

RENATO SANTOS CHAVES

# AUDITORIA GOVERNAMENTAL

TEORIA E PRÁTICA

2019



# Auditoria Governamental

---

## **Auditoria Governamental e Controles na Administração Pública**

**Este livreto é uma cortesia de RENATO SANTOS CHAVES, conteudista do Curso Auditoria Governamental e Controles na Administração Pública.**

**Atenciosamente,**

**Renato Santos Chaves**

# **Sumário**

**Introdução à Administração Pública**

**Normas de Auditoria Governamental**

**Planejamento de Auditoria**

**Execução de Auditoria**

**Conclusões da Auditoria**

# 1 - Introdução à Administração Pública

## O que é Administração Pública?

Administração Pública pode ser entendida como a “estrutura organizacional que tem por objetivo suprir bens e serviços públicos em prol da sociedade”.

Gestão Pública, por sua vez, pode ser conceituada como sendo o “conjunto de atividades inerentes aos processos organizacionais como planejamento, direção, execução e controle que materializam os objetivos da Administração Pública”.

Para o adequado funcionamento da Administração Pública e o efetivo alcance de seus fins, são necessários recursos públicos, na maioria das vezes arrecadados da própria população.

Tais recursos deverão ser aplicados em bens e serviços públicos, a exemplo de ações de saúde, educação, segurança, assistência social, infraestrutura, dentre várias outras.

Os recursos públicos arrecadados consistem em tributos e contribuições previstos no nosso Sistema Tributário Nacional, além de outras receitas oriundas de serviços, exploração do patrimônio e empréstimos (operações de crédito).

---

## Financiamento da Máquina Pública

Conforme mencionado acima, a Administração Pública é financiada com recursos arrecadados diretamente da população, de forma derivada, utilizando-se o *jus imperi* do Estado, ou seja, o seu poder-dever de tributar.

Também existem recursos arrecadados de forma originária, isto é, utilizando o patrimônio próprio do Estado para obtenção de receitas, a exemplo de receitas de serviços e receitas patrimoniais.

A terceira vertente de financiamento da máquina pública é a obtenção de empréstimos junto a agentes públicos nacionais e internacionais, a exemplo do Fundo Monetário Internacional (FMI).

Os entes públicos também recebem recursos repassados por outros entes públicos, a exemplo da União que repassa recursos para Estados e Municípios por força constitucional.

Os repasses mais relevantes são o Fundo de Participação dos Estados (FPE) e o Fundo de Participação do Municípios (FPM). No entanto, ainda existem repasses para as funções saúde e educação, além de transferências voluntárias, representadas por convênios e contratos de repasse.

Todos estes recursos devem ser utilizados em bens e serviços públicos no dia a dia, buscando o progresso da sociedade beneficiária.

---

---

---

---

## Políticas Públicas e Planejamento

O Estado, no sentido lato da palavra, existe para a resolução de conflitos, mediante Poder de Polícia, visando suprir o interesse público mediante políticas públicas.

Políticas públicas podem ser entendidas como *“um conjunto articulado e estruturado de ações e incentivos que buscam alterar uma realidade em resposta a demandas e interesses dos atores envolvidos”* (MARTINS, 2007).

Aludidas ações mencionadas na conceituação acima são iniciativas da Administração Pública para colocar em prática a política pública.

Deve-se mencionar que toda política pública, toda ação governamental, todo programa de governo, todos os objetivos e metas têm impacto no **orçamento e nas finanças públicas**.

Portanto, as políticas públicas devem ser bem planejadas e posteriormente avaliadas para se dimensionar as mudanças ou contribuições realizadas pela intervenção governamental na realidade que se pretende mudar.

O planejamento governamental encontra respaldo constitucional, principalmente no Plano Plurianual (PPA), que será comentado com mais propriedade no tema "Orçamento Público".

---

---

---

## Orçamento Público

Orçamento público é o instrumento de planejamento e de controle da Administração Pública que evidencia metodologicamente as receitas que serão arrecadas e as despesas que serão executadas em cada exercício financeiro.

Cada receita tem uma fonte ou origem, que deve ser detalhada, assim como a despesa têm critérios e limites para ser executada ou aplicada.

Abaixo, apresentamos o quadro de Receitas e Despesas Correntes e de Capital, segundo a Lei 4.320/64:

Receitas Correntes	Despesas Correntes
Impostos, Taxas e Contribuições de melhoria	Pessoal e Encargos Sociais
Contribuições	Juros e Encargos da Dívida
Receita Patrimonial	Outras Despesas Correntes
Receita Agropecuária	
Receita Industrial	
Receita de Serviços	
Transferências Correntes	
Outras Receitas Correntes	

Receitas de Capital	Despesas de Capital
Operações de Crédito	Investimentos
Alienação de Bens	Inversões Financeiras
Amortização de Empréstimos	Amortização da Dívida
Outras Receitas de Capital	

