

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**MAYARA MAYUMI YUHARA**

**AUDITORIA NA COFIN/MPSC: ALTERNATIVAS TÉCNICAS PARA A  
ELABORAÇÃO DO PLANEJAMENTO E PROGRAMAS DE AUDITORIA**

**FLORIANÓPOLIS**

**2011**

**MAYARA MAYUMI YUHARA**

**AUDITORIA NA COFIN/MPSC: ALTERNATIVAS TÉCNICAS PARA A  
ELABORAÇÃO DO PLANEJAMENTO E PROGRAMAS DE AUDITORIA**

**Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado ao Departamento de Ciências  
Contábeis, do Centro Sócio-Econômico, da  
Universidade Federal de Santa Catarina  
(UFSC) como requisito parcial para  
obtenção do grau de Bacharel em Ciências  
Contábeis.**

**Professor Orientador: M. Sc. Flávio da  
Cruz**

**FLORIANÓPOLIS**

**2011**

**Mayara Mayumi Yuhara**

**AUDITORIA NA COFIN/MPSC: ALTERNATIVAS TÉCNICAS PARA A  
ELABORAÇÃO DO PLANEJAMENTO E PROGRAMAS DE AUDITORIA**

Esta monografia foi apresentada como TCC, no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, à banca examinadora constituída pelo professor orientador e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, 04 de julho de 2011.

**Professora Valdirene Gasparetto, Dra.**  
Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

**Professor Flávio da Cruz, M. Sc.**  
Orientador

**Professor Darci Schnorrenberger, Dr.**  
Membro

**Mestranda Tatiane de Oliveira Marques**  
Membro

“Quanto maior for a difusão do conhecimento científico da Contabilidade, maior será a oportunidade de uma nação encontrar o caminho da prosperidade.”

Antônio Lopes de Sá

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, por cada coisa, por tudo.

Aos meus pais, Roberto Takeo Yuhara e Marilene Laffin Yuhara, pelo apoio em todos os momentos da minha vida, pelo exemplo e pelo amor incondicional.

Ao meu amado, Rô, pela paciência, carinho e compreensão. Por estar ao meu lado sempre, acreditar em mim, me apoiar, me preencher, me amar e ser maravilhoso.

Às amigas de todas as horas, Mari, Iza, Má e Lali, que serão sempre o meu porto seguro.

Aos meus familiares. Em especial meus padrinhos Marcos e Misa, e meus primos, Nathi, Adri e Guga, que me acolheram durante grande parte da jornada da universidade. Especialmente também ao meu irmãozinho, que eu tanto amo. E certamente, aos meus queridos Beto e Stela, pelo aconchego, a paciência e o amor que sempre demonstraram.

Aos amigos da faculdade, que fizeram desses quatro anos e meio um período inesquecível que vai deixar muita saudade.

Aos meus colegas de trabalho, Jair, Flávia, André, Karol e Fernando, pelo incentivo e por fazer das horas trabalhadas um momento divertido.

Ao MPSC, por oportunizar a realização do trabalho, e ao pessoal da COFIN, por estarem sempre disponíveis as minhas necessidades.

Ao professor Flávio da Cruz, agradeço de forma especial e carinhosa, por ter dado a oportunidade de ser sua orientanda, por seu exemplo de dedicação, inteligência, pelo caráter e por demonstrar, não só em palavras, a importância do estudo.

Aos professores da UFSC, por partilharem comigo seus conhecimentos.

Ao pessoal do TJSC e da SEF/SC, em nome da Maria Madalena e do Leandro Darós, pela cordialidade e atenção a todos os meus apelos.

A todos aqueles que contribuíram, direta ou indiretamente, para a realização desse trabalho e para a concretização de mais uma etapa da minha vida.

## RESUMO

YUHARA, Mayara Mayumi. **Auditoria na COFIN/MPSC: Alternativas Técnicas para a Elaboração do Planejamento e Programas de Auditoria**. 2011. 83 p. Monografia (Curso de Ciências Contábeis). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

### **AUDITORIA NA COFIN/MPSC: ALTERNATIVAS TÉCNICAS PARA A ELABORAÇÃO DO PLANEJAMENTO E PROGRAMAS DE AUDITORIA**

O presente trabalho foi realizado com o intuito de identificar alternativas técnicas para a elaboração do planejamento e programas de auditoria a serem aplicados pela Coordenadoria de Auditoria e Controle (COAUD) do Ministério Público do Estado de Santa Catarina (MPSC) na Coordenadoria de Finanças e Contabilidade (COFIN). Com isso, foi imperioso identificar metodologias e modelos usuais em planejamento e programas de auditoria e adaptá-los à realidade dessa entidade. Outrossim, necessária se fez a realização de simulação de testes de auditoria, a verificação de problemas potenciais verificados pela COFIN e a elaboração, propriamente dita, da simulação do planejamento e programas de auditoria propostos. Para tanto, a metodologia científica aplicada é separada em três partes, que são: quanto à classificação (exploratória), ao método de pesquisa (pesquisa qualitativa) e ao respectivo procedimento (estudo de caso). Na coleta de dados, foi utilizada a técnica de entrevista semiestruturada. Para a realização deste estudo, foram utilizadas diversas fontes de dados e informações, como livros, artigos científicos, leis e normas relacionadas ao assunto, bem como publicações de sítios oficiais. Na fundamentação de conceitos e teorias, abordou-se sobre auditoria governamental, auditoria interna, planejamento de auditoria e programa de auditoria. Buscou-se também definir conceitos quanto à diferença existente entre auditoria interna e controle interno. Com base nos objetivos pretendidos, foram identificadas metodologias existentes, adaptadas e aplicadas com vistas à simulação de elaboração do planejamento e programas de auditoria na COFIN. Para a elaboração do planejamento de auditoria, foi utilizado o modelo que já vem sendo utilizado na COAUD. Para a elaboração dos programas de auditoria, por sua vez, foram utilizados os modelos disponíveis pelo TJSC e pela SEF/SC. O presente estudo colaborará potencialmente com as atividades desempenhadas pela COAUD, uma vez que apresenta as fases iniciais da auditoria a ser realizada. Portanto, os resultados desta pesquisa monográfica contribuirão para o aperfeiçoamento técnico na entidade em referência.

**Palavras-chave:** Auditoria governamental. Auditoria interna. Planejamento de Auditoria. Programas de Auditoria.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1: A relação entre controle interno e auditoria interna.....	22
Figura 2: Visão do autor Neves com relação à auditoria interna e ao controle interno .....	34
Figura 3: Organograma do MPSC restrito à área administrativa .....	43

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Diferentes classificações e definições para a modalidade de auditoria contábil ou fiscalizadora.....	26
Quadro 2: Diferentes classificações e definições para a modalidade de auditoria de gestão...	26
Quadro 3: Diferentes definições para a modalidade de auditoria operacional.....	27
Quadro 4: Outras classificações e definições de modalidades de auditoria.....	28
Quadro 5: Programa de auditoria nº 001/2011 – Balancete de contas.....	56
Quadro 6: Programa de auditoria nº 002/2011 – Demonstrativos contábeis e financeiros.....	57
Quadro 7: Programa de auditoria nº 003/2011 – Auditoria do ativo.....	58
Quadro 8: Programa de auditoria nº 004/2011 – Auditoria do passivo.....	59
Quadro 9: Programa de auditoria nº 005/2011 – Auditoria da receita.....	60
Quadro 10: Programa de auditoria nº 006/2011 – Auditoria da despesa.....	61
Quadro 11: Programa de auditoria nº 007/2011 – Auditoria do fluxo dos processos.....	62
Quadro 12: Programa de auditoria nº 008/2011 – Auditoria da segurança da informação.....	63



## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

<b>ABNT</b>	Associação Brasileira de Normas Técnicas
<b>BOVESPA</b>	Bolsa de Valores de São Paulo
<b>CF/88</b>	Constituição Federal de 1988
<b>CFC</b>	Conselho Federal de Contabilidade
<b>CIP</b>	Centro de Apoio Operacional de Informações e Pesquisas
<b>COAUD</b>	Coordenadoria de Auditoria e Controle
<b>COGER</b>	Coordenadoria-Geral dos Órgãos e Serviços Auxiliares de Apoio Técnico Administrativo
<b>COFIN</b>	Coordenadoria de Finanças e Contabilidade
<b>CPF</b>	Cadastro de Pessoas Físicas
<b>GAO</b>	Escritório da Controladoria Geral dos Estados Unidos da América
<b>GECON</b>	Gerência de Contabilidade
<b>GEFIN</b>	Gerência de Finanças
<b>IN</b>	Instrução Normativa
<b>INTOSAI</b>	Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
<b>ISQN</b>	Imposto sobre serviço de qualquer natureza
<b>LRF</b>	Lei de Responsabilidade Fiscal
<b>MPSC</b>	Ministério Público do Estado de Santa Catarina
<b>PROMOEX</b>	Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros
<b>SEF/SC</b>	Secretaria de Estado da Fazenda do Governo de Santa Catarina
<b>SFC</b>	Secretaria Federal de Controle Interno
<b>SIGEF</b>	Sistema Integrado de Planejamento e Gestão Fiscal do Estado de Santa Catarina
<b>SOX</b>	Lei Sarbanes-Oxley
<b>STN</b>	Secretaria do Tesouro Nacional
<b>TJSC</b>	Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>11</b>
1.1 TEMA E PROBLEMA .....	14
1.2 OBJETIVOS.....	15
<b>1.2.1 Geral</b> .....	<b>15</b>
<b>1.2.2 Específicos</b> .....	<b>15</b>
1.3 JUSTIFICATIVA .....	15
1.4 METODOLOGIA DE PESQUISA.....	16
1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	18
1.6 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA .....	19
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>20</b>
2.1 AUDITORIA .....	20
2.2 AUDITORIA GOVERNAMENTAL .....	23
2.3 AUDITORIA INTERNA .....	29
2.4 DIFERENÇA ENTRE CONTROLE INTERNO E AUDITORIA INTERNA.....	32
2.5 PLANEJAMENTO DE AUDITORIA.....	35
2.6 PROGRAMA DE AUDITORIA .....	39
<b>3 DESENVOLVIMENTO</b> .....	<b>42</b>
3.1 MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE SANTA CATARINA .....	42
<b>3.1.1 COAUD – História e Competência Atual</b> .....	<b>45</b>
<b>3.1.2 COFIN</b> .....	<b>46</b>
3.2 IDENTIFICAÇÃO, DEFINIÇÃO E SELEÇÃO DE METODOLOGIAS USUAIS EM AUDITORIA .....	48
3.3 ANÁLISE DOS CONTROLES INTERNOS E IDENTIFICAÇÃO DE PROBLEMAS POTENCIAIS .....	49
3.5 PLANEJAMENTO DE AUDITORIA NA COFIN/MPSC .....	51
3.6 PROGRAMAS DE AUDITORIA NA COFIN/MPSC.....	55
<b>4 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>65</b>
4.1 CONSIDERAÇÕES QUANTO AO TEMA ABORDADO .....	65
4.2 CONSIDERAÇÕES QUANTO AOS OBJETIVOS .....	66
4.3 RECOMENDAÇÕES PARA FUTURAS PESQUISAS .....	67
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	<b>69</b>
<b>ANEXOS</b> .....	<b>72</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A auditoria tem alcançado maior grau de importância à sociedade a cada dia. Diante da abertura de capital das empresas a vários investidores, tornou-se necessária a verificação dos dados e informações de alguém não ligado à entidade, capaz de confirmar de forma independente a precisão e a qualidade desses dados e informações.

A captação aberta no mercado de capitais e, conseqüentemente, a pulverização do capital cresceram em grandes proporções após a estabilização do país, derivada esta da política de implantação do Plano Real. Outro fator importante foi a abertura de investimento direto de capital estrangeiro nas bolsas brasileiras, que ocasionou maior disponibilidade de recursos para captação por parte das empresas brasileiras.

Além disso, a política de privatização de empresas contribuiu para a atratividade de investimento na Bolsa de Valores, a exemplo das empresas Companhia Vale, totalmente privatizada, e Petrobrás, parcialmente privatizada. Hoje, juntas, contribuem com uma movimentação de cerca de 25% do montante circulado na BOVESPA.

Porém, há que se observar que o Estado não somente se faz presente no mercado financeiro por meio de ações das empresas estatais. O tesouro direto é um mecanismo desenvolvido pelo governo para captação de recursos no mercado interno, no qual pessoas físicas e jurídicas podem investir diretamente na compra dos títulos públicos. Algumas das Letras (títulos federais) têm por objetivo a cobertura de déficit orçamentário e a realização de operações de crédito por antecipação da receita orçamentária.

Por intermédio dos mecanismos implementados pelo Estado, a partir do papel regulador que lhe foi incumbido, desenvolveu-se a estabilidade do mercado financeiro e, por conseguinte, a confiança da sociedade na aplicação dos recursos no Brasil.

Outro motivo para a crescente importância da auditoria foi a edição da norma norte-americana Lei Sarbanes-Oxley (SOX), vez que influenciou, após os grandes escândalos de fraudes de empresas de capital aberto, toda uma mudança no ambiente externo e nas estruturas de controle interno das organizações em todo o mundo. A influência dessa lei ultrapassou, em muito, as fronteiras americanas, uma vez que tem interferido nas relações empresariais, nos controles internos corporativos e nas normas de auditoria contábil independente de todo o mundo, em face da importância da economia americana para a dinamização dos mercados dos demais países por força da globalização (ARAÚJO; ARRUDA; BARRETTO, 2008).

De forma similar, a auditoria governamental tem sua importância no que tange à validação de dados e informações prestadas acerca do patrimônio público. O patrimônio administrado pelos gestores públicos é de todos, por isso deve ser fiscalizado de forma criteriosa por meio dos vários controles existentes, e prioritariamente por meio do controle social. “O patrimônio público, antes de pertencer ao grupo de autoridades que ocupa a gestão governamental, é propriedade coletiva, e como tal deve ser vigiado por todos” (CRUZ, 2008, p. 18).

O controle externo e interno das entidades públicas foi definido pela Constituição Federal de 1988 (CF/88), em seu art. 70, o qual determinou que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

A auditoria, diferentemente do controle, é uma das técnicas utilizadas para verificar os controles utilizados por uma instituição, uma secretaria, uma área dentro da entidade, um programa de governo, dentre órgãos e fundos divisionados na estrutura orgânica das entidades em geral. Castro (2008) descreve a auditoria como mecanismo de controle.

Com as alterações ocorridas recentemente em relação à responsabilidade na gestão pública, principalmente com a criação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em 2000, a auditoria governamental cresce e ganha importância na sociedade.

Para que o gestor público exerça o monitoramento e avalie a evolução do patrimônio, o controle interno das instituições governamentais deve estar implementado. Isso deve ocorrer em cada instituição, dentro de sua esfera de governo.

Em âmbito federal, o sistema de controle interno do Poder Executivo da União é regulamentado pela Instrução Normativa (IN) nº 01, de 06 de abril de 2001. Com relação ao Poder Judiciário, por sua vez, a competência para controlar a atuação administrativa e financeira, dentre outras, é do Conselho Nacional de Justiça, e é prevista no art. 103-B, §4º, da CF/88, que foi inserido a partir do ano de 2009 com a Emenda nº 61. Já em âmbito estadual e municipal, cada esfera cria normativos relacionados ao controle interno de acordo com sua especificidade e/ou por imposição dos órgãos de controle externo.

No âmbito do Ministério Público do Estado de Santa Catarina (MPSC), os controles internos são regulamentados pela Constituição do Estado de Santa Catarina, que versa, em seu art. 58:

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e dos órgãos e entidades da administração pública, quanto a legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Assembleia Legislativa, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

No MPSC, local onde a autora deste trabalho monográfico exerce cargo no quadro permanente de servidores, pode-se verificar que a fiscalização externa ocorre por meio da Assembleia Legislativa, com auxílio do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina, e pelo Conselho Nacional do Ministério Público. Internamente, especificamente à área administrativa, a Coordenadoria de Auditoria e Controle (COAUD) é quem tem essa atribuição.

A Carta Magna de 1988 definiu a incumbência do Ministério Público no art. 127, no qual cabe ao órgão “a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis”. A doutrina tradicional, conforme exposto por Garcia (2008), define que apesar de o Ministério Público ostentar características inerentes a um Poder, não foi considerado como tal na Constituição de 1988. Tem *status* e prerrogativas de Poder, mas a Constituição assim não o considerou (GARCIA, 2008). O autor ainda considera que o Ministério Público não é vinculado, nem subordinado, a qualquer dos três Poderes.

Tem, o MPSC, como função proteger, exemplificativamente, o meio ambiente, consumidor, infância e juventude, patrimônio público (por meio da verificação da moralidade administrativa), idoso, saúde pública, criminal e portadores de necessidades especiais.

Assim como outros órgãos da administração, o MPSC possui independência funcional, administrativa e financeira. Recebe, atualmente, 3,23% da receita arrecadada no Estado de Santa Catarina (receita corrente líquida), e os aplica em despesas e investimentos necessários para seu funcionamento.

É visível, portanto, que o MPSC possui importância para a sociedade. Contudo, utiliza recursos públicos para o seu funcionamento e, conseqüentemente, há que se prestar contas quanto aos atos e fatos administrativos. Para isso, é importante que os controles internos da instituição estejam funcionando de forma eficiente e eficaz, para que não haja recursos públicos mal aplicados e desvios de finalidade e se possa detectar boas práticas capazes de serem difundidas no contexto organizacional.

## 1.1 TEMA E PROBLEMA

O MPSC possui autonomia funcional, administrativa e financeira. A Constituição Estadual define como princípio institucional para a entidade em estudo a independência financeira. Partindo desse pressuposto, o ente poderá aplicar os recursos disponíveis conforme suas necessidades.

Independentemente disso, é um órgão público e está sujeito à legislação pertinente. Dessa forma, a instituição deve respeitar a Lei nº 4.320/64, que trata de definições gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal. Deve respeitar também a Lei de Responsabilidade Fiscal, norma esta reguladora das finanças públicas voltadas para a gestão fiscal; além das resoluções do CFC, portarias STN, e demais normas reguladoras e pronunciamentos pertinentes.

Considerando que o MPSC, como órgão representante da sociedade, deve ser exemplar em matéria de respeito às normas, o estudo torna-se relevante à medida que propõe a elaboração do planejamento e programas de auditoria a serem realizados na Coordenadoria de Finanças e Contabilidade (COFIN), vez que esta é incumbida de registrar os atos e fatos da gestão financeira e patrimonial, controlar o fluxo orçamentário, financeiro e contábil, elaborar demonstrativos financeiros, relatórios, balancetes, balanço geral e prestação de contas, entre outros.

A auditoria interna é um setor importante na esfera governamental; consiste em um mecanismo de controle, na medida em que revisa e analisa os controles internos existentes e auxilia a alta administração na tomada de decisões (CASTRO, 2008). Dentro do MPSC, a COAUD tem por objetivo efetuar auditorias na área administrativa do órgão.

Para alcançar os objetivos definidos por essa coordenadoria, devem ser elaborados métodos e procedimentos de auditoria com o intuito de checar se os controles internos são confiáveis, se os procedimentos adotados estão de acordo com as normas e se há efetividade nos serviços elaborados. Um desses objetivos, conforme definido no plano anual de auditoria para 2011, foi a execução de auditoria na COFIN, na forma de auditoria ordinária.

Ressalta-se aqui a dimensão legal, pela proximidade e pertinência com as finalidades do MPSC, porém não se desconhece que a abrangência do controle interno deve ser orientada para atuação multidimensional, vez que o reconhecimento influenciador de outras dimensões associadas (dentre elas: tecnologia, ecologia, cultura, economia, política, demografia e psicologia social) se faz necessário para visualizar atos e fatos.

Haja vista a importância do MPSC para a sociedade, e considerando que a COFIN é uma área relevante para o órgão, surge a necessidade de se efetuar auditoria nesse setor. Ante o exposto, segue o problema que norteia este estudo: **“Quais as alternativas técnicas existentes para a elaboração do planejamento e programas de auditoria a serem realizados na Coordenadoria de Finanças e Contabilidade do MPSC?”**.

## 1.2 OBJETIVOS

Para responder ao problema de pesquisa proposto, é necessário descrever o objetivo geral e os objetivos específicos. Foram estabelecidos, portanto, os seguintes objetivos:

### 1.2.1 Geral

Estudar alternativas técnicas com vistas à elaboração do planejamento e programas de auditoria na COFIN do MPSC.

