

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUARIAIS
E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

A AUDITORIA INTERNA NO SETOR PÚBLICO

Miquéias da Silva Santos

Fortaleza, 1997

MIQUÉIAS DA SILVA SANTOS

A AUDITORIA INTERNA NO SETOR PÚBLICO

Monografia submetida ao
Curso de Ciências Contábeis
da Universidade Federal do
Ceará-UFC, como requisito
parcial para a obtenção do
grau de Bacharel.

Fortaleza, 1997

Esta Monografia foi submetida à Banca Examinadora como parte dos requisitos necessários a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis ora outorgado pela Universidade Federal do Ceará-UFC.

MIQUÉIAS DA SILVA SANTOS

Monografia Aprovada em

15/07/97,

Prof. Pedro Paulo

MONTEIRO VIEIRA

Orientador

Profª Graça Arraes

Coordenadora da Disciplina

MARIA DAS GRAÇAS ARRAES DE ARAUJO

Professor (a) Convidado (a) à Banca Examinadora

AGRADECIMENTOS

À Deus,

Fonte Suprema de toda inspiração,

À Minha Família,

**Que direta ou indiretamente contribuiu para
minha formação acadêmica,**

Aos Professores e Mestres,

**Do Curso de Ciências Contábeis da
Universidade Federal do Ceará.**

*“Un livre n’est excusable qu’autant
qu’il apprend quelque chose”*

Voltaire

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AC - Auditoria Contábil

CF - Constituição Federal

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

DAGE - Departamento de Auditoria Geral do Estado

DTN - Departamento do Tesouro Nacional

IN - Instrução Normativa

NAO - National Audit Office

SEST - Secretaria de Controle das Empresas Estatais

TCU - Tribunal de Contas da União

APRESENTAÇÃO

Dada a escassez de literatura sobre o assunto escolhido é admissível a amplitude que pude alcançar neste trabalho. Não tive a pretensão de estender-me no assunto de uma forma minuciosa, procurando sempre ser objetivo nos tópicos abordados.

Às palavras de Antônio Lopes de Sá, no que diz “a corrupção transformou-se em verdadeira instituição” faço menção à ética profissional quando se assume a responsabilidade de, como aluno, fazer um trabalho passível de aprovação como este.

Quanto ao assunto abordado, é evidente que o exercício do profissional “Auditor” no âmbito público, como todo o sistema que o envolve, encontra-se frente a barreiras que não lhe proporcionam à sua eficácia. Mesmo assim, a iniciativa que foi tomada na referida escolha serve para despertar a sensatez de que “os defeitos de um sistema político e social não devem atingir o dever de consciência do profissional que pratica sua tarefa”.

Com isso, espero que o objetivo dessa monografia alcance as expectativas, e contribua de alguma forma para acumulação de conhecimentos dos interessados.

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	5
APRESENTAÇÃO	6
1 - INTRODUÇÃO	9
2 - A AUDITORIA INTERNA NO SETOR PÚBLICO	12
2.1 - Conceito	12
2.2 - Campo de Atuação – A Independência em Auditoria Interna	15
2.3 - Diferenças do Setor entre a Área Pública e a Área Privada	18
3 - ESTRUTURA DA AUDITORIA INTERNA	20
4 - PLANEJAMENTO DO TRABALHO DE AUDITORIA	22
4.1 - Conceito e Objetivos	22
4.2 - Técnicas de Auditoria	23
5 - TIPOS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL	27
5.1 - Auditoria de Gestão	27
5.2 - Auditoria de Programas	28
5.3 - Auditoria Operacional	28
5.4 - Auditoria Contábil	28

5.5 - Auditoria de Sistema	29
5.6 - Auditoria Especial	30
6 - CONTROLE EXTERNO E CONTROLE INTERNO NO BRASIL	31
6.1 - O Sistema Contábil no Setor Público	34
6.1.1 - <u>O Sistema Orçamentário</u>	34
6.1.2 - <u>O Sistema Financeiro</u>	35
6.1.3 - <u>O Sistema Patrimonial</u>	35
7 - A OPERACIONALIDADE DO SETOR – CONTROLE DE QUALIDADE	37
8 - A AUDITORIA PÚBLICA EM NÍVEL INTERNACIONAL	39
9 - CONSIDERAÇÕES FINAIS	40
10 - ANEXOS	42
11 - BIBLIOGRAFIA CONSULTADA	51

1 - INTRODUÇÃO

O aparecimento da auditoria no Setor Governamental data do séc. XII, em meados de 1314 quando se tinha na Inglaterra, as primeiras práticas de auditoria em contas públicas. Com o surgimento das grandes empresas e desenvolvimento no setor econômico e industrial no séc. XIV, a Inglaterra, como berço desse desenvolvimento veio sistematizar a atividade (objeto de nosso estudo) quando se deu o surgimento das primeiras associações de contadores públicos, que exerciam a função de Auditor.

Flávio da Cruz (1997), em seu livro "Auditoria Governamental", enumera as funções do auditor, qual seja a de verificar a viabilidade dos planos de empreendimento e estabelecer controle sobre a origem e retorno do capital financeiro, tendo como base e fazendo valer os princípios da ciência, ora em estudo. Dentre outras funções do profissional auditor, ressalte-se a de realizar rateio preciso dos resultados segundo critérios contratuais, diferenciar e examinar a diversidade e complexidade dos resultados auditados.

Numa visão histórica temos tal prática exercida em contas públicas nos países que logo alcançaram o desenvolvimento, como a Holanda e a supra citada Inglaterra, pioneiros na evolução na Auditoria Pública.

Segundo historiadores franceses, foram os Sumérios, por volta de 2.600 antes de Cristo, na época do Rei Uru-Kagina, que praticaram as mais rudimentares técnicas de auditoria no âmbito público. Como a própria ciência que a envolve, a auditoria é resultante de uma história compromissada com a pesquisa e não uma técnica baseada no empirismo.

Em nosso país a auditoria veio a ser desenvolvida pelos povos bárbaros (indígenas) de uma forma rudimentar que não é convencional, como nos países europeus. O surgimento da auditoria convencional propriamente dita, veio por volta da terceira década do século XX, com a chegada das empresas estrangeiras em nosso Estado. A obrigatoriedade da prática da auditoria governamental no Brasil estabeleceu-se pela Lei nº 4.728, de julho de 1965, que regulamenta o mercado financeiro, sistematizando-o.

A criação do Instituto de Contadores Públicos em São Paulo, por volta de 1970 é um outro fator de vital importância para que a auditoria se solidificasse como técnica e se tornasse obrigatória para empresas que tinham suas obrigações negociadas no Mercado de Capitais.

A partir desse pressuposto histórico, abordaremos, no decorrer do trabalho, assuntos gerais que se refiram a auditoria (interna) no âmbito público.