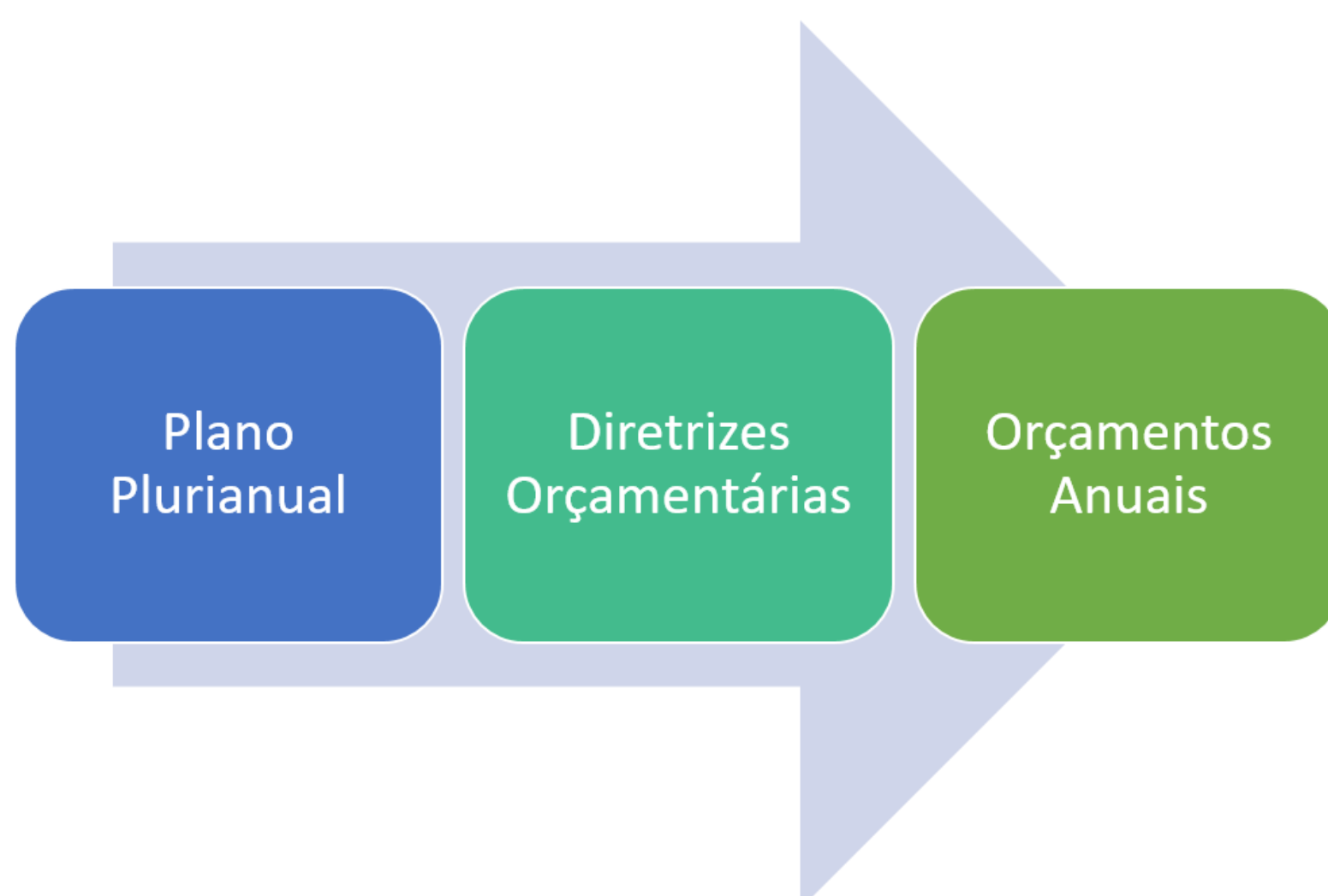


Em linhas gerais as receitas correntes devem financiar todas as despesas correntes (de custeio) e, ainda, parte das despesas de capital. Seria o ideal.

Em auditoria financeira o Balanço Orçamentário é uma forte fonte de informação sobre a saúde financeira do ente público, pois demonstra o comportamento da arrecadação de receitas e execução de despesas, conforme a previsão orçamentária.

Mas o orçamento não é simplesmente a previsão de receitas e fixação de despesas. O planejamento das ações governamentais deve estar em sintonia com a capacidade financeira do ente público.

Para isso, a Constituição Federal de 1988 (art. 165) estatui que o Poder Executivo deve instituir leis sobre o **plano plurianual**, as **diretrizes orçamentárias** e os **orçamentos anuais**.



---

Em auditoria governamental, o profissional deve ter visão geral das ações que estão sendo executadas pela Administração Pública a fim de planejar com mais objetividade as fiscalizações a serem realizadas.

Nesse sentido, ressaltamos que o **Plano Plurianual (PPA)** tem vigência de quatro anos e deve englobar todos os programas de governo que serão executados nesse período.

O PPA estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

O Tribunal de Contas da União (TCU), por exemplo, verifica se o Plano Plurianual tem cumprido com sua função de representar um instrumento de planejamento de médio prazo, orientando os órgãos e entidades públicas na elaboração de seus orçamentos e planejamentos anuais.

O TCU também verifica se o Plano se mostra como instrumento adequado para transmitir à sociedade, de forma transparente e verificável, os compromissos assumidos de mudança de realidade nacional.

O PPA 2016-2019 foi concebido em 4 áreas temáticas e 54 programas. Para cada programa existem objetivos, metas, iniciativas e indicadores.

