

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE E  
CONTROLADORIA GOVERNAMENTAL**

***PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA NO ÂMBITO DA  
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL: UMA  
ALTERNATIVA PARA GERAÇÃO DE  
INFORMAÇÕES QUALITATIVAS***

Por ROSEANE MILANEZ DE FARIAS

Monografia apresentada à Comissão Julgadora do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco para obtenção do título de Pós-Graduada em Contabilidade e Controladoria Governamental.

Orientadora: Professora Mestra Verônica Cunha de Souto Maior.

***RECIFE-PE, FEVEREIRO DE 1998.***

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
CURSO DE PÓS GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE E  
CONTROLADORIA GOVERNAMENTAL**

**PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA NO ÂMBITO DA  
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL: UMA  
ALTERNATIVA PARA GERAÇÃO DE  
INFORMAÇÕES QUALITATIVAS**

Por ROSEANE MILANEZ DE FARIAS

Monografia apresentada à Comissão Julgadora do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco para obtenção do título de Pós-Graduada em Contabilidade e Controladoria Governamental.

Orientadora: Professora Mestra Verônica Cunha de Souto Maior.

**COMISSÃO JULGADORA**

PROF<sup>o</sup>: \_\_\_\_\_

PROF<sup>o</sup>: \_\_\_\_\_

PROF<sup>o</sup>: \_\_\_\_\_

CONCEITO: \_\_\_\_\_

## ***SUMÁRIO***

- AGRADECIMENTOS, 5
  
- RESUMO, 7
  
- 1. INTRODUÇÃO, 9
  
- 2. DEFINIÇÃO DO PROBLEMA, 11
  
- 3. REVISÃO DA LITERATURA, 13
  - 3.1. QUALIDADE NAS INFORMAÇÕES, 13
  
  - 3.2. CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL NO ÂMBITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, 16
  
  - 3.3. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL: UMA ALTERNATIVA DE GERAR INFORMAÇÕES DE QUALIDADE, 29
  
- 4. HISTÓRICO E ANÁLISE DO ATUAL MANUAL DE INSPEÇÃO DO TCE-PE, 32
  
- 5. UMA PROPOSTA DE ALTERAÇÃO NA ESTRUTURA DO MANUAL DE INSPEÇÃO DO TCE-PE: O MANUAL DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL, 35
  
- 6. NOVOS TÓPICOS COM PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA PARA COMPLEMENTAÇÃO DO ATUAL MANUAL DE INSPEÇÃO DO TCE-PE, 38
  - 6.1. PLANEJAMENTO DA AUDITORIA , 38

6.2. PROCEDIMENTOS DA EQUIPE DE AUDITORIA, 40

6.3. CONHECIMENTO DA ENTIDADE AUDITADA, 41

6.4. DENÚNCIA, 41

6.5. TOMADA DE TESOURARIA, 46

6.5.1. ANÁLISE DOS VALORES EM CAIXA, 46

6.5.2. ANÁLISE DOS VALORES EM BANCOS, 49

6.5.3. ANÁLISE CONTÁBIL, 49

6.5.4. ANÁLISE DA RECEITA E DESPESA, 52

6.5.5. RECOMENDAÇÕES GERAIS, 53

6.6. AUDITORIA DO PATRIMÔNIO, 53

6.6.1. QUANTO AO ALMOXARIFADO, 54

6.6.2. QUANTO AOS BENS MÓVEIS, 56

6.6.3. QUANTO AO BENS IMÓVEIS, 58

6.7. LEVANTAMENTO DOS SALDOS CONTÁBEIS, 59

6.8. DOS REGISTROS CONTÁBEIS, 61

6.9. DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS, 62

6.10. AUDITORIA DE SISTEMAS INFORMATIZADOS, 63

- 6.11. AUDITORIA DE GESTÃO, 68
  
- 7. ACRESCENDO NOVOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA AO ATUAL MANUAL DE INSPEÇÃO DO TCE-PE, 71
  - 7.1. ORÇAMENTO E CRÉDITOS ADICIONAIS, 71
  
  - 7.2. RECEITA, 72
  
  - 7.3. DESPESA, 76
  
  - 7.4. AUDITORIA DE PESSOAL, 83
  
  - 7.5. REMUNERAÇÃO DOS AGENTES POLÍTICOS, 90
  
  - 7.6. BALANÇO FINANCEIRO, 93
  
- 8. CONCLUSÃO, 94
  
- 9. ANEXOS, 96
  
- 10. BIBLIOGRAFIA, 104
  
- 11. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS, 109

À minha família, especialmente minha mãe, pela paciência e compreensão que teve para comigo por ter relegado os momentos de atenção e companheirismo de que se sente, por vezes, necessitada, renunciando até mesmo ao aconchego familiar em prol deste trabalho.

*“A única razão pela qual você trabalha é porque alguém precisa do resultado do seu trabalho.”*

*Vicente Falconi Campos*

### **AGRADECIMENTOS**

Ao Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco agradeço pela oportunidade que nos deu de participar deste Curso de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria Governamental, através de

convênio celebrado com a Universidade Federal de Pernambuco, em prol do treinamento e aperfeiçoamento do seu corpo técnico.

Pelo incentivo de apresentar esta monografia como resultado de um trabalho iniciado durante minhas atividades de auditoria governamental no âmbito da administração pública municipal, face às dúvidas e necessidades que surgiram ao longo desta jornada, no sentido de melhorar a qualidade do trabalho de auditoria realizado, agradeço a João Eudes Bezerra Filho, Auditor das Contas Públicas do TCE-PE, profissional de reconhecida competência profissional e professor da disciplina Contabilidade Governamental I do Curso de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria Governamental desta Universidade. Pelos ensinamentos em sala de aula e orientações profissionais durante nossos trabalhos de auditoria que muito subsidiaram este trabalho.

Qualquer trabalho de análise baseado em literatura já existente, é sempre um produto de um trabalho anterior, elaborado a partir de muitas contribuições. Desta forma, não poderia esquecer a autora do atual Manual de Inspeção do TCE-PE, sobre o qual segue as considerações e contribuições propostas no presente trabalho: Maria Auxiliadora de Souza Albuquerque, Auditora das Contas Públicas do TCE-PE, a quem agradeço, primeiramente, por fazer existir concretamente tal Manual, através de sua competência profissional e, em segundo lugar, pela atenção e permissão dada à elaboração do presente trabalho que tomaria como instrumental básico o citado Manual de sua autoria.

Pelas observações e sugestões em alguns tópicos deste trabalho, assim como pelas orientações durante minhas atividades de auditoria nas Entidades Públicas Municipais, bem como constantes sugestões nos relatórios de auditoria, resultantes daquelas atividades, agradeço a Edgard Távora de Sousa, Auditor das Contas Públicas do Tribunal de Contas do Estado e atual Diretor do Departamento de Controle Municipal, pela paciência de orientador para com todos aqueles que iniciaram a atividade de auditoria no TCE-PE, sob sua coordenação, assim como pela dedicação de profissional responsável e gerente eficaz.

Ao Professor José Francisco Ribeiro Filho, que ministrou as aulas das disciplinas de Controle Gerencial para Entidades da Administração Pública e Metodologia de Pesquisa do Curso de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria Governamental da UFPE, constituídas não somente de ensinamentos teóricos, mas, muito além disto, pelo caráter incentivador de orientador que buscou nos seus alunos o futuro de uma “Nova Gestão Pública”.

A minha sincera gratidão à Mestre Verônica Cunha de Souto Maior, orientadora neste imenso trabalho, pelas suas sugestões e constantes correções, assim como pela dedicação e proficiência com que colaborou nos trabalhos de revisão e acompanhamento desta Monografia. Vale aqui lembrar o apoio que nos deu enquanto alunos pós-graduandos do Curso de Contabilidade e Controladoria Governamental, participantes, autores de trabalhos técnicos e principiantes no 3º Encontro Nordestino de Contabilidade. Em oportuno agradeço pela idéia e incentivo de apresentação de tais artigos técnicos como requisito básico da disciplina Teoria da Contabilidade do retro-mencionado curso de Pós-Graduação, ministrada pela inigualável Professora Verônica, e pelo Professor Jeronymo José Libonati.

E, finalmente, aos profissionais do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco que de uma forma ou de outra contribuíram para o desenvolvimento deste trabalho técnico, tais como: João Carlos Duarte dos Santos, Analista de Sistemas, pela atenção e colaborações com materiais técnicos de sua autoria e de outrem na área de Auditoria de Informática, e Adailton Feitosa Filho, Auditor das Contas Públicas, pelos seus trabalhos de alta qualidade que muito contribuíram com esta Monografia.

## ***RESUMO***

Como um importante ramo das Ciências Sociais, a Contabilidade tem na sua estrutura conceitual básica Postulados e Princípios com vistas à obtenção dos seus objetivos e a cumprir, principalmente, seu compromisso com uma constante melhoria da sociedade na qual está inserida. Sendo assim, a qualidade

da informação gerada pelo sistema de contabilidade de qualquer Entidade, seja pública ou privada, constitui-se elemento essencial para a construção de um sistema de informações para a tomada de decisões.

A existência da Contabilidade em qualquer Entidade, seja pública ou privada, não reside apenas no fato de se fazer cumprir uma legislação vigente, mas sim na necessidade de controlar o patrimônio, de forma a acompanhar suas mutações, para então se tomar decisões coerentes, em busca de melhores resultados, sejam estes lucros, para os sócios e acionistas, ou superávit, para a administração pública. Faz-se necessário, portanto, levar com seriedade as informações geradas pelo Sistema de Informações Contábeis, no que concerne ao patrimônio das Entidades. Nesta concepção é fundamental o trabalho do Auditor das Contas Públicas que deve ter como objetivo fornecer informações úteis, confiáveis, com qualidade, em busca do cumprimento de sua missão enquanto profissional da sociedade.

Grande parte dos gestores públicos ainda caminha a passos lentos na análise, acompanhamento e controle dos atos de gestão, uma vez que, não tendo o intuito primordial de gerar lucros, a Administração Pública releva o interesse da coletividade, negligenciando o zelo pelo patrimônio da mesma, o que se configura numa situação absolutamente inaceitável, posto que na gestão dos recursos e do patrimônio públicos há de se ter a mesma cautela e parcimônia com que se administram os bens e valores dos proprietários nas entidades privadas.

Nessa perspectiva, este trabalho técnico buscou trazer uma proposta de geração de informações qualitativas nos trabalhos de auditoria realizados em Entidades Públicas Municipais, visando melhorar a atuação do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, enquanto Órgão de Controle Externo com a missão institucional não somente de “fiscalizar” o patrimônio público, mas, muito além disso, de gerar informações fidedignas para seu maior cliente externo: a sociedade que justifica a existência do Estado.

## **1. INTRODUÇÃO**

*“Alguns vêem as coisas como são e perguntam: por quê? Eu sonho com as coisas que nunca existiram e pergunto: por que não?”*

***Bernard Shaw***

Vivemos na era da informação e o mundo hoje gira em torno dela. Quem decide melhor, decide

com base em informações úteis. Atualmente, a busca pela “*Qualidade Total*” é fator essencial para qualquer organização, seja ela pública ou privada, que deseja cumprir sua missão institucional, levando satisfação a seus clientes, os quais, por sua vez, encontram-se cada vez mais exigentes, à procura de quem lhes forneça o melhor. Nesta visão, a qualidade das informações que fluem nas organizações é essencial à concretização de um objetivo único: a satisfação das necessidades de seus usuários, para o alcance das metas organizacionais.

Qualidade é conceito de uso universal nas organizações e sua utilização é variada e abrangente. A sobrevivência é a palavra-chave para qualquer tipo de organização. Esta, para sobreviver no mercado, necessita fazer-se aceitável através da melhoria de sua atuação, de forma a dar o máximo de satisfação a seus clientes internos e externos. Entretanto, para alcançar isto, necessita buscar primeiro a qualidade de seus produtos, de seus serviços, de seus recursos humanos e materiais, de suas informações. GIL ressalta:

*“A principal missão das entidades é a continuidade operacional, através dos objetivos de atendimento à sociedade, a qual elas estão incorporadas.”<sup>1</sup>*

Como ferramenta basilar no processo decisório, a informação necessita reunir características imprescindíveis para sua efetiva aplicabilidade, uma vez que de sua utilidade prática surgirá o reconhecimento do seu real valor, através da implementação de ações, por quem delas fizer uso, com reflexos positivos para a Entidade que as gerou e comunicou.

Diante do exposto, podemos questionar: hoje, quem toma decisões sem informação? As informações são a base para qualquer subsistema da empresa. Portanto, sua importância não está somente no processo de tomada de decisões. O sistema de informação ideal vai muito além: há de atender a todos os níveis da empresa, atuando em todos os seus subsistemas. O Sistema de Informações Gerenciais, como base para a tomada de decisões, será o diferencial perante a concorrência, pois quem decide com informação, decide melhor, com mais confiança, diminuindo o grau de incerteza relativo aos resultados

esperados.

O presente trabalho, portanto, pretende deixar algumas contribuições de pesquisas que abordam procedimentos de auditoria que permitam gerar informações úteis - relatórios técnicos objetivos, precisos e confiáveis, no âmbito da fiscalização das Entidades Públicas Municipais. Apresentaremos também proposta de uma estrutura para um Manual de Auditoria Governamental no Âmbito da Administração Pública Municipal, que servirá como instrumental na busca pelo atendimento das exigências de uma sociedade que cobra uma atuação cada vez mais eficiente e eficaz do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco. Entretanto, os tópicos apresentados na estrutura proposta deste Manual não serão desenvolvidos em sua totalidade neste trabalho técnico, haja vista a necessidade que alguns deles requerem na constituição de Comissões de técnicos do TCE-PE com o objetivo de realização de análises e estudo pormenorizado sobre o assunto.