A aplicabilidade dessa técnica tem por fim assessorar a administração voltada para o exame e avaliação da adequação, eficiência e

eficácia dos sistemas de controle, bem como da qualidade das áreas em relação às atribuições e aos planos, metas, objetivos e políticas definidos para as mesmas. Note-se, contudo, que se torna necessário entender os fatores que diferem a auditoria governamental da auditoria no setor privado.

A auditoria apoia-se no sistema de informações contábeis. A partir dessa afirmação, entende-se que tanto nas entidades públicas como privadas, voltar-se à avaliação da economicidade, eficiência e eficácia dos “resultados obtidos”, mediante recursos financeiros utilizados (ou empreendidos) constitui fim comum da auditoria nos dois setores.

Conceituar auditoria interna, bem como discorrê-la dentro das diferenças básicas da atividade no setor público e no setor privado, constitui-se o objetivo do trabalho, colocando em evidência tópicos particulares, procedimentos e programas afins à auditoria interna no setor governamental. Por fim, a conclusão mediante o exposto.

2 - A AUDITORIA INTERNA NO SETOR PÚBLICO

2.1 - Conceito

A auditoria interna consiste, em primeira análise, no exame da adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controles internos numa instituição, seja ela pública ou privada. Considerando instituição como organização cujo fim seja o lucro, ou que tenha caráter social, temos dentro do "setor governamental", que neste tópico denominamos de "setor público", já que dentro do próprio conceito de organização pública insere-se o conceito de governo, define-se instituições públicas como sendo as organizações governamentais em que gerida pela pessoa do "governo" tem o fim de conferir e atender os interesses públicos.

O trabalho de assessoramento que a auditoria presta a administração vem completar seu conceito. As organizações, ao traçarem metas, procurarão atingir os objetivos mediante eficientes e eficazes sistemas de controle. A auditoria é, portanto, o meio pelo qual essas metas e controles são examinados e avaliados para um posterior parecer da pessoa do auditor.

A auditoria no setor público é desenvolvida por auditores públicos estendendo-se a todos os serviços programas, operações e controles existentes nas entidades estatais e paraestatais da administração pública direta ou indireta, cujas atribuições são cumpridas mediante a canalização de informações e a sistematização das mesmas, tendo o objetivo precípuo verificar o cumprimento das normas expedidas pelo governo, bem como a verificação que as instituições estão gerindo seus negócios em conformidade com as legislações específicas inerentes a cada atividade do setor público.

A vinculação do auditor interno diretamente ao presidente ou ao Conselho de Administração é ponto fundamental para aceitação da auditoria interna como um real instrumento de controle e assessoria útil para a empresa. Há de se notar, no entanto, que as normas referentes ao exercício da função são estabelecidas pelos órgãos reguladores da profissão contábil e que tem antes de tudo o fim de disciplinar tal exercício. Em nosso país o exercício da auditoria interna rege-se pelas normas e legislações expedidas pela Secretaria de Controle das Empresas Estatais (SEST). O auditor interno, de acordo com a Instrução Normativa (IN) nº 2/86 deverá reportar-se diretamente ao presidente da empresa, atendendo aos padrões de trabalho reconhecidos pela sua categoria profissional, com o propósito de alcançar total independência e veracidade em suas conclusões.

A auditoria é exercida através de exames de documentos, livros, registros, relatórios, inspeções, onde seus exames são efetuados de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas (Resolução CFC N° 700/91) incluindo também os procedimentos particulares a cada situação em que o profissional auditor se depare, tendo sempre a preocupação ou interesse de comprovar a veracidade das demonstrações, se estão ou não em conformidade aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e se refletem de fato a situação econômica-financeira do patrimônio.

Definindo a auditoria interna, em síntese, é uma atividade que cuida da comprovação da veracidade de dados, não só contábeis, mas como também, na inspeção dos cumprimentos das obrigações, e da execução de programas afins, tendo também o caráter preventivo. Concluimos nesse sub-tópico que a auditoria interna tem por fim adquirir dados suficientes que permitem julgar a administração de uma instituição em seus vários níveis, seja a instituição uma empresa, fundação, autarquia, dentre outras que estão inseridas no âmbito das organizações públicas. É, por fim, um setor de assessoria.

2.2 - Campo de Atuação - A Independência em Auditoria Interna

A auditoria interna é uma atividade de avaliação independente dentro da organização, como um serviço prestado à Administração. Constitui um controle gerencial que se dá através de exame e avaliação da adequação e eficácia de outros controles.

Quanto a sua área de abrangência a auditoria interna atua em todos os serviços, programas e controles existentes na entidade, pois a sua função é a maximização da eficiência funcional, mediante exame dos fatos contábeis e operacionais da organização.

Os Sistemas de Controles não só procuram atingir os objetivos contábeis e financeiros, mas também abrangem os planos desta organização e todos os meios de avaliação para proteger seus objetivos, tendo, portanto, a preocupação de verificar a exatidão e fidedignidade de suas informações administrativas, contábeis, financeiras e operacionais.

É da alçada da auditoria interna auditar empresas, órgãos, planos, projetos, sistemas, processos, informações, registros, operações, funções,

atividades, fundos e programas da entidade, tendo com isso, atuação em todos os setores da administração.

Alcançar informações sobre "informações" constitui-lhe objetivo precípuo. Isso acontece quando a auditoria faz uso das técnicas e metodologias inerentes a área e quando a mesma funciona com total independência dentro de uma empresa (liberdade de exercício).

A liberdade de atuação da pessoa do auditor como profissional, dentro das mais diversas áreas de uma entidade, está diretamente relacionada ao sucesso de seu desempenho, tendo com isso, assegurado o livre e direto acesso à vários setores dessa entidade, seja dentro ou fora da organização.

A responsabilidade da auditoria deverá ser previamente definida através dos estatutos de funcionamento de auditoria interna. Portanto, sejam os objetivos, âmbito de abrangência de atuação deverão ser previamente estabelecidos, e com independência e autonomia na tomada das decisões, as condições sejam favoráveis à execução com sucesso da atividade do auditor.

A intervenção estatal na economia privada ou no âmbito público, constitui ao governo uma preocupação constante, que muitas vezes, gerindo mal os seus negócios, o poder público desembolsa capital, sem um retorno esperado. Com isso, a atuação estatal para se tornar eficiente, necessita acompanhar suas atividades através de uma fiscalização efetiva de todo

complexo de relações existentes entre o Estado, como União Indissolúvel ou como Estado-Membro, e o povo, como utilitários do serviço por ele produzido.

A auditoria interna, em particular análise, é um instrumento ou atividade de caráter permanente. Isso se dá pelo fato de ela ser executada por funcionários (ou empregados) da própria instituição, o que a caracteriza como um instrumento de controle, seja ela de caráter repressivo, com intuito de evitar irregularidades, ou um simples meio de orientação preventiva, que busca minimizar o aparecimento dessas irregularidades através de instruções emanadas pelo próprio poder público.