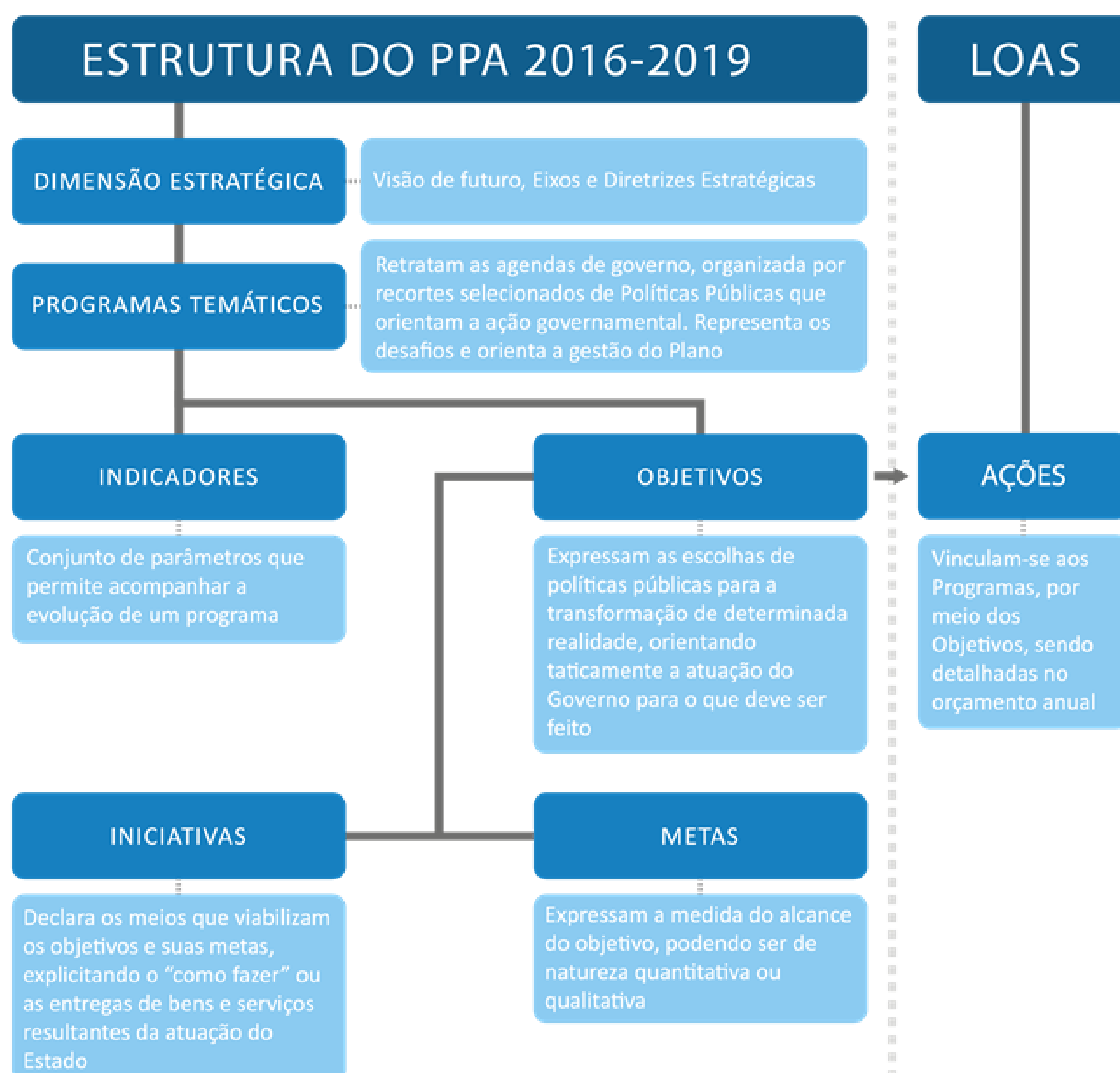
Portanto, a partir do PPA o auditor poderá ter visão geral sobre o planejamento orçamentário do ente que será fiscalizado.

---

---

---

O esquema abaixo representa a estrutura conceitual do PPA 2016-2019:



**Dimensão Estratégica:** Visão de futuro, Eixos e Diretrizes Estratégicas;

**Programas Temáticos:** Retratam as agendas de governo, organizada por recortes selecionados de Políticas Públicas que orientam a ação governamental. Representa os desafios e orienta a gestão do Plano;

**Indicadores:** Conjunto de parâmetros que permite acompanhar a evolução de um programa;

---

**Objetivos:** Expressam as escolhas de políticas públicas para transformação de determinada realidade, orientando taticamente a atuação do Governo no que deve ser feito;

**Ações:** Vinculam-se aos Programas, por meio dos Objetivos, sendo detalhadas no orçamento atual;

**Iniciativas:** Declara os meios que viabilizam os objetivos e suas metas, explicando o "como fazer" ou as entregas de bens e serviços resultantes da atuação do Estado;

**Metas:** Expressam a medida do alcance do objetivo, podendo ser de natureza quantitativa ou qualitativa.

A **Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)**, por sua vez, estabelecerá:

- a) as metas e prioridades da Administração Pública, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente;
- b) orientará a elaboração da lei orçamentária anual;
- c) disporá sobre as alterações na legislação tributária; e
- d) estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A LDO atende também a parâmetros previstos na Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF (Lei Complementar nº 101/2000).

---

---

---

A LDO da União do ano de 2019 ficou subdividida segundo a estrutura abaixo:



As diretrizes orçamentárias, portanto, são orientações e regras a serem seguidas pela Administração Pública quanto à execução do orçamento anual.

Já a **Lei Orçamentária Anual (LOA)** estima a receita que o Governo espera arrecadar durante o exercício financeiro e autoriza e fixa as despesas públicas com base nessa previsão de receita.

O orçamento anual é um único documento constituído por três partes:

- 1) Orçamento Fiscal;
- 2) Orçamento da Seguridade Social; e
- 3) Orçamento de Investimento das Empresas Estatais.

A figura abaixo, retirada da publicação "orçamento cidadão", representa o que cada parte do orçamento prevê, bem como seus respectivos valores:



O orçamento anual passa pelas fases de **elaboração**, **aprovação**, **execução** e **controle**.

A fase de controle do orçamento público é exercida pelos órgãos de **controle interno**, no âmbito da própria Administração Pública, a exemplo das auditorias internas ou controladorias, e pelo **controle externo**, representado pelos tribunais de contas.

## Responsabilidade Fiscal

Outro aspecto de suma importância que o auditor deve atentar e aprofundar conhecimento na Administração Pública é quanto aos aspectos de responsabilidade fiscal dos órgãos, entidades e gestores públicos.