Com isto, trazemos qualidade aos serviços prestados à sociedade, cada vez mais exigente, tentando sempre chegar antes daqueles que a cada dia tornam-se especialistas em ludibriar as normas vigentes, fornecendo informações contábeis não representativas da realidade da entidade, por exemplo, aproveitando-se da coisa pública como se fosse sua, ou deixando-a ao acaso, como se fosse de ninguém. Desta forma, buscamos ainda melhorar a atuação do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco perante seus clientes internos e externos, de forma que seja mais eficiente, eficaz e efetivo.

## ***2. DEFINIÇÃO DO PROBLEMA***

É consenso universal que a QUALIDADE necessita estar em todos os aspectos da vida humana, seja pessoal ou profissional, pois significa fazer, ter e ser o melhor. E por isto mesmo, o presente trabalho constitui-se numa tentativa de contribuir para o sucesso da entidade governamental em apreço – Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco – enquanto órgão fiscalizador do patrimônio das entidades públicas e sua gestão, que necessita urgentemente ser mais eficiente, eficaz e efetivo na sua contribuição para com a sociedade, atuando com mais precisão e gerando informações úteis e de qualidade para todos os seus usuários.

O problema deste estudo, portanto, configura-se em identificar novos procedimentos a serem adotados pelas equipes de auditoria do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, de forma a dar como resultado informações fidedignas, confiáveis, gerando relatórios de qualidade e precisão técnica, já que os atuais relatórios resultantes das auditorias realizadas necessitam sobremaneira melhorar em qualidade e rigor técnicos. É importante lembrar que tais informações subsidiarão todos os seus usuários na tomada de decisões, sejam estas:

- “aprovar contas”, “desaprovar contas”, “ressacir o erário público” – decisões daqueles que julgam o ente fiscalizado;
- “gerir de forma eficiente e eficaz os recursos públicos” – decisão daqueles que são fiscalizados;
- “não votarei neste Prefeito nas próximas eleições” – da sociedade que também fiscaliza.

Aqui lembramos que os Tribunais de Contas são instituições criadas constitucionalmente com fins de promover o necessário auxílio técnico ao controle externo exercido pelos Poderes Legislativos Federais, Estaduais e Municipais, sendo tal competência consagrada nos artigos 70 a 75 da Constituição Federal. Especificamente no que concerne ao Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, SOUSA comenta:

*“Através de sua Lei Orgânica - Lei Estadual nº 10.651 - do seu Regimento Interno e demais instrumentos normativos tais como suas Resoluções, organizou seus serviços auxiliares de forma exercer a competência que lhe delegou nossa Lei Magna Estadual, como também estabeleceu parâmetros para julgamento das contas, formas de expressão de suas decisões e ainda multas para os casos de desobediências às suas decisões.”<sup>2</sup>*

Portanto, o presente trabalho justifica-se na real necessidade do TCE-PE, assim como de toda Administração Pública, em buscar cada vez mais a qualidade nas informações. No entanto, sabemos que um dos grandes empecilhos com o qual a Contabilidade Pública se depara é a visão limitada de grande parte de seus usuários, dentre os quais os gestores públicos, que entendem esta Contabilidade como mero instrumento escritural para atendimento de exigência legal. Muito além disto, a Contabilidade, como

fonte de onde promanam informações úteis, representa o instrumental necessário para o planejamento e acompanhamento da execução da gestão pública, de forma a subsidiar seus usuários com informações para a administração dos recursos e o cumprimento de sua missão institucional enquanto entidade que busca a satisfação das necessidades coletivas.

Lembramos ainda que, segundo KOHAMA (1991), a Administração Pública executa o Serviço Público porque considera indispensável à sociedade a sua existência e funcionamento, depreendendo-se daí o princípio da obrigatoriedade do desempenho da atividade pública, em que a Administração Pública sujeita-se ao dever de continuidade da prestação dos serviços públicos. Fica claro, portanto, o sentido de sobrevivência e conseqüentemente a necessidade de qualificar cada vez mais sua atuação, seus serviços, de forma a atender a sociedade qualitativamente e justificar o sentido de sua existência. Ressalte-se o que diz MELLO:

*“O interesse público que à Administração incumbe zelar, encontra-se acima de quaisquer outros e, para ela, tem o sentido de dever, de obrigação. É obrigada a desenvolver atividade contínua, compelida a perseguir suas finalidades públicas.”<sup>3</sup>*

Contudo, carece aos administradores públicos e respectivos administrados, todos estes a serviço da sociedade, a consciência do zelo do interesse e patrimônio públicos, para que juntos trabalhem na busca de um denominador comum: uma sociedade atendida com serviços de qualidade em contrapartida aos impostos que paga. Lembra-nos REIS:

*“O noticiário da imprensa se farta revelando o mau comportamento de agentes públicos, administrativos e políticos, que utilizam os bens públicos como se fossem suas propriedades.”<sup>4</sup>*

Cabe a nós, como profissionais atuantes na área governamental, buscar instrumentos de mudança para a melhoria de nossa sociedade, trazendo informações coerentes, precisas, confiáveis, com a qualidade necessária para dispor os tomadores de decisões de elementos que lhes propiciem a eficiência e eficácia no processo decisório.

### ***03. REVISÃO DA LITERATURA***

O presente tópico objetiva abordar, a partir de concepções de vários autores, a qualidade nas informações, a definição das características qualitativas da informação contábil, bem como os procedimentos de auditoria governamental como uma alternativa de gerar informações de qualidade para a Administração Pública Municipal, de forma a construirmos o arcabouço literário científico necessário para gerar as contribuições que este trabalho técnico visa fornecer à atividade de auditoria das entidades públicas municipais, conforme mostraremos a seguir.

#### ***3.1. QUALIDADE NAS INFORMAÇÕES***

Hoje, ficar sem informação significa parar no tempo, não evoluir e, conseqüentemente, perder as melhores oportunidades de crescimento. Tê-la sem qualidade significa caminhar por uma estrada íngreme que impede de chegarmos com eficiência e eficácia ao fim desejado.

Segundo REIS (1993), informações contábeis com respostas claras e precisas às questões relevantes para o controle, avaliação de desempenho e tomada de decisões, contidas da transparência necessária constitui-se em peça-chave para o exercício da auditoria governamental.

Pelo exposto, podemos concluir que a busca pela qualidade em uma organização passa por um sistema chave – o Sistema de Informações – já que este é a base da tomada de decisões, assim como o sistema articulador dos demais subsistemas. Neste sentido, a qualidade nas informações que fluem nas organizações é imprescindível ao sucesso de suas metas, à qualidade de seus serviços.

O conceito de QUALIDADE, enquanto esforço sistemático da organização para uma sintonia com os clientes, cristaliza a idéia de aspirações, satisfações, vontades, expectativas atendidas e não atendidas dos clientes das entidades da administração pública, informações estas que devem estar registradas e mensuradas nos sistemas de informações contábeis-gerenciais, na medida em que o sucesso

organizacional depende do atendimento dessas aspirações. Marques e Mirshawka afirmam:

*“Conseqüentemente, definir o cliente, tendo-o constantemente em mira, contribui decisivamente não só para a consistência das ações mas para o nível de qualidade que se possa alcançar.*

*Entretanto, o conceito de QUALIDADE tem conotações mais amplas, não se restringindo ao fazer bem-feito. Ele também diz respeito às aspirações de contínuo aperfeiçoamento, de realização humana no trabalho, por parte daquele que faz, sob a ótica de seus inter-relacionamentos, seja através dos produtos de suas atividades, seja por intermédio de seus contatos humanos e sociais.”<sup>5</sup>*

A Auditoria Governamental constantemente se depara com sistemas de informações, dentre eles, o Sistema de Informações Contábeis de várias Entidades, sendo dever do auditor avaliar estes sistemas em termos de qualidade, de forma a atestar a confiabilidade ou não das informações que analisa no decorrer da auditoria. Segundo REIS (1993), a função da auditoria, em qualquer entidade, está relacionada com a verificação do cumprimento das obrigações, da execução dos programas de trabalho, **da veracidade das informações** geradas pela contabilidade, bem como a prevenção de danos ou prejuízos ao patrimônio da entidade, assim como é sua preocupação os controles de toda natureza mantidos pela administração. Portanto, mais uma vez ressalte-se a qualidade que deve conter as informações das entidades auditadas, uma das bases da Auditoria Governamental, a qual por sua vez, ao gerar resultados materializados através dos relatórios de auditoria, necessita atentar para a qualidade da informação gerada.

REIS (1993) ainda ressalta que a preocupação da auditoria contábil deve concentrar-se na **qualidade da informação**, já que esta como ponto-chave pode induzir o seu usuário, interno e externo, a certas decisões, muitas vezes, de conseqüências desastrosas, sendo a essência da informação, portanto, o **núcleo da atenção do auditor**.

Ressalte-se que o Sistema de Informações Contábeis é o centro vital de qualquer organização, é a espinha dorsal do controle interno e, como tal, deve fornecer os elementos necessários às práticas de auditoria.

Dada a inexistência de um controle preciso e eficaz do patrimônio em grande parte dos órgãos da

administração pública, seja por questões culturais ou conhecimentos deficitários, tomamos conhecimento de noticiários constantes reveladores do mau comportamento de agentes públicos, administrativos e políticos, que se utilizam indevidamente dos bens públicos, sem que a Contabilidade cumpra com o objetivo expresso e determinado no artigo 83 da Lei Federal 4.320/64:

*“Art. 83. A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.”*

Através das informações oriundas do sistema de informações contábeis, permite-se ao administrador público redirecionar suas ações e corrigir suas metas quando evidenciados desvios que onerem demasiadamente o patrimônio público, assim como ao auditor, cabe analisar a veracidade e confiabilidade de tais informações, ou seja, sua qualidade.

### **3.2. CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL NO ÂMBITO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

Claro está que os sistemas governamentais atuais necessitam empenhar-se na busca pela qualidade de seus resultados, os quais expressarão uma gestão eficiente, eficaz e efetiva. Diante disto, trazemos à baila características da informação contábil, enquanto instrumento de análise dos profissionais da Auditoria Governamental, que lhe tornam úteis, inferindo àqueles que auditam uma gestão pública, que atenta para tais características ao gerar suas informações, a confiabilidade e segurança nas informações que presta tanto ao órgão que fiscaliza quanto à sociedade que exige respostas à gestão dos recursos investidos, através dos impostos que paga.

Observamos que muitas são as críticas versando sobre a utilidade da informação contábil, elaborada com base nos Princípios Fundamentais da Contabilidade, face à satisfação das necessidades

informativos dos mais diversos grupos de usuários, entretanto, faz-se necessário uma associação das informações contábeis comunicadas com a utilidade para o usuário. Destaque-se que, para que as informações evidenciadas nas demonstrações contábeis sejam realmente úteis aos usuários, entre eles o órgão que fiscaliza as Entidades Públicas, elas precisam ter algumas *características* ou *qualidades*. Neste contexto, SILVA afirma:

*“O balanço e demonstrativos, como instrumentos que objetivam prestar contas à população, devem obedecer aos princípios básicos da clareza, integridade e sinceridade, pois só assim estaremos democratizando as informações a que os americanos denominam de full disclosure.”<sup>6</sup>*

Desta forma, ressaltamos, mais uma vez, a importância de dispor a informação contábil de *qualidade*, de forma que possa ser útil não somente aos gestores públicos, aos profissionais de Contabilidade, mas também à sociedade que justifica a existência do Estado, permitindo avaliação de seu desempenho por aqueles para os quais presta seus serviços.

Podemos definir as características qualitativas da informação contábil como sendo os atributos que a tornam útil para os usuários. Apresentamos a seguir as quatro principais características qualitativas da informação contábil referendadas pela ONU (1989) e citadas por SOUTO MAIOR (1994):

- a) Relevância;
- b) Compreensibilidade;
- c) Confiabilidade;
- d) Comparabilidade.

#### **a) RELEVÂNCIA**

A relevância da informação contábil se expressa na sua capacidade de influenciar uma avaliação ou decisão, a qual, por sua vez, pode ser imediata ou futura, abrangendo as opções de se fazer ou deixar fazer. Destarte, uma informação contábil apresentará atributo qualitativo caso traga em sua essência um

dado suficientemente representativo de forma a influenciar uma tomada de decisão.

Segundo a ONU (1989), normalmente se espera que essa informação seja incluída nas demonstrações contábeis, independente da sua utilidade imediata para os usuários, uma vez que sua importância está no fato de que sendo relevante influenciará uma *avaliação* ou *decisão*. Alguns fatores contribuem para a relevância da informação contábil, tais como:

- *Oportunidade/tempestividade:*

É a informação certa na hora certa. Indubitavelmente, a oportunidade se expressa no fato de que os usuários obtêm maiores benefícios da informação se esta estiver disponível no momento em que necessitem. Tal fator torna a informação relevante tanto para a Entidade Pública como para a entidade particular.

Em consonância com este conceito, ATTIE (1992) identifica o critério da oportunidade como constitutivo dos relatórios de auditoria, instrumentos que são de informação para a Administração, uma vez que o relatório final de auditoria não deve ser considerado como um documento histórico, mas como uma chamada de atenção para a ação, pois é ele que responde às necessidades do administrador. Por isso, seu efeito será nulo se não for *oportuno*, o que não significa que não deva ser cuidadosamente estudado e analisado face aos fins que se propõe - fornecer informações confiáveis.