O papel do auditor no desempenho de seu exercício é fundamental, pois sua presença inibe o aparecimento de fraudes, que diremos, ao contrário, sua ausência acarreta o surgimento de situações anormais dentro da instituição.

Quanto as modalidades a auditoria interna poderá abranger vários setores dentro de uma organização seja pública ou privada. Considerando que auditoria funciona em uma "empresa" em seus vários níveis, o departamento de auditoria interna deve ser estruturado, portanto, no sentido de praticar:

- Auditoria de Programas;
- Auditoria Contábil e Tributária;
- Auditoria Operacional;

- Auditoria de Sistemas Informatizados;
- Auditoria Gestional;
- Auditorias Especiais (também chamada de Investigações Especiais).

Como uma atividade cujo propósito é fazer julgamentos profissionais, necessita do mais alto grau de imparcialidade, integridade e objetividade. O profissional auditor, portanto, precisa de autonomia e credibilidade para atuar com imparcialidade e de forma íntegra (independência).

O fato de auditoria contábil verificar a confirmação de dados mediante registros pela contabilidade, torna o poder público o principal interessado, quando nos reportamos à empresa ou entidade de interesse coletivo que deva sofrer controle e fiscalização por esse poder.

2.3 - Diferenças do Setor entre a Área Pública e a Área Privada

Para diferenciarmos a auditoria nos dois segmentos, necessário se faz entendermos que há algumas premissas para se chegar a tal conclusão.

Em primeiro lugar, poderíamos traçar diferenciais entre a contabilidade pública e a privada partindo do ponto que os usuários

interessados pelas informações contábeis se divergem em ambos os setores, se não, vejamos:

QUADRO 1

SETOR PÚBLICO	SETOR PRIVADO
Gerentes	Diretores
Associações de Servidores	Sindicatos de Empregados
Credores	Fornecedores
Investidores	Acionistas
Público em Geral	Demais Interessados
Instituições Financeiras	Bancos Comerciais
Contribuintes	Clientes
Analistas Financeiros	Analistas de Resultados

NOTA: Ordenação segundo autor espanhol Vela Bargues

O enfoque nos resultados obtidos é a preocupação das avaliações tanto nas empresas privadas como nas entidades do setor público. Contudo, as características do setor público também se diferenciam do setor privado.

O poder público é heterogêneo, possui poder fragmentado e responsabilidade maior do que as empresas do sistema de mercado. É heterogêneo pelo fato de oferecer a vasta gama de serviços, gerando um imenso complexo de entidades de fins distintos. Quanto a fragmentação do poder, é

uma característica decorrente da primeira onde os interesses quase sempre são antagônicos, o que não ocorre no setor privado.

É pré-requisito básico para qualquer auditor governamental saber diferenciar a contabilidade pública da contabilidade de empresas do setor privado.



3 - ESTRUTURA DA AUDITORIA INTERNA

A estrutura da auditoria interna depende do porte da organização. Considerando as grandes organizações, a estrutura da auditoria pode variar de diretor a auxiliar de auditoria.

Podemos ter, em síntese a seguinte divisão:

- Diretor - destinado a dirigir toda a atividade da auditoria, congregando as diversas superintendências de auditoria.
- Superintendente - dirige os setores de sua responsabilidade obtendo das gerências o controle e eficiência dos trabalhos.
- Gerente - determina a divisão das tarefas de sua responsabilidade aos supervisores e gerencia os trabalhos em andamento.

- Supervisor - promove o acompanhamento das atividades exercidas pelos auditores de campo e revisam os papéis de trabalho.
- Sênior - coordena, acompanha, executa e revisa os trabalhos de auditoria.
- Júnior - participa na execução dos trabalhos de auditoria, avaliando a adequação dos controles internos nos seus aspectos orçamentários, financeiros, contábeis, fiscais, tributários, administrativos etc.
- Assistente - destinado a conduzir pequenos trabalhos ou assistir àqueles de maior expressão.
- Auxiliar - destinado a iniciantes da área de auditoria e que serve de suporte a tarefas que não necessitam de técnicas ou julgamentos em grande escala.

O chefe de auditoria interna deve responsabilizar-se pelo estabelecimento de estrutura condizente com os objetivos e atividades da auditoria interna.

A atribuição de responsabilidade, de autoridade e de independência, será devidamente formalizada e aprovada junto aos níveis diretivos e informados aos níveis gerenciais, a fim de contar com o apoio dos gerentes da instituição.

4 - PLANEJAMENTO DO TRABALHO DE AUDITORIA

4.1 - Conceito e Objetivos

Consiste na determinação antecipada de quais procedimentos serão aplicados, bem como a extensão e a distribuição desses procedimentos no tempo e a determinação de quem executará os trabalhos. É, com isso, o trabalho de preparação para o exercício da auditoria.

Todo planejamento compreende objetivos definidos, seguindo rotinas, métodos, planos e programas a serem observados por etapas e com sólidas bases técnicas. O trabalho de auditoria deve ser adequadamente planejado, com o objetivo de prever a natureza, a extensão e a profundidade dos procedimentos que nele serão empregados. Obviamente para que se chegue à obtenção dessas informações se faz necessário a existência de exames preliminares, utilizando sempre normas vigentes na época em que tais exames estão sendo aplicados. O resultado dos exames preliminares dará suporte ao programa formal de trabalho.

Ao obter os resultados dos exames, o auditor deverá elaborar um programa de trabalho que exigirá formalização, contendo: -

- a determinação precisa dos objetivos do exame, ou seja, a identificação completa sobre o que se deseja obter com a auditoria;
- a determinação do universo a ser examinado;
- a definição e o alcance dos procedimentos a serem utilizados;
- o estabelecimento das técnicas apropriadas;
- a quantificação homem/hora necessária à execução dos trabalhos;
- a referência quanto ao uso de material e/ou documentos de exames prévios ou outras instruções específicas.

4.2 - Técnicas de Auditoria

De acordo com a Instrução Normativa (IN) nº 16 de 20 de dezembro de 1991, técnicas de auditoria "é o conjunto de procedimentos a ser adotado no desenvolvimento dos trabalhos de auditoria." (Cruz, 1997)

As principais técnicas de auditoria, conforme IN nº 16, de 20 de dezembro de 1991, são:

- I. Exames Físicos;
- II. Circularizações/Confirmações Formais;
- III. Exame da Documentação Original;

- IV. Conferência de Somas e Cálculos;
- V. Exames dos Lançamentos Contábeis;
- VI. Entrevistas;
- VII. Exames de Livros e Registros Auxiliares;
- VIII. Correlação entre as Informações Obtidas;
- IX. Observação das Atividades.

I. Exames Físicos - consiste na verificação *in loco*, permitindo ao auditor formar opinião quanto a existência física do objeto ou item a ser examinado.