Segundo a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF), a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe:

*"a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange à renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívida consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar".*

Todos os parâmetros fiscais acima mencionados são registrados e processados pela Contabilidade Pública gerando além dos demonstrativos contábeis de praxe, os demonstrativos fiscais exigidos na LRF.

Tanto os trabalhos de auditoria financeira quanto de auditoria de conformidade que envolvam assuntos fiscais, o auditor deve dominar as peculiaridades normativas e procedimentais das finanças públicas.

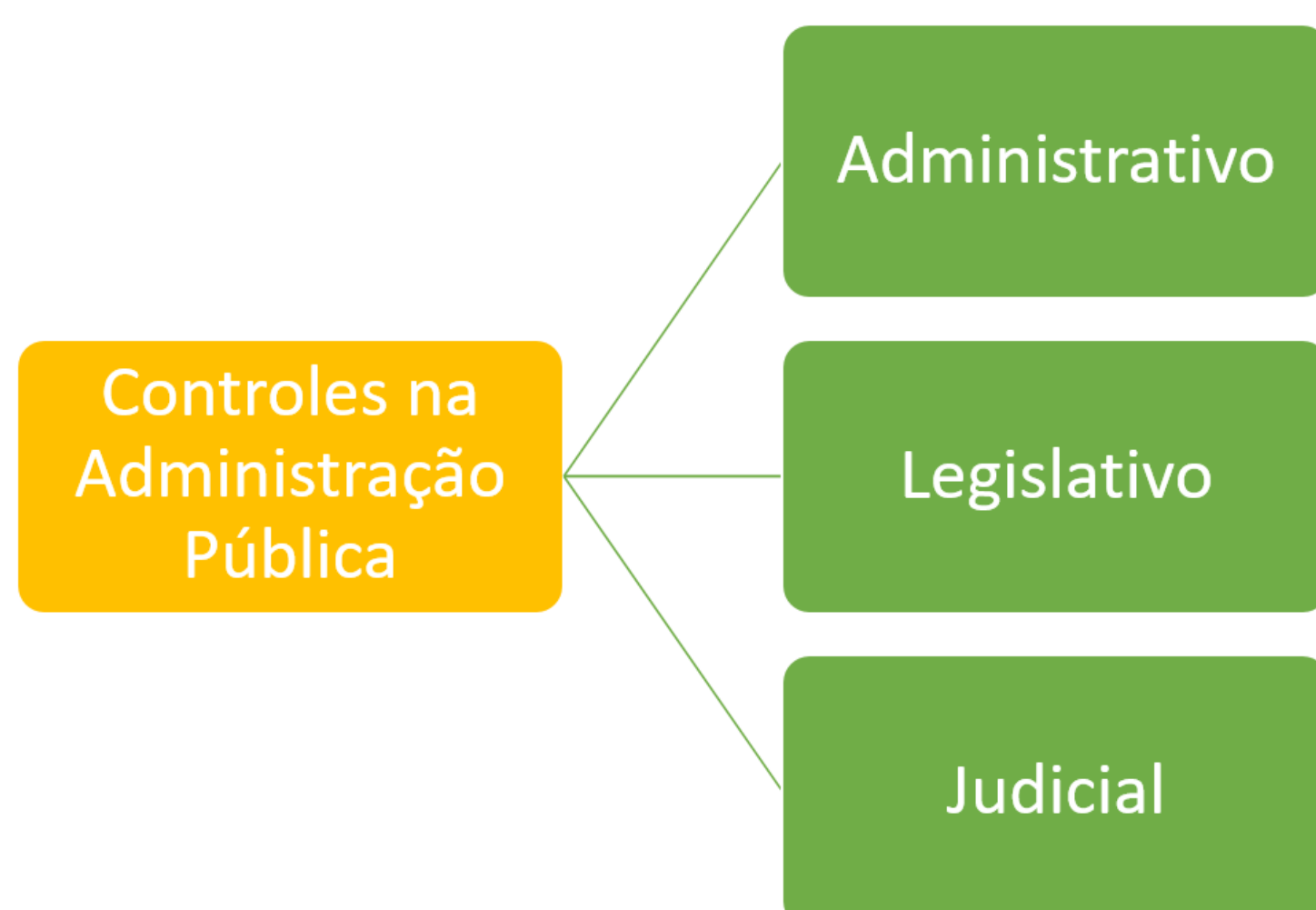
## Controles na Administração Pública

O funcionamento da Administração Pública é dinamizada por meio de atos administrativos, de ordem orçamentário-financeira ou não.

O gestor, na emissão dos atos administrativos, deve observar os princípios que regem a Administração Pública, principalmente aqueles previstos na Constituição Federal de 1988, quais sejam, legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Os atos administrativos, vinculados ou discricionários, devem estrita aderência à legalidade, caso contrário, ficam passíveis de anulação ou revogação. Ainda assim outras medidas podem ser tomadas a exemplo de ações judiciais.

Trata-se da vigilância dos atos administrativos, que, em outros termos, denomina-se **controles na administração pública**. Esse controle pode ser administrativo, legislativo ou judicial.