### 1.2.2 Específicos

A partir do objetivo geral, surge a necessidade de se estabelecer os seguintes objetivos específicos:

- Identificar, definir e selecionar metodologias usuais em auditoria;
- Simular os testes dos controles internos utilizando uma ou mais metodologias selecionadas;
- Identificar os problemas potenciais utilizando uma ou mais metodologias selecionadas;
- Elaborar a simulação do planejamento de auditoria utilizando uma ou mais metodologias selecionadas; e
- Elaborar a simulação de programas de auditoria utilizando uma ou mais metodologias selecionadas.

## 1.3 JUSTIFICATIVA

O presente estudo justifica-se em razão de ordem teórica e prática. De ordem teórica, o estudo se torna importante, pois reúne de forma objetiva a pesquisa efetuada no campo da teoria, referente ao assunto abordado. Dessa forma, o trabalho monográfico inclui alguns dos autores que abordam sobre auditoria governamental, especificamente em âmbito interno.

Tendo em vista que todo estudo científico deve trazer contribuições para o campo de pesquisa a que se insere, pode-se entender que esse trabalho contribui para a tentativa de correlação entre a teoria levantada e o assunto investigado.

De ordem prática, por sua vez, o estudo visa à elaboração do planejamento e programas de auditoria a serem realizados na COFIN. Isso porque parte dos recursos arrecadados pelo Estado de Santa Catarina é destinada ao MPSC. As receitas e despesas do órgão são controladas por meio da sua Coordenadoria de Finanças e Contabilidade, que, por sua vez, possui em seu quadro dezoito colaboradores.

Torna-se necessário, portanto, estudar formas usuais de aplicação potencial das técnicas de auditoria a fim de verificar se os recursos públicos estão sendo bem geridos no âmbito do MPSC, se os controles internos existentes na COFIN são adequados e eficientes, e se as informações geradas são fidedignas.

Conforme afirma Cruz (2008, p. 22), “é desejável, para o setor público brasileiro, é que se exerça a auditoria de forma aberta, participativa e comprometida com o saber contábil, em parceria com o saber científico, aceito nas respectivas áreas técnicas que envolver”. É por isso que o presente estudo se torna relevante, uma vez que são utilizadas metodologias existentes (saber científico) para aplicação no setor público.

Nesse sentido, objetiva-se estudar alternativas técnicas com o intuito de elaborar o planejamento e programas de auditoria que desfrutem de credibilidade e confiança metodológica, a fim de possibilitar o aproveitamento do trabalho para utilização futura na Coordenadoria de Auditoria e Controle do MPSC.

#### 1.4 METODOLOGIA DE PESQUISA

A presente pesquisa tem por objetivo identificar modelos usuais e adaptá-los com o intuito de elaborar o planejamento e programas de auditoria específicos para aplicação na COFIN do MPSC. Por isso, adota-se a metodologia ora apresentada com a finalidade de se obter um formato adequado para validar o estudo pretendido. Necessária também se faz a adoção das normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), com vistas à manutenção da padronização definida para trabalhos acadêmicos.

A metodologia é uma preocupação instrumental, a qual trata das formas de se fazer ciência; cuida de procedimentos, das ferramentas, dos caminhos (DEMO, 1985 *apud* SILVA, 2010). É por meio da metodologia que se define a classificação (exploratória, descritiva ou explicativa), o método de pesquisa (pesquisa quantitativa, qualitativa ou quanti-qualitativa) e



seu respectivo procedimento (citam-se alguns: estudo de caso, análise bibliográfica, levantamento de dados, entre outros) (MARCONI; LAKATOS, 2009).

A escolha da metodologia ou do procedimento metodológico deve ser correspondente aos objetivos, justificativa e formulação do problema a ser investigado (OLIVEIRA, 2005). Investigação nada mais é do que uma pesquisa minuciosa, uma indagação sobre algo. Nesse caso, o assunto a ser investigado é a auditoria governamental, em âmbito interno, especificamente quanto à tentativa de se elaborar o planejamento e programas de auditoria na COFIN do MPSC com base nas técnicas já existentes.

Silvio (2000 *apud* OLIVEIRA, 2005, p. 30) complementa que “a escolha [da metodologia] dependerá dos vários fatores relacionados com a pesquisa, ou seja, a natureza dos fenômenos, o objeto da pesquisa, os recursos financeiros, a equipe humana e outros elementos que possam surgir no campo da investigação”.

Em busca de uma metodologia adequada ao estudo proposto, a pesquisa caracteriza-se por ser exploratória, tendo em vista que há pouco conhecimento acumulado em relação ao assunto. De acordo com Silva (2010, p. 59), a pesquisa exploratória “é realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistêmico. Tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, para torná-lo mais explícito ou para construir hipóteses”.

Caracteriza-se também o estudo em uma pesquisa qualitativa, na qual o pesquisador não se baseia em amostras e informações numéricas, e não emprega instrumentos estatísticos para a obtenção de conclusões.

De acordo com Marconi e Lakatos (2009, p. 271), “na pesquisa qualitativa há um mínimo de estruturação prévia. Não se admitem regras precisas, como problemas, hipóteses e variáveis antecipadas, e as teorias aplicáveis deverão ser empregadas no decorrer da investigação”. De modo similar, Silva (2010) entende que a pesquisa qualitativa é aquela que não se baseia no critério numérico para garantir sua representatividade.

Menga (1986 *apud* MARCONI; LAKATOS, 2009) define que o estudo qualitativo se desenvolve de maneira natural, é rico em dados descritivos, possui um plano aberto e flexível e focaliza a realidade de forma complexa e contextualizada.

Quanto ao procedimento adotado para o presente estudo, pode-se afirmar que é utilizado o estudo de caso, uma vez que a investigação ocorre com mais profundidade em determinado caso. “É limitado, pois se restringe ao caso que estuda, ou seja, um único caso, não podendo ser generalizado” (MARCONI; LAKATOS, 2009, p. 274).

Conforme Silva (2010), o estudo de caso é aquele que analisa um ou poucos fatos com profundidade. É possível perceber, portanto, que o presente estudo analisa um caso

específico, uma vez que é centrado na área responsável pela contabilidade e finanças do MPSC.

Para a coleta de dados acerca da área auditada, são realizados procedimentos em forma de entrevistas. Para Marconi e Lakatos (2009) existem dois tipos de entrevistas: padronizada, ou estruturada, e despadronizada, ou semiestruturada. Para o presente estudo, é utilizada a entrevista semiestruturada, que, segundo os autores, é aquela em que o entrevistador tem liberdade para desenvolver cada situação em qualquer direção que considere adequada.

É escolhido esse modo de entrevista, uma vez que a pesquisadora não possui conhecimento sobre as atividades diárias do setor auditado; por isso, diante das constatações obtidas é que se delineiam os demais questionamentos.

Diante disso, conforme Anger-Egg (1978 *apud* MARCONI; LAKATOS, 2009), há três modalidades de entrevistas para o tipo escolhido (focalizada, clínica e não dirigida). Focalizada é aquela em que há um roteiro de tópicos, já a clínica ocorre quando se estudam os motivos, sentimentos e conduta das pessoas, e a entrevista não dirigida é quando há liberdade por parte do entrevistado, que poderá manifestar livremente suas opiniões e sentimentos.

Por isso, verifica-se que a modalidade de entrevista utilizada é a focalizada, pois há um roteiro de tópicos, mas que dá liberdade ao entrevistador de fazer as perguntas que quiser, pelo fato de que a obtenção de informações no momento da entrevista permite ao entrevistador uma visão mais completa da área auditada, com a possibilidade de novos questionamentos anteriormente não idealizados.

## 1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Toda pesquisa realizada possui limitações. A amplitude do estudo é definida com base em outros vários limitadores, como tempo, espaço, recursos financeiros, disponibilidade de informações, dentre outros fatores. De acordo com Marconi e Lakatos (2009), delimitar a pesquisa é estabelecer limites para o estudo. Por isso, torna-se necessário demonstrar as limitações da pesquisa desenvolvida.

Ander-Egg (1978 *apud* MARCONI; LAKATOS, 2009) apresenta três níveis de limites: quanto ao objeto, ao campo de investigação e ao nível de investigação. Quanto ao objeto, pode-se observar que o presente estudo limita-se à elaboração das fases de planejamento e programa de auditoria na COFIN do MPSC, não abrangendo a definição da amostra a ser analisada, a elaboração dos papéis de trabalho a serem utilizados, a fase de

execução da auditoria, tampouco sua conclusão com parecer final, ou mesmo a opinião dos auditados.

Quanto ao campo de investigação, este estudo monográfico delimita-se à elaboração das fases planejamento e programa de auditoria na COFIN do MPSC, sendo específico, portanto, a uma área dentro de uma única instituição.

E de acordo com o nível de investigação, o autor Ander-Egg (1978 *apud* MARCONI; LAKATOS, 2009) o segrega em três estágios: exploratórios, de investigação e de comprovação de hipóteses. O estudo pode ser caracterizado, dessa forma, como estágio exploratório, uma vez que visa a estudar formas usuais de aplicação potencial das técnicas de auditoria, sendo um trabalho inicial que, uma vez julgado, poderá ser adequado às necessidades da COAUD do MPSC e implementado, ainda que parcialmente.

## 1.6 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA

A organização do trabalho monográfico é disposta em quatro capítulos: introdução, referencial teórico, desenvolvimento e considerações finais. Com o objetivo de demonstrar ao leitor a finalidade da pesquisa e introduzi-lo no tema deste estudo, no primeiro capítulo são abordados tema e problema, objetivo geral, objetivos específicos, justificativa, metodologia da pesquisa, limitação da pesquisa e organização da pesquisa.

O capítulo dois, por sua vez, trata da fundamentação teórica. Demonstra-se o material bibliográfico buscado em livros e obras congêneres para a aplicação do desenvolvimento da matéria monográfica.

O terceiro capítulo dedica-se ao desenvolvimento do trabalho, em que se apresentam os modelos usuais de técnicas de auditoria e adaptam-se para a elaboração de planejamento e programas de auditoria pretendidos.

Por fim, o último capítulo trata das considerações finais, onde são delineadas as conclusões da pesquisa em virtude dos resultados encontrados e recomendações para trabalhos futuros nesta mesma linha de pesquisa.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

No presente capítulo, abordam-se os conceitos relativos ao tema da pesquisa. Destaca-se, relativo ao campo da teoria, a fundamentação de auditoria, auditoria governamental, auditoria interna, a diferença entre auditoria interna e controle interno, planejamento de auditoria e programa de auditoria.

### 2.1 AUDITORIA

Para que se exponha a literatura acerca de auditoria governamental e auditoria interna, que são o fundamento teórico básico para o desenvolvimento deste estudo, é necessário, prioritariamente, definir o que é auditoria. De acordo com Attie (2010, p. 5), “auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”.

Nesse sentido, testar é efetuar a conferência do controle exercido pela organização. Testar significa, portanto, verificar a aderência do controle utilizado, se está adequado às atividades a que se insere. Eficácia, no sentido amplo, está relacionada à capacidade de alcançar o resultado planejado, enquanto que a eficiência refere-se à capacidade de alcançar o resultado por meio do melhor processo. Cruz (2008) define por eficiência fazer bem determinada coisa, enquanto que a eficácia consiste em fazer a coisa certa diante do objetivo previsto. Logo, na eficiência, a qualidade do processo realizado é mais relevante do que a quantificação do objetivo alcançado.

Dessa forma, é função da auditoria testar, ou seja, examinar o controle patrimonial quanto a sua eficácia. Significa dizer que o controle do patrimônio da entidade deve atingir o objetivo proposto, que é exatamente cuidar dos bens, direitos e obrigações da entidade. É função da auditoria, também, avaliar o controle quanto à sua eficiência. Os controles serão testados com vistas a verificar se estes são o melhor mecanismo a ser utilizado para o objetivo central, que é o controle do patrimônio.

Já conforme Araújo, Arruda e Barreto (2008, p. 2),

auditoria significa o conjunto de procedimentos técnicos aplicados de forma independente sobre uma relação que envolve a obrigação de responder por uma responsabilidade conferida, objetivando emitir um informe de como essa obrigação está sendo cumprida, ou seja, para verificar se os relatórios e as informações decorrentes dessa relação são adequados e justos.

Independência está relacionada à autonomia de um ser; é dizer que está livre de qualquer sujeição. É nesse sentido que o auditor deve ser independente, de modo que seja possível emitir o informe, termo utilizado pelos autores citados, sem ser afetado por influências que possam comprometer a emissão da sua opinião. A independência aquilata a capacidade do auditor de agir com integridade, ser objetivo e manter postura de ceticismo profissional (CFC, 2009). Ceticismo profissional quer dizer que o auditor deve estar alerta a todos os fenômenos não usuais, de modo que efetue uma avaliação crítica das evidências de auditoria, como evidências contraditórias, confiabilidade em documentos e respostas a indagações dos administradores ou dos responsáveis pela governança da empresa (CFC, 2009).

Araújo, Arruda e Barreto (2008, p. 2) também afirmam que, para a Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), auditoria é “o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vistas a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas”.

A entidade define objetivos com o intuito de determinar o que se quer alcançar e onde se pretende chegar. Para que se alcance um objetivo, é preciso demonstrar qual o caminho a ser percorrido, por meio do planejamento. Um dos mecanismos utilizados no planejamento é o orçamento, em que, monetariamente, se define o objetivo da empresa. É importante destacar que há uma diferença entre orçar e realizar. Realizar é o que efetivamente ocorreu, enquanto que orçar é simplesmente definir uma diretriz.

Jund (2006, p. 646), por sua vez, conceitua a função da auditoria da seguinte forma:

de maneira geral, a função da Auditoria, em qualquer entidade, está relacionada à verificação do cumprimento das obrigações, da execução dos programas de trabalho, da veracidade das informações geradas pela Contabilidade, bem como à prevenção de danos ou prejuízos ao patrimônio da entidade. São também preocupação da Auditoria os controles de toda natureza, mantidos pela Administração, os atos que mudem a situação econômico-financeira da entidade, refletida nas demonstrações contábeis e financeiras.

De mesma sorte, Franco e Marra (2009) ensinam que o fim principal da auditoria é a confirmação dos registros contábeis e consequentes demonstrações contábeis. Por isso, definem que o objeto da auditoria é o conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrado, compreendendo os registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a veracidade dos registros e a legitimidade dos atos da administração.

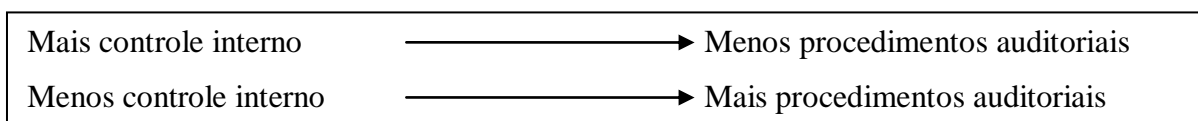
Os conceitos de Jund (2006) e Franco e Marra (2009) são bastante enaltecidos, sobretudo, nas atividades que envolvem recursos financeiros e, conseqüentemente, as demonstrações contábeis. Destaca-se que a auditoria, principalmente a governamental e a interna, deve possuir autonomia para verificar os controles de qualquer natureza, de modo que se examinem não somente aqueles que alterem a situação econômico-financeira da entidade, mas tudo aquilo que se relacione aos objetivos da organização.

É importante ressaltar que a literatura apresenta diferentes conceitos sobre as modalidades de auditoria, e cada autor os segrega de maneiras diferentes. Alguns autores tratam como modalidades de auditoria, como Cruz (2008), outros a tratam como classificação da auditoria, como é o caso de Sá (2009). Esse assunto é abordado adiante, e detalhado nos quadros 1, 2, 3 e 4.

Da mesma maneira, não há uniformidade conceitual para auditoria. Enquanto alguns entendem ser uma especialização contábil, como Attie (2010), outros entendem ser um conjunto de procedimentos técnicos, como já exposto anteriormente. Sá (2009) defende ser uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e quaisquer informes ou elementos de consideração contábil. Explica que o exame deve ser sistemático e tecnológico, de modo que seja um conjunto harmônico de medidas que concorram para um fim exato; caso contrário, não será possível obter um trabalho que mereça ser classificado como contábil. Destaca-se que a abordagem conceitual que se fez acerca da auditoria não exaure o assunto e tampouco se teve a intenção de fazê-lo neste trabalho.

Antes que se efetue qualquer atividade de auditoria, serão realizados testes de auditoria nos controles internos para definir a abrangência desta. Ou seja, é como Sá (2009) afirma: a tarefa do auditor será tanto maior quanto menor for a organização da empresa. Quando a empresa está bem organizada contabilmente, possuindo uma boa planificação de contas, perfeito giro de papéis, seguro processo de registro, contabilização de custos eficiente, entre outros controles, a empresa tem maior possibilidade de oferecer um balanço confiável do que uma empresa precariamente munida de tais elementos.

A figura 1 sintetiza o assunto supracitado.



**Figura 1:** A relação entre controle interno e auditoria interna  
Fonte: Adaptado de Araújo, Arruda e Barreto (2008, p. 166)

Logo, a abrangência dos trabalhos é definida ainda no escopo destes, e define o universo de verificação. Essa delimitação depende do grau de confiabilidade dos controles internos, do tempo que se tem para a execução da auditoria, do capital humano existente, dos resultados obtidos de exames anteriores, além do custo dos trabalhos.

Antes, porém, que se aprofundem os conceitos existentes referentes à realização das etapas da auditoria, é necessário demonstrar os diversos conceitos acerca de auditoria governamental, de modo a explicitar a literatura existente, sem contudo exauri-la, a respeito do tema desta pesquisa.

## 2.2 AUDITORIA GOVERNAMENTAL

A auditoria pode ser classificada quanto ao campo de atuação, e é dividida em governamental (ou pública) e privada. A auditoria privada busca a confirmação de dados e informações acerca do patrimônio de particulares, enquanto que a auditoria governamental tem por finalidade a fiscalização do patrimônio público, e está relacionada à transparência dos dados e informações, ou seja, à prestação de contas à sociedade.

Sá (2009) entende que a auditoria governamental é uma especialização dentro do campo da auditoria, uma vez que segue todos os princípios técnicos básicos e as normas de trabalho, apresentando, contudo, peculiaridades e sistemática específica na sua aplicação.

A IN n° 01/2001, da Secretaria Federal de Controle Interno (SFC), define auditoria como:

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.

Importante se faz ressaltar a necessidade de exploração da auditoria no enfoque positivista da situação encontrada, de modo que se dê visibilidade aos pontos fortes visualizados durante o processo de auditoria. Com isso, a aplicabilidade de virtudes e zelos identificados em demais setores, processos, programas, procedimentos e entidades tende a difundir boas práticas.

Isso se faz necessário, pois permanece a visão de que a auditoria deve verificar apenas os erros e fraudes da atividade auditada, de modo que o foco tradicional seja a

observância dos pontos negativos do auditado. No entanto, lembra-se da importância da mudança de visão dos auditores e dos auditados quanto ao enfoque a ser explorado.

Além de definir auditoria, a referida IN nº 01/2001 delibera também sobre a finalidade desta:

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.

Sobremaneira, a auditoria governamental deve atingir todo o universo que utilize recursos públicos, ou seja, todas as esferas de governo e níveis de Poder, inclusive quando da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado. Além disso, deve abranger a gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional e contábil, sendo estas atribuições de fiscalização do controle externo e interno, conforme art. 70 da CF/88.

Não obstante, o conceito supramencionado relaciona também a gestão finalística das unidades e entidades da administração pública, de modo que o fim seja efetivamente alcançado. Nessa vertente, a auditoria deve avaliar os resultados obtidos sob os aspectos da eficiência, eficácia e economicidade, com o objetivo de opinar sobre a realidade encontrada, evidenciar os pontos fortes e os pontos fracos e efetuar recomendações para a busca da melhoria da gestão finalística.

Peter e Machado (2009) definem que a finalidade da auditoria governamental é a de comprovar a legalidade e legitimidade e analisar os resultados, quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nas unidades da administração direta e entes supervisionados da administração pública.