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; e
- qualidade - comprovação visual ou laboratorial de que o objeto examinado permanece em perfeitas condições de uso.

O exame físico trata da comprovação física do bem e serve para determinar que os registros estão corretos e os valores são adequados em função da qualidade do item examinado.

- II. Circularizações/Confirmações Formais** - utilizada na obtenção de declaração formal e independente, de pessoas não ligadas ao órgão/entidade.
- III. Exame da Documentação Original** - trata-se do procedimento voltado para a comprovação das transações que por exigências legais, comerciais ou de controle são evidenciadas por documentos comprobatórios destas transações. Tal exame sobre esses documentos deve verificar sua autenticidade, normalidade, aprovação e registro.
- IV. Conferência de Somas e Cálculos** - consiste na reconferência dos valores auditados. É o mais simples e a mais completa técnica utilizada pela auditoria.
- V. Exames dos Lançamentos Contábeis** - 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.
- VI. Entrevistas** - formulação de perguntas e obtenção de respostas adequadas e satisfatórias, formais ou não. Cada informação deve ser comprovada a sua veracidade.
- VII. Exames de Livros e Registros Auxiliares** - constituem o suporte de autenticidade dos registros principais. O uso dessa técnica deve ser feito

junto com outras que possam comprovar a fidedignidade do registro principal.

VIII. Correlação entre as Informações Obtidas - durante a execução do trabalho, o auditor executará serviços cujas informações estarão relacionadas com outras áreas de controle do auditado. O inter-relacionamento encontrado consiste nessa correlação.

IX. Observação das Atividades - é a técnica de auditoria mais intrínseca, envolvendo o poder de constatação visual do auditor. Pode revelar erros, problemas ou deficiências através de exames visuais. É a mais generalizada de todas as técnicas de auditoria.

A aplicação adequada dessas técnicas juntas aos objetivos traçados, permitirá ao auditor executar o programa de auditoria de acordo com esses objetivos e com segurança fornecida pelos sistemas de controles internos avaliados.

Como consequência de sua utilização, poderão surgir provas ou evidências de erros que darão margem a descobertas de fraudes culposas, se existirem.

5 - TIPOS DE AUDITORIA

A auditoria interna precisa alcançar objetivos pré-determinados. Para tanto, necessita executar trabalhos com o intuito de informar acerca da adequada apresentação da informação financeira, do cumprimento da legislação, do grau de economia e eficiência da gestão e o grau de consecução dos objetivos previstos.

Segundo a ótica da IN nº 16/91, existem seis tipos de auditoria governamental, ou níveis de intervenção (Cruz, 1997).

5.1 - Auditoria de Gestão

Objetiva emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, convênios, acordos 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. O objetivo central desse tipo de auditoria é a regularidade das contas, execução de contratos e convênios e probidade administrativa.

5.2 - Auditoria de Programas

Objetiva acompanhar, examinar e avaliar a execução de programas e projetos governamentais específicos, bem como a aplicação de recursos descentralizados. Seu objetivo central é a regularidade das contas e a execução de contratos e convênios.

5.3 - Auditoria Operacional

Atua nas áreas inter-relacionadas do órgão/entidade, avaliando a eficácia dos seus resultados em relação aos recursos materiais, humanos e tecnológicos disponíveis, bem como a economicidade e eficiência dos controles internos existentes para a gestão dos recursos públicos.

5.4 - Auditoria Contábil

Técnica utilizada no exame dos registros e documentos e na coleta de informações e confirmações mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de um órgão ou entidade; objetiva obter

elementos comprobatórios suficientes, que permitam opinar se os registros contábeis foram feitos de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações dele originárias refletem, adequadamente, a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e demais situações nelas demonstradas.

Seu objetivo central é a regularidade das contas, execução de contratos e convênios, probidades administrativas, adequação aos princípios fundamentais de contabilidade, compatibilidade entre registros e demonstrações contábeis.

5.5 - Auditoria de Sistema

Objetiva assegurar a adequação, a privacidade dos dados e informações oriundas dos sistemas eletrônicos de processamento de dados, observando as diretrizes estabelecidas e a legislação específica. O objetivo central é assegurar a adequação e privacidade dos dados.

5.6 - Auditoria Especial

Objetiva o exame dos fatos e situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizada para atender determinação do Presidente da República, Ministros de Estado ou solicitação de outras autoridades. Seu objetivo central são fatos e situações relevantes, incomuns e extraordinários.

Ainda utilizando a IN 16/91 do Departamento do Tesouro Nacional (DTN), cinco formas existem quando na realização da atividade de auditoria governamental.

- I. **Auditorias Diretas** - realizadas pelos auditores do próprio sistema oficial de auditoria;
- II. **Auditorias Integradas** - realizadas sob a coordenação do órgão central e por auditores de órgãos setoriais e seccionais, ambos do sistema oficial;
- III. **Auditorias Compartilhadas** - realizadas pelos auditores de uma entidade, em parceria com auditores de órgãos setoriais e/ou seccionais, para trabalho na própria entidade auditada ou numa terceira, sob a coordenação do órgão setorial;

IV. Auditorias Subsidiárias - realizadas sob a orientação do órgão setorial, pelas unidades de controle interno das entidades em exame; e

V. Auditorias Indiretas - realizadas por firmas ou empresas de auditoria privadas, através de contratação.

6 - CONTROLE EXTERNO E CONTROLE INTERNO NO BRASIL

Quando nos referimos a controle externo e controle interno no Brasil, teremos que fazer menção à Constituição Federal de 05 de outubro de 1988, onde a lei maior estabelece regras no que diz respeito à fiscalização contábil, financeira, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta.

Na esfera federal, cada poder exerce controle interno, de forma integrada e o externo fica a cargo do Congresso Nacional (Constituição Federal, art. 71 e 74, 1988).