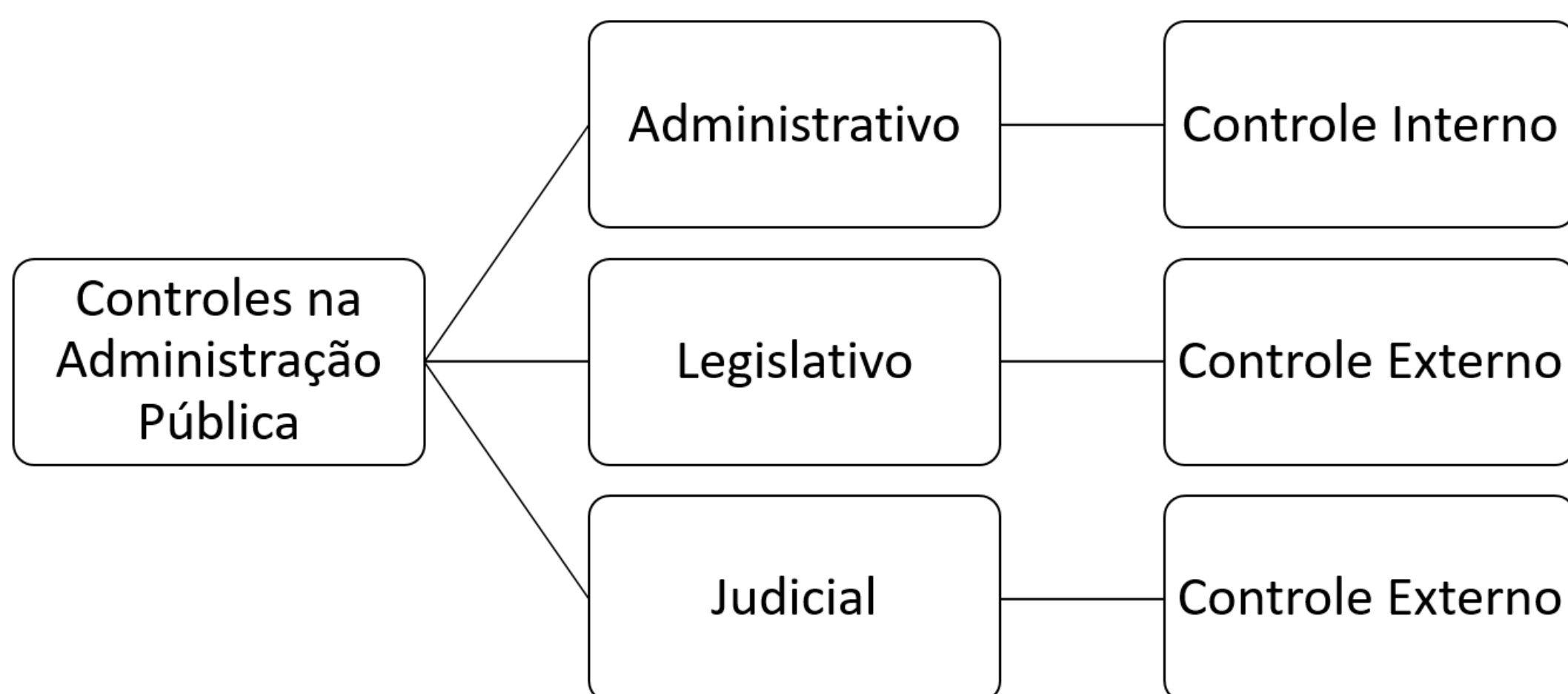




Quando se menciona o termo "administração" o raciocínio é que se está falando em atos típicos da Administração Pública recaindo principalmente sobre o Poder Executivo, que tem a função primeira de administrar, gerir os recursos públicos.

No entanto, os Poderes Legislativo e Judiciário também ordenam atos administrativos internos para a vazão das suas atividades-meio.

Quando o controle administrativo é de um poder sobre o outro, a exemplo do controle dos Poderes Legislativo e Judiciário sobre o Poder Executivo, tem-se aí o controle externo e, quando interno ao próprio poder, o controle interno, conforme a figura abaixo.



O controle, quanto ao momento, pode ser anterior ao ato (*ex ante*), concomitante ou posterior (*a posteriori*).

---

O controle na administração pública que mais nos interessa em **auditoria governamental**, notadamente, é o controle **financeiro** alinhado com o controle **contábil, orçamentário, operacional e patrimonial**.

Esse controle, na esfera federal, é realizado por meio da Controladoria-Geral da União e pelo Tribunal de Contas da União configurando o denominado controle interno e controle externo da Administração Pública.

Esses órgãos de controle possuem mandato constitucional para a fiscalização da gestão pública mediante auditoria governamental, obedecendo procedimentos e técnicas previstas em normativos internos.

De acordo com o princípio da simetria constitucional, esses mandatos de fiscalização são conferidos a órgãos estaduais, municipais e distrital.

O Ministério Público é outro importante órgão de controle, contudo, tem atuação na função jurisdicional em defesa da ordem jurídica.

Assim, o Ministério Público atua junto à Administração Pública com medidas de Mandado de Segurança, Ação Civil Pública, Ação de Improbidade Administrativa contra gestores, ação de inconstitucionalidade de leis ou atos normativos, além de atuar com Termos de Ajuste de Conduta (Tac).

---

---

---

---

## Prestação de Contas

A prestação de contas dos recursos públicos é um princípio constitucional e deve ser materializada pelo gestor por meio de relatórios e demonstrativos, de forma tempestiva, sob pena de se considerar omissão no dever de prestar contas.

Segundo a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (parágrafo único do art. 1º), todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos da constituição.

Nesses termos, o povo ou a sociedade delega aos representantes a gestão da máquina pública. Assim, os gestores têm a obrigação de prestar contas dos recursos públicos confiados pela população.

A auditoria governamental tem fundamental importância nesse processo de "delegação x prestação de contas", pois é função da auditoria assegurar ou atestar se a prestação de contas atendeu aos parâmetros legais e legítimos das regras da Administração Pública.

Esse processo de prestação de contas constante, conhecido na doutrina internacional como *accountability*, e mensurado pela auditoria governamental, é que garante que os recursos públicos foram aplicados com regularidade.