Por ente supervisionado da administração pública, entende-se a administração pública indireta, de direito público ou privado, de ordem social ou econômica, e aquelas entidades privadas que recebem recursos públicos para a aplicação em atividades de interesse estatal. Na administração pública indireta de direito público estão as autarquias, as fundações públicas de direito público e os consórcios públicos de direito público. Já no que concerne ao direito privado, constam as fundações públicas de direito privado, os consórcios públicos de direito privado, empresas públicas, sociedades de economia mista e subsidiárias.

É importante ressaltar que há concepções diversas acerca da definição concreta de limites da administração indireta. Ademais, há polêmicas relativas à diversidade de regimes,



principalmente pela insegurança jurídica relacionada ao assunto. Entretanto, para fins do presente estudo, mesmo conhecida a discussão, não é objeto de abordagem devido à ausência de vinculação específica com o tema da pesquisa.

De mesma sorte, vislumbra-se a diferença existente entre “unidades e entidades da administração pública”, e os “entes supervisionados” supracitados. Enquanto o conceito do primeiro abrange toda a administração pública, direta e indireta, o segundo se relaciona às entidades da administração indireta.

Quanto à classificação da auditoria governamental, Cruz (2008) lembra que não há uniformidade conceitual. O autor classifica a evolução dessa auditoria em: fiscalizadora, de gestão e operacional, e prefere denominá-las de modalidades de auditoria em vez de tipos, ou formas, de auditoria.

A IN SFC nº 01/2001 classifica a auditoria governamental em cinco tipos: auditoria de avaliação da gestão; auditoria de acompanhamento da gestão; auditoria contábil; auditoria operacional; e auditoria especial.

Já o Escritório da Controladoria Geral dos Estados Unidos da América – GAO (2005) classifica a auditoria governamental em três tipos: as contábeis, as certificações e as auditorias operacionais.

Peter e Machado (2009), por sua vez, classificam-na em: auditoria de gestão; de programas; operacional; contábil; de sistemas; especial; da qualidade; e auditoria integral.

Como pode ser observado nos quadros 1, 2, 3 e 4, a separação em modalidades de auditoria é bastante divergente. A visão de Cruz (2008) e a do Escritório da Controladoria Geral dos Estados Unidos da América (2005) são inovadoras, enquanto que a visão de Peter e Machado é convergente à da IN nº 01/2001. Algumas definições de Peter e Machado são, inclusive, idênticas às da instrução normativa.

De fato, essa norma contribuiu para que estes pronunciassem sua visão a respeito do assunto. Entretanto, os autores entendem que há, além do definido no normativo, outros tipos de auditoria: de programas, de sistemas, da qualidade e auditoria integral.

Para fins do presente estudo, é utilizada a classificação definida por Cruz (2008). Contudo, para melhor demonstrar os conceitos definidos pelos autores mencionados, são apresentados quatro quadros comparativos.

Modalidades de auditoria	Autor/ Norma	Conceito definido pelo autor ou norma
Auditoria fiscalizadora	Cruz (2008)	Tem como objetivo principal a fiscalização das transações sob as óticas financeira e patrimonial, bem como os registros delas decorrentes, a fim de certificar a adequação dos controles internos e apontar irregularidades, truques e fraudes detectados.
Auditoria contábil	IN SFC n° 01/2001	Compreende o exame dos registros e documentos e a coleta de informações e confirmações pertinentes ao controle do patrimônio de uma unidade, entidade ou projeto, visando verificar se estão de acordo com os princípios de contabilidade e se as demonstrações refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio.
Auditoria Contábil	GAO (2005)	Objetiva, principalmente, assegurar se as demonstrações contábeis estão apresentadas, razoavelmente, em todos os aspectos materiais, em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos.
Auditoria Contábil	Peter e Machado (2009)	É a técnica que, utilizada no exame dos registros e documentos e na coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de órgão ou entidade, objetiva obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações dele originárias refletem, adequadamente, a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

**Quadro 1:** Diferentes classificações e definições para a modalidade de auditoria contábil ou fiscalizadora  
 Fonte: Elaborado pela autora a partir dos conceitos de Cruz (2008), da IN SFC n° 01/2001, do GAO (2005) e de Peter e Machado (2009)

Conforme pode ser observado no quadro 1, a IN n° 01/2001 e Peter e Machado (2009) utilizam a mesma nomenclatura, qual seja a auditoria contábil. Cruz é mais abrangente em sua definição, ao entender que a auditoria fiscalizadora engloba a auditoria contábil, mas não se restringe a ela. Conforme o próprio termo sugere, a auditoria fiscalizadora tem por prerrogativa apontar irregularidades, truques e fraudes detectados, além de analisar os registros e documentos contábeis.

O quadro 2 demonstra os diferentes conceitos abordados pelos autores e normas selecionados relativos à auditoria de gestão. Em resumo, a auditoria de gestão pode ter como ferramenta índices de avaliação e comparação dos resultados obtidos.

Modalidades de auditoria	Autor/ Norma	Conceito definido pelo autor ou norma
Auditoria de Gestão	Cruz (2008)	Tem como função vigiar a produção e a produtividade e avaliar os resultados obtidos diante de objetivos e metas fixados para um período determinado dentro da tipicidade própria.
Auditoria de avaliação da gestão	IN SFC n° 01/2001	Objetiva emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, acordos, convênios, a probidade na aplicação dos recursos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados.
Auditoria de Acompanhamento da gestão	IN SFC n° 01/2001	É realizada ao longo dos processos de gestão com o intuito 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.
Auditoria de Gestão	Peter e Machado (2009)	Utiliza o mesmo conceito definido pela IN n° 01/2001 para “Auditoria de Avaliação da Gestão”.

**Quadro 2:** Diferentes classificações e definições para a modalidade de auditoria de gestão  
 Fonte: Elaborado pela autora a partir dos conceitos de Cruz (2008), da IN SFC n° 01/2001, do GAO (2005) e de Peter e Machado (2009)

Observa-se que a IN n° 01/2001 segrega a auditoria de gestão em avaliação e acompanhamento. Diferem-se por ser a primeira voltada à certificação da regularidade das contas do gestor público, enquanto que a segunda tem por foco o acompanhamento da gestão, de modo que possa atuar tempestivamente quanto aos atos e fatos.

Peter e Machado, por sua vez, utilizam a mesma conceituação definida pela referida instrução normativa, com relação à auditoria de avaliação da gestão, porém não a segregam. Dessa forma, convergem a IN n° 01/ 2001 e Peter e Machado (2009), na medida em que possuem a percepção de que a auditoria de gestão é aquela que colaborará com as ações do gestor público e que a avaliará ao final do período.

Já Cruz (2008) possui uma visão global da auditoria de gestão, definindo a temporalidade para um período determinado, sem contudo segregar conforme a tempestividade das atividades de auditoria. Cruz não especifica em que momento a auditoria de gestão é realizada, uma vez que esta pode ser realizada concomitantemente à gestão ou posteriormente.

Verifica-se, portanto, que a auditoria de avaliação e de acompanhamento definida pela IN n° 01/2001 permeia o conceito definido por Cruz (2008).

O quadro 3 concentra aspectos relacionados à auditoria operacional.

<b>Modalidades de auditoria</b>	<b>Autor/ Norma</b>	<b>Conceito definido pelo autor ou norma</b>
Auditoria Operacional	Cruz (2008)	Tem como principais objetivos vigiar as transações sob as óticas da economicidade, eficiência e eficácia e das causas e dos efeitos decorrentes. Verificar a efetividade de programas específicos diante do posicionamento da empresa em seu ambiente de atuação e o significado do desempenho obtido diante de metas-desafios estabelecidos nos vários campos de resultado maximizadores do valor da entidade.
Auditoria Operacional	IN SFC n° 01/2001	Consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, 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 a aprimorar os procedimentos, os controles, e aumentar a responsabilidade gerencial.
Auditoria Operacional	GAO (2005)	Implica exame objetivo e sistemático da evidência para apresentar uma avaliação independente do desempenho e da gestão de um programa com base em critérios objetivos, proporcionando informações para melhorar o desempenho dos programas e facilitar o processo de tomada de decisões e melhorar a <i>accountability</i> perante o público.
Auditoria Operacional	Peter e Machado (2009)	Utiliza o mesmo conceito inicial definido pela IN n° 01/2001 para “Auditoria Operacional”, modificando o texto a partir de determinado trecho, para constar: atua nas áreas interrelacionadas do órgão/entidade, avaliando a eficácia de seus resultados em relação aos recursos materiais, humanos e tecnológicos disponíveis, bem como a economicidade, eficiência e efetividade e qualidade dos controles internos existentes para gestão dos recursos públicos.

**Quadro 3:** Diferentes definições para a modalidade de auditoria operacional

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos conceitos de Cruz (2008), da IN SFC n° 01/2001, do GAO (2005), e de Peter e Machado (2009)

Verifica-se, após análise do quadro anterior, que Cruz, a IN n° 01/2001 e Peter e Machado induzem a auditoria operacional à busca pela eficiência, eficácia e efetividade das transações, programas, projetos e resultados.

O GAO, apesar de não utilizar os mesmos termos, defende que a auditoria operacional deve proporcionar informações para melhorar o desempenho dos programas e facilitar o processo de tomada de decisões, os quais convergem à ideia de busca pela eficiência e eficácia das atividades.

Além disso, como resultado dessa melhoria a ser buscada com a auditoria operacional, deve-se melhorar a *accountability*, que é responsabilidade do gestor público prestar contas perante a sociedade.

Por último, o quadro 4 demonstra os demais conceitos definidos pelos autores e normas selecionados, além daqueles já apresentados. São terminologias diferentes em que os autores denominam a auditoria.

<b>Modalidades de auditoria</b>	<b>Autor/ Norma</b>	<b>Conceito definido pelo autor ou norma</b>
Certificação	GAO (2005)	Consiste em examinar, revisar ou realizar procedimentos acordados sobre dada matéria ou afirmação objeto do trabalho pertinente ao assunto sob exame e relatar os resultados obtidos. As certificações podem alcançar ampla gama de temas contábeis ou não contábeis, e podem fazer parte de uma auditoria contábil ou de uma auditoria operacional.
Auditoria Especial	IN SFC n° 01/2001	Objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender determinação expressa de autoridade competente. Classifica-se nesse tipo os demais trabalhos auditoriais não inseridos em outras classes de atividades.
Auditoria de Programas	Peter e Machado (2009)	Objetiva acompanhar, examinar e avaliar a execução de programas e projetos governamentais específicos, bem como a aplicação de recursos descentralizados.
Auditoria de Sistemas	Peter e Machado (2009)	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.
Auditoria Especial	Peter e Machado (2009)	Utiliza o mesmo conceito definido pela IN n° 01/2001 para “Auditoria Especial”
Auditoria da Qualidade	Peter e Machado (2009)	Tem como objetivo permitir a formação de uma opinião mais concreta sobre o desempenho gerencial dos administradores públicos, servindo como estímulo a adoção de uma cultura gerencial voltada para o atingimento de resultados dentro dos princípios da qualidade, identificando os pontos fortes e fracos da organização.
Auditoria Integral	Peter e Machado (2009)	Envolve o exame dos controles, processos e sistemas utilizados para gerenciar os recursos da organização, quais sejam: dinheiros, pessoas, ativos físicos e informações, fundamentando-se em dois princípios de gestão pública: I – a gestão deve ser conduzida de forma que as decisões resultem no melhor uso dos recursos públicos, e, conseqüentemente, em serviços econômicos, eficientes e efetivos; e II – as pessoas que conduzem a gestão devem ser responsabilizadas pelo gerenciamento prudente e efetivo dos recursos delegados.

**Quadro 4:** Outras classificações e definições de modalidades de auditoria

Fonte: Elaborado pela autora a partir dos conceitos de Cruz (2008), IN SFC n° 01/2001, GAO (2005), e Peter e Machado (2009)

É importante destacar que Cruz (2008) demonstra, principalmente utilizando-se da comparação entre o conceito definido pela IN n° 16/1991 (revogada pela IN n° 01/2001) e o conceito de auditoria fiscalizadora, de gestão e operacional (definido pelo autor), em que os conceitos da primeira podem ser vistos sob a ótica do modelo demonstrado por Cruz. Ou seja, apesar de haver classificações diversas, ainda assim os conceitos se complementam, de modo que se possa utilizar um único modelo para a realização dos trabalhos de auditoria.

Exemplificativamente, o GAO denominou uma modalidade de auditoria de certificação. Conforme demonstrado no quadro 4, pode ser uma certificação de dados contábeis como não contábeis. No caso de dados contábeis, poderia ser denominada como auditoria contábil, detalhada no quadro 1.

De qualquer modo, a auditoria governamental pode ser tanto externa quanto interna. Para obter maior embasamento teórico acerca do tema e problema propostos no presente trabalho monográfico, é apresentado a seguir o conceito de auditoria interna.

### 2.3 AUDITORIA INTERNA

A auditoria pode ser classificada por sua forma de realização, que pode ser interna ou externa. A auditoria interna pode ser exercida, de acordo com o Conselho Federal de Contabilidade – CFC, nas pessoas jurídicas de direito público, interno ou externo, e de direito privado.

Do ponto de vista do Instituto de Auditores Internos de Nova York, auditoria interna é uma atividade de avaliação independente dentro da entidade, para revisão das finanças, da contabilidade, dentre outras operações que formam base para servir à administração (ATTIE, 2009).

A auditoria interna tem, portanto, a função de revisar os controles, processos e sistemas de informações da instituição a que pertence. O Instituto de Auditores Internos de Nova York exemplifica setores abrangidos pela auditoria, como finanças e contabilidade. No entanto, existem diversas outras áreas que o setor de auditoria poderá fiscalizar.

Glock (2007) intitula essas áreas de sistemas administrativos, que podem ser tanto atividades finalísticas quanto atividades intermediárias, ou não finalísticas, da organização. São, na verdade, grandes grupos de atividades, nas quais a auditoria interna poderá adotar procedimentos para aferir a aderência e eficiência dos controles implementados.

O autor segmenta as áreas administrativas de uma instituição, no caso específico é uma prefeitura, em: controle patrimonial, tributação, compras e contratação de obras e

serviços, planejamento e orçamento, contabilidade, gestão financeira, recursos humanos, saúde, educação, transportes e execução de obras e serviços.

A Resolução CFC 986/03, que regulamenta a NBCT – 12, conceitua a auditoria da seguinte forma:

A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

Importante destacar a diferença existente entre dados e informações. Enquanto o primeiro significa a forma bruta de um elemento, no qual não há qualquer compreensão de determinado fato ou situação, o segundo é o dado trabalhado, organizado, de modo que seja utilizado para a tomada de decisões, uma vez que é um elemento compreensível.

Sistema de informações, por sua vez, é todo sistema que possa prover informações, de modo a coletar, processar, transmitir e disseminar dados passíveis de gerar informações aos diversos usuários, como gestores, investidores, clientes e credores. A empresa que não tem informações ágeis para fomentar suas decisões estratégicas e executar as mesmas, estará em desvantagem com a outra, no mesmo ambiente, que consiga parametrizar suas alternativas de decisões (BEUREN, 1998).

Ou seja, a auditoria deve avaliar os sistemas de informações da organização para mantê-la competitiva no mercado, e para que as informações relevantes sejam disponibilizadas aos seus respectivos usuários de forma íntegra, adequada e efetiva.

Necessário se faz distinguir a função de avaliar o sistema de informações efetuado pela auditoria, com a coordenação desse sistema, conforme exposto por Lunkes e Schnorrenberger (2009). Segundo os autores, a coordenação do sistema de informações é tarefa da controladoria, de modo que este alinhe a geração e disseminação das informações de acordo com o tipo de estrutura, poderes de comando e decisão.

No âmbito do setor estatal, a auditoria interna também tem o dever precípua de avaliar os sistemas de informações para que sejam disponibilizadas de forma íntegra, adequada e efetiva. Todavia, o usuário da administração pública é mais abrangente: é toda a sociedade. A motivação de se verificar os sistemas se deve ao fato de que os recursos geridos pela organização estatal são das pessoas, e deve-se prestar contas a elas.

Desse modo, pode-se almejar que os sistemas devam ser efetivos, uma vez que nem todos os dados e as respectivas informações decorrentes, quando prestadas à sociedade, possuem total veracidade e tempestividade. Castro (2008) defende que o controle interno é uma segurança para o administrador, pois o gestor público responde pelos atos que realiza e deve, portanto, praticá-los com toda segurança possível. Logo, para Castro, o principal papel de uma auditoria interna é garantir, para os dirigentes da entidade, que os controles internos estão funcionando adequadamente, para que se garanta, prioritariamente, que as informações geradas à sociedade são fidedignas.

De acordo com o Instituto dos Auditores Internos do Brasil (1933 *apud* JUND, 2006, p. 646),

a auditoria interna é uma atividade de avaliação independente e de assessoramento da administração, voltada para o exame e avaliação da adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controle, bem como da qualidade do desempenho das áreas em relação às atribuições e aos planos, metas, objetivos e políticas definidos para as mesmas.

Há que distinguir o termo “política”, utilizado para a definição descrita, do termo “politicagem”. Enquanto que a primeira é o ato de representar o povo, no regime democrático, a segunda é a deformação da política (MACHADO, 2011). São os atos ilícitos que corrompem a política. Enquanto ciência, a política trata das relações do Estado e dos cidadãos; foi estudada e discutida por grandes pensadores, como Maquiavel e Platão. Já a politicagem, termo pejorativo, representa os pensamentos e atitudes verificados, na qual a corrupção está infiltrada e acaba por deteriorar a política.

Attie (2009) define a auditoria interna em uma atividade de avaliação independente, dedicada à revisão das operações e dos setores organizacionais que tenham influência e gerem informação contábil, financeiro, fiscal, dentre outros já mencionados neste trabalho monográfico. Os resultados dos trabalhos visam a avaliar os processos de gestão e, por isso, a auditoria interna se torna um controle administrativo cuja finalidade é verificar e avaliar a efetividade dos demais controles.

O autor (2009, p. 53) completa que

o objetivo geral do trabalho da auditoria interna consiste em prestar assistência a todos os membros da administração, no sentido de levar a um cumprimento eficiente de suas responsabilidades, proporcionando-lhes análises, avaliações, recomendações e comentários pertinentes às atividades examinadas.

Importante ressaltar a preocupação de Cruz (2008) quando expõe que a independência da auditoria interna é limitada. Isso porque ela não se comunica diretamente com a sociedade, visto que seu parecer é submetido à aceitação de conselheiros que, além de desconhecerem muitas vezes as técnicas de auditoria, estão vinculados à sua origem político-partidária, o que pode levá-los a desprezar o conteúdo de análise.

Ainda, quando o conteúdo do parecer é uma ameaça ao partido a que está vinculado, a tendência é de que o conselheiro não dê a continuidade necessária ao procedimento, e sequer seja dado ao conhecimento do público ou enviado ao Poder Legislativo (CRUZ, 2008). Especificamente no âmbito do MPSC, a auditoria interna também não se comunica diretamente com a sociedade, mas com promotores e procuradores de justiça que estão exercendo funções de condução do órgão, nos respectivos cargos de secretário-geral e procurador-geral de justiça.

Roncalio (2009) define que na auditoria governamental, interna ou externa, o monitoramento dos sistemas de contabilidade e de controle interno objetiva verificar se os mesmos são adequados e corretamente executados nas entidades públicas, primando pela conformidade com as leis e normas, eficiência e eficácia das operações e, conseqüentemente, das aplicações de recursos, fidedignidade e transparência das informações.

A auditoria interna possui a atribuição, portanto, de fortalecer a instituição e racionalizar as ações de controle, com o intuito de melhor alocar os recursos, corrigir desvios, verificar impropriedades, negligência ou omissão dos atos, de modo a buscar, sobretudo, a efetividade dos controles, processos e sistemas de informações da organização.

#### 2.4 DIFERENÇA ENTRE CONTROLE INTERNO E AUDITORIA INTERNA

A auditoria interna é muitas vezes confundida com o controle interno; porém, não são sinônimos. Enquanto que a auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente executado por um departamento especializado, os controles internos referem-se a procedimentos de organização adotados como planos permanentes da empresa (ATTIE, 2010).