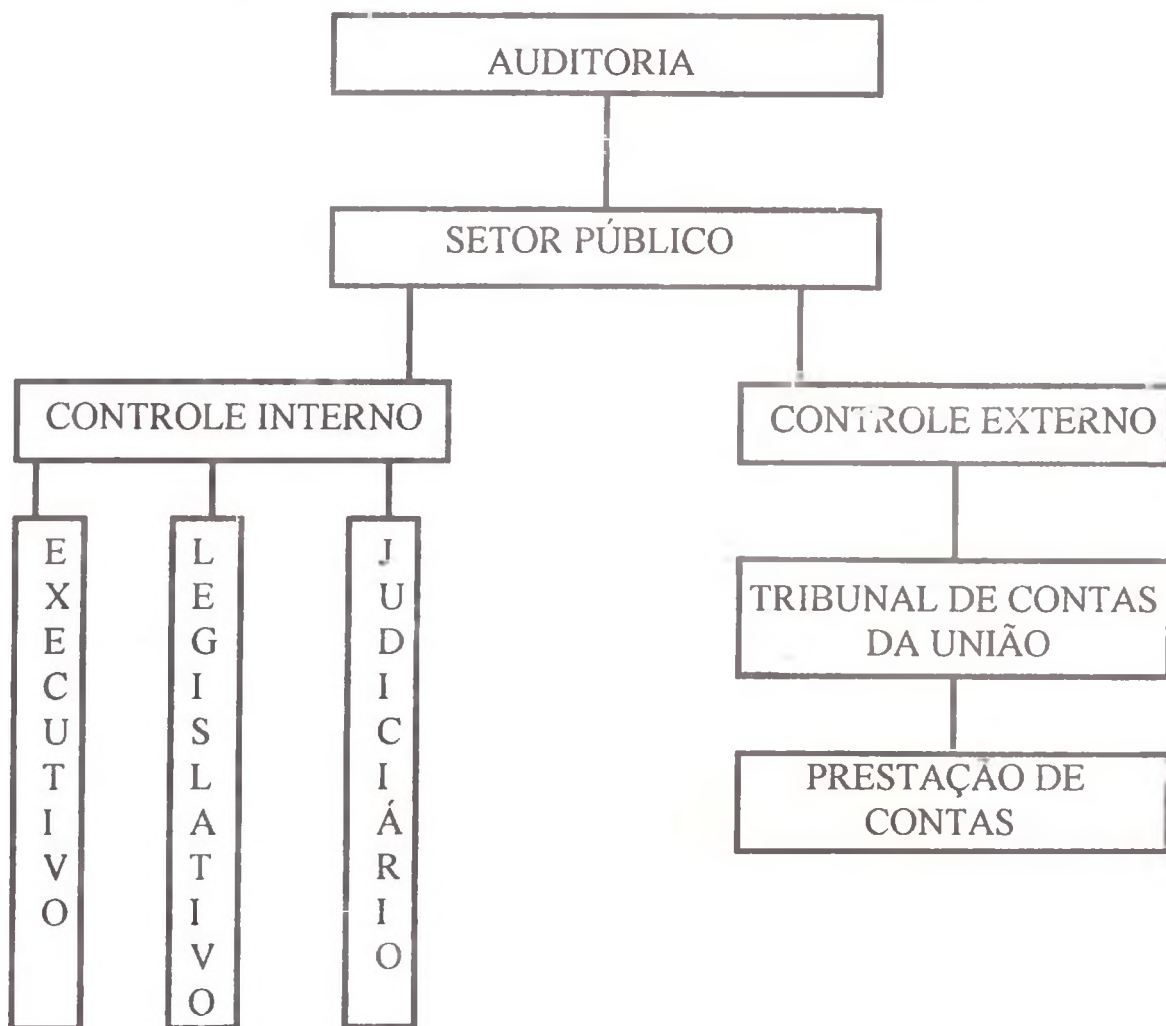
Entende-se por controle interno de uma organização, como o plano ou métodos, medidas, coordenados e adotados para salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e confiabilidade de seus dados contábeis, promover a

eficiência operacional, bem como, o respeito e obediência às políticas administrativas fixadas pela gestão.

Classificam-se em dois tipos: contábeis e administrativos. Os contábeis são os relacionados com a proteção dos ativos e a validade dos registros contábeis; os administrativos são aqueles relacionados com a eficiência operacional, bem como o respeito e a obediência às políticas administrativas. É o responsável em assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados de forma confiável e concreta.

O controle externo fica a cargo do Congresso Nacional e o Tribunal de Contas da União (TCU), órgão de controle externo, é o responsável em julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos das unidades dos poderes da União e das entidades da administração indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo poder público federal.

DIVISÃO SISTEMÁTICA DA AUDITORIA NO SETOR PÚBLICO



Nos Estados, o controle externo é exercido pelas Assembléias Legislativas, com o auxílio do Tribunal de Contas do respectivo Estado. Em nível municipal o externo é feito pelas Câmaras Municipais, com o auxílio do Tribunal de Contas do Estado ou do Município, e quando existem, pelos Conselhos ou Tribunais de Contas dos Municípios. Já o controle interno, a Constituição Federal estabelece que a fiscalização será exercida pelos sistemas

de controle interno do Poder Executivo Municipal, na forma da Lei (Constituição Federal, art. 31, 1988).

Podemos denotar que a fiscalização mediante controle externo e interno no poder público se dá nos mesmos procedimentos nas três esferas, Federal, Estadual e Municipal, aplicando-se regras e legislações particulares a cada uma delas, quanto aos procedimentos, planejamentos, programas de auditoria. Os trâmites legais acontecem dentro da observância dos processos, que desencadeiam em todo serviço público.

6.1 - O Sistema Contábil do Setor Público

São três os sistemas que servem de alavanca para o andamento da atividade pública no Brasil.

6.1.1 - O Sistema Orçamentário

O sistema orçamentário espelha a previsão de receitas, a fixação de despesas e a respectiva execução. Por diferença, resulta o déficit ou superávit orçamentário. As partidas compromissadas não pagas, no limite da lei, são

denominadas "Restos a Pagar". Essa diferença liga-se ao sistema seguinte, daí nasce ou origina-se o balanço orçamentário, que mostra as receitas, despesas e resultados, tanto orçados quanto realizados.

6.1.2 - O Sistema Financeiro

Destina-se a registrar a movimentação efetiva de recursos financeiros, através do fluxo de caixa, disso nasce a seguinte equação:

$$\begin{array}{r} \text{DISPONIBILIDADE INICIAL} \\ + \text{RECEITAS} \\ + \text{RESTOS A PAGAR (PASSIVO)} \\ - \text{PAGAMENTO DE DÍVIDAS} \\ - \text{DESPESAS} \\ \hline = \text{DISPONIBILIDADE FINAL} \end{array}$$

Obs: O balanço financeiro mostra detalhadamente a composição dessas disponibilidades.

6.1.3 - O Sistema Patrimonial

Equivalente às contas patrimoniais do setor privado, utiliza-se da equação clássica:

ATIVO - PASSIVO = PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Como na contabilidade pública não há projeção de lucro, pois não constitui o seu fim, o saldo da diferença da equação acima é denominado SALDO PATRIMONIAL.

Desse sistema derivam duas demonstrações destinadas, em tese, a espelhar as operações e situação que afetam o patrimônio do setor público (exceto as empresas estatais que estão sujeitas às normas contábeis da Lei Comercial):

- Balanço Patrimonial;
- Demonstrações das Variações Patrimoniais.

Essas demonstrações abrangem as resultantes da execução orçamentária:

- as mutações patrimoniais (aquisição e alienação de ativos imobilizados);
- as independentes da execução orçamentária (bens recebidos em doação, inscrições da dívida ativa etc).