Lembramos o Princípio da Oportunidade que se fundamenta na idéia de que os fatos, à medida que vão acontecendo, devem ser registrados integralmente e no momento certo, a fim de que a informação contábil possa refletir com precisão mudanças na estrutura patrimonial da entidade. Segundo REIS:

*“A Lei Federal 4.320/64 não dispõe, explicitamente, sobre tal princípio, mas os profissionais da Contabilidade Governamental devem entender que as informações contábeis têm de estar disponíveis a qualquer momento em que o seu usuário, principalmente o interno, queira delas servir-se para as decisões a serem tomadas.”*

MACHADO JR. (1996) tece comentários acerca do insculpido no artigo 70 da Lei Federal 4.320/64, demonstrando-nos a abordagem moderna acerca da Contabilidade, ao entendê-la como técnica capaz de produzir, com oportunidade e fidedignidade, relatórios que sirvam à Administração no processo de tomada de decisões e de controle de seus atos, demonstrando, por fim, os efeitos produzidos por esses atos de gestão no patrimônio da entidade. A informação contábil permite à Administração a análise e a tomada de decisões com vistas a melhorar a arrecadação das suas receitas, aperfeiçoar os mecanismos de cobrança dos seus créditos, proporcionar bases para uma melhor programação da despesa e dos desembolsos e, ainda, dar ao administrador, ao público, e àqueles com quem a entidade transaciona, elementos sobre a composição qualitativa e quantitativa do patrimônio da instituição.

Consoante o que se encontra insculpido na Lei Federal 4.320/64, os serviços de Contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento dos fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e de custos. Segundo REIS (1996), a organização dos serviços de Contabilidade deverá prever, então, nas suas rotinas, os momentos em que a informação estará disponível para o gestor providenciar as medidas que se fizerem necessárias ao cumprimento eficiente da responsabilidade que lhe cabe na gestão dos recursos da entidade.

- *Materialidade*

SOUTO MAIOR (1994) defende que a materialidade da informação afeta a sua relevância. Em alguns casos, a natureza das informações por si só, é suficiente para determinar sua relevância. Ainda de acordo com a ONU (1989), o critério da materialidade refere-se não só ao tamanho de um item em termos quantitativos mas também, ao papel que tal item pode representar. Se, por exemplo, a omissão de um item do Balanço Orçamentário de uma entidade (receitas) afetar a decisão tomada pelos usuários (gestor ou órgão de controle externo) com base nessa demonstração contábil, tal item é material. Portanto, é compreensível a materialidade ser fator de relevância da informação contábil para as Entidades

Públicas.

- *Valor Preditivo*

Embora as informações apresentadas nas demonstrações contábeis se refiram em geral ao passado e constituam a base de avaliação da Entidade Pública no que concerne a utilização de recursos e cumprimento de suas obrigações, os usuários da Contabilidade Pública necessitam dessas informações para tomar decisões em relação ao futuro. O Balanço Orçamentário como demonstração das receitas e despesas, tanto previstas como realizadas no exercício, apresenta informações que auxiliam na tomada de decisão em relação ao futuro, seja, por exemplo, servindo de base para uma previsão mais ponderada para o próximo orçamento anual.

Corroborando o entendimento de que o fato de apresentar valor preditivo acentua a característica de relevância da informação contábil nas Entidades Públicas, trazemos à baila IUDÍCIBUS, que nos revela:

*“A Contabilidade Gerencial, num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se ‘encaixem’ de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador. Neste particular, considere-se que o modelo decisório do administrador deva levar em conta cursos de ação futuros; informes sobre situações passadas ou presentes somente serão insumos de valor para o modelo decisório à medida que o passado e o presente sejam estimadores válidos daquilo que poderá acontecer no futuro, em situações comparáveis às já ocorridas.”*<sup>8</sup>

#### ***b) COMPREENSIBILIDADE***

Uma das características essenciais a qualquer tipo de informação é a sua capacidade de se fazer entender perante seus usuários. Portanto, as demonstrações contábeis também necessitam ser compreensíveis, não somente aos profissionais de Contabilidade, mas a todos aqueles que se utilizam da informação contábil, para que possam retirar delas as conclusões mais corretas possíveis e ter segurança

na tomada de decisões. Entretanto, o Grupo de Trabalho da ONU destaca:

“A compreensibilidade exige um nível mínimo de conhecimento e de especialização por parte dos usuários.”<sup>9</sup>

Um dos grandes problemas com o qual a Contabilidade Pública se depara é o fato de que seus usuários - estando aí inseridos assessores profissionais atuantes na esfera municipal - em sua maioria, não possuem um nível de conhecimento que lhes permita fornecer informações precisas e compreensíveis aos demais usuários, bem como compreender muitos dos fatos ocorridos na Administração Pública que necessitam fazer parte das demonstrações contábeis da entidade. Acresça-se a isto, o fato de que a maioria dos gestores públicos não conhece a Contabilidade Pública, não se utilizando, por conseguinte, das importantes informações fornecidas pelo Sistema de Informação Contábil que podem orientar e influenciar sobremaneira suas decisões.

A ONU (1989) ressalta que detalhes excessivos e complexos inclusos nas demonstrações contábeis apenas permitem a compreensibilidade destas por uma minoria seletiva em prejuízo a uma grande maioria, o que destruiria a essência das demonstrações contábeis gerais destinadas a um grande número de usuários.

Entretanto, na visão de IUDÍCIBUS e MARTINS (1993), as informações sobre assuntos mais complexos, que deveriam ser incluídas nas demonstrações contábeis por causa de sua relevância para com as necessidades dos processos decisórios dos usuários, não devem ser excluídas apenas porque podem ser muito difíceis de serem entendidas por parte de determinados usuários, o que dificultaria a compreensibilidade da informação contábil.

Diante disto, podemos concluir que para uma informação contábil ser qualitativa, seja qual for a entidade, necessita ser compreendida por todos os seus usuários, caso contrário não conseguirá atingir os objetivos a que se presta. De certo, há a necessidade na Administração Pública de se promover o conhecimento da Contabilidade Pública por parte de seus usuários, seja através da promoção de

treinamentos, seja pela conscientização de que seu conhecimento é essencial na gestão pública e no controle e acompanhamento dos gastos, não só pelos órgãos de controle externo, mas também pela própria sociedade, usuária dos serviços públicos.

### ***c) CONFIABILIDADE***

Segundo a ONU (1989), a confiabilidade é uma qualidade intrínseca da informação contábil que oferece segurança aos usuários, não só no que corresponde aos fatos que representa e os reflete de maneira adequada, mas também por que é sujeita à verificação.

Para IUDÍCIBUS e MARTINS (1993) a informação tem a qualidade de confiabilidade quando está livre de erros materiais e desvios e, para ser confiável, necessita conter:

- *Representação Fiel*

Por este atributo, a informação deve representar o que verdadeiramente se supõe que represente, ou seja, a informação deve ser verídica e fiel naquilo que represente, sejam transações ou fatos que signifiquem qualquer mutação patrimonial tanto na Entidade Pública como Particular.

Assim como a Contabilidade Empresarial, a Contabilidade Pública deve se revestir de fidelidade, de veracidade nas suas demonstrações contábeis, de forma a produzir uma informação qualitativa por ser confiável, já que subsidiará a gestão da entidade.

- *Essência sobre a Forma*

As transações e eventos que formam a base da evidenciação das demonstrações contábeis, segundo a ONU, podem ser vistos tanto de acordo com a sua forma legal, como de acordo com a sua realidade econômica. A ONU destaca que as interpretações deverão enfatizar a essência econômica dos

eventos e transações, mesmo que a forma legal possa ser distinta da essência econômica e sugerir diferentes tratamentos.

Segundo REIS (1996), como um dos entraves com que se defronta a Contabilidade Governamental e que prejudicam a sua evolução, destaca-se o excesso de formalismo na Administração Pública, que atinge, muitas vezes a informação e, conseqüentemente, impede a revelação da verdadeira situação econômica-financeira da entidade governamental. De forma a torná-la mais preditível, melhorando a qualidade do seu conteúdo, tornando-a útil e confiável, urge despir a informação do setor governamental do formalismo jurídico que a envolve, prejudicando sua evolução, através da aplicação do princípio da Prevalência da Essência Econômica sobre a Forma Jurídica.

Como um dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, a Prevalência da Essência sobre a Forma fundamenta-se no fato de que os efeitos dos fenômenos de natureza econômico-financeira é que devem prevalecer na geração ou produção da informação contábil, pois esta tem de evidenciar a situação do Patrimônio da Entidade.

De acordo com REIS (1996), em certas esferas governamentais da Administração Pública, há fatos que, por envolverem aspectos formais incompletos, a Contabilidade deixa de registrá-los, por entender que, se agisse ao contrário, estaria ferindo o artigo 35, inciso II, da Lei Federal 4.320/64, visto que a maioria desses fatos se refere à despesa:

*“Art. 35. pertencem ao exercício financeiro:  
I - as receitas nele arrecadadas; e  
II - as despesas nele legalmente empenhadas.”*

Para REIS (1996), o importante é a informação, que deverá estar revestida das características que lhe são inerentes, tais como utilidade, confiabilidade, objetividade e outras, que darão o respaldo necessário às decisões de caráter gerencial e financeiro da administração da entidade.

- *Neutralidade*

SOUTO MAIOR (1994) nos informa que de acordo com a ONU a informação evidenciada pelas empresas se converte na base para resolver as questões que possam surgir entre partes que tenham interesses opostos. Diante disto, a informação deve estar livre de desvios, ou seja, neutra em relação aos usuários da informação com interesses opostos, não devendo favorecer a uma das partes em detrimento da outra.

Sabemos que, embora as demonstrações contábeis sejam evidenciadas para ajudar os usuários no processo de tomada de decisão, como destaca a ONU (1989), não devem ser estruturadas de forma a influenciar as decisões de maneira pré-estabelecida ou para obter resultados pré-determinados.

Como toda ciência, deve a Contabilidade revestir-se de neutralidade em todas as suas demonstrações, entretanto, na Administração Pública é consideravelmente difícil esquecer que os desvios existem, haja vista a existência de tentativas de manipular e comprometer, através de seus próprios usuários internos, a veracidade das evidenciações do Patrimônio Público e suas variações, de forma a obter demonstrativos para informar uma realidade inexistente. Por exemplo, a influência política pode impelir muitas vezes o profissional de Contabilidade a assessorar determinado Município, não evidenciando de forma neutra aquilo que deve evidenciar, tornando a informação contábil sem confiabilidade e sujeita a uma análise cada vez mais aguçada por parte do órgão fiscalizador.

Os vieses, na verdade, produzem informações para obter resultados pré-estabelecidos; seria o mesmo que “realizar” processos licitatórios após a realização das despesas, de forma a revesti-las de legalidade. Isto envolve também a ética profissional, o conceito de “*accountability*”, disseminado por NAKAGAWA:

*“Accountability é um conceito contábil que está indissoluvelmente associado ao conceito jurídico de responsabilidade que é, fundamentalmente, a conscientização e/ou obrigatoriedade de uma pessoa ou organização de prestar contas do que fez durante o período em que deteve, por delegação de outrem, o poder de fazer*

*algo.*”<sup>10</sup>

Portanto, partindo deste conceito e do princípio de que o objetivo da Contabilidade de informar deve estar fundamentado na utilidade e na confiabilidade da informação gerada, não podemos deixar de ressaltar a importância de, primeiramente, reconhecer a existência desses desvios, para então buscar eliminá-los da informação contábil.

- *Prudência*

REIS (1996) assevera que o Princípio da Prudência impõe a escolha da hipótese de que resulte menor Patrimônio Líquido, quando se apresentem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade, sendo necessário que os elaboradores das demonstrações contábeis façam uso do bom senso e da prudência ao estimar os resultados futuros nas suas evidenciações.

Segundo SOUTO MAIOR (1994), a ONU ressalta que a prudência consiste na inclusão de certa dose de cautela quando da formulação de julgamentos na elaboração das estimativas necessárias em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos ou receitas não sejam superestimados e passivos e despesas não sejam subestimados.

Um exemplo disto, na Administração Pública Municipal, são as superestimações constantes verificadas nas rubricas relativas à Receita Prevista registrada nos orçamentos-programa anuais da grande parte dos Municípios, situação em que os valores registrados não correspondem à realidade fática, no tocante ao incremento real da receita ao longo do tempo. Destarte, conclui-se que os orçamentos aprovados não guardam correspondência com os dados contábeis históricos, dando margem a desvios e manipulações, o que contraria as determinações contidas nos artigos 27 a 30 da Lei Federal 4.320/64, assim como os princípios da boa técnica orçamentária, por serem autorizados dispêndios muito além da real capacidade de assunção de obrigações. Tal falha poderia levar o Município a uma situação de total insolvência financeira, uma vez que o Prefeito teria autorização legal para empenhar despesas num valor

muitas vezes superior à capacidade, histórica e real, de endividamento do Município, aí já consideradas as previsões para incremento da receita. Cabe lembrar que o Princípio da Prudência tem seu fundamento de validade centrado no fato de que pode haver ocorrências posteriores aos registros de receitas e despesas, independentemente da ação volitiva do gestor.

Por estes fatos, não é de se estranhar que a informação contábil, para ser qualitativamente confiável, necessite estar revestida de prudência nas estimativas constantes das demonstrações contábeis. O bom senso deve guiar os profissionais envolvidos em tais estimativas.

- *Verificabilidade*

O presente atributo está relacionado com o fato de que a informação contábil evidenciada nas demonstrações, ao sofrer verificação realizada por pessoas independentes e qualificadas, encontre correspondência com os fatos que representa, refletindo-os adequadamente. Segundo a ONU (1989), esse atributo significa que a informação pode ser verificada posteriormente, ou seja, implica a existência de uma margem suficiente para que possa reconstruir a informação, caso se faça necessário.