A auditoria interna “é um controle administrativo que mede e avalia a eficiência de outros controles” (ATTIE, 2009, p. 205). Já o controle interno, de acordo com o Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados – AICPA (*apud* ATTIE, 2010, p. 148), compreende



o plano de organização e o conjunto coordenado de métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

Na mesma vertente, a INTOSAI (2007) define o controle interno como um processo integrado e dinâmico que se adapta de maneira contínua às mudanças enfrentadas pela organização. A Entidade (2007, p. 19) complementa:

O controle não é um fato ou circunstância, mas uma série de ações que permeiam as atividades da entidade. Essas ações se dão em todas as operações da entidade, de modo contínuo. São ações inerentes à maneira pela qual a gerência administra a organização. O controle interno é, portanto, diferente da perspectiva daqueles que o vêem como uma atividade adicional da entidade ou como uma obrigação necessária. O sistema de controle interno deve ser interligado às atividades da entidade e torna-se mais efetivo quando é concebido dentro da estrutura organizacional da entidade e é parte integrante da essência da organização.

Necessário se faz abordar sobre a Carta de Lima, quando se trata de controle interno. Conforme explicitado por Cruz (2008), o Secretário Geral da INTOSAI considerou-a, devido à importância desse instrumento básico, como a Carta Magna da auditoria da administração pública.

Uma das abordagens tratadas na Carta de Lima refere-se à finalidade do controle como mecanismo regulador capaz de detectar desvios normativos; de identificação de infrações quanto aos princípios da legalidade; a verificação de aspectos da economicidade; a constatação da efetividade; e o monitoramento das ações para confirmação de dados comprobatórios da eficiência (CRUZ, 2008).

Nesse contexto, é possível observar que a auditoria tem como uma de suas finalidades a fiscalização dos controles internos da organização. Deve avaliar o grau de confiabilidade destes, de modo a controlar a eficiência e eficácia dos controles.

Nascimento *et al* (2009, p. 124) resumem a diferença:

As auditorias, tanto interna quanto externa, assumem papéis importantes nas organizações, sobretudo quando se menciona monitoramento de controles internos. Esses se constituem numa das primeiras avaliações dos auditores quando iniciam o trabalho de campo, visto que da sua avaliação depende toda a programação do trabalho, a definição da natureza e a extensão dos exames de auditoria a serem executados.

Dessa forma, pode-se verificar que o auditor interno, para atingir seu objetivo de avaliação independente e assessoramento à administração, deve avaliar a eficiência,

adequação e aplicação dos controles internos, sejam estes contábeis, financeiros ou operacionais.

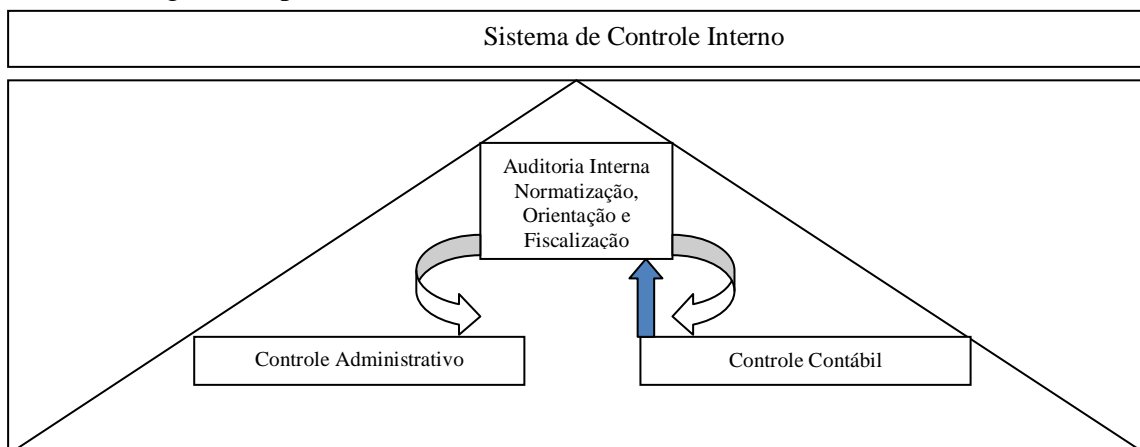
Contudo, é importante destacar as visões conflitantes de autores quanto à posição da auditoria interna e do controle interno no organograma da organização, ou seja, com relação à hierarquia existente entre eles e a sistemática envolvida. Neves (2008) entende que a auditoria interna é o ápice da pirâmide do controle interno.

O autor explica que o controle interno se subordina ao titular do órgão ou entidade, pois faz parte das atividades normais da administração pública, e tem como função acompanhar a execução dos atos indicando, em caráter opinativo, preventivo ou corretivo, as ações a serem desempenhadas com vistas a atender o controle da execução orçamentária, financeira, contábil e patrimonial, bem como os controles administrativos de um modo geral.

Já a auditoria interna, entende Neves (2008), transcende tais controles. O auditor atua sobre todas as atividades da administração pública, tendo como referência os testes de auditoria a serem realizados nos controles internos. As atividades da auditoria se sobrepõem às atividades operacionais de um modo geral, de modo que normatizam, orientam, fiscalizam, avaliam o grau de confiabilidade e controlam a eficiência e eficácia dos controles.

O autor conclui que, ao contrário do controle interno tradicionalmente executado, a auditoria interna não faz parte (até pode) necessariamente da estrutura ou das atividades normais dos órgãos e entidades.

A figura 2 representa a visão de Neves (2008).



**Figura 2:** Visão do autor Neves com relação à auditoria interna e ao controle interno  
Fonte: Neves (2008)

De modo antagônico, Silva (2003) entende que o controle interno deve, entre outras atividades, avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, da execução dos

programas de governo e dos orçamentos e de avaliação da gestão dos administradores públicos, utilizando como instrumentos a auditoria e a fiscalização.

É evidente, portanto, que Silva (2003) visualiza a auditoria como uma ferramenta do controle interno. O autor prevê a existência de um órgão central de controle, o qual o denomina “Controladoria” ou “Contadoria e auditoria geral”. Nesse caso, a auditoria e a contabilidade devem estar vinculadas a ele. Nessa concepção, o autor defende que o controle passará a abandonar de maneira gradual o exame das formalidades para direcionar seus esforços ao exame e análise dos aspectos finalísticos, tendo em vista que experiências já adotadas relativas ao assunto demonstram uma maior facilidade de gerar relatórios sobre a economicidade, eficiência e eficácia das ações de governo.

Castro (2008) e Roncalio (2009) compartilham da compreensão de que a auditoria é um mecanismo de controle, sem, contudo, abordar sobre a hierarquia envolvida entre auditoria e controle interno. Cruz (2008) informa que o entendimento generalizado é a auditoria executada pelo controle interno como apoio gerencial para o gestor governamental.

Independentemente da hierarquia a que se estabelecem o controle interno e a auditoria interna, é importante perceber que são atividades distintas, mas que ambos devem possuir a mesma visão: melhoria contínua da instituição como um todo.

Desse modo, destacam-se Santos e Reis (2011), quando expõem que os controles internos são objeto da primeira análise da auditoria interna, antes de iniciar os trabalhos, uma vez que, dependendo do resultado, será realizado o planejamento de auditoria.

É possível perceber, portanto, que, para a execução dos trabalhos da auditoria interna, esta se utiliza dos controles internos para definir a extensão dos trabalhos, diante da constatação do grau de adequação do controle utilizado às atividades desenvolvidas.

## 2.5 PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

Para que seja possível emitir opinião acerca de determinado dado, é necessário seguir um roteiro definido a fim de reunir subsídios e informações e dar segurança à opinião formulada. O planejamento de auditoria é a fase inicial desse roteiro. É nessa etapa que se definem a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames, para que o trabalho seja desempenhado de forma eficaz.

De acordo com a Resolução CFC 986/03, o planejamento da auditoria interna compreende os exames preliminares da área, atividades, produtos e processos, para definir a

amplitude e a época do trabalho a ser desenvolvido, de acordo com as diretrizes definidas pela administração da entidade.

Significa dizer que para que os trabalhos sejam desenvolvidos, há que se realizar a fase prévia da auditoria, na qual se efetuam exames e se define a amplitude das atividades. Em vista de o setor de auditoria interna estar vinculado à organização a que se insere, deve desenvolver os trabalhos em consonância com a visão da entidade.

Para a supracitada Resolução CFC 986/03, o planejamento deve considerar os fatores relevantes na execução dos trabalhos, principalmente os que seguem:

- a) o conhecimento detalhado da política e dos instrumentos de gestão de riscos da entidade;
- b) o conhecimento detalhado das atividades operacionais e dos sistemas contábil e de controles internos e seu grau de confiabilidade da entidade;
- c) a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria interna a serem aplicados, alinhados com a política de gestão de riscos da entidade;
- d) a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas que estejam no âmbito dos trabalhos da Auditoria Interna;
- e) o uso do trabalho de especialistas;
- f) os riscos de auditoria, quer pelo volume ou pela complexidade das transações e operações;
- g) o conhecimento do resultado e das providências tomadas em relação a trabalhos anteriores, semelhantes ou relacionados;
- h) as orientações e as expectativas externadas pela administração aos auditores internos; e
- i) o conhecimento da missão e objetivos estratégicos da entidade.

Com relação à extensão dos procedimentos de auditoria, deve-se destacar que a auditoria interna tende a executar seus trabalhos na totalidade, enquanto que a auditoria externa converge para a análise por amostragem. Isso porque a auditoria interna dispõe, em regra, de tempo para a execução das análises, enquanto que a externa está amarrada a prazos menos flexíveis.

A Resolução CFC 1.213/09, que aprova a NBC TA 320 – Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria, ensina que “ao planejar a auditoria, o auditor exerce julgamento sobre a magnitude das distorções que são consideradas relevantes”. Esses julgamentos fornecem a base para (1) determinar a natureza, a época e a extensão de procedimentos de avaliação de risco; (2) identificar e avaliar os riscos de distorção relevante; e (3) determinar a natureza, a época e a extensão de procedimentos adicionais de auditoria.

Logo, pode-se observar que é com base nas distorções prévias observadas e consideradas relevantes que se poderá definir a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria e determinar e avaliar os riscos.

Para Attie (2009), há as etapas de análise da afirmação, revisão analítica, pré-planejamento e conhecimento, antes mesmo da fase de planejamento. De acordo com o autor, é a partir dessas etapas que se define o planejamento formal, com a análise das operações e a descoberta dos pontos de risco.

A título de exemplificação, é definida a revisão analítica como um instrumento auxiliar do planejamento, uma vez que pode mostrar ao auditor a existência de um risco de maior importância e que mereça atenção. Essa ferramenta é utilizada para estabelecer o escopo da auditoria, ou seja, a partir da revisão analítica é que se poderá apontar as possíveis atividades e os exames a serem efetuados na fase de execução da auditoria (ATTIE, 2009).

Como explicitado anteriormente, os testes de auditoria nos controles internos são realizados antes da efetiva elaboração do planejamento para definir a dimensão dos trabalhos de auditoria. Esses testes estão inseridos nas etapas definidas por Attie (2009) como atividades anteriores à fase de planejamento.

Ainda conforme Attie (2009), as respostas do que fazer, quando fazer e como fazer estarão respondidas, e esse é o momento para a formalização do planejamento da auditoria. Nela, deverá constar:

- cronograma da realização das tarefas, o que é possível fazer na fase preliminar ou a qualquer momento do processo de auditoria; o que só é possível fazer na fase final do trabalho de auditoria; o início e o final dos trabalhos;
- procedimentos de auditoria a serem realizados no processo de colheita de provas e em formação;
- relevância dos itens a serem examinados determinando a extensão e a profundidade dos exames de auditoria;
- identificação dos riscos possíveis e em bases estatísticas demonstrar os cuidados e cautelas a serem observados nos exames de auditoria;
- indicação da época apropriada para a realização dos procedimentos de auditoria na fase preliminar e na fase final dos trabalhos de campo;
- indicação da equipe técnica de auditores e a determinação de qual auditor realizará qual trabalho;
- completo jogo de programas detalhados de auditoria por área/atividade, indicando os objetivos a alcançar e a determinação dos procedimentos de auditoria a serem usados para o atingimento dos objetivos declarados e o tempo estimado para a sua execução.

Verifica-se, portanto, que Attie (2009) entende os programas como parte integrante do planejamento. Entretanto, há autores que diferenciam o planejamento do programa de auditoria, como atividades e momentos distintos. Outros, como é o caso de Sá (2009), convergem para a ideia de que o programa de trabalho é o planejamento propriamente dito, e que antes da fase da elaboração dos programas de auditoria, há atividades de levantamento de dados e informações, chamadas de pré-auditoria.

Araújo, Arruda e Barreto (2008) entendem que a partir do grau de confiança que é depositado nos sistemas contábeis e de controle interno é que poderá ser definida a existência de possíveis áreas de risco, assim como definir quais procedimentos serão utilizados no transcurso dos exames auditados e em qual extensão e momento serão aplicados.

Para Carvalho (2006, p. 43), “o planejamento bem elaborado contribui para a otimização da aplicação dos recursos materiais e humanos (evitando desperdícios) e para minimização dos riscos de auditoria”. Importante ressaltar, conforme destacou o autor, que o planejamento de auditoria é dinâmico, ou seja, uma vez elaborado, deve ser revisado sempre que surgirem circunstâncias ou resultados que apontem uma direção diferente da leitura feita inicialmente.

Peter e Carvalho (2009) posicionam-se de modo similar a Attie (2009), e estabelecem que, antes da fase de planejamento, há uma fase chamada por eles de pré-auditoria. Ela consiste no mapeamento das variáveis ambientais da entidade a ser auditada, com base em relatórios, exames de processos, análise de atas de reuniões, levantamentos de bancos de dados corporativos, apuração de desempenhos operacionais e eventuais verificações *in loco*.

Em vista dos conceitos e teorias aqui explanados, sem exaurir o assunto, uma vez que não era a intenção de fazê-lo, observa-se a divergência de entendimento acerca do tema. Não há consenso quanto ao que se deve constar no planejamento de auditoria, ou mesmo se este é uma fase da auditoria.

Porém, considerando-se que o planejamento é uma etapa a ser realizada durante o processo de auditagem, ao desenvolver aquele, o auditor deve avaliar o risco de emitir opinião parcialmente incorreta com relação ao objeto da auditoria. Em vista da complexidade dos trabalhos de auditoria, é possível que erros ou irregularidades existentes nos registros e demonstrações contábeis não sejam detectados durante o processo.

Para Jund (2007), risco de auditoria, na auditoria interna, pode ser entendido como a possibilidade de o auditor, por desconhecimento, emitir um relatório errado ou incompleto sobre a área examinada pelo efeito de erros ou irregularidades existentes, não detectadas em seus exames.

Destaca-se a diferença entre relatório errado e relatório incompleto. São documentos passíveis de emissão, mas que produzem fins diferentes. Enquanto o primeiro diz respeito à elaboração de uma opinião errônea, controversa à realidade, o segundo corresponde à opinião correta, porém omissa em algum momento.

Sá (2009) compreende que podem ocorrer falhas que escapam às rotinas dos regimes de controles. É possível também ocorrer o denominado “risco inerente”, que é aquele em que contas ou transações contenham erros significativos que não podem ser detectados pelos critérios comuns de avaliação de controles.

Logo, o auditor deve estar ciente de que há um risco, o qual há de ser considerado na elaboração dos trabalhos. Ressalta-se que a pesquisadora focalizou a necessidade de se avaliar o risco no processo de planejamento de auditoria. Contudo, conforme já explanado, é sabido que não há convergência de entendimento dos autores com relação ao que se deve constar no planejamento.

## 2.6 PROGRAMA DE AUDITORIA

Plano de auditoria, programa de auditoria, previsão de auditoria, roteiro de verificações: são essas as diferentes terminologias utilizadas por diversos autores, entre outras expressões equivalentes. Independentemente do termo utilizado, é a ferramenta utilizada para definir exatamente as atividades a serem realizadas na execução dos trabalhos. Sá (2009) define plano de auditoria como a linha de conduta a ser seguida, as etapas a vencer, o meio a empregar.

Significa que o programa de auditoria é uma tarefa preliminar definida pelo auditor, que se caracteriza pela previsão dos trabalhos que devem ser executados em cada etapa, a fim de que ele cumpra integralmente as finalidades dentro das normas da contabilidade e da técnica de auditoria (SÁ, 2009).

É um roteiro definido no início das atividades, com o objetivo de nortear os trabalhos dos auditores, de modo que se alcance o fim a que se quer chegar. Para isso, os itens a serem avaliados deverão constar no programa de auditoria.

Para Attie (2009), o plano de auditoria tem por objetivo formalizar todos os aspectos a serem analisados, pois visa a orientar o trabalho a ser executado e a sua eficiência. Além disso, de acordo com o autor, o plano auxilia na comunicação dos objetivos a todo o pessoal envolvido no trabalho, porquanto uniformiza o pensamento e o raciocínio, de modo que endereça-os ao caminho a ser percorrido e não permite desvios inconsequentes e desastrosos.

Peter e Machado (2009) possuem a mesma visão, e ensinam que o plano de auditoria é aquele executado previamente aos trabalhos de campo, embasado em objetivos definidos e nas informações disponíveis sobre as atividades da entidade auditada. Ou seja, é o plano de

ação detalhado, destinado a orientar adequadamente o trabalho do auditor, e que lhe permita, ainda, complementá-lo quando circunstâncias imprevistas o recomendarem.

Jund (2007) complementa ao enfatizar que os objetivos do planejamento de auditoria podem ser atingidos quando este planejamento é feito por escrito, e quando a emissão dele resulta na elaboração de programas de auditoria, ou seja, quando as ideias ou decisões relativas ao que fazer, como e por que fazer são convertidas em procedimentos de auditoria evidenciados por escrito, na forma de programas.

Logo, o programa de auditoria nada mais é do que a formalização da análise que se pretende realizar. É uma etapa fundamental à auditoria, visto que uniformiza o raciocínio dos auditores envolvidos e os mantém no caminho a ser percorrido.

Attie (2009) ensina que o plano de auditoria deve conter o escopo do trabalho, procedimentos e limitações impostas ao trabalho e determinar a todos os interessados o alcance da tarefa. Já Peter e Machado (2009) informam que deverá conter todas as informações disponíveis e necessárias ao desenvolvimento de cada trabalho a ser realizado, com vistas a determinar a extensão e profundidade deste, considerando a legislação específica, o resultado das auditorias anteriores, normas próprias da entidade a ser auditada, etc.

Além disso, os autores defendem que, para a elaboração de um adequado programa de auditoria, devem ser contemplados os seguintes aspectos: determinação precisa do objetivo da auditoria, definição e alcance, identificação da documentação, material a ser utilizado, estabelecimento de técnicas apropriadas, estudo e avaliação, programa de controle, papéis de trabalho e nota de auditoria.

Por sua vez, Jund (2007) explica que os conteúdos mínimos a constarem no programa de auditoria são: objetivo do trabalho, aspectos fundamentais de controles internos, procedimentos de auditoria e momento em que serão efetuados e extensão dos trabalhos que considera necessária para que o auditor possa concluir sobre os mesmos.

Segundo Sá (2009), o programa de auditoria deve possibilitar três fatos: a execução fiel de trabalhos de bom nível técnico-profissional, como guia; o acompanhamento do progresso de tal execução; e a manutenção de uma linha certa que não permita omissões.

Por isso, o autor entende que há quatro características básicas de qualquer programa de auditoria: unidade (técnica), flexibilidade por evolução, precisão (no sentido de segurança) e especificidade. Além disso, o autor considera que os planos não devem ser minuciosos a ponto de abranger prazos demasiadamente longos, tendo em vista que terminam por se tornar inexecutáveis.



O caráter de flexibilidade do plano, consoante Sá (2009, p. 133), “aconselha mesmo, na prática, a não nos prendermos em minúcias exageradas, sendo preferível a elaboração de planos de âmbito geral, deixando-se as particularidades para ser estudadas em cada oportunidade pelos responsáveis pela sua execução”.

Ante o exposto, os programas de auditoria devem ser realizados com a finalidade de mostrar o caminho a ser percorrido pelos auditores para a obtenção do fim desejado. Todavia, não podem ser extensos demais, devendo ser deixadas as particularidades em cada oportunidade para serem estudadas pelos auditores responsáveis pela execução dos trabalhos.