Podemos detectar que o sistema contábil público é um sistema complexo. Defendem os auditores nos dois segmentos, público e privado, em tese, que as contas do governo deveriam ser analisadas pelo trabalho da iniciativa privada, dada a complexidade do sistema. Na verdade, a lei abre

espaço para tanto, quando nas auditorias indiretas, as empresas privadas de auditoria, são contratadas em caráter supletivo, dadas as situações excepcionais que venham ocorrer. Quando isso acontece, a supervisão da atividade de auditoria, fica a cargo dos órgãos centrais ou setorial do sistema.

7 - A OPERACIONALIDADE DO SETOR - CONTROLE DE QUALIDADE

Quando falamos em controle de qualidade nas atividades da auditoria, nos referimos às ações de controle na consecução dos objetivos do setor.

Essas ações de controle têm o fim de manter as unidades de Auditoria em constante aperfeiçoamento. Para tanto, são relevantes os seguintes aspectos:

- Organização Administrativa - dos recursos humanos, materiais e instrumentais; legislação atualizada, dos programas de auditoria; procedimentos etc.

- Planejamento dos Trabalhos - com o intuito de adequar suas atividades às reais necessidades de tempo, sempre observando critérios uniformes na aplicação das atividades, para que sejam executadas de forma harmoniosa.

Quanto a execução dos trabalhos de auditoria, serão elaborados papéis de trabalho limpos, claros, objetivos, conclusivos e corretamente referenciados, com comprovação satisfatória, juntamente com os papéis de trabalho, das ocorrências detectadas que propiciarem sugestões aos órgãos auditados.

Os relatórios de auditoria obedecerão aos modelos estabelecidos, com a distribuição dos assuntos, no corpo do relatório, sempre observando a fundamentação legal, as normas ortográficas e gramaticais na redação dos relatórios. Serão elaborados de forma a não possuírem termos dúbios e obscuros.

A conclusão do trabalho de auditoria, necessariamente será objetiva e coerente com o assunto enfocado, e ressalvas oportunas de acordo com os itens que apresentarem erro ou impropriedade.

8 - A AUDITORIA PÚBLICA EM NÍVEL INTERNACIONAL

A sistemática da prática de auditoria nos órgãos governamentais, se diferem de país para país e de Estado para Estado, a exemplo dos Estados Unidos. As normas de auditoria são firmadas pelos órgãos reguladores da profissão contábil, em qualquer parte do planeta, tendo a finalidade de disciplinar o exercício da função, e sempre obedecem à legislação própria de cada nação.

Contudo, podemos notar que há algumas práticas que facilitam a aplicabilidade dessa técnica.

O Estado da Flórida, por exemplo, tem um "auditor geral" que efetua auditoria em lugar de revisões.

A auditoria geral opera na base de seleção e rotação de ênfase, pois não tem pessoal suficiente para auditar todas as agências e órgãos governamentais. A lei prevê, nesse Estado, se até o 1º dia de julho de cada ano as agências e órgãos sujeitos a auditoria não forem avisados que o auditor geral vai notificá-los, esses órgãos públicos poderão contratar auditores independentes para efetuar as auditorias das demonstrações do exercício

passado (AC). Tal sistemática torna-se interessante pela sua praticidade e objetividade.

Na Inglaterra, os auditores dos órgãos e autarquias do governo, são executadas pelo National Audit Office (NAO), uma agência de auditoria que depende do comitê de contas públicas do Parlamento inglês.

Algumas auditorias mais detalhadas para certos níveis de despesas, podem ser executadas por auditores externo; nesses casos, os auditores são apontados pelos próprios estabelecimentos (poder delegado pelo governo) mediante processos de "tomadas de preços". Usualmente, a abrangência dos trabalhos e o tipo de relatório são comandados pelo departamento do qual o órgão auditado depende.

SSFEAC

9 - CONSIDERAÇÕES FINAIS

Dadas essas informações básicas sobre a auditoria interna na área pública, conclui-se que o setor público apresenta um certo grau de complexidade, tanto do ponto de vista organizacional como funcional.

Sua particular característica de sistema heterogêneo, evidencia a necessidade da auditoria interna no setor, ser realizada por auditores que

realmente garanta a probidade da gestão de seu representante maior, o governo. Como pude verificar, em nosso país, a auditoria governamental está confiada aos Tribunais de Contas, nas três esferas: Federal, Estadual e Municipal, e quando existe, ao departamento de auditoria interna da instituição.

A auditoria interna é um departamento de assessoramento e este fato é comum nos dois segmentos: público e privado. A eficácia e eficiência das atividades do setor público, estão basicamente comprometidas com a otimização do funcionamento da atividade do setor de auditoria interna de cada entidade que integra o complexo público.

A verdade é que, essa otimização não impossibilita, o aparecimento de erros e fraudes ou atos ilícitos praticados pela administração dos órgãos públicos. Contudo, podemos afirmar que essa otimização acarreta uma minimização desses erros, e principalmente, dá uma orientação preventiva, através dos relatórios expedidos pelo setor à administração.

Faz-se necessário, enfim, que o auditor, na execução de um exame de auditoria, aplique as técnicas inerentes à atividade, dentro de uma sistemática previamente planejada e programada, para que alcance os objetivos pré-estabelecidos.

10 - ANEXOS

INSTITUIÇÕES PÚBLICAS PESQUISADAS

- Banco do Nordeste do Brasil – Sociedade de Economia Mista
- Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará – Órgão da Administração Direta
- Tribunal de Contas da União.

QUESTIONÁRIO PARA PESQUISA (BNB)

- 1) Qual a atual legislação que regulamenta os procedimentos tomados pela pessoa do auditor no Trabalho de Campo?
- 2) Como se dá o funcionamento da auditoria interna em uma Sociedade de Economia Mista?
- 3) Quais as normas que regulam o exercício profissional da auditoria interna?
- 4) Do exame e avaliação da adequação e eficiência do Sistema de Controle Interno?
- 5) Qual a composição do seu quadro administrativo?
- 6) Qual a nova política de atuação adotada pelo o Banco do Nordeste do Brasil?
- 7) Do orçamento na área de auditoria do Banco.
- 8) Qual a estrutura e funcionamento organizacional do setor?

Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAAAI – 1997)

O Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna da Sociedade de Economia Mista (BNB) coaduna-se com a instrução normativa nº 16, de 20 de 12 de 1.991 – expedido pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda.

Esta por sua vez, estabelece as normas do Sistemas de Auditoria no âmbito do controle interno do poder executivo.

O Banco do Nordeste do Brasil é uma instituição financeira pública de caráter estritamente regional criado pela lei federal nº 1.649. É um órgão totalmente integrado à administração pública federal nos termos do Decreto-Lei 200, de 25/02/67. Exerce a função de administrar o Fundo Constitucional de Financiamento do Nordeste, o FNE.