A figura a seguir demonstra em detalhes esse processo de *accountability* e sua relação com a auditoria governamental, conforme os esclarecimentos pertinentes.

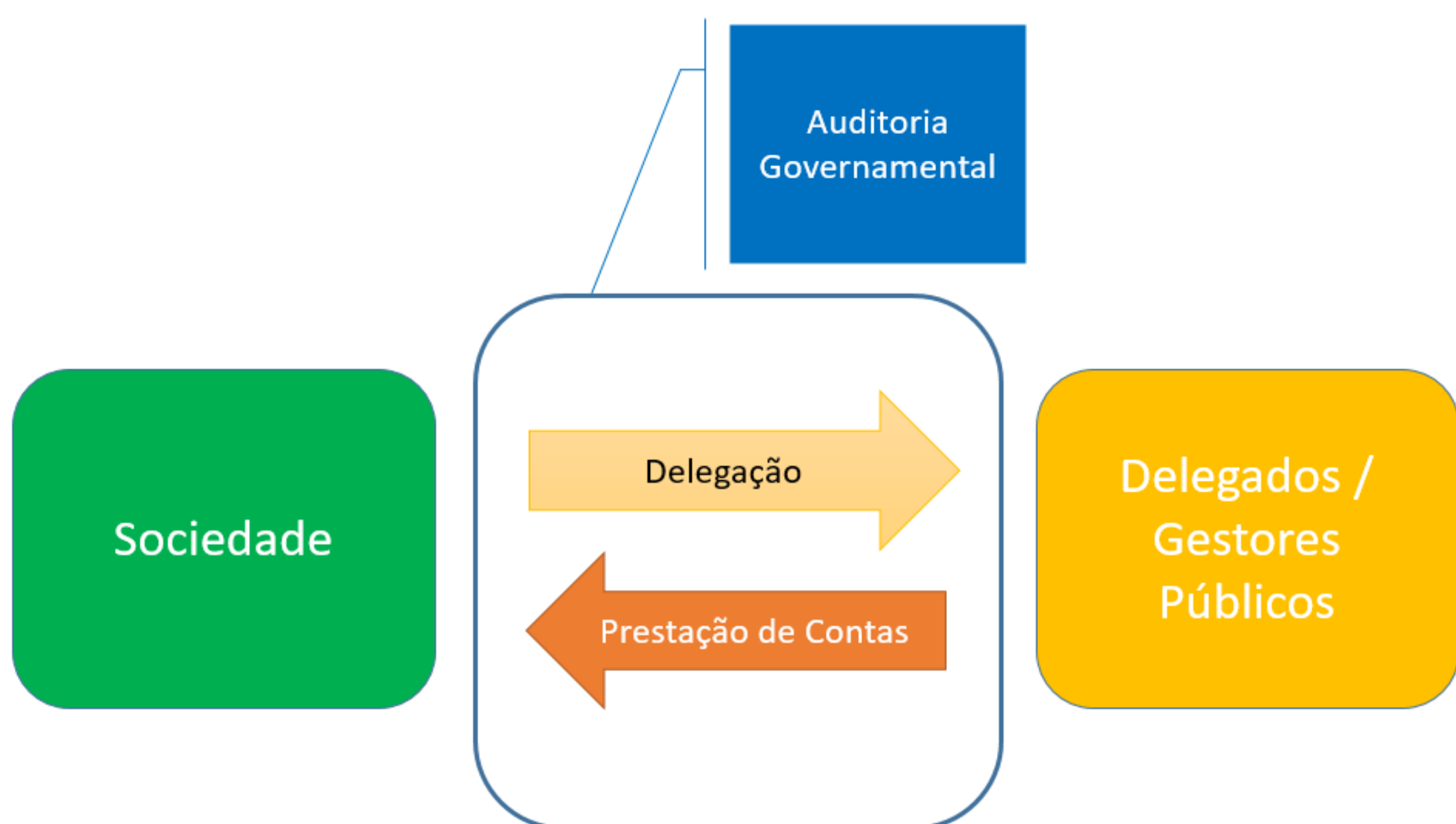
---

---

---

Segundo a teoria da agência, a sociedade delega competência para representantes gerirem os recursos públicos. Em contrapartida, os gestores têm o dever de prestar contas desses recursos geridos.

Nessa relação entre delegação / aplicação dos recursos / prestação de contas, surge o papel da **auditoria governamental**, atividade que vai atestar se os recursos foram aplicados de forma legal, eficaz e com eficiência.



Os serviços de auditoria governamental, como antes dito, atestam aspectos de legalidade e operacionais da aplicação dos recursos públicos.

Nesse sentido, cabe fazermos menção acerca do **propósito da auditoria**, constante da **Declaração de Lima sobre Diretrizes para Preceitos de Auditoria**.

## Propósito de Auditoria

O conceito e estabelecimento da **auditoria** são inerentes à **administração financeira pública**, já que a gestão de recursos públicos envolve um **voto de confiança**.

A auditoria **não é um fim em si**, e sim um elemento indispensável de um sistema regulatório cujo objetivo é revelar desvios das normas e violações dos **princípios da legalidade, eficiência, efetividade e economicidade** na gestão financeira com a tempestividade necessária para que medidas corretivas possam ter tomadas em casos individuais, para fazer com que os responsáveis por esses desvios assumam essa **responsabilidade**, para obter o devido ressarcimento ou para tomar medidas para **prevenir** ou pelo menos dificultar a ocorrência dessas **violações**.