### 3 DESENVOLVIMENTO

Após a elucidação dos conceitos básicos relacionados ao tema deste trabalho, são respondidos, no presente capítulo, os objetivos geral e específicos, no que tange à elaboração do planejamento e programas de auditoria a serem aplicados na COFIN do MPSC, checagem dos controles internos e levantamento dos principais focos passíveis de erros, com base nas metodologias e alternativas técnicas já existentes. Antes, porém, são explicitados conceitos do Ministério Público, sua função, breve inserção quanto ao histórico e competência atual da COAUD, além de explicar sumariamente as funções da COFIN.

#### 3.1 MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE SANTA CATARINA

A Constituição Federal de 1988 definiu, nos art. 127 a 130-A, o Ministério Público e suas funções institucionais, em um capítulo específico denominado “Das funções essenciais à justiça”. Conforme denominou a Carta Magna de 1988, o Ministério Público é instituição permanente, essencial à função jurisdicional do Estado, incumbindo-lhe a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis.

Significa dizer que o Ministério Público é um dentre os defensores da sociedade, e tem como função proteger os direitos individuais indisponíveis, como direito à vida, à liberdade e à saúde; e os direitos difusos e coletivos, que são direitos de todos, como a proteção do meio ambiente, do consumidor e do patrimônio público. É função do Ministério Público, também, a defesa da democracia, a fim de garantir que as leis não contrariem o que é estabelecido na Constituição da República.

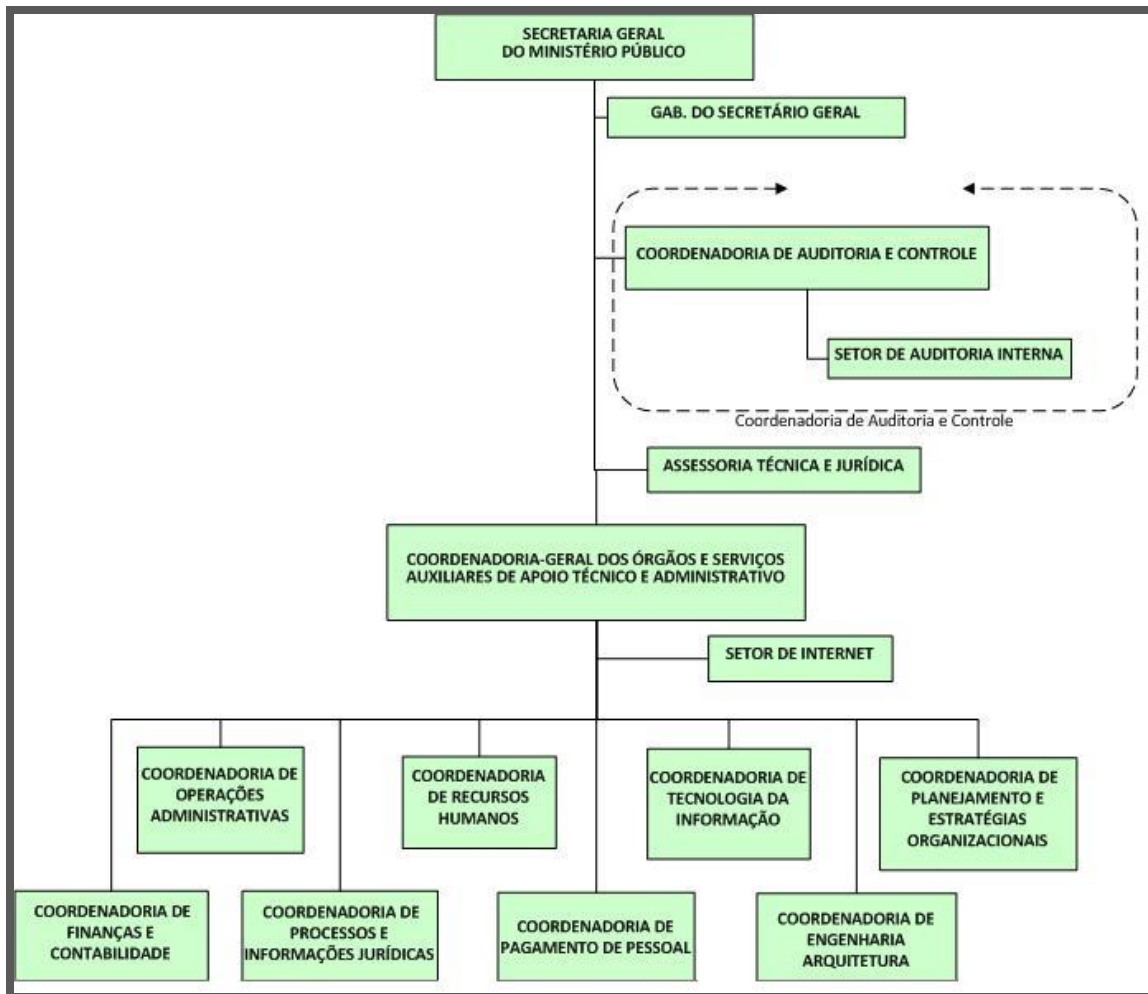
Como já foi explicado anteriormente, Garcia (2008) afirma que, de acordo com a doutrina tradicional, apesar de o Ministério Público ostentar características inerentes a um Poder, não foi assim considerado na Constituição 1988. Afirma o autor que tem *status* e prerrogativa de Poder, mas a Constituição assim não o considerou.

Ainda de acordo com a Carta Magna de 1988, foram considerados princípios institucionais a unidade, a indivisibilidade e a independência funcional. Da mesma maneira, no art. 128, é definido também que:

- Art. 128. O Ministério Público abrange:
- I - o Ministério Público da União, que compreende:
    - a) o Ministério Público Federal;
    - b) o Ministério Público do Trabalho;
    - c) o Ministério Público Militar;
    - d) o Ministério Público do Distrito Federal e Territórios;
  - II - os Ministérios Públicos dos Estados.

Nessa visão, é possível perceber que o Ministério Público do Estado de Santa Catarina está inserido no inciso II, do art. 128, da Constituição, além dos outros 25 Ministérios Públicos dos demais estados.

O MPSC compreende os órgãos de administração superior, órgãos de administração, órgãos de execução e órgãos auxiliares. A estrutura do MPSC que converge aos objetivos deste trabalho está disposta na figura 3, a seguir.



**Figura 3:** Organograma do MPSC restrito à área administrativa  
Fonte: MPSC (2010)

A Coordenadoria-Geral dos Órgãos e Serviços Auxiliares de Apoio Técnico e Administrativo (COGER) é responsável pela organização da área administrativa do MPSC, bem como gerenciamento de todos os seus subordinados. Além das oito coordenadorias demonstradas na figura 3, há desmembramentos em gerências e setores.

A Coordenadoria de Operações Administrativas é responsável pelo recebimento dos pedidos de compras, manutenção dos contratos, realização das aquisições e contratações, gerenciamento de estoques, dentre outras atividades correlacionadas. Para isso, encontram-se

vinculados a Gerência de Compras, a de Almoarifado e a de Transportes, a Comissão de Licitação e o Setor de Fundos Especiais.

A Coordenadoria de Recursos Humanos tem por atribuição efetuar o controle da vida funcional dos membros, servidores e estagiários do MPSC. Para isso, relacionam-se as atividades de admissão, exoneração, progressão funcional, aposentadoria, controle de férias e todas aquelas que dizem respeito à gestão de pessoas. Subordinados estão a Gerência de Legislação de Pessoal, o Setor de Desenvolvimento Humano e o Setor de Registro Funcional.

Por sua vez, a Coordenadoria de Pagamento de Pessoal executa o controle do pagamento de pessoal. Possui dois setores: Setor de Benefícios e Setor de Informações e Análise de Dados Salariais.

A área de informática é responsabilidade da Coordenadoria de Tecnologia da Informação, que tem por atribuição o suporte, o desenvolvimento de programas e a segurança da rede e do banco de dados. Para isso, possui três gerências.

A Coordenadoria de Engenharia e Arquitetura contempla a Gerência de Manutenção e a Gerência de Patrimônio. Essa coordenadoria foi criada recentemente, em vista da necessidade de execução e responsabilização de obras, considerando-se a projeção de crescimento verificada. As gerências, por sua vez, existiam anteriormente, e eram subordinadas à Coordenadoria de Operações Administrativas.

Outrossim, à Coordenadoria de Planejamento e Estratégias Organizacionais compete o controle do planejamento do MPSC, verificação dos fluxos dos processos, estudos de estratégias organizacionais, assim como outras atribuições relacionadas ao planejamento estratégico, organizacional e tático da entidade.

Além disso, há também a Coordenadoria de Processos e Informações Jurídicas, que é responsável pelo sistema que dá suporte aos membros do MPSC, chamado Sistema de Informações e Gestão (SIG/MP), relativo a processos jurídicos digitais. É responsável também pela biblioteca e pelos arquivos e documentos em geral.

Por fim, a Coordenadoria de Finanças e Contabilidade, que possui as gerências de finanças e de contabilidade, é abordada no item 3.1.2, por estar relacionada ao presente trabalho monográfico.

Consoante demonstrado, a área administrativa do MPSC visa ao suporte da atividade fim da organização, executada pelos promotores e procuradores de justiça (membros do MPSC), a qual se define pela defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis.

Por isso, para que os membros do MPSC possam executar as atividades inerentes as suas funções, é necessário que os controles internos da entidade sejam efetivos, e que a auditoria interna colabore para a melhoria das atividades desempenhadas pela área administrativa.

### **3.1.1 COAUD – História e Competência Atual**

A COAUD é subordinada à Secretaria-Geral do Ministério Público que, por sua vez, é subordinada à Procuradoria-Geral de Justiça. Dessa forma, a COAUD deve executar seus trabalhos em todos os setores de órgãos e serviços auxiliares de apoio técnico e administrativo. Esses setores estão diretamente vinculados à COGER, conforme anteriormente demonstrado, na figura 3.

A COAUD foi criada pela Resolução nº 10.931, de 02 de junho de 2000, começou a atuar com quatro colaboradores, com o intuito de respeitar a Constituição Federal e Estadual, no que concerne à existência de controle interno nas instituições. A Resolução assim definiu:

À Auditoria Interna incumbe promover, por sistema próprio de controle, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Ministério Público, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de dotações e de recursos próprios e renúncia de receitas.

Em 2005, após a entrada de cinco auditores por meio de concurso público, o setor passou a contar com onze colaboradores, sendo destes quatro estagiários. A COAUD estava bem estruturada, e estava subdividida em três setores: “Setor de Auditoria Interna”, “Setor de Auditoria e Apoio Técnico a Fundações” e “Setor de Auditoria e Suporte Técnico aos Órgãos de Execução de 1º e 2º graus e Centros de Apoio Operacional”.

Em cada setor, estavam lotados dois auditores e um estagiário de ensino superior. Havia ainda um estagiário de ensino médio para as tarefas de toda a COAUD, e também o coordenador da área.

Em 2008, para melhor estruturação do MPSC, foi criado o Centro de Assessoramento Técnico do Centro de Apoio Operacional de Informações e Pesquisas (CIP), e então os setores de apoio às fundações e de suporte técnico aos promotores e centros de apoio foram transferidos ao CIP.

A COAUD passou a exercer tão somente as atividades de auditoria e controle da instituição, com abrangência limitada à área administrativa. Atualmente possui em seu quadro técnico sete colaboradores, sendo um coordenador, quatro auditores (um deles exercendo a

função de chefe de auditoria interna), um estagiário de ensino superior e um estagiário de ensino médio. É necessário perceber que, apesar de a COAUD ter competência para fiscalizar apenas a área administrativa, esta área administrativa possui corpo técnico bastante vasto e setores distintos.

Observa-se que o setor de auditoria interna, que antes possuía dois auditores, constitui-se atualmente de quatro auditores. Entretanto, essa quantidade tende a não ser suficiente para as demandas internas da área administrativa. Destaca-se que, pela limitação de pessoal, a extensão dos trabalhos é definida por amostragem, e não na sua totalidade, como havia sido disposto no capítulo 2, em que a auditoria interna tende a executar as auditorias em 100% dos trabalhos.

Conforme demonstrado na seção 3.1, a área administrativa é formada de oito coordenadorias, além de quinze gerências e demais setores. As áreas são as mais variadas: obras de engenharia, tecnologia de informação, licitação, finanças e contabilidade, planejamento, recursos humanos, folha de pagamento, e todas as demais atividades já citadas. Em vista disso, a COAUD deve possuir corpo funcional em constante atualização, de modo que estude e se aperfeiçoe sempre que possível.

Com base nas atribuições conferidas no art. 74 da CF/88, no art. 62 da Constituição Estadual e na Lei Complementar nº 223/2002, e nas disposições do manual do setor, cabe à COAUD realizar, no âmbito da Procuradoria-Geral de Justiça do Estado de Santa Catarina, a verificação dos sistemas contábil, financeiro, de execução orçamentária, patrimonial, operacional e de pessoal.

Logo, considerando a competência delegada à COAUD por meio dos dispositivos legais citados, verifica-se que a autonomia e a independência para a execução de suas funções tende a ser primordial, uma vez que a opinião dos auditores não deve ser comprometida. Ademais, devem estar em constante aperfeiçoamento, para poderem apreciar e dar sugestões consistentes com aquilo que analisam.

### **3.1.2 COFIN**

Conforme observado, a COFIN é subordinada diretamente à COGER. A Lei Complementar nº 223/2002 definiu como descrição exemplificativa do Coordenador de Finanças e Contabilidade as seguintes atividades:

1. programar, avaliar, coordenar, acompanhar, controlar, executar e autorizar os serviços executados por suas Gerências;
2. coordenar, dirigir e supervisionar os assuntos relativos à contabilidade, executando e registrando os atos e fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial do Ministério Público;
3. controlar o fluxo orçamentário, financeiro e contábil do Ministério Público e dos Fundos vinculados;
4. autorizar as ordens de pagamentos;
5. autorizar o envio das declarações de Rendimento de Pessoa Física e Jurídica;
6. autorizar o envio dos relatórios de informação da GFIP/INSS para o INSS e do ISQN/ISS para a Prefeitura Municipal;
7. elaborar os demonstrativos financeiros exigidos pelas Leis Federais ns. 4320/64 e 101/00;
8. propor alterações orçamentárias de acordo com a necessidade;
9. assinar empenhos, balancetes, balanços e Relatórios de Gestão Fiscal e de Execução Orçamentária;
10. prestar outras informações e orientações relacionadas às atribuições da Coordenadoria;
11. receber, conferir e manter atualizado o arquivo de documentos emitidos por todas as unidades do Ministério Público, relativos a orçamentos, pagamentos e prestação de contas;
12. manifestar-se, nos processos de efetivação de despesas de alienação, cessão ou recebimento de bens, direitos e obrigações, que envolvam execução orçamentária ou extra-orçamentária, bem como definir a classificação contábil da despesa;
13. acompanhar, na Secretaria de Estado da Fazenda, o repasse dos recursos financeiros necessários à execução das metas anuais da Instituição, e as alterações das regulamentações legais;
14. elaborar o cronograma financeiro de desembolso mensal e anual;
15. emitir os empenhos autorizados;
16. autorizar pagamentos de pessoal, fornecedores, prestadores de serviços, e seus encargos;
17. emitir ordens de pagamentos e cheques, movimentando as contas-correntes da Instituição, em conjunto com a Secretaria-Geral;
18. efetuar, quando devido e mediante autorização da autoridade competente, o pagamento de diárias e/ou ressarcimentos de despesas de membros e servidores da Instituição;
19. solicitar a prestação de contas de adiantamentos concedidos a terceiros;
20. elaborar a prestação de contas da Instituição dentro dos prazos legais;
21. elaborar balancetes e balanço geral do Ministério Público e seus Fundos;
22. propor a realização de auditoria econômica e financeira;
23. emitir todos os demonstrativos necessários à consolidação do balanço geral do Ministério Público;
24. participar da elaboração de atos ligados às normas de execução orçamentária, financeira e contábil;
25. analisar, classificar e contabilizar os documentos recebidos decorrentes das operações realizadas;
26. transmitir os arquivos de folha de pagamento para os bancos;
27. autorizar a transmissão das ordens bancárias;
28. controlar e elaborar demonstrativos e gráficos referentes à execução orçamentária e financeira do Ministério Público;
29. prestar outras informações e orientações relacionadas às atribuições da Coordenadoria; e
30. exercer outras atividades correlatas que lhe forem conferidas pelo superior.

A COFIN contempla duas gerências, a Gerência de Contabilidade (GECON) e a Gerência de Finanças (GEFIN). Possui em seu quadro técnico dezoito colaboradores, sendo um coordenador da área, um gerente de finanças, um gerente de contabilidade, dez servidores

efetivos, dois estagiários de ensino superior, dois estagiários de ensino médio e um prestador de serviços.

Conforme demonstrado, a COFIN é responsável pelo controle do fluxo orçamentário, financeiro e contábil do MPSC e dos fundos vinculados. Significa dizer que toda matéria relativa às finanças do órgão, e da contabilização dos atos e fatos administrativos é de competência dessa coordenadoria.

Para melhor compreensão das atividades diariamente realizadas pelo setor, a pesquisadora realizou entrevista e acompanhou os servidores em seus trabalhos. Foi possível perceber que, com relação aos estágios da despesa, a GEFIN é responsável pelo empenho e pagamento, enquanto que à GECON é atribuída a atividade de liquidação da despesa.

Além disso, foi observado que todas as movimentações que dizem respeito às finanças e/ou à contabilidade do MPSC são centralizadas na COFIN. Significa dizer que os serviços prestados ou aquisições realizadas em todo o estado são pagos por intermédio dessa coordenadoria, não havendo desconcentração.

Por isso, considerando que o MPSC é um órgão público e deve efetuar a retenção dos impostos das notas fiscais, a GEFIN é responsável pelo recolhimento destes aos órgãos responsáveis. Verificou-se que em vista da concentração das atividades em um único setor, e da realização de serviços em distintos municípios do estado, há a necessidade de consulta constante à legislação dos órgãos municipais, para o recolhimento do imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISQN). Cada município possui peculiaridades, principalmente no que concerne ao sistema informatizado utilizado.

Além disso, há também o recolhimento de outros impostos. No entanto, a legislação pertinente a cada um é restrita a regulamento próprio, único. Em vista dessa constatação, observa-se que a GEFIN deve estar atenta às mudanças da legislação relativa a tributos, principalmente no que diz respeito às normas dos municípios do Estado de Santa Catarina.

### 3.2 IDENTIFICAÇÃO, DEFINIÇÃO E SELEÇÃO DE METODOLOGIAS USUAIS EM AUDITORIA

Após estudo acerca do tema abordado, pode-se observar que há bibliografias suficientes para a elaboração do presente trabalho. Há diversas bibliografias que abrangem a forma de elaboração de planejamentos e programas de auditoria. Além disso, há também os órgãos públicos que executam auditorias, e que já utilizam modelos por eles definidos.



Das bibliografias utilizadas para a definição dos assuntos abordados no capítulo dois, optou-se pela metodologia definida por Cruz (2008), no livro “Auditoria Governamental”. Justifica-se a escolha desse procedimento metodológico, uma vez que abrange de forma global as necessidades para a elaboração do trabalho.

O autor segrega a análise em auditoria da receita, auditoria da despesa, auditoria do ativo e auditoria do passivo. Ademais, aborda sobre a Carta de Lima, a IN n° 16, de 20 de dezembro de 1991, e propostas para o autodesenvolvimento sustentado da auditoria governamental, temas correlacionados ao assunto aqui pesquisado.

Para a aplicabilidade da elaboração propriamente dita, foi adotado o modelo de planejamento de auditoria, já utilizado na COAUD. Por sua vez, para a concepção dos programas de auditoria, foram buscadas alternativas técnicas usuais no Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina (TJSC) e na Secretaria de Estado da Fazenda do Governo de Santa Catarina (SEF/SC). É de se ressaltar que a escolha dos citados órgãos públicos ocorreu pela disponibilidade dos dados e informações necessárias a esta pesquisa.

Já com relação à análise dos controles internos, foi utilizada metodologia conjunta dos autores citados no capítulo dois do presente trabalho, os quais afirmam ser esta uma tarefa antes mesmo da elaboração do planejamento dos trabalhos. Isso porque, com base na verificação dos controles internos, poderá se definir a abrangência da auditoria a ser realizada.

