direitos.pdf>>. Acesso em: 11 ago. 2012.

DIAMOND, Jack. *The role of internal audit in government financial management na international perspective*, 2002. Disponível em: <www.imf.org/external/pubs/ft/wp/.../wp294.pdf>. Acesso em: 11 ago. 2012.

DICIONÁRIO. *Direito Net*. [2011]. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/dicionario/>>. Acesso em: 16 jul. 2012.

EXAME DE QUALIFICAÇÃO TÉCNICA. *Apresentação*. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=218&codConteudo=529>>. Acesso em: 11 ago. 2012.

FAZZIO JUNIOR, Waldo. *Atos de Improbidade administrativa*. São Paulo: Atlas, 2008.

FEDOZZI, Luciano. *Orçamento Participativo*. 3. ed. Porto Alegre: Tomo, 2003.

FERRAZ, Luciano. *Controle da administração pública*. Belo Horizonte: Mandamentos, 1999.

GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GLOBO Notícias. Notícias/Política/Governo Federal. Terça – 22/09/09 18h22. *Plenário do Senado aprova José Múcio para ministro do TCU*. 2009. Disponível em: <<http://tinyurl.com/l9nalb>>. Acesso em: 16 jul. 2012.

GLOCK, José Osvaldo. *Guia para implementação do sistema de controle interno nos Municípios*. Curitiba: Juruá, 2007.

HOUAISS, Antônio. *Dicionário Eletrônico da Língua Portuguesa*. Versão monousuário 3.0, junho de 2009. CD-ROM.

IBASE. Disponível em: <<http://www.ibase.br>>. Acesso em: 11 ago. 2012.

INTOSAI. Disponível em: <<http://www.intosai.org/es/portal/>>. Acesso em: 11 ago. 2012.

INTOSAI. *Experientia Mutua Ominibus Prodest*. Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. [2011]. Disponível em: <<http://www.intosai.org/es/actualidades.html>>. Acesso em: 16 jul. 2012.

KASSAI, José Roberto *et al.* *Análise de Investimentos*. São Paulo: Atlas, 1999.

KOHAMA, Heílío. *Contabilidade Pública*. 10. ed. São Paulo: Atlas: 2008.

LUNKES, Rogério João; SCHNORREBERGER, Darci. *Controladoria na coordenação dos sistemas de gestão*. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO JR., J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. *A Lei 4.320 comentada*. 30. ed. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Administração Municipal (IBAM), 2000.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

PAIVA, Rodrigo Márcio Medeiros. *O controle social na administração pública: propostas para estruturar e estimular o seu desenvolvimento*. Centro de Ciências Sociais Aplicadas. 53p. João Pessoa. UFPB, 2004.

PASCOAL, Valdecir. *Direito financeiro e controle externo*. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2005.

PAZZAGLINI FILHO, Marino; ROSA, Márcio Fernando Elias; FAZZIO JUNIOR, Waldo. *Improbidade administrativa: aspectos jurídicos da defesa do patrimônio público*. São Paulo: Atlas, 1996.

PERFIL dos estudantes de graduação das IFES. *Pesquisa do Perfil Sócio-Econômico e Cultural do Estudante de Graduação das IFES Brasileiras*. [2011]. Disponível em: <www.ufrn.br/sites/fonaprace/perfil_anexo3.doc>. Acesso em: 16 jul. 2012.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. *Manual de auditoria governamental*. São Paulo: Atlas, 2003.

PLATT NETO, Orion Augusto *et al.* Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira, *Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, v. 18, n. 1, p. 75-94, jan./mar. 2007.

PREFEITO DE RIBEIRÃO BONITO CRIA SALA DE TRANSPARÊNCIA. Disponível em: <<http://www.amarribo.org.br>>. Acesso em: 11 ago. 2012.

REIS, Heraldo da Costa; MACHADO Jr., J. Teixeira. *A Lei 4.320 Comentada*. Rio de Janeiro: IBAM, 1994.

RIO DE JANEIRO. Decreto Municipal n. 28.787, de 4 de dezembro de 2007. Disponível em: <http://pt.wikisource.org/wiki/Decreto_Municipal_do_Rio_de_Janeiro_28787_de_2007>. Acesso em: 11 ago. 2012.

SANTA CATARINA. *Regimento Interno TCSC*. Tribunal de Contas da União. Resolução n. TC-06/2001 e resoluções de alterações. Florianópolis: Tribunal de Contas, 2006. Disponível em: <http://www.tce.sc.gov.br/site/publicacoes/livros/pdf/regimento_interno.pdf>. Acesso em: 11 ago. 2012.

SANTA CATARINA. Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/web/contas/estatistica-municipal/indicadores-municipio>>. Acesso em: 11 ago. 2012.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

SILVA, Lino Martins da. *Contabilidade governamental*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SLOMSKI, Valmor. *Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na contabilidade municipal*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MINICURRÍCULO

Flávio da Cruz

É Professor Titular e Pesquisador do Departamento de Ciências Contábeis do Centro Sócio-Econômico (CSE) da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). É Mestre em Administração Pública, contador e auditor. Ex-funcionário do Tribunal de Contas e ex-contador do Serviço Público Federal e em prefeituras. Atua na Fundação de Estudos Sócio-Econômicos (FEPESE) e na Fundação de Estudos Superiores em Administração e Gerência (FESAG). É autor do livro *Auditoria Governamental* e coautor dos livros *Comentários à Lei 4.320* e *A Lei de Responsabilidade Fiscal Comentada*.