Várias palavras-chave podem ser extraídas do trecho acima descrito, oferecendo um entendimento maior sobre o propósito da auditoria até aqui sedimentado:

**AUDITORIA - ADMINISTRAÇÃO  
FINANCEIRA PÚBLICA - VOTO DE  
CONFIANÇA - NÃO É UM FIM EM SI -  
PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, EFICIÊNCIA,  
EFETIVIDADE E ECONOMICIDADE -  
RESPONSABILIDADE - PREVENIR -  
VIOLAÇÕES.**

## 2 - Normas de Auditoria Governamental

Neste capítulo vamos tratar das normas de auditoria, destacando aspectos internacionais e nacionais de auditoria governamental.

As normas internacionais de auditoria do setor público classificam as auditorias em auditoria interna e auditoria externa. A auditoria externa, ou seja, que não pertence à entidade auditada, é representada, em cada nação, por uma Entidade Fiscalizadora Superior (EFS).

No Brasil, a EFS é representada pelo Tribunal de Contas da União. Com efeito, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 71, destaca as competências do (TCU) na condução técnica do exercício do controle externo.

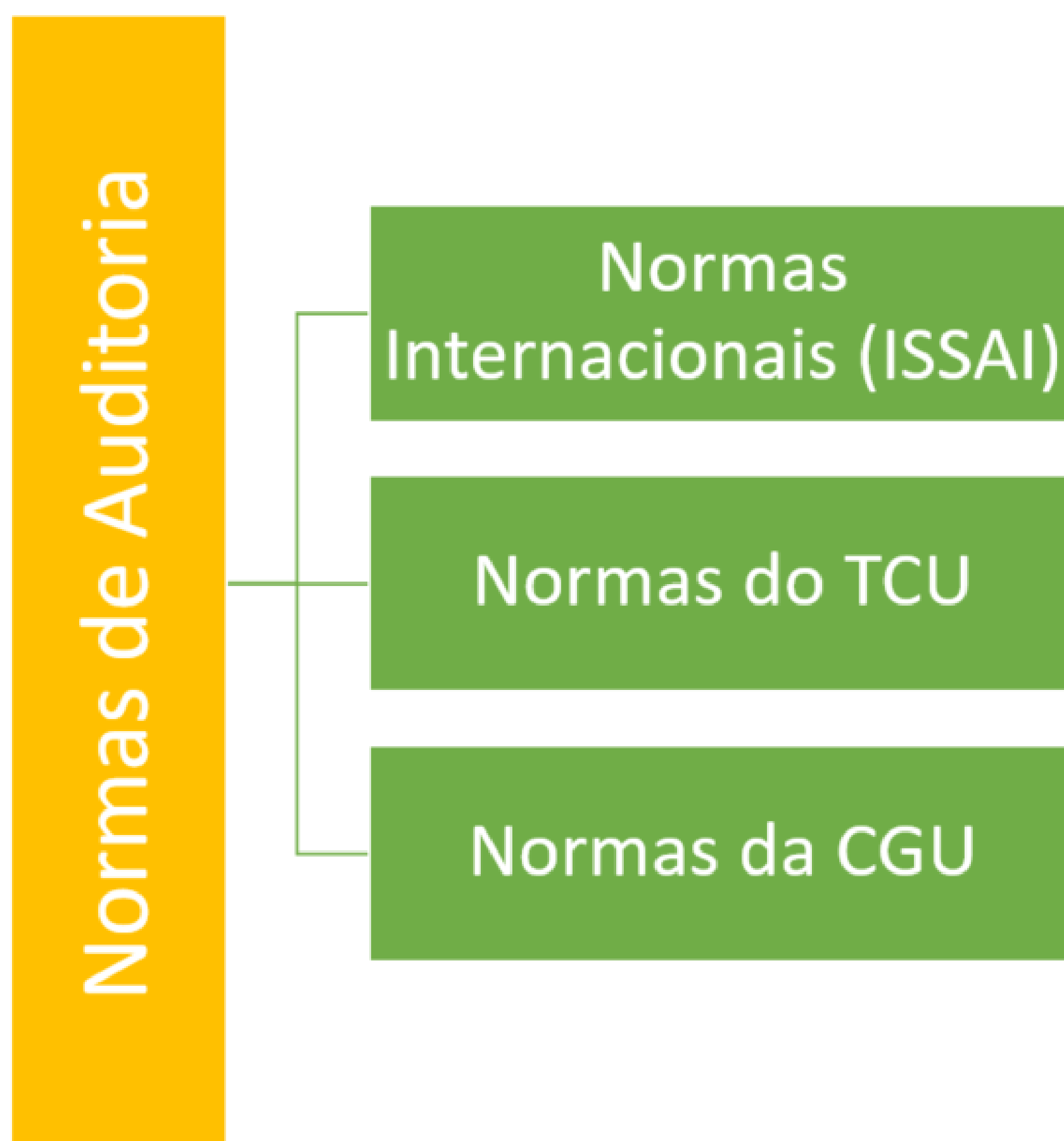
As atividades do TCU consistem, dentre outras, na realização de auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário e demais entidades que gerirem recursos públicos federais.

A Constituição Federal também menciona as atividades do **Sistema de Controle Interno** consistentes em avaliar o cumprimento das metas previstas no PPA, a execução dos programas de governo e dos orçamentos, comprovação da legalidade e avaliação de resultados, dentre outras atribuições.

Conforme se percebe, a Constituição Federal de 1988 é a primeira norma de auditoria que deve ser seguida e respeitada nacionalmente.

As normas internacionais devem estar consonantes com a regras constitucionais para aplicabilidade integral no Brasil, muito embora as normas internacionais de auditoria tenham aspectos apenas orientativos.

Nesse sentido, como delimitação do nosso estudo sobre normas de auditoria governamental vamos estudar as normas da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai), denominadas da silga em inglês em *ISSAI*, bem como as normas nacionais do Tribunal de Contas da União (TCU) e da Controladoria-Geral da União (CGU).