Portanto, após a identificação das metodologias e da seleção destas para atingir os demais objetivos específicos propostos, segue-se para as demais etapas da presente pesquisa.

### 3.3 ANÁLISE DOS CONTROLES INTERNOS E IDENTIFICAÇÃO DE PROBLEMAS POTENCIAIS

A análise dos controles internos é uma atividade inerente da auditoria quando são iniciados os trabalhos. Conforme demonstrado na seção “Referencial Teórico”, diversos autores ensinam que da sua avaliação depende toda a programação dos trabalhos, para a definição da natureza, da oportunidade e da extensão dos exames.

Por isso, um dos objetivos específicos deste trabalho monográfico é exatamente a análise dos controles internos, uma vez que não seria possível a elaboração do planejamento e programas de auditoria sem a avaliação prévia dos mesmos, pois é com base na análise destes que se poderá definir a abrangência da auditoria.

Sem controles internos, a análise da auditoria tende a ser extensa, uma vez que possibilitaria uma quantidade enorme de erros e fraudes. Entretanto, com a existência de

controles, a análise da auditoria poderá ser mais branda, tendo em vista que quando o sistema não possibilita a inserção de informações em desconformidade com as normas, por exemplo, a análise quanto à conformidade destas se torna meramente formal.

“Quanto melhores e mais eficientes os controles internos implantados na empresa auditada, mais segurança adquire o auditor com relação aos exames que está procedendo” (FRANCO; MARRA, 2009, p. 269). Essa eficiência é, também, fator de economia do tempo a ser empregado pelo auditor no seu trabalho (FRANCO; MARRA, 2009).

Após análise dos controles internos da COFIN, foi verificado que o Sistema Integrado de Planejamento e Gestão Fiscal do Estado de Santa Catarina (SIGEF) é o principal ambiente utilizado pelos servidores da área.

O SIGEF é um sistema em desenvolvimento pela empresa Politec Global IT Services, criado com o objetivo de suprir a necessidade de um que fosse informatizado e integrado de planejamento e gestão para o Estado de Santa Catarina. É um sistema utilizado pelos Poderes Executivo, Legislativo, Judiciário, pelo Tribunal de Contas e pelo Ministério Público. No órgão em estudo, o SIGEF foi implantado em 2009, e desde então é o sistema oficial de contabilidade da entidade.

Para a realização dos testes, a pesquisadora acompanhou os servidores da COFIN em suas atividades, no que concerne à inserção dos dados no sistema. Após, foi efetuada análise dos mesmos, para verificar a possibilidade de alteração durante a inserção de alterações imprevistas. O resultado obtido foi a observância de que todos os dados inseridos estavam fidedignamente no sistema.

Após testes realizados e informações obtidas pelos usuários do sistema, tanto de servidores do MPSC quanto de outros órgãos, como SEF/SC, pôde-se verificar que os usuários comuns não conseguem acessar a base de dados do sistema, fato este que dá certa credibilidade às informações nele inseridas. Entretanto, lembra-se que não se descarta a possibilidade da existência de *hackers*, e que as atividades da auditoria devem estar direcionadas à tentativa de se descobrir tais acessos maliciosos.

Foi observado que, para inserção dos dados no sistema, é necessária a utilização de identificação por meio de CPF e senha, e as atividades são registradas por quem as faz. As autorizações, aprovações e conferências são realizadas apenas por quem detém a atribuição para fazê-las (gerentes e coordenador).

Portanto, pode-se concluir que, com relação à confiabilidade dos dados e informações gerados, o sistema foi testado e não apresentou desconformidades. Cabe ressaltar que a tentativa de detecção da qualidade das entradas e saídas de dados do sistema (como, por

exemplo, quem preenche as informações, segregação de funções, sistema de um insere a informação e outro confere a mesma informação, critérios para distribuição de senha de acesso ao sistema, dentre outros) será objeto de análise da auditoria, não estando compreendida, portanto, na análise do controle interno.

Após testes de auditoria realizados no SIGEF, passou-se à etapa seguinte, com o intuito de atingir ao objetivo específico que trata da identificação dos principais focos passíveis de erros na COFIN. Para isso, foram realizadas entrevistas com o pessoal lotado na COFIN, para identificar a visão dos auditados quanto aos demais controles internos existentes no setor, uma vez que, por mais que o SIGEF fosse confiável, há atividades que vão além do preenchimento dele, e que permitem a ocorrência de erros ou fraudes.

Nessa concepção, foram entrevistados o coordenador da área, o gerente de finanças e o gerente de contabilidade. Pôde-se verificar, após entrevista, que não são visualizados focos passíveis de erros nas atividades desempenhadas rotineiramente, mas que os gestores sabem da importância da COAUD, e sentem a necessidade de um acompanhamento direto e uma auditoria concomitante, ou até mesmo preventiva, hoje inexistente.

Portanto, conclui-se que até a realização do planejamento de auditoria não foram evidenciados problemas potenciais na COFIN. Porém, evidencia-se que foi solicitada pela GECON a análise dos balancetes de verificação, a fim de examinar os saldos das contas e realizar a devida conferência. A GEFIN, por sua vez, observa que é necessária a análise dos procedimentos utilizados, uma vez que a observação de alguém não ligado ao setor tende a gerar melhorias ao visualizar gargalos e propor novos métodos.

### 3.5 PLANEJAMENTO DE AUDITORIA NA COFIN/MPSC

Com base na verificação dos controles internos e nas entrevistas realizadas com os servidores da COFIN, foram buscadas metodologias existentes relativas a planejamento de auditoria, com vistas à elaboração de um adaptado à realidade da COAUD do MPSC.

Nesse sentido, verificou-se o planejamento de auditoria do TJSC, da SEF/SC, além da visão de auditoria ensinada pelo Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros (PROMOEX), os ensinamentos da Carta de Lima, a metodologia utilizada por Cruz (2008) e o embasamento teórico já citado no capítulo anterior. Foram obtidos também os trabalhos já realizados na própria COAUD, no que concerne a auditorias executadas na COFIN.

Algumas metodologias definem que o auditor, antes mesmo da elaboração do planejamento de auditoria, deve efetuar análise preliminar do objeto da auditoria. Por isso, a pesquisadora foi a campo verificar as atividades efetuadas rotineiramente pela COFIN. A GECON é responsável pela disponibilização dos demonstrativos exigidos pela LRF, e três dos seus seis servidores são responsáveis por adiantamentos para o pagamento de diárias das viagens realizadas pelos servidores do MPSC. Uma vez que a COAUD já realiza o acompanhamento dos dados publicados no Relatório de Gestão Fiscal – Demonstrativo da Despesa com Pessoal, exigido pela LRF, este não será objeto de análise desta auditoria.

Após análise dos documentos obtidos para a realização do presente estudo, foram escolhidas as metodologias adotadas por Cruz (2008) e o modelo de programa de auditoria já utilizado pela COAUD, a fim de que se obtivesse um modelo realístico e passível de utilização futura.

De acordo as modalidades da auditoria definidas por Cruz (2008), já elucidadas no capítulo dois do presente trabalho, há a auditoria fiscalizadora, de gestão e operacional. Pode-se observar que a auditoria a ser realizada na COFIN tem por objetivo certificar a efetividade e oportunidade dos controles internos e propor soluções, ao final dos trabalhos, para a melhoria do desempenho operacional da área auditada. A auditoria em questão tem, portanto, perfil de auditoria operacional.

Contudo, observa-se também, quando da análise dos balancetes, dos demonstrativos financeiros, das aplicações financeiras, das operações de crédito, e da utilização do dinheiro público como um todo, que esta auditoria possui características que se aproximam de uma auditoria fiscalizadora.

Verifica-se, então, que a auditoria a ser realizada possui similaridade no que concerne à auditoria operacional e auditoria fiscalizadora, definidas por Cruz (2008).

Com base no planejamento desenvolvido, os auditores designados para a realização dos trabalhos devem:

- a) tomar conhecimento dos resultados anteriores de auditorias realizadas na COFIN;
- b) efetuar levantamento da legislação e normas vigentes com relação aos procedimentos envolvidos e as atribuições dos gestores da COFIN;
- c) efetuar visitas à área auditada para acompanhar as atividades desempenhadas; e
- d) realizar outras atividades que se julgarem necessárias antes da execução dos programas de auditoria.

## **PLANEJAMENTO DE AUDITORIA**

### **COORDENADORIA DE FINANÇAS E CONTABILIDADE**

#### **1 – Abrangência**

A auditoria será realizada na Coordenadoria de Finanças e Contabilidade, e se estenderá por suas gerências: Gerência de Finanças e Gerência de Contabilidade.

#### **2 – Objetivos da Auditoria**

- a) proceder à análise contábil dos balancetes e demonstrações financeiras;
- b) verificar prazos e limites estabelecidos na legislação aplicável;
- c) analisar os registros contábeis, quanto à legalidade, aos princípios de contabilidade e normas correlatas;
- d) verificar o registro dos bens patrimoniais;
- e) verificar o confronto das receitas e despesas;
- f) verificar a retenção dos tributos;
- g) analisar as aplicações financeiras, as operações de créditos, se houver;
- h) analisar as atribuições do cargo determinadas pelo Ato nº 115/2004/PGJ e as atividades exercidas;
- i) efetuar a análise da definição precisa de responsabilidades;
- j) verificar a segregação de funções;
- k) proceder à análise de guarda e organização de dados e documentos; e
- l) analisar o fluxo dos processos.

#### **3 – Organização dos trabalhos**

O trabalho será realizado por quatro auditores da Coordenadoria de Auditoria e Controle (COAUD), supervisionados pelo coordenador da área, com a colaboração de um estagiário de ensino superior. A partir dos dados coletados, será avaliada a regularidade dos procedimentos e demais objetivos definidos. A amostra será definida com base nos testes de auditoria realizados nos controles internos, na relevância dos saldos e no volume de transações.

#### **4 – Técnicas e procedimentos de auditoria**

As principais técnicas que serão utilizadas são: inspeção de registros e documentos; circularização das informações obtidas; e entrevistas.

#### **5 – Legislação aplicável**

- a) Lei nº 4.320/1964;
- b) Lei Complementar nº 101/2000;
- c) Ato nº 115/2004/PGJ;

- d) Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP);
- e) Manuais técnicos expedidos pelo Tesouro Nacional;
- f) Plano de Contas Único;
- g) Decreto Estadual nº 3.274/2005;
- h) Decreto Estadual nº 3.653/2010;
- i) Decreto Estadual nº 3.486/2010.
- j) Ato nº 023/2010/PGJ;
- k) Resolução nº TC 16/94;
- l) Ato nº 231/2010/PGJ.

#### **6 – Riscos de Auditoria**

- a) falta de experiência dos auditores na área de contabilidade pública;
- b) amostra insuficiente; e
- c) falta de cooperação da área auditada, dificultando a obtenção de informações.

#### **7 – Avaliação das informações coletadas**

Os procedimentos serão testados para verificação da regularidade.

#### **8 – Elaboração do Relatório de Auditoria**

Será elaborado relatório de Auditoria, abordando eventuais problemas/falhas apurados.

#### **9 – Envio do Relatório Final**

Será enviado Relatório Final à Secretaria-Geral do Ministério Público e à Coordenadoria-Geral de Apoio aos Órgãos Administrativos (COGER), com apontamentos e recomendações.

### 3.6 PROGRAMAS DE AUDITORIA NA COFIN/MPSC

O programa de auditoria tem por finalidade dar a direção a ser seguida durante os trabalhos de auditoria. Serve também como forma de controle do progresso dos trabalhos, uma vez que é um documento formal no qual se pode observar o que foi planejado e o que foi efetivamente realizado.

Com a utilização da mesma concepção do planejamento de auditoria, as metodologias existentes utilizadas para o desenvolvimento do programa de auditoria presente são: TJSC, SEF/SC, Cruz (2008), e o embasamento teórico já explanado no capítulo dois.

Tendo em vista que o planejamento de auditoria é extenso, e prevê a análise de várias atividades do setor, e considerando as metodologias já existentes, verificou-se que o formato mais adequado à realidade do MPSC, com uma capacidade limitada de quatro auditores para a realização desta auditoria, é de desenvolvimento de programas de trabalho separados, ao invés da elaboração de um único programa.

Os cronogramas não foram efetuados, uma vez que não há previsão de data efetiva de início dos trabalhos. Sabe-se apenas que serão iniciados em 2011. Porém, adianta-se que a elaboração dos cronogramas levará em consideração a experiência dos auditores da área, o tempo disponível de cada auditor, o direito a férias de cada servidor, o tempo utilizado para a realização de outras atividades que não a auditoria, dentre outros fatores que poderão surgir.

Para não identificar os nomes dos auditores, foram utilizadas letras para defini-los: “A”, “B”, “C” e “D”. Alguns dos programas de auditoria devem ser desempenhados concomitantemente, uma vez que a atividade não é disposta a todo o grupo.

Nos quadros 5 a 12, são demonstrados os programas de auditoria n° 001/2011 a 008/2011, desenvolvidos especificamente para aplicação na COFIN do MPSC.

<b>PROGRAMA DE AUDITORIA Nº 001/2011</b>					
<b>Identificação</b>					
<b>Nome do Programa</b>		BALANCETE DE CONTAS			
<b>Auditor Responsável</b>		Auditor "A"			
<b>Caracterização</b>					
<b>Espécie de Auditoria</b>					
1 - Auditoria Ordinária	Fiscalizadora	X	2 - Auditoria Especial		
	de Gestão				
	Operacional				
<b>Objetivo da Auditoria</b>		Analisar os balancetes mensais do MPSC			
<b>Período de Exame</b>		Janeiro de 2009 a dezembro de 2010			
<b>Documentos Fontes</b>					
Balancetes mensais					
<b>Legislação</b>					
Lei Federal nº 4.320/64; Decreto Estadual nº 3.274, de 29 de junho de 2005, que define normas relacionadas à elaboração dos balancetes mensais, entre outras disposições; Resolução nº TC 16/94, Decreto Estadual nº 3.653/2010					
<b>Execução – atividades</b>					
Conferir os saldos das contas contábeis					
Conferir a documentação que deu suporte aos saldos (por amostragem)					
Verificar os prazos de envio definidos no Decreto Estadual nº 3.274/2005					

**Quadro 5:** Programa de auditoria nº 001/2011 – Balancete de contas  
 Fonte: Elaborado pela autora com base em TJSC e SEF/SC



<b>PROGRAMA DE AUDITORIA Nº 002/2011</b>					
<b>Identificação</b>					
<b>Nome do Programa</b>		DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS E FINANCEIROS			
<b>Auditor Responsável</b>		Todos			
<b>Caracterização</b>					
<b>Espécie de Auditoria</b>					
1 - Auditoria Ordinária	Fiscalizadora		X	2 - Auditoria Especial	
	de Gestão				
	Operacional				
<b>Objetivo da Auditoria</b>		Analisar os demonstrativos contábeis e financeiros do MPSC			
<b>Período de Exame</b>		Demonstrativos anuais de 2009 e 2010			
<b>Documentos Fontes</b>					
Demonstrativos contábeis e financeiros, exceto Demonstrativo das Despesas com Pessoal					
<b>Legislação</b>					
Lei Federal nº 4.320/64; Decreto Estadual nº 3.274, de 29 de junho de 2005, que define normas relacionadas à elaboração do balanço anual, entre outras disposições; Resolução nº TC 16/94, Lei Complementar nº 101/00 (LRF), NBCASP, Decreto Estadual nº 3.653/2010					
<b>Execução – atividades</b>					
Analisar as contas contábeis e respectivos saldos					
Analisar a fidedignidade das informações prestadas nos demonstrativos					
Verificar a adequação dos balanços aos moldes internacionais					
Verificar a movimentação dos fundos especiais do MPSC					

**Quadro 6:** Programa de auditoria nº 002/2011 – Demonstrativos contábeis e financeiros  
Fonte: Elaborado pela autora com base em TJSC e SEF/SC

<b>PROGRAMA DE AUDITORIA Nº 003/2011</b>					
<b>Identificação</b>					
<b>Nome do Programa</b>		AUDITORIA DO ATIVO			
<b>Auditor Responsável</b>		Auditor “A” e auditor “B”			
<b>Caracterização</b>					
<b>Espécie de Auditoria</b>					
1 - Auditoria Ordinária	Fiscalizadora			2 - Auditoria Especial	
	de Gestão				
	Operacional		X		
<b>Objetivo da Auditoria</b>		Efetuar a análise do ativo do MPSC			
<b>Período de Exame</b>		2009 e 2010			
<b>Documentos Fontes</b>					
Registros contábeis, documentação acessória, inventários patrimoniais					
<b>Legislação</b>					
Lei nº 4.320/64, LRF, Ato nº 023/2010/PGJ, Decreto Estadual nº 3.486/2010 (ainda que não aplicável ao MPSC, deve servir de parâmetro enquanto não for elaborado normativo próprio relativo a procedimentos de reavaliação de bens móveis e imóveis, depreciação, amortização e exaustão), NBCASP					
<b>Execução – atividades</b>					
Avaliar a efetividade e a vulnerabilidade dos controles de acesso e alterações no sistema de processamento das disponibilidades, a segurança de assinaturas dos credenciados para pagamentos e o ambiente em que acontecem (CRUZ, 2008)					
Analisar a política adotada e a efetividade do cronograma de desembolso e instrumentos de projeção e previsão das disponibilidades de orçamento (CRUZ, 2008)					
Identificar autorizações de aquisição e desfazimento de bens, créditos e valores que não são executados tempestivamente (CRUZ, 2008)					
Identificar recursos vinculados e conveniados que geram bens permanentes e respectivos prazos de usufruto ou condições de incorporação (CRUZ, 2008)					
Identificar a proporcionalidade e concentração dos créditos por agrupamento de devedores e origem/procedência					
Listar bloqueios e procedimentos gerenciais equivocados e/ou intempestivos durante a realização das aquisições, reintegrações, concessões, desfazimento dos bens e valores (CRUZ, 2008)					
Listar virtudes e zelo nos procedimentos gerenciais adequados, que possam servir de exemplo a outras entidades (CRUZ, 2008)					
Avaliar as aplicações financeiras e os rendimentos					

**Quadro 7:** Programa de auditoria nº 003/2011 – Auditoria do ativo  
 Fonte: Elaborado pela autora com base em TJSC, SEF/SC e CRUZ (2008)

<b>PROGRAMA DE AUDITORIA Nº 004/2011</b>					
<b>Identificação</b>					
<b>Nome do Programa</b>		AUDITORIA DO PASSIVO			
<b>Auditor Responsável</b>		Auditor “C” e Auditor “D”			
<b>Caracterização</b>					
<b>Espécie de Auditoria</b>					
1 - Auditoria Ordinária	Fiscalizadora			2 - Auditoria Especial	
	de Gestão				
	Operacional		X		
<b>Objetivo da Auditoria</b>		Efetuar a análise do passivo do MPSC			
<b>Período de Exame</b>		2009 e 2010			
<b>Documentos Fontes</b>					
Registros contábeis, documentação acessória, inventários patrimoniais					
<b>Legislação</b>					
Lei nº 4.320/64, LRF, NBCASP, Decreto Estadual nº3.653/2010 (trata dos procedimentos para o fechamento orçamentário, financeiro e contábil)					
<b>Execução – atividades</b>					
Analisar as operações de crédito, juros e correção monetária, se houver					
Analisar a inscrição em restos a pagar, conferir montante e analisar se atingem valores significativos que podem vir a representar negligência nos estágios empenho/liquidação/pagamento (CRUZ, 2008)					
Verificar a existência de débitos de tesouraria, e analisá-los, se houver (ARO – Antecipação da Receita Orçamentária)					
Testar a consistência de dos dados e informações coletados					
Listar virtudes e zelo nos procedimentos gerenciais adequados, que possam servir de exemplo a outras entidades (CRUZ, 2008)					

**Quadro 8:** Programa de auditoria nº 004/2011 – Auditoria do passivo  
 Fonte: Elaborado pela autora com base em TJSC, SEF/SC e Cruz (2008)