No âmbito da Administração Pública Municipal poderíamos dizer que a informação contábil confiável é aquela que permite ao órgão de controle externo verificar a correspondência da informação contida nos demonstrativos contábeis com os fatos que diz representar. Entretanto, são comuns os erros de escrituração constantes nas demonstrações contábeis das Prefeituras Municipais, nas quais não se adota, em número significativo, sequer o método das partidas dobradas. As informações contábeis existentes, quando não estão desatualizadas, não permitem ao órgão fiscalizador uma verificabilidade adequada.

Denota-se a confiabilidade da informação contábil notadamente pela sua capacidade de representar, com a máxima aproximação possível, a real expressão quantitativa do item representado. Se formos considerar, por exemplo, os aspectos de mensuração dos componentes do ativo, entenderemos que, de um modo geral, um ativo sozinho pode não ter condições de trazer resultados econômicos, salvo

aqueles adquiridos para valorização, como obras de arte, antigüidades, pedras preciosas etc. Muitas vezes não se consegue a mensuração individual de um ativo, e somente através da combinação de ativos, consegue-se a avaliação dos resultados econômicos obtidos.

#### ***d) COMPARABILIDADE***

Segundo a ONU (1989), a comparabilidade é um atributo da informação que permite aos usuários efetuar, de maneira significativa, análises temporais e análises entre empresas. Destaca ainda, uma importante implicação da comparabilidade, segundo a qual os usuários devem ser informados dos critérios contábeis utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, como também, de quaisquer mudanças ocorridas nos mesmos e o efeito de tais mudanças.

IUDÍCIBUS e MARTINS (1993) ressaltam que os usuários devem poder comparar as demonstrações contábeis de uma entidade através do tempo, a fim de identificar tendências na posição patrimonial-financeira e no seu desempenho, devendo ainda, tais usuários ter condições de comparar as demonstrações contábeis de entidades diferentes, a fim de avaliar sua posição relativa. Ressaltam ainda, que a necessidade de comparabilidade não deve ser confundida com mera uniformidade e não deveria constituir-se em impedimento para a introdução de critérios contábeis de melhor qualidade.

Para que a comparabilidade seja efetiva, REIS (1996) nos lembra os aspectos a considerar quando da convivência com regimes inflacionários, uma vez que, numa economia de moeda estável, o valor pelo qual o bem ou o serviço é adquirido, registrado e refletido nas demonstrações contábeis subsistirá até que fenômenos de natureza econômica, tais como a inflação, venham a alterá-lo; daí a necessidade da utilização de um mecanismo que possibilite minimizar os seus efeitos, o que acontece na Contabilidade Empresarial.

Na Contabilidade Governamental, em razão da Administração não estar preocupada com o valor de venda do bem, não é comum utilizar-se o mecanismo da correção monetária em observância ao Princípio Contábil do Denominador Comum Monetário. Entretanto, partindo do princípio de que a função

da Contabilidade deve estar fundamentada na utilidade e na confiabilidade da informação gerada, coerente é a utilização do mecanismo não só da correção monetária, mas também da depreciação dos bens tangíveis governamentais. A Lei 4.320/64 não trata da forma de se proceder à correção e depreciação dos bens tangíveis públicos, mas não proíbe a adoção de tais mecanismos, mencionando apenas em seu artigo 106, parágrafo terceiro que poderão ser feitas reavaliações dos bens móveis e imóveis.

Destarte, a comparabilidade é, pois, mais um atributo de que deve se revestir a informação contábil na Administração Pública para ser qualitativa, já que permite uma análise comparativa entre as entidades, avaliando a posição relativa das mesmas.

Caberá aos profissionais da Auditoria Governamental, avaliar criticamente o Sistema de Informações da Entidade auditada, de forma a comprovar sua eficiência, ou não, no controle interno da mesma, uma vez que é o sistema administrativo responsável pela coleta, tratamento e comunicação da informação gerencial na Entidade. Além disso, o adequado uso da informação como instrumento de gestão é condição indispensável para o sucesso de qualquer organização, estando aí a importância de se dispor sempre da informação atualizada e de mecanismos que a façam chegar rapidamente ao conhecimento dos gestores.

Aos Contabilistas atuantes nas Entidades Governamentais, cabe, a partir da análise crítica das entidades nas quais se inserem, através da visão sistêmica dos atos de gestão, bem como pela apreciação das dificuldades e oportunidades de cada entidade da administração pública, desenvolver as alternativas visando a utilização da informação contábil na tomada de decisões, centradas nas necessidades gerenciais dos administradores.

Lembremos aqui uma importante assertiva de REIS (1992) em seu texto *Em Busca da Transparência na Contabilidade Governamental* publicado na Revista de Administração Municipal – Rio de Janeiro:

*“Muitos ainda não entenderam que a lei determina a existência de uma organização contábil para possibilitar a Administração acesso a informações úteis*

*e confiáveis, de caráter gerencial, no sentido de auxiliar o processo de tomada de decisões, além de atender àquela exigência, e vêem nela apenas o instrumento de registro ou memorização dos fatos administrativos”.<sup>11</sup>*

### **3.3. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL: UMA ALTERNATIVA DE GERAR INFORMAÇÕES DE QUALIDADE**

Diante de tudo o que foi exposto até o momento, podemos concluir que informações úteis estão ligadas a características como confiabilidade, veracidade, precisão, clareza, objetividade, entre outras, que definem sua utilidade para qualquer organização e, uma vez sendo úteis estão, com certeza, imbuídas de qualidade.

A base de um sistema gerencial eficiente e eficaz, assim como de um sistema de informações contábeis que se traduza em objetivos alcançados, como de qualquer outro existente em uma organização, são as informações de qualidade. Temos que, muito além de fazer bem, sermos eficientes, eficazes e efetivos no atendimento dos anseios de nossos clientes internos e externos, caso contrário seremos vencidos facilmente pelos concorrentes e quem acha que não os tem está vendo de forma míope o mercado onde atua, pois toda empresa, seja ela pública ou privada, tem público-alvo, clientes externos e internos e, com certeza, ao lado dela, várias empresas que buscam oferecer melhores serviços de forma concorrente.

A visão sobremaneira equivocada e percebida atualmente pelos clientes externos da Administração Pública, é aquela que deixa de lado as necessidades de seus usuários, já que não visa lucro e o patrimônio não tem “dono”, fazendo com que os serviços prestados à população sejam cada vez mais sofríveis e as informações sejam tratadas sem a seriedade necessária.

A Fiscalização Municipal exercida pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, enquanto Auditoria Governamental necessita urgentemente caminhar para o futuro promissor, de eficiência, eficácia

e efetividade organizacionais, através da qualidade nos seus procedimentos, de forma a obter informações com a rigorosa qualidade de que deve se constituir qualquer informação contábil e gerencial.

Numa pesquisa recentemente realizada pela Arconsult na cidade do Recife-PE, publicada no Jornal do Commercio em 21/09/97, sobre serviço público na visão do seu maior cliente externo – a população – mostrou como resultado uma sociedade insatisfeita com a qualidade dos serviços públicos prestados, uma ausência de credibilidade por parte deste cliente, cujas necessidades são crescentes assim como o nível de exigência.

O Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco revela-se também o principal alvo de críticas nos jornais e noticiários de televisão, no sentido de não estar atendendo à população que lhe cobra cada vez mais respostas eficientes e eficazes, livres de vieses, sem interferências políticas, trabalhos que gerem informações de qualidade, acessível a todos os seus usuários. E que tais informações geradas possam contribuir para o crescimento e bem-estar desta sociedade que se faz cada vez mais exigente, partindo de uma auditoria de qualidade que observe trato com o patrimônio público, para que se preze o zelo por este e se faça presente a gestão de recursos públicos que prime pelos princípios da economicidade, eficiência e eficácia.

A QUALIDADE TOTAL é fator necessário aos processos e resultados empresariais, que busca a excelência do produto, o “algo mais” que deve ser sentido e veiculado pelo cliente, através da excelência de seus recursos humanos, materiais, tecnológicos e, sem dúvida, de suas informações, já que sem qualidade nestes não poderá haver qualidade no resultado final da organização. Sendo um tema bastante discutido atualmente nas Organizações Privadas, por que não pensá-la dentro das Organizações Públicas, as quais, como já frisamos, são as mais necessitadas de qualidade nos seus serviços, face a gama de problemas envolvendo a má qualidade dos serviços que presta à sociedade? E um primeiro passo para isto é qualificar seus recursos humanos, materiais e os seus sistemas de informações.

Está claro que o resultado da auditoria realizada na municipalidade do Estado de Pernambuco

necessita crescer em qualidade nos relatórios que produz, nas informações que gera aos tomadores de decisão. Daí este trabalho espelhar-se em uma proposta de novos procedimentos de Auditoria Governamental, no âmbito municipal, em busca da geração de informações de qualidade e, conseqüentemente, de relatórios de auditoria qualitativos que trarão melhores decisões e clientes mais satisfeitos.

Antes, aqui vale lembrar alguns conceitos importantes:

a) Padrão é o instrumento básico do Gerenciamento da Rotina de Trabalho do Dia-a-Dia, é o instrumento que indica a meta (fim) e os respectivos procedimentos (meios) para a execução dos trabalhos, de tal maneira que cada um tenha condições de assumir a responsabilidade pelos resultados de seu trabalho. É o próprio planejamento do trabalho a ser executado pelo indivíduo ou pela organização. Não existe gerenciamento sem Padronização.

b) Um manual de procedimentos busca, pois, elencar os meios através dos quais conseguiremos alcançar os objetivos de uma atividade.

Portanto, com o objetivo de trazer como proposta a estrutura de um Manual de Auditoria para fiscalização das Entidades Públicas Municipais, acrescido de novos procedimentos técnicos de auditoria, de forma a ter-se uma fiscalização mais eficiente, eficaz e efetiva do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, gerando informações qualitativas, surge o presente trabalho técnico na busca pela qualidade efetiva nos serviços prestados por aquela instituição.

Importante faz-se ressaltar itens como Auditoria de Informática e Auditoria de Gestão, inseridos neste conjunto de procedimentos para Auditoria Governamental nas Entidades Públicas Municipais, pensando neles como novos elementos de um futuro muito próximo para a auditoria daquelas entidades, haja vista que a exigência do mercado gera uma necessidade cada vez mais premente de sua prática.

Antes de elencarmos os procedimentos de Auditoria Governamental propostos por este trabalho técnico, que teve como instrumental básico o atual Manual de Inspeção do Tribunal de Contas do Estado, elaborado por Maria Auxiliadora de Souza Albuquerque, cujo estudo é a fonte desta pesquisa, é de suma importância efetuarmos uma análise do mesmo, acompanhada de seu histórico.

#### ***4. HISTÓRICO E ANÁLISE DO ATUAL MANUAL DE INSPEÇÃO DO TCE-PE***

Inicialmente, apresentaremos um breve histórico do atual Manual de Inspeção existente no Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, que tem como objetivo primordial orientar a equipe técnica de auditoria quando da realização de trabalhos nas Entidades Públicas da Administração Municipal.

O Manual de Inspeção foi elaborado no ano de 1990 pela Auditora das Contas Públicas, Maria Auxiliadora de Souza Albuquerque, apresentando em seu corpo uma série de procedimentos a serem realizados pelos técnicos, quando da realização de auditorias nas Entidades Públicas Municipais. Surgiu pela crescente necessidade de uma uniformização nos procedimentos de auditoria no âmbito municipal, já que a atenção do TCE-PE voltava-se para a fiscalização dos Municípios. Foi estruturado tomando-se por base questionários, elaborados também por Maria Auxiliadora de Souza Albuquerque, sob a orientação do Ex-Diretor do antigo Departamento Financeiro e Orçamentário, o Sr. Ivo Soares de Araújo, os quais eram utilizados pela equipe técnica nos trabalhos de auditoria, fazendo parte dos autos do respectivo processo.

Após a sua elaboração em 1990, quando então tinha-se o Departamento de Administração Direta (Estadual e Municipal) responsável pela coordenação dos trabalhos de auditoria nas Entidades Públicas Municipais, houve uma atualização em 1992, sob a orientação do Auditor das Contas Públicas Ivo Soares de Araújo e, posteriormente, outra no ano de 1993, especificamente no tópico de Licitações, por consequência da Lei Federal 8.666, instituída em 1993, a qual vigora até a presente data e versa sobre as Licitações e Contratos Administrativos na Administração Pública.

Assim sendo, tomamos como instrumental básico para análise e elaboração do presente trabalho técnico o retro-mencionado Manual de Inspeção, cuja estrutura está assim discriminada:

01. DO ORÇAMENTO: apresenta procedimentos para análise do Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual, de forma a verificar se estão de acordo com a legislação em vigor que trata da matéria (Lei Federal 4.320/64, Constituição Federal e Constituição Estadual).

02. DOS CRÉDITOS ADICIONAIS: tópico que versa sobre os procedimentos de verificação da legalidade ou não, em caso de ter havido abertura de Créditos Adicionais no exercício analisado pela equipe de auditoria.

03. DA RECEITA: apresenta procedimentos de verificação dos registros contábeis relativos às receitas do Município, sejam elas transferências federais e/ou estaduais, receitas próprias, ou ainda, as provenientes de Operações de Crédito. Estabelece procedimentos de análise da validade de cada tipo de receita em relação a legislação em vigor.

04. DA ALIENAÇÃO E UTILIZAÇÃO DE BENS MUNICIPAIS POR TERCEIROS: apresenta procedimentos para verificar a legalidade das alienações de bens móveis e imóveis públicos, assim como sua utilização por terceiros, à luz da legislação vigente - Lei Federal 8.666/93.