## Normas da ISSAI

Vamos abordar os principais aspectos das seguintes normas:

ISSAI 100: Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público;

ISSAI 200 - Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira;

ISSAI 300 - Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional; e

ISSAI 400 - Princípios Fundamentais de Auditoria de Conformidade.

## Normas do TCU e da CGU

No decorrer do curso, principalmente na fase mais prática da auditoria governamental, vamos abordar normas gerais e específicas do TCU e da CGU, no tocante a planejamento, procedimentos, técnicas, objetos de auditoria etc.

As principais normas são:

**TCU:** Padrões de Auditoria de Conformidade, Normas de Auditoria do TCU e Referenciais de Governança.

**CGU:** Instrução Normativa nº 3/2017 e Instrução Normativa nº 8/2017, que tratam da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal.



Segundo a ISSAI 100, "normas e diretrizes profissionais são essenciais para a credibilidade, a qualidade e o profissionalismo da auditoria do setor público".

Essa norma, que trata dos Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público, fornece informações detalhadas sobre: 1) o propósito e a aplicabilidade das ISSAI; 2) o contexto da auditoria no setor público; 3) os elementos de auditoria do setor público; e 4) os princípios aplicáveis à auditoria do setor público.

A auditoria governamental contribui para a boa governança na medida em que:

- \* fornece informações objetivas e confiáveis, conclusões ou opiniões baseadas em evidência suficiente e apropriada, relativas às entidades públicas;
- \* aperfeiçoa a *accountability* e a transparência;
- \* fortalece a efetividade dos órgãos que exercem funções gerais de controle e correição sobre o governo;
- \* cria incentivos para mudança ao proporcionar conhecimento, análises abrangentes e recomendações bem fundamentadas para aprimoramentos.

A ISSAI 100 define que a auditoria do setor público pode ser descrita como "*um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente **evidências** para determinar se as informações ou as condições reais de um **objeto** estão de acordo com **critérios aplicáveis***".

No nosso livro Auditoria e Controladoria no Setor Público (Juruá Editora), definimos auditoria governamental como sendo *"técnica que visa analisar se determinados atos e fatos estão consonantes com critérios preestabelecidos, sustentada em procedimentos específicos, devendo ser relatada a situação encontrada com respaldo em evidências e provas consistentes (Renato Santos Chaves)"*.

As evidências são todas as formas de provar como o objeto se comporta em relação ao critério.

Objeto é o elemento que será analisado, podendo ser um programa de governo, um contrato, um processo de licitação, convênio ou qualquer outro instrumento que justifique fiscalização oficial. Vamos tratar do objeto de auditoria mais adiante.

O critério é uma norma padrão, regras, jurisprudência ou entendimento doutrinário na qual o objeto está inserido e que deve estar o mais aderente possível a esse padrão.

As auditorias governamentais ou do setor público podem ser classificadas em **auditoria financeira**, **auditoria operacional** ou **auditoria de conformidade**.



A seguir apresentamos conceituações das espécies de auditoria governamental, conforme as ISSAI 200, 300 e 400.

**Auditoria Financeira (ou Contábil):** foca em determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável. Isso é alcançado obtendo-se evidência de auditoria suficiente e apropriada para permitir o auditor expressar uma opinião quanto a estarem as informações financeiras livres de distorções relevantes devido a fraude ou erro.

**Auditoria de Conformidade:** foca em determinar se um particular **objeto** está em conformidade com normas identificadas como critérios. A auditoria de conformidade é realizada para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada. Essas normas podem incluir regras, leis, regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, acordos ou os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável do setor público e a conduta dos agentes públicos.

**Auditoria Operacional (ou de Desempenho):** foca em determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade, bem como se há espaço para aperfeiçoamento. O desempenho é examinado segundo critérios adequados, e as causas de desvios desses critérios ou outros problemas são analisados. O objetivo é responder a questões-chave de auditoria e apresentar recomendações para aperfeiçoamento.

As normas de auditoria do Tribunal de Contas da União orientam os trabalhos quanto às regras que devem ser observadas em relação ao **planejamento**, aos **procedimentos e técnicas** a serem utilizados na execução da auditoria, ao **relatório** e à **qualidade** da auditoria.

Há orientações específicas quanto à formatação da Matriz de Planejamento, Matriz de Achados e Matriz de Responsabilização.

Deve-se observar, quanto à **responsabilização**, que nem todas as auditorias do TCU culminam em achados negativos e respectiva responsabilização dos gestores.

Auditorias operacionais e auditorias financeiras procuram obter visão do objeto que não necessariamente irregularidades. Contudo, se no decorrer de um trabalho dessas espécies for detectado alguma irregularidade, a equipe de auditoria deve representar ao TCU para apurar a responsabilização em processo apartado.

A Constituição Federal de 1988, bem como a Lei nº 8.443/92 confere ao TCU o poder punitivo ou de responsabilização pela má aplicação de recursos públicos.

Dessa possível punição aplicada pelo TCU, geralmente em processo de Tomada de Contas Especial (TCE), quando está evidenciado dano ao erário, outras responsabilizações podem se desdobrar nas esferas cíveis e penais a exemplo de processos de improbidade administrativa e penais em crimes contra a administração pública.

Contudo, deve-se ressaltar que o objetivo principal de uma auditoria não se resume à busca de erros ou fraudes.

**Este livreto é uma cortesia de RENATO SANTOS CHAVES, conteudista do Curso Auditoria Governamental e Controles na Administração Pública.**

**Atenciosamente,**

**Renato Santos Chaves**

**CURSO CERTIFICADO POR  
JURISCONTÁBEIS.COM**

**ACESSE:**

**[WWW.CONTAS.CNT.BR](http://WWW.CONTAS.CNT.BR)**