<b>PROGRAMA DE AUDITORIA Nº 005/2011</b>					
<b>Identificação</b>					
<b>Nome do Programa</b>		AUDITORIA DA RECEITA			
<b>Auditor Responsável</b>		Todos			
<b>Caracterização</b>					
<b>Espécie de Auditoria</b>					
1 - Auditoria Ordinária	Fiscalizadora		X	2 - Auditoria Especial	
	de Gestão				
	Operacional				
<b>Objetivo da Auditoria</b>		Efetuar a análise das receitas do MPSC			
<b>Período de Exame</b>		2009 e 2010			
<b>Documentos Fontes</b>					
Registros contábeis, documentação acessória					
<b>Legislação</b>					
Lei Federal nº 4.320/64; Resolução nº TC 16/94, Lei Complementar nº 101/00 (LRF); Manual da Receita Nacional					
<b>Execução – atividades</b>					
Analisar o estágio de lançamento da receita					
Analisar o estágio de arrecadação da receita					
Analisar o estágio de recolhimento da receita					
Verificar a classificação da receita					
Listar virtudes e zelo nos procedimentos gerenciais adequados, que possam servir de exemplo a outras entidades (CRUZ, 2008)					

**Quadro 9:** Programa de auditoria nº 005/2011 – Auditoria da receita  
 Fonte: Elaborado pela autora com base em TJSC, SEF/SC e Cruz (2008)

<b>PROGRAMA DE AUDITORIA Nº 006/2011</b>					
<b>Identificação</b>					
<b>Nome do Programa</b>		AUDITORIA DA DESPESA			
<b>Auditor Responsável</b>		Todos			
<b>Caracterização</b>					
<b>Espécie de Auditoria</b>					
1 - Auditoria Ordinária	Fiscalizadora		X	2 - Auditoria Especial	
	de Gestão				
	Operacional				
<b>Objetivo da Auditoria</b>		Efetuar a análise das despesas do MPSC			
<b>Período de Exame</b>		2009 e 2010			
<b>Documentos Fontes</b>					
Registros contábeis, documentação acessória					
<b>Legislação</b>					
Lei Federal nº 4.320/64; Resolução nº TC 16/94, Lei Complementar nº 101/00 (LRF); Portaria STN/SOF nº 03/2008 (Manual da Despesa Nacional); Plano de Contas Único					
<b>Execução – atividades</b>					
Analisar o estágio de empenho da despesa					
Analisar o estágio de liquidação da despesa					
Analisar o estágio de pagamento da despesa					
Verificar a classificação da despesa					
Listar virtudes e zelo nos procedimentos gerenciais adequados, que possam servir de exemplo a outras entidades (CRUZ, 2008)					

**Quadro 10:** Programa de auditoria nº 006/2011 – Auditoria da despesa  
 Fonte: Elaborado pela autora com base em TJSC, SEF/SC e Cruz (2008)

<b>PROGRAMA DE AUDITORIA Nº 007/2011</b>					
<b>Identificação</b>					
<b>Nome do Programa</b>		ANÁLISE OPERACIONAL DA COFIN			
<b>Auditor Responsável</b>		Auditor “B” e Auditor “D”			
<b>Caracterização</b>					
<b>Espécie de Auditoria</b>					
1 - Auditoria Ordinária	Fiscalizadora			2 - Auditoria Especial	
	de Gestão				
	Operacional		X		
<b>Objetivo da Auditoria</b>		Analisar o fluxo dos processos, evidenciar possíveis gargalos, analisar as atribuições dos cargos, definição de responsabilidades, segregação de funções e organização e guarda dos documentos			
<b>Período de Exame</b>		2011			
<b>Documentos Fontes</b>					
Entrevistas					
<b>Legislação</b>					
Ato nº 115/2004/PGJ, que define as atribuições dos cargos; Ato nº 231/2010/PGJ, que define a temporalidade dos documentos					
<b>Execução – atividades</b>					
Realizar entrevistas com os auditados para identificar o fluxo dos processos					
Verificar a existência de gargalos					
Analisar as atribuições do cargo determinadas pelo Ato nº 115/2004/PGJ e as atividades exercidas					
Efetuar a análise da definição precisa de responsabilidades					
Verificar a segregação de funções					
Proceder à análise de guarda e organização de dados e documentos					
Listar virtudes e zelo nos procedimentos gerenciais adequados, que possam servir de exemplo a outras entidades (CRUZ, 2008)					

**Quadro 11:** Programa de auditoria nº 007/2011 – Auditoria do fluxo dos processos

Fonte: Elaborado pela autora com base em TJSC, SEF/SC e Cruz (2008)

<b>PROGRAMA DE AUDITORIA Nº 008/2011</b>					
<b>Identificação</b>					
<b>Nome do Programa</b>		SEGURANÇA DA INFORMAÇÃO			
<b>Auditor Responsável</b>		Auditor “C”			
<b>Caracterização</b>					
<b>Espécie de Auditoria</b>					
1 - Auditoria Ordinária	Fiscalizadora			2 - Auditoria Especial	
	de Gestão				
	Operacional		X		
<b>Objetivo da Auditoria</b>		Verificar a segurança dos dados e informações inseridos no sistema			
<b>Período de Exame</b>		2011			
<b>Documentos Fontes</b>					
Sistema SIGEF; entrevistas					
<b>Execução – atividades</b>					
Verificar a segurança de login e das senhas utilizadas					
Verificar quem tem acesso ao sistema e até que momento cada um tem acesso					
Avaliar os critérios utilizados para distribuição de senha de acesso ao sistema					
Avaliar quem preenche as informações e se são compatíveis com os documentos comprobatórios					
Listar virtudes e zelo nos procedimentos gerenciais adequados, que possam servir de exemplo a outras entidades (CRUZ, 2008)					

**Quadro 12:** Programa de auditoria nº 008/2011 – Auditoria da segurança da informação  
Fonte: Elaborado pela autora com base em TJSC, SEF/SC e Cruz (2008)

Em decorrência da elaboração de programas de trabalho como objetivo específico deste trabalho, foram apresentados os quadros 5 a 12 para o cumprimento de tal objetivo. Com isso, utilizaram-se modelos do TJSC e da SEF/SC, com adaptações pertinentes.

Os programas de trabalho elaborados foram desenvolvidos a partir da utilização da metodologia empregada por Cruz (2008) no que concerne à auditoria do ativo, do passivo, das receitas e das despesas.

Os demonstrativos contábeis e financeiros foram inseridos como objeto de análise futura, uma vez que transmitem o resultado do patrimônio do MPSC. O balancete de contas, por sua vez, foi considerado em vista de demanda proveniente da GECON, que sugeriu a realização de auditoria periódica nesse documento.

A análise do fluxo dos processos é uma atividade padrão das auditorias realizadas pela COAUD, em busca da melhoria contínua dos processos e da simplificação destes. Além

disso, é necessário observar se as funções atinentes aos cargos são efetivamente exercidas e se há segregação de funções. Ademais, será verificada a organização e guarda dos documentos. Por fim, o exame da segurança da informação se torna relevante à medida que o sistema, desde a sua implementação, não foi objeto de testes.

Considerando que o SIGEF é o único gerador de dados e informações contábeis e financeiras do órgão, crê-se que a distribuição de senhas, a verificação de como as “entradas” são digitadas, quem as realiza, como são operadas, tudo necessita ser conhecido.

Destaca-se a necessidade de observância e contínuo controle da qualidade dos programas, com alterações, implementações e correções durante a execução dos trabalhos. Isso porque, conforme as atividades são cumpridas, surgem fatos imprevistos, e que devem ser incluídos tão logo forem observados.

Igualmente, enfatiza-se a pertinência de testes de adequação entre a técnica inicialmente apresentada e o nível de satisfação detectado, mediante a utilização de mecanismos de avaliação. Pretende-se que esse ajuizamento ocorra tanto pela autoavaliação, por parte da pesquisadora, quanto dos demais auditores e superiores.

Desse modo, em vista de todos os assuntos abordados, segue-se às considerações finais do presente estudo.



## **4 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Nesta seção, apresentam-se as considerações finais acerca do assunto abordado no que concerne ao tema do estudo e aos objetivos. Ademais, são sugeridas recomendações para futuras pesquisas.

### **4.1 CONSIDERAÇÕES QUANTO AO TEMA ABORDADO**

Conforme demonstrado nos capítulos anteriores deste trabalho monográfico, a auditoria governamental vem ganhando importância nas áreas acadêmica e profissional. A crescente necessidade de o gestor público prestar contas de seus atos à sociedade faz com que os mecanismos de controle sejam ativados, a fim de assegurar a fidedignidade das informações geradas.

O MPSC, órgão de representação da coletividade, receptor de recursos públicos, deve constituir controles internos eficazes para a manutenção do dinheiro despendido pela sociedade, na medida em que são cobrados retornos a esta.

Outrossim, a COAUD definiu no plano anual de atividades de 2011 a execução de auditoria ordinária na COFIN. Dessa forma, há a necessidade de se realizar o planejamento dos trabalhos, antes de realizá-la efetivamente. A pesquisa aqui apresentada colabora com as atividades da COAUD, à medida que desenvolveu a simulação de planejamento e programas de auditoria. Por isso, o problema do presente estudo foi atingido, na medida em que buscou alternativas técnicas para tal. Este trabalho monográfico possui influência direta nos trabalhos a serem desenvolvidos pela COAUD, visto que servirá de norteador para a auditoria na COFIN, após avaliação e possíveis modificações.

Com relação ao planejamento de auditoria, utilizou-se basicamente a metodologia já adotada na COAUD. Isso porque os trabalhos desenvolvidos relativos à auditoria ordinária possuem uma padronização de planejamento. Os programas de auditoria, contudo, diferem daqueles adotados pela coordenadoria, principalmente em vista da ausência de programas de auditoria atualizados que suprissem a necessidade atual da COAUD.

As metodologias encontradas foram a base para a realização desta pesquisa. A partir dos métodos já utilizados pelos diferentes órgãos e autores, conseguiu-se modelar programas de auditoria passíveis de aplicação pela COAUD. Logo, é possível concluir que o tema proposto foi alcançado, principalmente com a utilização de objetivos para atingi-lo.

## 4.2 CONSIDERAÇÕES QUANTO AOS OBJETIVOS

Para que a pesquisa tivesse sido realizada em uma sequência lógica de estudo, foram definidos objetivos gerais e específicos. Considerando que, como objetivo geral do presente trabalho, definiu-se o estudo de alternativas técnicas para a elaboração do planejamento e programa de auditoria na COFIN do MPSC, foram estabelecidos objetivos específicos, e estes foram desenvolvidos com o intuito de se alcançar aquele.

Logo, o primeiro objetivo específico foi a tentativa de identificar, definir e selecionar metodologias usuais em auditoria. Tal finalidade foi obtida com êxito, uma vez que há uma vasta disponibilidade de bibliografias e modelos usuais de outros órgãos públicos.

O objetivo específico seguinte foi efetuar testes nos controles internos utilizando uma ou mais metodologias selecionadas. Pôde-se perceber que os autores abordam a avaliação destes como medida necessária prioritariamente antes da elaboração do planejamento de auditoria. Isso porque é a partir do resultado dos testes que se poderá definir o escopo, a extensão e a natureza dos exames.

Foram utilizadas as metodologias definidas pelos diferentes autores abordados no capítulo dois deste trabalho para efetuar os testes. Concluiu-se que o ambiente de trabalho da COFIN resume-se basicamente na utilização do SIGEF e que os testes realizados não demonstraram desconformidades. Portanto, o sistema parece ser confiável, à medida que a base de dados não é passível de modificação, em tese. Porém, não se descarta a possibilidade de existência de *hackers*, e ressalta-se que os trabalhos realizados devem estar direcionados à tentativa de descoberta de acessos maliciosos. Lembra-se que a qualidade dos dados inseridos não foi avaliada neste momento, porém é objeto de análise da auditoria, incluídos nos programas.

Após, seguiu-se ao cumprimento do objetivo específico concernente à identificação de problemas potenciais. Foi utilizado o método de entrevistas para a obtenção de informações relativas a eventuais problemas já identificados. Concluiu-se, após realização de questionário aberto aos gerentes e coordenador da COFIN que eles não identificaram problemas, mas que observam a necessidade de realização de auditoria no setor.

Por sua vez, o objetivo específico de elaboração do planejamento de auditoria utilizando uma ou mais metodologias selecionadas foi executado. Utilizou-se o modelo já adotado pela COAUD para a manutenção da padronização. Para a realização do planejamento, também foram adotados os ensinamentos dos autores citados no capítulo dois do presente trabalho monográfico, e em especial o que versa Cruz (2008).

Concluiu-se pela análise legalista e operacional dos atos e fatos administrativos. Deixou-se, portanto, de se considerar as demais abrangências, porém nota-se que não se desconhece que o controle interno deva ser orientado para a atuação multidimensional, visionada à tecnologia, ecologia, cultura, economia, política, demografia, psicologia social e outras dimensões relacionadas.

Com relação à elaboração dos programas de auditoria, que foi o último objetivo específico definido para a pesquisa, evidencia-se a utilização de modelos utilizados pelo TJSC e pela SEF/SC. Ambos, constantes no anexo do presente trabalho, foram adaptados para potencializar a utilização desta pesquisa pela COAUD do MPSC. Nota-se que as auditorias realizadas pela COAUD não contemplam programas de auditoria no formato apresentado no presente trabalho monográfico, motivo este advindo da verificação de que aqueles anteriormente utilizados não mais atendiam a realidade atual do setor.

Ademais, também foi anexado a esta pesquisa o papel de trabalho utilizado pela COAUD na última auditoria realizada para aproveitamento das análises anteriores. Dessa forma, conclui-se pela elaboração de oito programas de auditoria, os quais estão dispostos nos quadros 5 a 12.

Para a efetivação da análise da contabilidade e finanças do MPSC, foi dada ênfase nos balancetes mensais, nas demonstrações contábeis e financeiras, na receita, na despesa, no ativo, no passivo, nos fluxos dos processos, nas atribuições dos cargos, na segregação de funções, na guarda dos documentos e na segurança da informação.

Em que pese os objetivos específicos terem sido atingidos, conclui-se que o objetivo geral também o foi. Por isso, verifica-se a realização de identificação de alternativas técnicas, efetivada a adaptação decorrente e elaborados planejamento e programas de auditoria na COFIN do MPSC.

#### 4.3 RECOMENDAÇÕES PARA FUTURAS PESQUISAS

Conforme disposto no item 1.5 do presente trabalho monográfico, este estudo apresenta diversas limitações. Recomenda-se aos potenciais interessados em dar continuidade à pesquisa a busca pela ampliação do tema abordado.

Considerando que a pesquisa restringe-se à identificação de alternativas técnicas para aplicação no setor de contabilidade e finanças do MPSC (COFIN), recomenda-se efetuar o planejamento e programas de auditoria para aplicação em demais setores do MPSC ou outras instituições.

Ademais, uma vez que o presente trabalho delimitou-se a apresentar fases iniciais de auditoria, a possibilidade de descrição da execução da auditoria se torna um estudo em potencial a ser explorado. Nesse sentido, pode-se abordar a elaboração de papéis de trabalho, definição da amostra e a descrição das atividades ocorridas durante o processo de execução. Além disso, a elaboração da fase final de auditoria também é um assunto passível de ser estudado, por meio das evidências obtidas e com base no relatório a ser elaborado.

Por último, recomenda-se a análise da efetividade do estudo ora apresentado e a apresentação dos programas de auditoria no final dos trabalhos, após todas as modificações que porventura ocorrerem. Isso significa que, na prática, as alternativas técnicas adotadas na auditoria contábil devam ser constantemente revistas, aperfeiçoadas e reavaliadas diante dos objetivos a que devam atender.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes; BARRETTO, Pedro Humberto Teixeira. **Auditoria Contábil: Enfoque teórico, normativo e prático.** São Paulo: Saraiva, 2008.

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e aplicações.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

\_\_\_\_\_. **Auditoria Interna.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial.** São Paulo: Atlas, 1998.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil,** de 05 de outubro de 1988.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa da Secretaria Federal de Controle Interno nº 01, de 06 de abril de 2001.** Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Disponível em: <[http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01\\_06abr2001.pdf](http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01_06abr2001.pdf)>. Acesso em 27 jan 2011.

CARVALHO, José Carlos Oliveira de. **Auditoria geral e pública: teoria e questões comentadas.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e controle interno na administração pública.** São Paulo: Atlas, 2008.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC 986, de 21 de novembro de 2003.** Aprova a NBC T 12 – Da Auditoria Interna. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_986.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_986.doc)>. Acesso em 23 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC 1.203, de 27 de novembro de 2009.** Aprova a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1203.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1203.doc)> Acesso em 31 mar. 2011.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC 1.213, de 27 de novembro de 2009.** Aprova a NBC TA 320 – Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria. Disponível em <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1213.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1213.doc)>. Acesso em 03 fev. 2011.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria Governamental.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ESCRITÓRIO DA CONTROLADORIA GERAL DOS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA (GAO). **Normas de auditoria governamental;** Revisão 2003. Tradução de Pedro Humberto Teixeira Barretto. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005. Disponível em: <[http://www.tce.ba.gov.br/files/publicacoes/serie\\_traducoes/gao\\_normas\\_de\\_auditoria\\_governamental.pdf](http://www.tce.ba.gov.br/files/publicacoes/serie_traducoes/gao_normas_de_auditoria_governamental.pdf)>. Acesso em 02 fev 2011.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil.** 4 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GARCIA, Emerson. **Ministério Público: Organização, Atribuições e Regime Jurídico**. 3 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

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

JUND, Sérgio. **Administração orçamento e contabilidade pública: teoria e questões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

\_\_\_\_\_. **Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos: teoria e 950 questões**. 9 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

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

MACHADO, João Luís Almeida Machado. **O animal político: diferenças entre política e politicagem**. Disponível em: <<http://www.planetaeducacao.com.br/portal/artigo.asp?artigo=1591>>. Acesso em 20 mai 2011.

MARCONI, Marina De Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. **Metodologia Científica**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MPSC. **Manual da Coordenadoria de Auditoria e Controle**. Santa Catarina: MPSC, 2010.

NASCIMENTO, Auster Moreira; *et al.* Sistemas de controles internos. In: NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane (Org.). **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

NEVES, Wanderlei Pereira das. **O controle interno e a auditoria interna governamental: diferenças fundamentais**. Secretaria do Estado da Fazenda de Santa Catarina: 2008.

OLIVEIRA, Maria Marly De. **Como fazer projetos, relatórios, monografias, dissertações e teses**. 3 ed. Rio De Janeiro: Elsevier, 2005.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (INTOSAI). **Diretrizes para as normas de controle interno do setor público**. Tradução de Cristina Maria Cunha Guerreiro, Delanise Costa e Soraia de Oliveira Ruther. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2007. Disponível em: <[http://www.tce.ba.gov.br/files/publicacoes/serie\\_traducoes/intosai\\_diretrizes\\_p\\_controle\\_interno.pdf](http://www.tce.ba.gov.br/files/publicacoes/serie_traducoes/intosai_diretrizes_p_controle_interno.pdf)>. Acesso em: 02 fev. 2011.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinicius Veras. **Manual de Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 2009.

RONCALIO, Michele Patricia. UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. **Controle interno na administração pública municipal: um estudo sobre a organização e a atuação de órgãos centrais de controle interno**

de municípios catarinenses com mais de 50.000 habitantes, frente às funções estabelecidas na Constituição Federal. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro Sócio-Econômico, Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Florianópolis, 2009.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de auditoria**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SANTA CATARINA. **Constituição do Estado de Santa Catarina**, de 1989.

SANTA CATARINA. **Lei Complementar nº 223, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Plano de Cargos, Carreira e Vencimentos do pessoal do Ministério Público do Estado de Santa Catarina e adota outras providências.

SANTOS, Jair Alcides dos; REIS, Rosane Eterna de Oliveira Del Rei. O sistema de controle interno no Ministério Público Estadual – um estudo sobre a área de controle interno na área administrativa. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 2011, Florianópolis. **Anais...** 20101217135347, CD-ROM.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SANTA CATARINA. **Manual da auditoria interna**. Disponível em:  
<[http://www.tjsc.jus.br/institucional/diretorias/auditoria/manual\\_auditoria\\_interna.pdf](http://www.tjsc.jus.br/institucional/diretorias/auditoria/manual_auditoria_interna.pdf)>.  
Acesso em 28 mai 2011.