05. DA DESPESA: elenca uma série de procedimentos para verificação do processamento da despesa - empenho, liquidação e pagamento - se ocorreu de forma legal ou não, à luz da legislação pertinente (Constituição Federal, Constituição Estadual, Lei Federal 4.320/64, Lei Estadual 7.741/78, Resoluções do TCE-PE). Trata também dos procedimentos de verificação para as seguintes despesas, caso tenham ocorrido no exercício analisado pela equipe de auditoria: Publicidade e Propaganda, Desapropriações, Suprimentos Individuais, Subvenções Sociais, Aplicação de Recursos no Setor de Ensino, Aplicação de Auxílios e Contribuições, Despesas com Pessoal e Remuneração dos Agentes Políticos Municipais.

06. DA LICITAÇÃO: apresenta procedimentos para verificação da legalidade dos processos licitatórios realizados pela entidade no período auditado, à luz da legislação pertinente em vigor (Lei Federal 8.666/93). Tal assunto foi detalhadamente apresentado no Manual de Inspeção em Licitações do TCE-PE, elaborado por Rômulo Lins de Araújo Filho, Auditor das Contas Públicas do TCE-PE, ano de 1997, baseado nos procedimentos elencados neste tópico.

07. DO BALANÇO ORÇAMENTÁRIO: elenca procedimentos a serem adotados pela equipe de auditoria, quando da análise do Balanço Orçamentário da entidade auditada, tais como: se os registros contábeis existentes representam a realidade do Orçamento vigente, ao lado de sua execução (Receitas Previstas e Arrecadadas e Despesas Fixadas e Realizadas).

08. DO BALANÇO FINANCEIRO: apresenta procedimentos para verificar se a Contabilidade da entidade auditada representa fielmente os valores constantes do Balanço Financeiro da mesma, referente ao exercício analisado.

09. DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS: contém procedimentos de forma a auxiliar a equipe de auditoria na análise do Demonstrativo das Variações Patrimoniais da entidade auditada, verificando se representa realmente a realidade dos fatos ocorridos no exercício analisado, no que concerne ao patrimônio da entidade.

10. DO BALANÇO PATRIMONIAL: apresenta procedimentos de verificação dos Saldos apresentados no Balanço Patrimonial da entidade auditada, elaborado ao final do exercício, de forma a testar a veracidade das informações contábeis contidas no mesmo, subdividindo-se nos tópicos Ativo Financeiro, Passivo Financeiro, Resultado Financeiro, Ativo Permanente, Passivo Permanente e Saldo Patrimonial.

***5. UMA PROPOSTA DE ALTERAÇÃO NA ESTRUTURA DO MANUAL DE INSPEÇÃO TCE-PE: O MANUAL DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL***

Partindo do atual Manual de Inspeção do TCE-PE e diante das necessidades surgidas no decorrer do desenvolvimento de trabalhos de auditoria no âmbito municipal, realizados ao longo deste último biênio, da busca pela qualidade nas auditorias e conseqüentes relatórios técnicos, assim como pelas emergentes modificações de cenário do ambiente onde atua o TCE, tais como a utilização da informática na contabilidade dos Municípios e a exigência da sociedade de uma maior análise crítica dos atos de gestão na Administração Pública, o presente trabalho técnico se apresenta em uma proposta de um Manual de Auditoria que aborde tópicos como Planejamento de Auditoria, Auditoria de Sistemas Informatizados, entre outros, acrescido também de novos procedimentos, de forma a subsidiar o auditor na realização dos seus trabalhos de campo, bem como na geração de relatórios com informações úteis.

O presente trabalho tem por objetivo a atualização nos procedimentos de auditoria atualmente aplicados na fiscalização de Entidades Públicas Municipais, exercida pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, assim como provocar uma reflexão em todos aqueles que trabalham no Controle Externo desta Entidade. Os novos tópicos propostos para um Manual de Auditoria Governamental no âmbito da Administração Pública Municipal, servirá também como um instrumento que visa atender as exigências de uma sociedade que cobra cada vez mais uma atuação mais eficiente e eficaz do Tribunal de Contas do Estado, haja vista que este Manual tem por objetivo primordial gerar informações úteis, confiáveis e com qualidade a esta sociedade.

Vale ressaltar que os tópicos apresentados como composição da estrutura proposta para o Manual de Auditoria Governamental no Âmbito da Administração Pública Municipal não foram desenvolvidos em sua totalidade neste trabalho de pesquisa, haja vista a necessidade que alguns deles requerem na constituição de Comissões de técnicos do TCE-PE com o objetivo de realizar análises e estudos pormenorizados sobre o assunto.

Pelo exposto, apresentamos a seguir a estrutura proposta para o Manual de Auditoria Governamental no Âmbito da Administração Pública Municipal:

**01. INTRODUÇÃO:** conteria apresentação do TCE-PE e seus objetivos institucionais, assim como do Manual com seus objetivos gerais. No manual proposto constata-se a necessidade de existência desse tópico, o qual deverá ser desenvolvido, através de uma análise conjunta de equipes do TCE-PE, compostas para tal objetivo.

**02. LISTA DE REVISÕES:** utilização de uma matriz, conforme modelo sugerido logo a seguir, apresentada no Manual, indicando as revisões realizadas no mesmo, haja vista esta necessidade pelas constantes modificações na legislação, bem como no ambiente de atuação do TCE-PE, de forma a torná-lo sempre aplicável à realidade tanto daquele que audita quanto daquele que é auditado.

<b>Revisão</b>	<b>Data</b>	<b>Página</b>	<b>Assunto</b>	<b>Aprovação</b>

**03. PLANEJAMENTO DA AUDITORIA:** apresentação do planejamento de auditoria, de modo geral e objetivo, como primeiro procedimento do início dos trabalhos de auditoria.

**04. DOS PROCEDIMENTOS E ELEMENTOS BÁSICOS:** apresentação dos procedimentos a serem adotados pela equipe de auditoria dentro de cada assunto a ser analisado (orçamento, receitas, despesas, etc) e, paralelamente, os objetivos a serem alcançados na realização dos mesmos, ao lado da documentação básica que deverá ser solicitada dentro de cada tema a ser abordado, assim como a legislação básica a ser observada.

**05. TESTES PADRÕES E ALTERNATIVOS:** este tópico conterà os roteiros de testes mínimos (programas de auditoria) necessários à realização da auditoria dentro de cada assunto a ser analisado (receita, despesa, etc.), de forma a padronizar os procedimentos e possibilitar a construção de checklist, com vistas à elaboração dos papéis de trabalho. Cabe ressaltar, entretanto, que não será matéria deste

trabalho a elaboração dos programas específicos de auditoria, haja vista a abordagem do mesmo estar voltada para a apresentação de novos procedimentos de auditoria e tópicos propostos para a complementação do atual Manual de Inspeção do TCE-PE. Segue exemplo de modelo para utilização dos testes de auditoria:

<b>PROCEDIMENTO-TESTE</b>	<b>EFETUADO POR</b>	<b>COMENTÁRIOS/OBSERVAÇÕES</b>
<p>I - TESTE DE VERIFICAÇÃO DO PATRIMÔNIO DA ENTIDADE</p> <p>A. Verifique se os bens adquiridos no exercício foram devidamente registrados em livro próprio.</p>		
<p>II - TESTE DAS RECEITAS</p> <p>A. Verifique se as receitas de transferências estão sendo registradas pelo seu valor bruto.</p>		

**06. RELATÓRIO DE AUDITORIA:** apresentação da estrutura básica de um relatório de auditoria, com a indicação dos aspectos necessários a serem observados pelos técnicos do TCE-PE, para tais relatórios cresçam cada vez mais em qualidade e não em “quantidade”. Ressaltamos a necessidade de existência desse tópico no Manual de Auditoria Governamental, entretanto, para o seu desenvolvimento cabe o estudo/análise por Comissões técnicas do TCE-PE que deverão ser constituídas com tal objetivo.

**07. ANEXOS:** apresentação de alguns formulários e documentos padrões que poderiam facilitar o trabalho do auditor em campo, tais como Termo de Conferência de Caixa, Termo de Inspeção de Bens, Resoluções do TCE mais importantes nos procedimentos de auditoria (Resolução T. C. nº 12/96 e 13/96).

## **6. NOVOS TÓPICOS PROPOSTOS COM PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA PARA**

## ***COMPLEMENTAÇÃO DO ATUAL MANUAL DE INSPEÇÃO TCE-PE***

Diante da estrutura anteriormente proposta para o Manual de Auditoria Governamental no Âmbito da Administração Pública Municipal, apresentamos a seguir os tópicos efetivamente desenvolvidos neste trabalho para complementação do atual Manual de Inspeção do TCE-PE.

### ***6.1. PLANEJAMENTO DE AUDITORIA***

Antes de iniciarmos a auditoria “in loco”, faz-se necessário elaborarmos um adequado planejamento, com base nos documentos apensados à Prestação de Contas dos Órgãos Municipais (Prefeitura, Câmara e Entidades da Administração Indireta Municipais) a serem fiscalizados, bem como em relatórios de auditoria e respectivas deliberações do TCE-PE relacionadas com as contas destas entidades municipais, incluindo denúncias, apreciação de atos de pessoal e quaisquer outros assuntos a respeito das entidades a serem fiscalizadas, de forma a realizarmos um trabalho mais eficiente e eficaz.

O planejamento de auditoria, que deve estar de acordo com os prazos fixados para a sua realização, deve considerar os seguintes aspectos:

- Objetivo da auditoria.
- Eficácia da atividade diante dos objetivos.
- Exame de situações, decorrentes de ordem superior.
- Exame de situações, decorrentes de solicitação dos auditados.
- Compatibilização entre a amplitude do trabalho a realizar, o tempo necessário e os recursos humanos (incluindo designação da equipe técnica, prevendo a orientação e supervisão do auditor, que assumirá total responsabilidade pelos trabalhos executados) e materiais disponíveis.
- Estabelecimento da época, abrangência da pesquisa e tempo adequado para delimitar o conteúdo a ser analisado.
- Estudar, previamente, os documentos apensados às prestações de contas das entidades a serem

auditadas, bem como aqueles mencionados anteriormente, constante no banco de dados do TCE (pastas permanentes/correntes dos Municípios, por exemplo), de forma a solicitar os demais documentos necessários à auditoria na entidade, assim como averiguar irregularidades recorrentes e cumprimento de decisões proferidas pelo TCE-PE, a respeito do ente auditado.

- Elaboração de programas de trabalho detalhados, considerando os procedimentos descritos no Manual de Inspeção do TCE-PE, de forma a seguir como guia e meio de controle do progresso dos trabalhos.

Após a elaboração do planejamento e programas de trabalho, os quais devem ser revisados e atualizados sempre que novos fatos o recomendarem, deve ser elaborado um ofício de solicitação de documentos (toda e qualquer documentação solicitada deverá ser efetuada sempre através de ofício encaminhado ao representante legal da entidade auditada - Artigo 7º, parágrafo único, alínea “i”, da Resolução T. C. nº 13/96), referentes àqueles que deveriam ter sido apensados à Prestação de Contas da Prefeitura e Câmara Municipais, mas não o foram em descumprimento à Resolução T. C. nº 01/81, assim como aqueles necessários à complementação da atividade fiscalizadora.

No ofício de solicitação de documentos devem ser fixados prazos para entrega dos mesmos à equipe de auditoria, reiterando a solicitação, também através de ofício, com novos prazos. Em caso de não atendimento a estes ofícios sem justificativas plausíveis, lavrar o auto de infração/notificação (artigo 7º da Resolução T. C. nº 12/96), conforme modelo adotado pelo TCE-PE, solicitando a aplicação de multa nos termos do artigo 3º da Resolução T. C. nº 12/96 e conforme disposto no artigo 52, V, da Lei Estadual 10.651/91 - Lei Orgânica do TCE-PE.

## ***6.2. PROCEDIMENTOS DA EQUIPE DE AUDITORIA***

O auditor público e sua equipe têm normas de apresentação e procedimentos perante a entidade auditada e necessário se faz apresentá-las, de forma a obtermos uma qualidade efetiva nos serviços prestados:

a) À equipe de auditoria compete observar as normas estabelecidas pela Resolução T. C. nº 13/96 (Anexo VI), em seus artigos 4º a 9º, ditadas para os servidores no exercício do controle externo, assim como demais instruções normativas que venham a surgir ou novas Resoluções a respeito do assunto em tela.

b) Ao auditor público cabe seguir seus dez mandamentos:

- manter independência, baseando suas opiniões estritamente nos elementos objetivos do exame realizado sem se deixar influenciar por fatores estranhos à sua interpretação dos fatos, por preconceitos, ilações ou quaisquer outros fatores de ordem subjetiva;
- observar a legislação pertinente (Resoluções, Instruções Normativas);
- conhecimento amplo e abrangente do universo de atuação;
- dominar as técnicas e possuir capacidade profissional necessária à realização do trabalho para o qual for designado;
- conhecimento das finalidades, extensão e profundidade do trabalho a realizar;
- guardar a mais absoluta reserva no desempenho de suas funções, abstendo-se de emitir juízos, opiniões ou críticas ao trabalho da entidade e constatado qualquer fato grave como fraude, desfalque ou subtração de bens, deve levar imediatamente ao conhecimento do Chefe imediato, mantendo-se, a respeito, a reserva necessária;
- abster-se de exercer atividades político-partidárias, assim como de expressar opiniões de tal natureza em público ou a qualquer órgão de imprensa;
- não orientar os auditados naquilo que não deve;
- não aceitar favores e
- conduta e atitude profissionais condizentes com o órgão que representa.

c) o auditor deve desenvolver seus trabalhos sempre observando:

- ofício de apresentação;

- zelo na aparência física;
- a equipe comparece e sai junto da entidade auditada;
- identificação do auditor;
- evitar telefonemas particulares;
- coerência no número de cópias solicitadas;
- não aceitar almoços e refeições;
- se as condições do local de trabalho são inadequadas e
- cautela quanto à pressão psicológica sobre a equipe.