Seu modelo de atuação equipara-se ao da Secretaria da Fazenda de nosso Estado, quando nos referimos à sistemática usada pelo setor nos dois segmentos públicos.

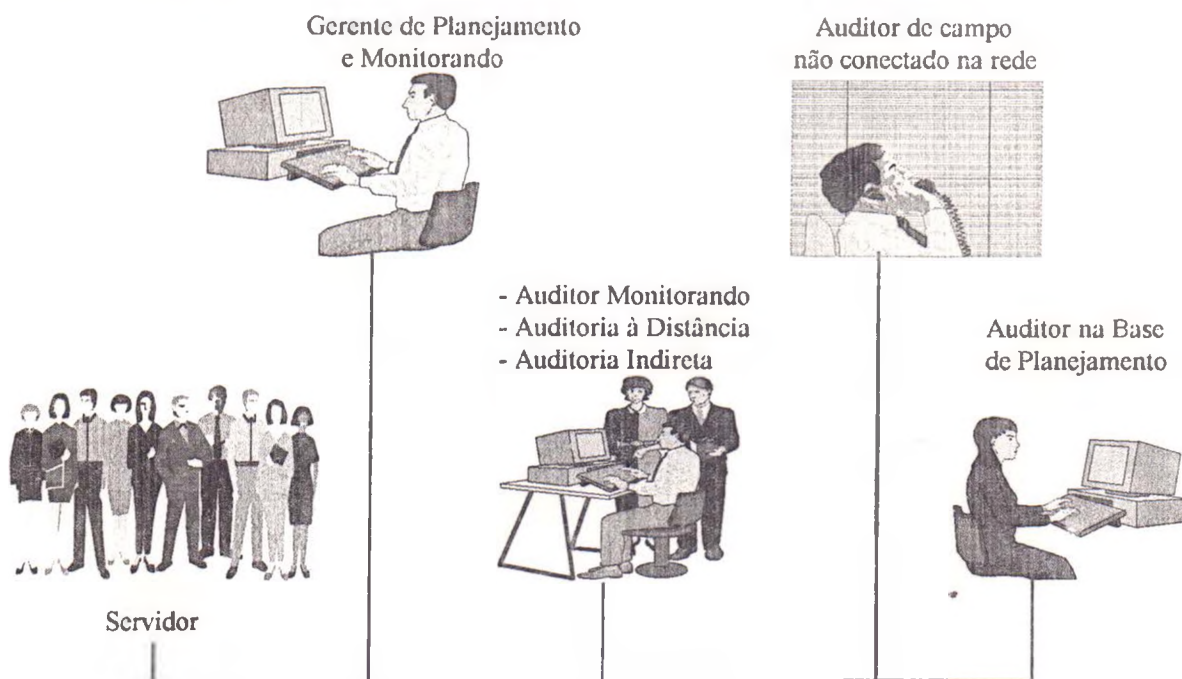
Estrutura Organizacional

O trabalho de campo dos auditores da instituição pesquisada, como pude verificar, estende-se de três formas, dividindo-se em:

- **Auditoria Direta** – que tem por finalidade examinar as atividades ou sistemas. Tal exame é feito pelo auditor no próprio local de trabalho.

- **Auditoria Indireta** - que consiste na verificação de pontos de controles pelos próprios gestores do que está sendo auditado, a partir da lista(*check-list*) desses pontos estratégicos definido previamente pela própria auditoria.
- **Auditoria à Distância** – nesse modelo de auditoria o controle é feito através de análise de dados e informações mantidas em computador, sem que haja deslocamento do auditor ao local de execução dos serviços. Todas as três formas complementam o Processo de Verificação.

O diagrama de conexão abaixo explica de uma forma clara e objetiva a interação dos profissionais do setor, bem como o funcionamento da respectiva área.



Como vimos o modelo apresentado pelo órgão público em análise é simples, porém eficiente e eficaz quando o controle é dividido em bases de planejamento, servindo como suporte à gerência de planejamento.

Nova Política de Estruturação do Banco

Várias medidas foram implementadas como consequência desses novos projetos de estruturação do Banco, cabendo ressaltar dentre elas as que realmente causaram impacto no direcionamento dos trabalhos da auditoria:

São elas:

- Redirecionamento das ações das unidades operadas do Banco;
- Maior nível de decisão das Superintendências Regionais e Agências;
- Reformulação e automatização dos controles tradicionais;
- Transferências de atividades da direção geral e centrais para as agências e parcerias externas, que podemos chamar de Descentralização de Atividades.
- Redefinição do papel da Direção Geral tendo a principal função de suprir recursos e apresentar soluções para o entendimento clientes versus agências.

O Banco do Nordeste atualmente tem em seu setor de auditoria cerca de trinta e sete funcionários distribuídos em cargos de superintendências, coordenação, auditores, escriturários e auxiliares de serviços. O quadro a seguir mostra com mais exatidão a composição desse setor:

FUNÇÃO	QUANTIDADE
Superintendente	01
Coordenador	02
Auditor	25
Escriturário	08
Auxiliar de Serviços	01

Para manter o seu planejamento para 1997 o setor ouviu Agências, Centrais de Apoio Operacionais. Cada área de atuação do órgão são denominados "objetos" que se dividem em vários grupamentos distintos. Os objetos a serem auditados serão indicados pela Matriz de Risco de acordo com a pontuação.

Os critérios que foram levados em conta são o de Materialidade e Desempenho. Dentro do primeiro incluem-se o volume de recursos movimentado por cada Agência, Centrais de Apoio e Centrais de Serviços. Quanto ao desempenho os fatores que são levados em conta são:

- I. Margem Financeira;
- II. Despesas Administrativas;
- III. Resultados Financeiros.

PLANO ANUAL DE ATIVIDADES DE AUDITORIA - PAAA**MINISTÉRIO:** _____**ÓRGÃO SETORIAL DE CONTROLE INTERNO (CISSET OU EQUIVALENTE)****PLANO ANUAL DE ATIVIDADES DE AUDITORIA - PAAA****REFERENTE AO EXERCÍCIO DE 199X**