## ANEXOS

### ANEXO A – Planejamento de Auditoria e Papéis de Trabalhos Utilizados pela COAUD em Auditorias Anteriores na COFIN

#### 1. PLANEJAMENTO DA AUDITORIA NA CONTABILIDADE

- **Período Analisado : janeiro a dezembro de 2005**
- **Forma utilizada para viabilizar a realização da auditoria: amostragem**
- **Definição da Amostra:**

<b>Tamanho da População</b>	<b>Tamanho da Amostra</b>	<b>Índice de Problemas</b>
10-19	11	01
20-50	13	01
51-100	20	02
101-200	35	03
201-500	42	04
501-1000	55	05
1001-2000	70	06
2001-5000	90	12
5001-10000	150	24
10001-20000	220	36
20001-50000	280	48
Maior que 50001	350	60

Obs: 1- o índice de problemas é o número máximo abaixo do qual os controles da área são considerados aceitáveis, ou seja, se o número de problemas for acima do índice, à unidade de controle deve indicar que os controles internos não são adequados. Exemplo: se de 25 pagamentos de auxílio funeral forem analisados 13 casos e em somente 1 forem encontrados pagamentos indevidos, o assunto deverá ser considerado como possuindo controles adequados, e se for maior entra em situação de controles de levemente inadequado até inadequado dependendo do nível de problemas.



2 - adotamos nível de segurança de 95%

➤ **Papéis de Trabalho**

**1 - DILIGÊNCIAS DO TCE**

Verificar, se ocorreram diligências e/ou recomendações formuladas pelo TCE : Identificar e relacionar as diligências e/ ou recomendações formuladas pelo TCE que digam respeito a Unidade Auditada para verificar, em campo, o cumprimento das mesmas.

**2 - VERIFICAÇÃO CONTÁBIL**

Proceder à análise contábil do balancete e demonstrativos contábeis.

A documentação que compõe os Balancetes da Administração Direta e Indireta do Estado de Santa Catarina, deverá obedecer o disposto na Lei Federal nº 4.320/64, Decreto Estadual nº 2.618/92 e na Resolução nº TC – 16/94.

As Demonstrações Contábeis deverão ser compostas, dentre outros, pelos seguintes documentos:

Apresentado		Discriminado
Sim	Não	
		Balancete do Razão até o último nível analítico (art. 14, Res. TC-16/94 e Decr. nº 2.618/92)
		Demonstrativo da Conta Bancos (art. 7º , Res. TC-16/94 e Decr. nº 2.618/92))
		Conciliação Bancária (art. 14º , Res. TC-16/94 e Decr. nº 2.618/92)
		Extratos Bancários, autenticados pelo responsável, com a movimentação completa do período e o saldo no último dia útil do mês (Decr. nº 2.618/92 e arts. 7º e 14º , Res. TC-16/94)
		Demonstrativo dos Recursos Recebidos a Qualquer Títulos (Decr. nº 2.618/92)
		Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada (Anexo 3, Lei nº 4.320/64)
		Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada (Anexo 4, Lei nº 4.320/64)
		Demonstrativo da Movimentação de Pessoal, exceto os Fundos (Decr. nº 2.618/92)
		Rol de Responsáveis por Adiantamentos e Antecipação de Recursos (Decr. nº 2.618/92)
		Rol de Responsáveis por Adiantamentos e Antecipação de Recursos em Atraso (Decr. nº 2.618/92)
		Rol de Responsáveis por Desvios, Alcances e Pagamentos Indevidos (Decr. nº 2.618/92)
		Relação dos Suprimentos Concedidos, exceto os Fundos (Decr. nº 2.618/92)
		Demonstrativo da Dívida Fundada Interna e Externa, exceto os Fundos (art. 14º , Res. TC-16/94 e Decr. nº 2.618/92)

		Demonstrativo da Movimentação de Bens Permanentes Independentes da Execução Orçamentária, exceto os Fundos(Decr. n° 2.618/92) (Decr. n° 2.618/92)
		Notas de Empenhos, Subempenhos e Estornos Emitidas (art. 14° , Res. TC-16/94 e Decr. n° 2.618/92)
		Cópias dos Atos de Abertura de Créditos Adicionais, acompanhados de comprovação dos respectivos recursos e da indicação dos dispositivos legais pertinentes (Decr. n° 2.618/92)

Quanto ao preenchimento e a forma, os documentos apresentados acham-se de acordo com o que dispõe as Normas Legais?

De acordo com as Normas Legais pertinentes, os documentos apresentados nos Balancetes em análises, encontravam-se preenchidos corretamente e na forma exigida por Lei.

### **3 - VERIFICAÇÃO CONFORMIDADES**

Verificar se estão sendo registradas, segundo a periodicidade legal, as conformidades: diária, documental e contábil, destacando, por tipo de instrumento, as inconsistências encontradas, ao tempo em que se deve alertar o gestor para as falhas encontradas.

Para a conformidade documental verificar, também, por amostragem, se o responsável por seu registro está observando a existência do(s) documento(s) original(ais) comprovador(es) do registro contábil do fato.

### **4 - ADEQUAÇÃO DA DESPESA À LEI ORÇAMENTÁRIA ANUAL – LOA**

Verificar a compatibilidade entre a Categoria de Programação fixada no Orçamento do Estado, por meio da Lei Orçamentária Anual - LOA, e a despesa efetivamente empenhada/liquidada.

### **5 - VERIFICAÇÃO DOS PAGAMENTOS**

Conjunto de gastos ou inversões de recursos (aplicações de numerário) pelo Estado com vistas ao atendimento das necessidades coletivas (econômicas e sociais) e ao cumprimento das responsabilidades institucionais do setor público.

**Demonstrativos utilizados:** Comparativo da Despesa, Relação de Empenhos Emitidos, Relação de Pagamentos Efetuados no Período, Lei Orgânica Anual, Programa de Trabalho, Ordem Bancárias do Período;

- Se a despesa foi previamente empenhada, na forma estabelecida no art. 60 da Lei nº 4.320/64 – se a data da nota de empenho é anterior à emissão da ordem de serviço, da Nota fiscal, do recibo, ou outro documento que autorize a realização da despesa e/ ou serviço – nos contratos e convênios celebrados, a administração procedeu a imediata emissão da Nota de Empenho;
- Se há despesas pendentes de contabilização por insuficiência de dotação orçamentária e/ ou por atraso nos registros contábeis, em desacordo com a C.F., art. 167;
- Se a autorização da despesa é dada pela autoridade competente (titular da Unidade Gestora ou por delegação de competência);
- Verificar a Classificação Funcional Programática – confrontar as notas de empenho com a Lei Orçamentária Anual (LOA), verificando-se o serviço ou despesa realizada está em consonância com o programa de trabalho;
- Se as Notas de Empenho estão devidamente classificadas entre os tipos de empenho (ordinário, estimativo, global, subempenho), observando: se ESTIMATIVO, relacionado a antecipação de recursos por adiantamento a servidores, ou SUBEMPENHO, oriundo de recursos transferidos à entidades sem fins lucrativos e Prefeituras, se foi procedido o registro da responsabilidade financeira no ROL DE RESPONSÁVEIS e no SISTEMA DE COMPENSAÇÃO, se for GLOBAL, Se existe o controle adequado da dotação orçamentária;
- Se está correta a classificação econômica, procedendo o enquadramento das despesas/serviços realizados com base no “Ementário da Classificação da Despesa”- Decreto nº 345/87;
- Se o credor está devidamente identificado na Nota de Empenho (nome, CGC/CPF, endereço, C/C bancária) e se coincide com os dados constantes da Nota Fiscal, confrontar o valor da Nota de Empenho com a Ordem de Pagamento, verificando se o beneficiado pelo valor pago é o indicado na Nota de Empenho;
- Se as despesas realizadas estão dentro das finalidades da Unidade Gestora (Lei nº 9.831/91);
- Se existem despesas que beneficiam particulares, caracterizando ausência de caráter público;
- Se o recebimento do material, serviço ou obra foi objeto de declaração por parte do responsável pela verificação;

- Se o pagamento da despesa foi realizado pela via bancária, através de ordem de pagamento;
- Se os documentos fiscais estão: datados, com identificação da repartição interessada, com precisa especificação do objeto da despesa, da quantidade e do preço, sem rasuras e com clareza, se os documentos fornecidos pelo credor são os definidos em lei;
- Se a documentação fiscal está sendo devidamente inutilizada de modo a evitar que sejam representados para novo pagamento.
- Se as alterações orçamentárias (suplementares, especiais e extraordinários) estão amparadas em Portarias, Decretos, Resoluções e Leis.
- Se o credor da OB é o mesmo favorecido da NE.

#### **6 - VERIFICAÇÃO DE PAGAMENTOS SEM RESPALDO ORÇAMENTÁRIO**

- Verificar se houveram pagamentos sem o correspondente comprometimento dos créditos orçamentários para cobertura das despesas.

#### **7 – VERIFICAÇÃO DO REGISTRO E PAGAMENTO DA FOLHA DE PESSOAL**

- Verificar se estão compatíveis os lançamentos contábeis registrados no CIASC com os dados constantes no relatório da folha de pagamento.
- Verificar se os empenhos relativos à folha de pagamento estão compatíveis com a classificação contábil.
- Verificar o registro das consignações/descontos.
- Verificar a retenção das obrigações patronais (Ipsc, INSS)

#### **8 – VERIFICAÇÃO DA CONTA BANCO**

Título de conta aberta para registrar as operações realizadas com os bancos, ou seja representa a movimentação dos recursos financeiros, do Tesouro Estadual na rede bancária.

**Demonstrativos Utilizados:** Demonstrativo da Conta Bancos, Extratos Bancários, Conciliação Bancária, Balancete do Razão

- Fazer confrontação de todas as Contas Bancárias constantes do Razão, com a “Demonstração da Conta Bancos”;

- Efetuar o confronto do movimento bancário com os registros contábeis;
- Conferir a seqüência diária da movimentação bancária;
- Verificar se os saldos bancários coincidem com o lançado no Razão e o último Boletim Financeiro do mês;
- Analisar a Conciliação Bancária, observando se a elaboração é de responsabilidade da Contabilidade, a data e origem dos lançamentos pendentes;
- Observar se os recebimentos e pagamentos estão sendo movimentados pela via bancária;
- Verificar se os pagamentos são efetuados através da Ordem Bancária;
- Verificar se os recursos vinculados estão sendo utilizados para os fins constantes nos acordos, convênios e/ou contratos, bem como, em contas bancárias específicas;
- Verificar se os cheques da Unidade estão sendo assinados por pessoas legalmente autorizadas;
- Os lançamentos nas contas vinculadas correspondem às finalidades do vínculo;
- Verificar se existe transferências de valores da conta vinculada para a conta disponível;

## **9 – VERIFICAÇÃO DE RESTOS A PAGAR**

Representa a soma da despesa regularmente empenhada e não paga no exercício anterior.

**Demonstrativos Utilizados:** Balancete do Razão, Relação de Restos a Pagar, Processos de Restos a Pagar (Nota de Empenho e Documento Fiscal/Recibo)

- Confrontar os valores lançados na conta Restos a Pagar com a Relação das Despesas lançadas em Restos a Pagar
- Avaliar se os lançamentos estão devidamente classificados e registrados em Restos a Pagar Processados e Não Processados, com identificação do respectivo credor (art. 36 e 92 da Lei nº 4.320/64)
- Conferir a relação dos Restos a Pagar com as correspondentes Notas de Empenho e/ou Subempenho e respectivos documentos comprobatórios
- Verificar se a inscrição em Restos a Pagar (crédito) foi precedida de avaliação individualizada da sua origem e autorizada pela Secretaria de Estado da Fazenda (art. 96 da Lei nº 9831/91 e art. 8º da Ordem de Serviço Conjunta DIOR, DAFI, DCOG e DIAG nº 005/98)

- Verificar se foram realizados os lançamentos de cancelamento de Restos a Pagar, prescrito em 31 de dezembro do exercício anterior (Decreto nº 20.910/32-C.Civil – art. 1º, Decreto Lei nº 836, de 08.09.69 e art. 13 da O.S. 005/98)
- verificar se os saldos de Restos a Pagar Não Processados relativos a execução orçamentária de 1997 e exercícios anteriores, foram estornados até 30 de dezembro do último exercício financeiro, (art. 14 da O.S. 005/98)
- observar se os pagamentos estão sendo efetuados em consonância com o artigo 5º da Lei das Licitações, no tocante a Ordem Cronológica.
- confrontar os saldos lançados na conta Restos a Pagar, com as disponibilidades financeiras, o montante da dívida flutuante, com as receitas e despesas do mês/ano, e com o orçamento da Unidade Gestora

## **10 – VERIFICAÇÃO DO REALIZAVEL**

Representa a soma dos créditos financeiros da Unidade junto a diversas pessoas, decorrentes de pagamentos indevidos, desfalques, desvios, entre outros, que deverão ser apurados em processo regular.

**Demonstrativos utilizados:** Balancete do Razão, Rol de Responsáveis por Desvios, Alcance e Pagamentos Indevidos

- Confrontar os valores lançados a débito do Razão, com o Rol dos Responsáveis por Desvios, Alcances e Pagamentos Indevidos;
- Verificar as medidas administrativas para a regularização dos valores lançados no Realizável;
- Quando houver baixa de responsabilidade (crédito), solicitar o processo administrativo, judicial ou do Tribunal de Contas que fundamentou-se a Unidade Gestora para proceder referido registro;

## **11 – VERIFICAÇÃO DOS DEPÓSITOS DE DIVERSAS ORIGENS**

Destinada a registrar os recolhimentos de dinheiro aos cofres públicos, dado em caução ou outras garantias, inclusive para recurso de decisões administrativas, bem assim os depósitos abandonados e os destinados a quem de direito.

**Demonstrativos utilizados:** Balancete do Razão, Extratos Bancários, Demonstrativo de Aplicação no Mercado Financeiro

- confrontar se os pagamentos decorrentes de notas de empenho, oriundos de contratos com cláusula de caução estão sendo escriturados e devidamente retidos os valores da caução
- verificar se os valores caucionados estão sendo depositados em contas bancárias vinculadas e administrados através de aplicações no Mercado Financeiro
- se existem saldos de contratos já encerrados (devido a conclusão da obra ou serviço, ou entrega do bem adquirido), observar os motivos da permanência dos valores junto a Unidade Gestora
- observar se foram revertidos os valores lançados em Caução à Receita Orçamentária (caso após expirado o prazo de vigência do contrato, houve aplicação de penalidades a empresa contratada pela inexecução do contrato)

## **12 – VERIFICAÇÃO DAS CONSIGNAÇÕES**

Destinada a registrar os recolhimentos de dinheiro aos cofres públicos, dado em caução ou outras garantias, inclusive para recurso de decisões administrativas, bem assim os depósitos abandonados e os destinados a quem de direito.

**Demonstrativos Utilizados:** Balancete do Razão, Extratos Bancários, Demonstrativo de Aplicação no Mercado Financeiro

- confrontar se os pagamentos decorrentes de notas de empenho, oriundos de contratos com cláusula de caução estão sendo escriturados e devidamente retidos os valores da caução
- verificar se os valores caucionados estão sendo depositados em contas bancárias vinculadas e administrados através de aplicações no Mercado Financeiro
- se existem saldos de contratos já encerrados (devido a conclusão da obra ou serviço, ou entrega do bem adquirido), observar os motivos da permanência dos valores junto a Unidade Gestora
- observar se foram revertidos os valores lançados em Caução à Receita Orçamentária (caso após expirado o prazo de vigência do contrato, houve aplicação de penalidades a empresa contratada pela inexecução do contrato)

### 13 – VERIFICAÇÃO DOS BENS IMÓVEIS

Destina-se ao registro dos bens incorporados permanentemente ao solo, de modo que não possam ser retirados sem destruição, modificações, fraturas, ou dano, tais como edifícios e instalações, obras em andamento, fazendas, prédios residenciais, terrenos, etc, utilizados pela administração pública, inclusive os considerados de natureza industrial e militar.

**Demonstrativos utilizados:** Relação dos Bens Imóveis da Unidade, Escrituras Públicas de Compra e Venda, Projetos Arquitetônicos e Escrituração Contábil.

- verificar se os bens são registrados de forma analítica e descritiva, onde demonstre a origem da incorporação ou desincorporação, valor, número da nota fiscal de compra, escritura pública de compra e venda, habits, custos, projetos arquitetônicos, licitação para aquisição ou alienação, autorização legislativa, etc.
- verificar se os equipamentos de segurança estão dentro do prazo de validade, bem como, as apólices de seguro
- verificar se os bens estão sendo utilizados para os serviços de interesse público
- verificar se os terrenos estão cercados e/ou murados e possuem vigilância permanente, para evitar a invasão por terceiros
- verificar se anualmente é feito o inventário, observando se nos casos de invasão de bens imóveis, foram tomadas medidas administrativas e judiciais para a reintegração do bem

### 14 – VERIFICAÇÃO DE CRÉDITOS

Destina-se a registrar as importâncias relativas a impostos, taxas, contribuições e multas de qualquer natureza, devidas por terceiros à entidade pública e não satisfeitas nos prazos da lei.

**Demonstrativos utilizados:** Demonstrativo da Dívida Ativa, Balancete do Razão, Relação das Notificações Emitidas no Período.

- Verificar a regularidade da entrega das GIA's – Guia de Informação e Arrecadação



- Verificar se estão sendo notificados os contribuintes que deixaram de recolher os impostos devidos
- Proceder levantamento referente as notificações parceladas e pendentes de pagamento
- Verificar se estão sendo inscritas em Dívida Ativa as notificações que deixaram de ser pagas dentro do prazo legal
- Verificar se estão sendo remetidas as Certidões de Dívida Ativa à Procuradoria Geral do Estado
- Acompanhar os procedimentos de cobrança da Dívida Ativa junto a Procuradoria Geral do Estado – administrativa e judicial.

**ANEXO B – Modelo de Programa de Auditoria Desenvolvido pelo TJSC**

**MODELO DE PROGRAMA DE AUDITORIA Nº \_\_/\_\_\_\_**

**IDENTIFICAÇÃO**

<b>Nome do Programa:</b>	<b>Auditor:</b>
--------------------------	-----------------

**JUSTIFICATIVA**

--

**DEFINIÇÃO DO ESCOPO**

<b>Objetivo:</b>
<b>Metas:</b>
<b>Período de Exame:</b>
<b>Partes envolvidas na execução:</b>

**EXECUÇÃO**

<p>Atividades:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Elaboração de ofício para solicitar autorização para realização da auditoria:</li> <li>• Concessão de autorização:</li> <li>• Coleta de informações nos setores envolvidos:</li> <li>• Análise dos dados:</li> <li>• Elaboração de relatório:</li> <li>• Início dos trabalhos: XX/XX/200X</li> </ul>
<b>Documentos / Fontes:</b>
<b>Legislação:</b>

**REGISTRO DE ALTERAÇÕES**

<b>Data</b>	<b>Modificado por</b>	<b>Descrição da mudança</b>

Florianópolis, \_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_.

ANEXO C – Modelo de Programa de Auditoria Utilizado pela Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Santa Catarina

**PROGRAMA DE AUDITORIA Nº nnnn/aa**

**Identificação**

<b>Nº de Referência PAA</b>	001/2011 (este número consta no Plano Anual de Auditoria PPA)
<b>Órgão/Entidade</b>	É o órgão ou entidade que será auditado
<b>Gerência Responsável</b>	É a gerência responsável por realiza a auditoria

**Caracterização**

<b>Espécie de Auditoria (é o tipo de auditoria a ser realizada)</b>					
1 - Auditoria Ordinária	de Conformidade		2 - Auditoria Especial		
	de Acompanhamento				
	de Avaliação da Gestão				
	Operacional				

<b>Objetivo da Auditoria</b>	
------------------------------	--

<b>Período de Exame</b>	O período que será auditado (ex. anos de 2009 e 2010)
-------------------------	---

<b>Documentos Fontes</b>
(relatórios, manuais, roteiros etc.)

<b>Legislação</b>
(levantamento da legislação a ser utilizada)

<b>Procedimentos de Auditoria</b>

<b>Auditor(es)</b>

<b>Horas/homem</b>		Florianópolis, de	de aaaa.
--------------------	--	-------------------	----------

De acordo.

De acordo.

Coord. de Equipe  
**Nome**  
Matrícula nº

Gerente  
**Nome**  
Matrícula nº

Diretor de Auditoria Geral  
**Nome**  
Matrícula nº

Secretário de Estado da Fazenda  
**Nome**