### ***6.3. CONHECIMENTO DA ENTIDADE AUDITADA***

Com a finalidade de melhor conhecer a entidade auditada, em busca da elaboração e cumprimento de um planejamento/programação de auditoria de forma eficiente e eficaz, deve-se proceder ao que se segue:

- a) Verificar se houve alteração na estrutura organizacional da entidade, de forma a modificar a operacionalização dos atos administrativos e o possível reflexo na administração pública municipal.
- b) Examinar os resultados das últimas inspeções realizadas no órgão, inteirando-se das decisões tomadas quanto aos fatos constantes dos relatórios, bem como dos procedimentos adotados referentes a exercícios já encerrados.
- c) Verificar eventuais reincidências face a resultados de inspeções anteriores.
- d) Examinar a legislação geral e específica (leis, decretos, regulamentos, ordens de serviço, instruções normativas) a que está subordinada a entidade auditada.

e) Observar a entidade auditada quanto às suas finalidades, ao setor sócio-econômico no qual está inserida, à sua estrutura orgânica e patrimonial, aos recursos humanos e materiais com os quais conta, à sua execução orçamentária nos últimos anos e quanto aos antecedentes expressos nos processos que tramitaram ou estão em tramitação no Tribunal de Contas.

#### **6.4. DENÚNCIA**

O presente tópico visa elencar alguns procedimentos necessários à equipe de auditoria, quando da verificação “in loco” dos processos de denúncia formalizados no TCE-PE.

Portanto, diante das Denúncias devidamente formalizadas pelo(s) denunciante(s), a equipe de auditoria deve proceder da seguinte forma:

- a) Após apresentar-se ao ente denunciado, acompanhada de ofício de apresentação a equipe de auditoria deve instalar uma Comissão de Auditoria para Apuração de Denúncia, conforme modelo constante do Anexo V, de forma a dar início aos trabalhos de apuração da denúncia.
- b) Uma vez instalada a Comissão de Auditoria para Apuração de Denúncia à equipe cabe restringir-se ao corpo da denúncia, seguindo à apuração dos fatos, chamando para depor tanto o denunciado como o denunciante, separadamente, de forma a ratificar ou não os termos da denúncia, conforme roteiro de orientação elaborado pelo TCE-PE, mencionado logo a seguir.
- c) Análise documental dos fatos elencados na denúncia, através da documentação formalmente solicitada pela equipe de auditoria, de forma a verificar a(s) irregularidade(s) apontada(s) nos termos da denúncia, se são procedentes ou não, coletando todos os documentos referentes exclusivamente às irregularidades confirmadas ou outras encontradas no decorrer da auditoria, de forma suficiente para suportar o ônus da prova.

Conforme roteiro de orientação elaborado pelo TCE-PE e atualmente utilizado pelas equipes de auditoria, estas devem ainda observar o seguinte:

a) Caso o(s) denunciado(s) não seja mais o dirigente do órgão ou entidade a ser inspecionada, ou nela não mais desenvolva suas atividades (no caso da denúncia não se relacionar apenas com o dirigente), localizar e comunicar ao mesmo da instalação da Comissão para Apuração de Denúncia e sua finalidade.

b) Deverá ser facultado ao(s) denunciado(s) a indicação de assistente(s), com vistas a, junto a Comissão de Auditoria, prestarem informações porventura solicitadas.

c) Expedir Convite, através de ofício, ao(s) denunciante(s), marcando dia, hora e local para a tomada do depoimento. (Caso sejam indicados nomes de pessoas que estejam relacionadas com o processo, deverão as mesmas, pelo mesmo procedimento, serem convidadas a deporem perante a Comissão).

d) Ouvida do Depoimento do(s) Denunciante(s), deverá(ão), o(s) mesmo(s), ser(em) abordado(s) quanto à ratificação dos termos da denúncia, e, se necessário, elucidação de fatos ou apresentação de informações ou documentação que o(s) mesmo(s) tenha(m) acesso e que a Comissão considere necessária a instrução dos autos. Deve ser adotado o mesmo procedimento em relação a(s) pessoa(s) indicada(s) pelo(s) denunciante(s), restringindo-se, neste caso, ao(s) assunto(s) que especificamente a(s) mesma(s) estiver(em) relacionada(s).

e) No caso de serem necessárias a realização de perícias técnicas, adotar os seguintes procedimentos:

e.1) comunicação aos denunciantes sobre a realização de perícia com o oferecimento aos mesmos da faculdade de indicarem representantes para acompanharem os trabalhos, adotando idêntico procedimento para com o denunciado;

e.2) caso o dirigente do órgão auditado, no momento da inspeção, não seja mais o(s) denunciado(s), ou mesmo o(s) denunciante(s), adotar o mesmo procedimento;

e.3) lavrar o Termo de Vistoria Física respectivo (Anexo VII).

f) Expedir Convite ao(s) denunciado(s) visando a tomada de depoimento(s), em caráter formal, marcando-se dia, hora e local.

g) Ouvido(s) o(s) depoimento(s) do(s) denunciado(s) - os assuntos elencados na denúncia deverão ser abordados “de per si”, com a identificação sobre quem ou quais pessoas foram os autores do processo, oferecendo-se a oportunidade, ao(s) mesmo(s), de contra-argumentar(em) cada item individualmente, logo após a sua leitura. Deverá ser prestado ao(s) denunciado(s) toda e qualquer informação que venha a ser solicitada, inclusive cópia reprográfica da inicial e/ou documentação acostada aos autos, cujos custos de reprodução correram por conta daquele(s).

- **NOTA(S):**

(1) Caso seja arroladas testemunhas, a elas serão aplicados os mesmos procedimentos relacionados nos itens “c” e “d”.

(2) Por ordem: primeiro as testemunhas de acusações, depois a defesa.

(3) Alguns procedimentos excepcionais:

- Tanto o(s) denunciante(s) como o(s) denunciado(s) poderão solicitar ser(em) ouvidos, em depoimento, em local distinto daquele em que se ache instalada a Comissão de Auditoria para Apuração de Denúncia, pelo que deverá ser promovida a transferência provisória daquela Comissão. Tais locais, contudo, deverão ser órgãos ou entidades públicas, como a Prefeitura Municipal (se a Comissão

estiver originalmente instalada na Câmara), Câmara Municipal (caso inverso), ou a própria sede do TCE.

- Logo após a instalação da Comissão de Auditoria para Apuração de Denúncia, o(s) denunciado(s) poderá(ão) solicitar, de imediato, cópias dos autos originais, o que deverá ser atendido.
- É necessária anexação aos autos de toda documentação necessária a elucidação dos fatos denunciados, tanto quando da constatação de sua procedência, ou de sua improcedência (se possível, neste último entendimento).
- A Comissão deverá empregar os meios que julgar convenientes, complementares a este roteiro, no sentido de colher dados necessários a elucidação dos fatos.

#### **6.5. TOMADA DE TESOURARIA**

A Tomada de Tesouraria constitui-se de procedimento visando verificar a correspondência entre os valores das disponibilidades existentes em Caixa e Bancos e os registros contábeis (Livro Caixa, Bancos, Balancetes, Boletins de Tesouraria) existentes na entidade, assim como verificar a eficiência do Controle Interno da Tesouraria ou Caixa desta mesma entidade. Conforme roteiro de orientação elaborado pela Coordenação de Controle Externo do TCE-PE para auxiliar as equipes de auditoria, estas devem atentar para os seguintes procedimentos:

##### **6.5.1. Análise dos Valores em Caixa**

- a) Promover a contagem dos valores existentes em Caixa, na presença do Tesoureiro, sempre como primeiro ato de inspeção, discriminando os montantes porventura existentes em: Moeda Corrente, Notas Fiscais, Vales, Cheques e Outros documentos (notas de empenho, etc.).

b) No caso de existirem valores, que não sejam em moeda corrente, deve a Equipe de Auditoria solicitar esclarecimentos ao responsável pela Tesouraria, uma vez que os mesmos irão compor o saldo das disponibilidades de Caixa, conforme discriminamos a seguir:

b.1.) **cheques de terceiros** - verificar a origem dos mesmos e os motivos do não depósito em bancos. Na hipótese de se terem originado de pagamento de tributos, constatar o registro dos valores na receita do Município, solicitando cópia da guia de recolhimento.

b.2.) **cheques da Prefeitura** - verificar a origem das emissões, observando as seguintes hipóteses:

b.2.1. se foi lançado apenas no Livro de Controle de Bancos, considerar como saldo de caixa;

b.2.2. se foi debitado do Contas Correntes da Despesa e também registrado no Livro de Controle de Bancos (este último não necessariamente), não deve ser considerado como saldo de Caixa.

Em ambas as hipóteses, tais cheques devem constar das conciliações bancárias das contas respectivas.

b.3.) **cheques da Prefeitura assinados em branco** - elaborar relação discriminativa, providenciando cópias reprográficas.

b.4.) **notas de empenho liquidadas e não pagas** - se devidamente registradas no Contas Correntes da Despesa, devem ser consideradas como saldo de Caixa. Na hipótese de já terem sido

emitidos cheques para pagamentos e estes lançados no Livro Bancos, observar a inclusão destes nas conciliações bancárias das contas respectivas.

b.5.) **notas de empenhos pagas** - se não registradas no Contas Correntes da Despesa, devem ser consideradas como saldo de Caixa; se corretamente registradas, solicitar providências para o arquivamento em pastas próprias.

b.6.) **notas fiscais e de balcão ou recibos de terceiros pagos** - considerar como saldo de Caixa, providenciando cópias reprográficas, a fim de servir de comprovação para o não empenhamento prévio da despesa.

b.7.) **vales** - verificar a origem, relacionando-os, e providenciar cópias reprográficas.

c) lavrar o Termo de Conferência de Caixa em duas vias, conforme modelo anexo (Anexo III), nele registrando a Declaração de Entrega de Valores e Documentos Levantados, o qual será assinado pela Equipe de Auditoria e pelas autoridades municipais presentes: tesoureiro, prefeito, secretário de finanças, dirigentes de entidades, etc., conforme o caso. Lavrado e assinado o Termo, deve ser entregue a segunda via à autoridade competente

- **NOTA:**

(1) É conveniente esclarecer que, regular e legalmente, não devem ser encontrados quaisquer valores compondo o saldo de Caixa, uma vez que os pagamentos, obrigatoriamente, são feitos através de cheques nominais aos credores, utilizando-se os órgãos públicos do processamento excepcional da despesa, através de suprimentos individuais, para despesas pequenas e de pronto pagamento. Neste caso é possível serem encontrados, como saldo de Caixa, as notas de empenhos correspondentes aos adiantamentos dos quais não se tenham, naquele momento, prestado contas.

As Equipes de Auditoria, portanto, devem fazer as recomendações necessárias aos responsáveis pela movimentação financeira, no sentido de utilização de cheques nominais para pagamentos de credores e do processamento excepcional da despesa, através de suprimentos individuais, sugerindo ao ordenador da despesa a designação dos funcionários que poderão ser detentores.

d) Confrontar o saldo apurado no Termo de Conferência de Caixa com o constante no Livro Caixa ou, na falta deste, com o Caixa Geral.

#### **6.5.2. Análise dos Valores em Bancos**

Os procedimentos a seguir objetivam averiguar os valores existentes em Contas-Correntes Bancárias da entidade auditada, bem como seu correto registro na Contabilidade. Portanto, atentar para o que se segue:

- a) Solicitar, por ofício: extratos bancários do dia imediatamente anterior ao da conferência de caixa, Livro Bancos e Caixa Geral e Conciliações Bancárias.
- b) Com base na documentação solicitada, verificar a correspondência dos saldos das contas bancárias constantes nos extratos e respectivas conciliações com os registros contábeis existentes (Livro Bancos, Balancetes).

#### **6.5.3. Análise Contábil**

Os procedimentos a seguir objetivam averiguar os saldos encontrados em Caixa e Bancos (disponibilidades), quando da Tomada da Tesouraria, confrontando-os com os registros existentes. Portanto, atentar para o que se segue:

- a) Solicitar, por ofício: Boletim de Tesouraria do dia anterior ou o último elaborado, Livro Razão da

Receita ou equivalente (Contas Correntes da Receita), Livro Razão de Despesa ou equivalente (Contas Correntes da Despesa) e Livro Controle de Empenhos.

b) Para a aferição do saldo das disponibilidades na data da Tomada de Tesouraria deverá ser considerada as seguintes hipóteses:

**b.1) Boletim de Tesouraria atualizado:**

i) Com o Boletim de Tesouraria atualizado, ou seja, correspondente a data imediatamente anterior a da contagem de caixa, deverá ser promovido o confronto dos saldos das disponibilidades apontados neste, relativamente a Caixa e Bancos, com o correspondente apurado pela Equipe através da contagem realizada e o somatório dos saldos bancários devidamente conciliados.

ii) Observar se, entre o “fechamento” do Boletim (atualizado) e o exato momento da contagem de caixa, houve algum ingresso de receita, ou pagamento de despesa, via tesouraria (movimentação ocorrida ou no dia relativo à elaboração do boletim - após o seu fechamento - ou antes do início da contagem). Tal situação deverá ser espelhada na composição e confronto dos saldos das disponibilidades.