Código da U.G. (SIAFI)	Órgão, Entidade, Programa Projeto, Atividade, Convênio etc.	Auditoria		Local de Trabalho	Dias	Período de Execução	Equipes	Observações
		Tipo	Forma					
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
Brasília-DF,								
Carimbo e Assinatura do Secretário de Controle Interno				Carimbo e Assinatura do Coordenador de Auditoria				
LEGENDA <div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <div style="width: 30%;"> (3) AG - AUDITORIA DE GESTÃO AGTC - Auditoria de Gestão de Tomadas de Contas AGPC - Auditoria de Gestão de Prestação de Contas AC - AUDITORIA CONTÁBIL ACAD - Auditoria Contábil na Administração Direta ACAI - Auditoria Contábil na Administração Indireta </div> <div style="width: 30%;"> AP - AUDITORIA DE PROGRAMAS APAD - Auditoria de Programas na Administração Direta APAI - Auditoria de Programas na Administração Indireta AS - AUDITORIA DE SISTEMA ASAD - Auditoria de Sistema na Administração Direta ASAI - Auditoria de Sistema na Administração Indireta </div> <div style="width: 30%;"> AO - AUDITORIA OPERACIONAL AOAD - Auditoria Operacional na Administração Direta AOAI - Auditoria Operacional na Administração Indireta AE - AUDITORIA ESPECIAL AEAD - Auditoria Especial na Administração Direta AEAI - Auditoria Especial na Administração Indireta </div> </div>								
(4) DIR - DIRETA		COMP - COMPARTILHADA						
IND - INDIRETA		SUBS - SUBSIDIÁRIA						
INT - INTEGRADA								

INSTRUÇÕES PARA O PREENCHIMENTO

- (1) Código da U.G. (SIAFI) a ser auditada.
- (2) Nominar os órgãos da administração direta, as entidades da administração indireta, os programas, projetos, atividades, convênios etc.
- (3) Preencher com as siglas correspondentes, conforme legenda indicada no rodapé do modelo.
- (4) Preencher com as siglas correspondentes, conforme legenda indicada no rodapé do modelo.
- (5) Mencionar as localidades onde os trabalhos serão desenvolvidos.
- (6) Indicar o total dos dias previstos para a execução dos trabalhos, inclusive os de deslocamentos.
- (7) Citar os correspondentes da sede (datas do início e término dos trabalhos).
- (8) Mencionar os Analistas/Técnicos que executarão os trabalhos de auditoria.
- (9) Coluna destinada a efetuar observações que julgar conveniente à elucidação do Plano.

ANEXO

O Departamento de Auditoria Geral do Estado (DAGE), integra-se aos departamentos de atuação instrumental e programática, tanto em nível de gerência como de execução, da Secretaria da Fazenda do Estado.

O fato do Estado ter sua gestão administrativa centralizada e descentralizada, o DAGE possui divisão executiva para atuar nas duas formas:

- Divisão executiva de auditoria da administração centralizada;
- Divisão executiva de auditoria da administração descentralizada.

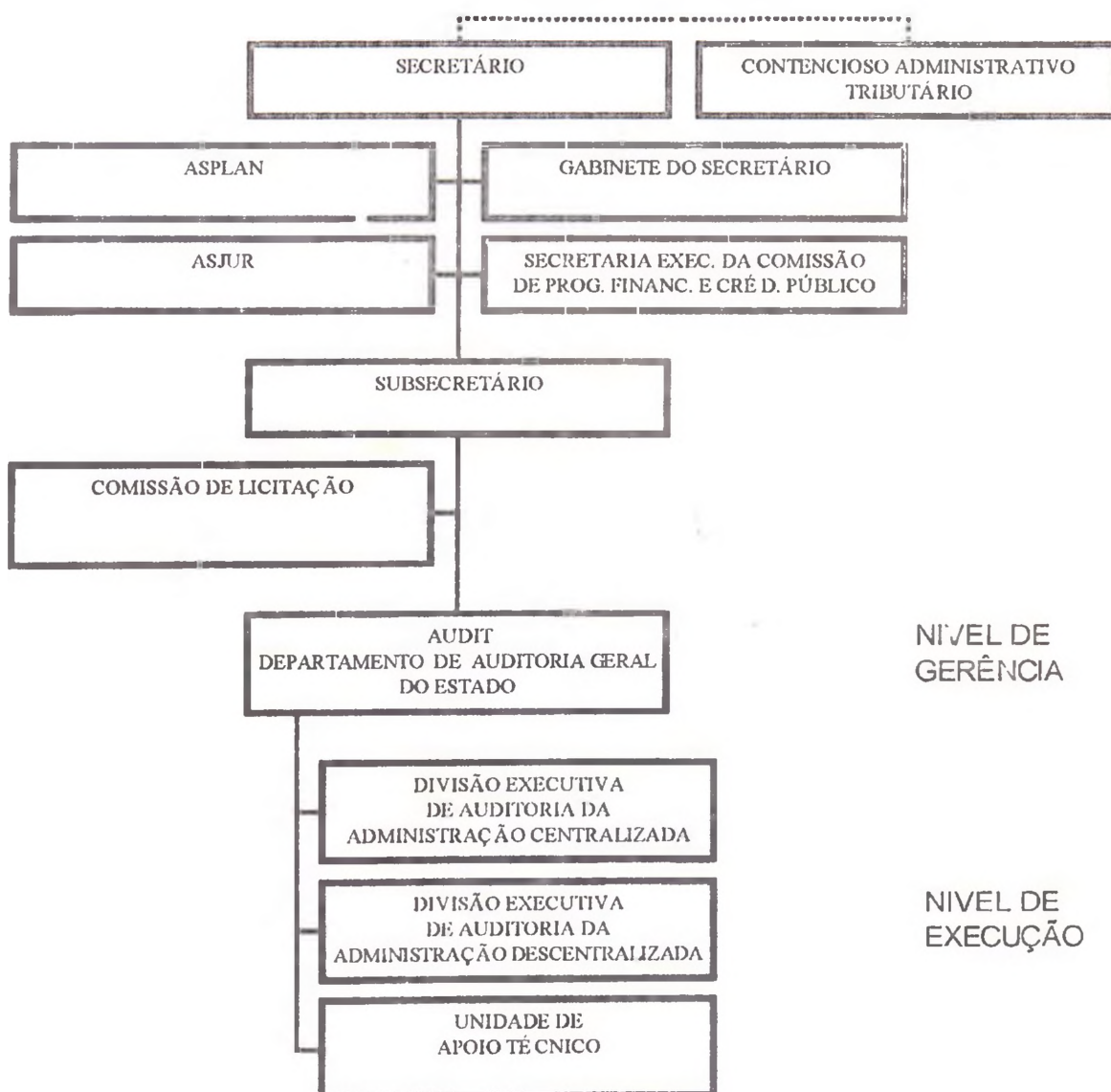
O departamento possui uma unidade de apoio técnico funcionando como auxílio à área.

Semelhantemente ao órgão anteriormente analisado o DAGE faz uso das três formas de auditoria:

- Auditoria Indireta
- Auditoria Direta
- Auditoria à Distância

O organograma a seguir mostra com mais detalhe a composição e funcionamento do órgão:

ORGANOGRAMA DA SEFAZ



11 - BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

ATTIE, William. **Auditoria interna**. São Paulo: Atlas, 1988.

CONSTITUIÇÃO da República Federativa do Brasil. Fortaleza: BNB, 1988.

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

FRANCO, Hilário. **Auditoria contábil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Procedimentos de auditoria interna**. Fortaleza, 1994.