Exemplificamos:

Saldo Expresso no Boletim Diário de Tesouraria de 01/10/19X7:

Caixa.....	R\$ 1.000,00
Bancos.....	R\$ 5.000,00
Total.....	R\$ 6.000,00

Saldo Apurado pela Equipe de Auditoria, relativo a 02/10/19X7:

Caixa.....	R\$ 800,00
Bancos.....	R\$ 5.000,00

Total.....R\$ 5.800,00

• **NOTA:**

(1) a) Ingresso de Receita via Caixa, após Boletim .....R\$ 1.000,00

b) Pagamento de Despesas por Tesouraria, após Boletim .....R\$ 1.200,00

c) Composição do saldo de Caixa em 02/10/19X7:

**Apurado em 02 /10/19X7 às 10:00 horas.....R\$ 800,00**

Saldo Expresso no Boletim de Tesouraria de 01/10/19X7.....R\$ 1.000,00

(+) Receita Arrecadada entre 01/10/19X7 até o momento da conferência de

Caixa.....R\$ 1.000,00

( - ) Pagamento de Despesas, via Tesouraria, entre 01/10/19X7 até o momento da

conferência do Caixa.....R\$ 1.200,00

**Saldo de Caixa em 02/10/19X7.....R\$ 800,00**

(2) É importante observar que, mesmo que a contagem de caixa se realize nos primeiros minutos do expediente, faz-se necessário o questionamento sobre a ocorrência de ingressos de receitas ou pagamentos de despesas entre o fechamento do boletim até o momento do início dos trabalhos. Neste instante, ou seja, quando estiver ocorrendo a contagem de Caixa, deverá ser solicitado à autoridade maior, que estiver acompanhando os trabalhos, a suspensão temporária das atividades de tesouraria, até o final da contagem, com a respectiva lavratura do competente Termo.

## **b.2) Boletim de Tesouraria em atraso**

i) Tomar como base o último Boletim emitido, adicionar as Receita Arrecadadas até a data, deduzir as despesas realizadas até a data, para evidenciar o saldo das disponibilidades.

ii) Confrontar o saldo obtido com o da contagem de Caixa + saldos bancários conciliados.

Exemplificamos:

+ Saldo do Exercício Anterior.....	1.000,00
+ Receitas Arrecadadas (até a data).....	<u>300,00</u>
	1.300,00
(-) Despesas Realizadas (até a data).....	<u>700,00</u>
Saldo para o dia seguinte.....	600,00
Caixa.....	150,00
Bancos.....	<u>450,00</u>
	600,00

Este saldo contábil deve corresponder à contagem de Caixa + Saldos em Bancos.

## **6.5.4. Análise da Receita e Despesa**

Os procedimentos pertinentes às análises da Receita e da Despesa são aqueles comumente realizados em trabalhos de auditoria sobre prestações de contas anuais, e que estão descritos no Manual de Inspeção do TCE-PE, e corresponderão ao período compreendido entre a última auditoria realizada até a data nova auditoria.

## **6.5.5. Recomendações Gerais**

a) Toda solicitação realizada deverá revestir-se de caráter oficial, através de ofícios dirigidos à autoridade máxima da entidade auditada ou àquela responsável pela Contabilidade.

b) Os valores pertinentes às despesas passíveis de impugnação deverão ser expressos em Unidades Financeiras do Estado de Pernambuco – UFEPE, substituída pela UFIR a partir de janeiro de 1996, cuja conversão dar-se-á à data do dano ao erário, bem como deverão encontrar-se discriminados em demonstrativo de débitos, conforme modelo anexo (Anexo II).

c) Caso sejam encontrados cheques de terceiros em Caixa, deverão ser extraídas cópias reprográficas dos mesmos, para anexação ao Relatório, com vistas a evidenciar, em auditoria posterior, o regular depósito dos mesmos em conta bancária da entidade.

d) É necessário que haja razoabilidade na concessão de prazos para entrega de documentos. Como os trabalhos se desenvolverão em outras áreas e sobre outros processos, a documentação poderá ser entregue à Equipe, dentro do prazo de permanência da mesma na entidade (3, 4 ou 5 dias). É bom lembrar que, em muitos municípios, a documentação a ser fornecida pelos bancos (extratos) demoram a ser entregues, não constituindo em recusa por parte da administração. Neste específico caso, deverá ser solicitado ao Administrador cópia do documento enviado para a agência bancária, solicitando os extratos. Neste sentido, a Equipe de Auditoria poderá reiterar ao Gerente do Banco, por ofício, a entrega dos documentos necessários.

## ***6.6. AUDITORIA DO PATRIMÔNIO***

De forma a imputar maior confiabilidade ao trabalho de auditoria, assim como conferir a exatidão, por amostragem, dos saldos das contas Bens Móveis e Imóveis da entidade auditada, constante nos demonstrativos contábeis, necessário se faz conferir sua existência física, inclusive no que concerne aos Bens de Natureza Industrial, caso exista saldo correspondente.

### **6.6.1. Quanto ao Almoxarifado**

Os procedimentos aqui elencados visam averiguar os bens existentes no Almoxarifado, os valores constantes dos registros na Contabilidade, assim como o Controle Interno da entidade no que diz respeito ao Almoxarifado.

- a) Solicitar, através de ofício, toda documentação necessária para a realização da auditoria.
  
- b) Selecionar, por amostragem os materiais que sofrerão inspeção (contagem e outros), requisitando às respectivas fichas de controle.
  
- c) Se, após procedida a contagem física dos materiais selecionados, o resultado apurado guarda conformidade com as fichas de controle. Se o material confere com as especificações constantes do empenho, das notas fiscais e do objeto da licitação. Se o material foi estocado no almoxarifado e retirado mediante requisição ou outro processo.
  
- d) Visitar o setor requisitante do material e verificar se detém o material solicitado do almoxarifado e se as parcelas já consumidas do material recebido são compatíveis com a média de utilização, confirmando o efetivo recebimento de todo material.
  
- e) Demonstrar as eventuais divergências. Verificar quando se realizou o último tombamento, requisitando o registro dos materiais em estoque (livros, fichas, listagens, etc.), bem como os pedidos de material (requisições).
  
- f) Verificar se todo o estoque foi inventariado e se é feito periodicamente balanceamento do estoque por comissão designada pela Chefia e se os termos do mesmo guardam conformidade com as fichas de controle e com o saldo da conta Almoxarifado.

- g) Verificar se existem estoques de bens obsoletos ou de bens inservíveis e se a administração tem sido informada em caso de existência destes para a adoção de providências cabíveis.
- h) Existindo fichas de controle de material em estoque, verificar se seus saldos correspondem à real existência do material.
- i) Verificar se são registradas, oportunamente, todas as entradas e saídas de materiais, de forma que permita o pronto conhecimento dos saldos existentes.
- j) Verificar se os cálculos aritméticos, inclusive transporte de folha para folha, nos inventários e demais registros, estão corretos.
- k) Verificar se são fornecidas, com regularidade, as informações à contabilidade sobre as alterações do estoque decorrentes de baixas, reavaliações e outras variações.
- l) Verificar se, nos casos de aquisição centralizada de material para entrega em diversos órgãos ou almoxarifados, a unidade gestora que procedeu a aquisição fez comunicação ao órgão de contabilidade analítica e se ocorre comunicação à contabilidade analítica para efeito de contabilização, quando o material anteriormente adquirido é distribuído por almoxarifado central.
- m) Verificar se as condições de conservação do material sob a guarda e responsabilidade do almoxarifado são satisfatórias, apresentando este almoxarifado condições de segurança para os materiais depositados.

#### **6.6.2. Quanto aos Bens Móveis:**

De forma a averiguar a existência física dos Bens Móveis da entidade, cujos valores são registrados nos respectivos demonstrativos contábeis, assim como avaliar o registro e devido controle dos

mesmos pela entidade, a equipe de auditoria deve verificar, solicitando antes, através de ofício, toda documentação pertinente aos pontos que irá averiguar:

a) Quando se realizou o último tombamento, requisitando relação dos bens móveis, conferindo os registros de inventários existentes com a contabilidade.

b) Se as fichas de identificação e registro, caso existam, contêm número ou código, natureza, descrição, documento de registro, valor, localização e anotações sobre a movimentação.

c) Se o setor contábil é informado sobre aquisições, cessões, permutas, alienações, baixas, reavaliações ou quaisquer alterações havidas.

d) Se os bens são incorporados ao patrimônio na época da aquisição, inclusive os adquiridos com financiamento ou através de consórcio.

e) Após selecionar, por amostragem, os bens que sofrerão verificação física, verificar a existência ou não de fichas de controle e registro dos mesmos e, em caso afirmativo, solicitá-las. Utilizar, durante a inspeção física dos bens o Modelo de Termo de Inspeção de Bens (Anexo IV), anexando-o aos autos.

f) Se os bens em uso selecionados estão devidamente identificados através de gravação, chapas metálicas ou outros meios, com o número do código adotado.

g) Se todos os bens selecionados foram arrolados no inventário e se a avaliação dos bens examinados corresponde aos valores constantes dos registros e inventários.

h) Se os bens selecionados conferem com as especificações constantes dos respectivos empenhos, notas fiscais e do objeto da licitação.

i) Se os bens se encontram nos setores nos quais estão lotados.

j) Dentre os bens selecionados, incluir os veículos pertencentes à entidade auditada, solicitando relação dos mesmos com indicação de marca, modelo, ano de fabricação e combustível utilizado e verificar: a existência física dos mesmos, bem como se o consumo de combustível da entidade corresponde com as próprias características dos veículos existentes (se os veículos sendo álcool e gasolina, foram encontradas despesas com óleo diesel), verificando ainda se a entidade auditada possui controle do consumo médio realizado por cada veículo.

k) Se não há registro dos bens (tombamento, registro em livro próprio, fichas, etc.), evidenciar o desrespeito aos artigos 94 e 95 da Lei Federal 4.320/64 e a conseqüente inconsistência dos demonstrativos patrimoniais elaborados. Além disso, levantar os bens adquiridos no período sob análise (conferindo se as especificações constantes dos respectivos empenhos, notas fiscais e do objeto da licitação correspondem aos bens adquiridos) e comprovar sua existência física, conforme modelo de Termo de Inspeção de Bens (Anexo IV). Caso não existam, efetuar o devido levantamento para comentários no relatório.

l) Se o controle interno da entidade auditada (Prefeitura, Câmara Municipal, etc.) permite a realização de um controle preciso e cuidadoso do patrimônio da mesma.

### **6.6.3. Quanto aos Bens Imóveis:**

De forma a averiguar a veracidade das informações referentes aos Bens Imóveis fornecidas pela entidade, cujos valores devem estar registrados nos respectivos demonstrativos contábeis, assim como avaliar o controle e devido registros dos mesmos pela entidade auditada, a equipe de auditoria deve proceder da seguinte forma:

a) Solicitar, através de ofício, toda documentação pertinente aos pontos que irá abordar na auditoria.

- b) Verificar quando foi efetuado o último inventário físico dos bens imóveis, confrontando este inventário com os registros cadastrais. Com base nos registros existentes, selecionar a amostragem a ser realizada.
- c) Verificar se os bens imóveis selecionados encontram-se devidamente cadastrados e em uso pela entidade proprietária ou alugados a terceiros.
- d) Verificar se os registros contábeis dos imóveis selecionados foram efetuados pelo valor de aquisição ou pelo custo de construção.
- e) Verificar se os bens imóveis selecionados encontram-se segurados e se estão em perfeita consonância com os respectivos registros escriturais e cadastrais.
- f) Verificar se os bens imóveis de propriedade da entidade estão escriturados no cartório específico.
- g) Verificar se a incorporação dos bens imóveis se dá concomitantemente ao processo de aquisição ou conclusão de obras.
- h) Verificar se todas as transformações (aumentos, diminuições, etc.) sofridas pelos imóveis são oportunamente registradas tanto no respectivo cadastro e escritura, quanto na contabilidade.
- i) Verificar se os bens imóveis estão sujeitos à depreciação e se as reavaliações são precedidas de laudo de peritos especializados.

#### ***6.7. LEVANTAMENTO DOS SALDOS CONTÁBEIS***

O levantamento dos Saldos Contábeis faz-se necessário quando a contabilidade da

entidade auditada não está devidamente atualizada ou sem merecer a devida confiabilidade à equipe de auditoria, apresentando divergências significativas quando da verificação dos registros contábeis existentes, no que concerne especificamente às disponibilidades existentes na entidade auditada, saldos das despesas realizadas e receitas arrecadadas, assim como quando for verificada a impossibilidade de se conferir os saldos encontrados durante uma Tomada de Tesouraria (item 06.5 deste trabalho) com os registros contábeis existentes na entidade, ou por estarem atrasados ou não serem confiáveis, ou ainda, sendo procedentes, verificar-se alcance – diferença no Saldo de Disponibilidades – Caixa e Bancos. Em qualquer dos casos proceder antes de qualquer coisa à verificação dos valores existentes em Caixa e Bancos, conforme orientações no item 06.5 desta monografia, lavrando o devido Termo de Conferência de Caixa.

Portanto, diante do acima exposto, a equipe deve proceder da seguinte forma:

- a) Solicitar, através de ofício, toda documentação concernente aos registros contábeis da entidade auditada, ara análise “in loco”, procedendo a solicitação de cópias quando da constatação de irregularidades.
  
- b) Examinar com o devido rigor os demonstrativos contábeis existentes na entidade auditada, de forma a detectar alterações, rasuras, ausência de assinatura dos responsáveis com a devida identificação profissional (Contador: CRC), para que possam ser utilizados a título de conferência e comparação, em caso de serem confiáveis, pela equipe de auditoria durante o levantamento a ser efetuado.
  
- c) Solicitar todos os documentos comprobatórios da realização de despesas (notas de empenho/ordens de pagamento devidamente liquidadas e pagas), bem como da efetiva arrecadação de receitas ocorridas no período selecionado para a elaboração do levantamento dos saldos contábeis, carimbando todos os documentos utilizados neste processo. Solicitar declaração assinada pelo ordenador de despesas, juntamente com o funcionário responsável pela guarda e controle de tais documentos, informando que

todos os documentos solicitados por ofício pela equipe de auditoria para a referida análise foram entregues.

- d) Elaborar quadro demonstrativo do levantamento efetuado, identificando os documentos utilizados (número da NEOP, por exemplo) com seus respectivos valores. Somar todas as receitas (orçamentárias e extra-orçamentárias) e despesas (orçamentárias e extra-orçamentárias) ocorridas no período analisado. Comparar os saldos encontrados com os registros existentes e sendo estes não merecedores de confiança conforme anteriormente explicado, considerar para efeito de comentários no relatório os saldos encontrados pela equipe de auditoria, solicitando da entidade auditada as devidas providências para correção dos possíveis erros encontrados.
- e) Tomar como saldo de partida para verificação das disponibilidades existentes na entidade auditada o último saldo que a equipe de auditoria verificar como verdadeiro e confiável (seja provindo do exercício anterior ou de outros levantamentos efetuados por equipes do Tribunal de Contas).
- f) Ao saldo de partida, acrescer o somatório encontrado de todas as receitas arrecadadas, subtraindo-se deste novo saldo o valor das despesas realizadas no período analisado. Confrontar o resultado com o Termo de Conferência de Caixa e extratos bancários solicitados quando da Tomada de Tesouraria, conforme explicitado no item 06.5 deste trabalho.
- g) Uma vez encontrando-se alcance, após esta confrontação coletar todos os documentos necessários de forma a juntar aos autos como prova da irregularidade detectada.

#### **6.8. REGISTROS CONTÁBEIS**

Os registros contábeis devem representar os fatos efetivamente ocorridos no que concerne ao patrimônio da entidade, servindo de base para a construção dos Demonstrativos Contábeis (Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial, Comparativo da Receita Prevista com a Arrecadada,

Comparativo da Despesa Fixada com a Realizada, Demonstrativo da Dívida Flutuante, etc.), adiante comentados.

Portanto, é de suma importância verificar a fidedignidade de tais registros, cabendo à equipe de auditoria observar os seguintes procedimentos de verificação:

- a) Se os registros contábeis obedecem aos preceitos contábeis e à legislação vigente, especificamente no que concernem ao disposto no artigo 86 da Lei Federal 4.320/64, quanto à escrituração contábil pelo método das partidas dobradas, assim como às disposições contidas nas Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) de números 563, 597, 596 e 685.
- b) Se os registros contábeis são feitos de forma individualizada e diária, permitindo demonstrar a natureza de cada operação realizada, a cada momento.
- c) Se os registros estão em dia, lavrando, em caso contrário, ata destacando a irregularidade.
- d) Se os registros são efetuados por profissional devidamente habilitado.
- e) Se os registros são efetuados com base nos documentos originais.
- f) Se os registros existentes nos demonstrativos contábeis são fidedignos, conforme análise disposta no Manual de Inspeção do TCE-PE.

#### **6.9. DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS**

Os demonstrativos contábeis (Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial, Comparativo da Receita Prevista com a Arrecadada, Comparativo da Despesa Fixada com a Realizada, Demonstrativo da Dívida Flutuante, etc.) são documentos utilizados pela Contabilidade no registro de todos os eventos

ocorridos que afetam o patrimônio da entidade, de forma a evidenciar quaisquer alteração neste, devendo sempre representar a realidade dos fatos ocorridos. Portanto, é de suma importância que sejam analisados com cautela pela equipe de auditoria, para que sejam ou não aceitos como verídicos e confiáveis tanto para a entidade auditada como para o Órgão de Controle Externo que fiscaliza a mesma, pois com base neles serão tomadas decisões.

Portanto, à equipe de auditoria cabe observar os seguintes procedimentos de verificação:

- a) Se os demonstrativos contábeis, principalmente Balancetes destinados a fins externos à entidade, são devidamente assinados pelos responsáveis por sua elaboração com a devida identificação profissional, em respeito ao disposto na Resolução CFC nº. 685 de 14/12/90 (Contador: CRC).
- b) Se, por amostragem, são fidedignos quanto aos valores que lhes constam, atentando para os procedimentos relacionados no Manual de Inspeção do TCE-PE, no que concerne aos Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial, além do Demonstrativo das Variações Patrimoniais.

#### ***6.10. AUDITORIA DOS SISTEMAS INFORMATIZADOS***

Este é um tipo de auditoria que exige, antes de tudo, uma equipe multidisciplinar, agregando-se à equipe de auditoria um profissional da área de Informática. Sabe-se que estamos caminhando a passos lentos e, por isto mesmo, aqui urge colocar este tópico como forma de mostrar o que temos à frente, para buscarmos então a germinação e crescimento da atuação do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco no campo dos sistemas de informações automatizados, visto que no momento em que começam a existir meios nos quais as informações são referenciadas, tratadas e atualizadas, surge uma nova necessidade de disciplinar e organizar as formas como estas informações serão auditadas neste novo paradigma. Ressalte-se que a Auditoria abrange, além da própria atividade decorrente da análise e tratamento das informações existentes sob suas formas físicas e magnéticas, a função de examinar a maneira como estas informações, propiciados por sistemas de informação, são armazenadas, geradas, criadas, avaliando a sua segurança.

A Auditoria na Informática compreende a auditoria de sistemas de informações, de equipamentos, segurança de acesso, de fraudes, perdas acidentais e má utilização, para até a verificação de métodos que certificam a integridade de dados dos elementos responsáveis pelo acervo informacional gerado pelas instituições e de interesse para a comunidade e Tribunais de Contas. Sendo o Tribunal de Contas o grande verificador e juiz da utilização dos recursos públicos, é necessário que este adote o pioneirismo do uso de melhores mecanismos para a realização de auditorias nesse ambiente tecnológico. Aproximar o Tribunal de Contas do momento mais próximo da realização da despesa ou do ato praticado é uma característica que pode ser somente alcançado com o uso da tecnologia da informação.

Para Antonio de Loureiro Gil:

*“A área de informática transforma-se em consultoria interna em informática – pesquisa, desenvolve e implanta soluções de informática nas áreas organizacionais -, e a auditoria em informática em atividade de assessoria organizacional – emite opinião e sugere”.*<sup>12</sup>

Ainda segundo o mesmo autor:

*“...a auditoria de sistemas computadorizados não perde sua diretriz básica, ou seja, é um instrumento da direção da entidade, dos acionistas, do ambiente externo à organização, do povo para, independentemente, opinar, isto é, validar e avaliar a qualidade em termos de segurança, eficiência dos trabalhos desenvolvidos com a tecnologia dos computadores”.*<sup>13</sup> (grifos nossos)

Vale destacar que as principais funções da Auditoria de Informática, elencadas por João Carlos Duarte dos Santos, Analista de Sistemas do TCE-PE em palestra proferida nesta entidade: agente provocador de eficiente informatização das atividades de controle externo, análise de editais de Licitações e Contratos de Hardware, Software e serviços, suporte a outras formas de auditoria, Auditoria de Sistemas, Auditoria Interna e Segurança Física.

Para cumprir os objetivos de controle e auditoria desejáveis, o Tribunal de Contas deve preparar equipe técnica de auditoria em informática, reservando-lhe apenas as áreas que dizem respeito a infra-estrutura de equipamentos (Hardware) e sistemas de informação (Software), integrando uma equipe

multidisciplinar, verificando como estes elementos são controlados em acesso, segurança, confiabilidade e planos de contingência para evitar a perda ou corrupção de dados de interesse do Estado.

Assim sendo, de forma a se obter resultados confiáveis, reunindo as informações necessárias, sem tornar o conhecimento pulverizado e pouco eficaz, podemos dizer que os procedimentos abaixo descritos disponibilizarão maior eficiência/eficácia da auditoria dos sistemas informatizados, agilizando antes a execução orçamentária de forma estruturada, como também todos os atos de despesas, licitações, contratos, atos de pessoal, etc, solicitando das entidades municipais fiscalizadas, por meio magnético, todos os dados necessários à auditoria:

- a) padronização de informações;
- b) tratamento, coleta e manipulação de informações com agilidade;
- c) formação de uma base de dados para consultas e estudos específicos;
- d) análise eletrônica de documentos;
- e) disponibilidade de informações independente do local físico, desde que autorizada pelo TCE.

Segundo Tatianna Cruz Bove, em seu texto publicado na Revista do Tribunal de Contas do Estado do Paraná, os objetivos na auditoria de sistemas informatizados também são avaliados os seguintes aspectos:

***“Eficácia, economia e eficiência:** o sistema desempenha a contento as tarefas para o qual foi desenvolvido, o sistema atende as necessidades dos usuários e da entidade, fornecendo as informações necessárias em tempo hábil e formato apropriado, coerência e compatibilidade dos sistemas com os objetivos e estratégias da organização e otimização dos recursos do sistema (hardware, software, pessoal) – economia e eficiência.*

***Integridade dos dados:** precisão das informações, eficiência dos controles internos, necessários à segurança e correção dos dados e adequação e exatidão das informações.*

***Segurança do sistema:** eficiência e adequação dos controles internos, proteção dos recursos contra roubo, desperdício, fraude ou catástrofes naturais e segurança lógica do sistema com controles que impossibilitem acessos não autorizados.*

***Observação da legislação:** cumprimento da legislação regulamentadora das atividades relacionadas aos sistemas e desenvolvimento das atividades do sistema em conformidade com os regulamentos, políticas, diretrizes e orientações do setor*

público.”<sup>14</sup>

Segundo Joaquim Rubens Fontes, em seu *Manual de Auditoria de Sistemas*:

*“A estratégia do auditor de sistemas deve ser de aproximações sucessivas, de acompanhamento e discussão com os responsáveis, com a finalidade de constatar:*

- a) a veracidade dos dados do inventário;*
- b) tempo médio de utilização dos equipamentos;*
- c) natureza do uso;*
- d) indicadores de qualidade do uso comum;*
- e) características de segurança física, lógica e confidencialidade do trabalho com o micro.*

*Prioritariamente, o auditor de sistemas deve estudar o inventário dos equipamentos, verificar se é feito periodicamente, se é devidamente conferido e se informa corretamente a localização física de cada equipamento, seus usuários, seu software, tempo de instalação, etc.”<sup>15</sup>*

A avaliação dos controles internos de um Centro de Processamento de Dados – CPD para FONTES (1991) tem como principais pontos: verificar a segurança dos ativos, garantir a continuidade das rotinas e certificar sua conformidade às normas e políticas estabelecidas. O auditor, na sua concepção, deve estar interessado em observar os seguintes aspectos:

- “a) no organograma e na estrutura do órgão;*
- b) nas políticas gerais e nos procedimentos administrativos;*
- c) no planejamento das atividades e na aplicação dos recursos, avaliando o retorno obtido;*
- d) na programação dos projetos e na criação de controles;*
- e) nos critérios de aferição de desempenho;*
- f) no controle dos custos e no acompanhamento dos orçamentos;*
- g) na avaliação do centro de processamento de dados, em profundidade, com relação ao desempenho de suas atividades, à tempestividade de suas rotinas e à adequada utilização dos recursos;*
- h) na adequada distribuição das funções;*
- i) nas providências adotadas para segurança dos dados e de outros ativos;*
- j) no exame geral de todos os sistemas existentes, avaliando-os quanto à operacionalidade, segurança e confiabilidade;*
- k) no funcionamento dos controles administrativos instituídos a fim de prevenir, ou minimizar, as possibilidades de ações desautorizadas (fraudes, alterações de rotinas, quebras da segurança de funções;*
- l) nos controles e na segurança dos dados de entrada e saída;*
- m) na qualidade, clareza e funcionalidade dos formulários, manuais de procedimentos e instruções para os usuários;*
- n) nos aspectos relacionados com a proteção dos registros vitais, inclusive backups e com os procedimentos de recuperação;*
- o) nos procedimentos de emergência para os casos de sinistros;*

p) no treinamento, aperfeiçoamento e reciclagem dos funcionários;  
q) na manutenção dos equipamentos e programas;  
r) na existência de seguros que cubram devidamente as instalações e equipamentos;  
s) na qualidade e segurança dos serviços de conservação e limpeza em geral;  
t) no manuseio de dados, arquivos, programas e registros-chave;  
u) na pesquisa e avaliação da satisfação dos usuários com os serviços;  
v) na obediência aos regulamentos de imposto de renda, da CLT e de outras instituições governamentais.”<sup>16</sup>

É válido ressaltar que, enquanto atividade nova que se impõe, pelas exigências do mercado - considerável número de entidades municipais trabalhando com sistemas informatizados - é fundamental que as atribuições tanto do departamento responsável pela Auditoria de Informática como dos seus técnicos sejam regulamentadas através de Lei ou Resolução.

Segundo João Carlos Duarte dos Santos, Analista de Sistemas do TCE/PE em palestra proferida no I Encontro Internacional de Informática no Controle Público - Curitiba - Paraná:

*“Tarefas manuais vêm, paulatinamente, sendo substituídas por tarefas automatizadas, desaparecendo assim, a trilha convencional de auditoria. O aumento da quantidade de sistemas em processamento e suas interligações tornam mais complexas as operações e mais vulneráveis os controles internos, podendo ocasionar a geração de relatórios não confiáveis e até mesmo a impossibilidade de recuperação de dados importantes.*

*Este é o espelho dos mais importantes organismos públicos e um dos nossos maiores objetivos ao trabalharmos com a Auditoria em Informática deve ser o de conscientizar estas entidades sobre a questão da segurança de suas informações no ambiente computacional.*

*Nos dois anos de atuação improvisada da Auditoria de Informática do TCE/PE, constatamos que a maior parte das irregularidades detectadas eram principalmente fruto da falta de planejamento, inexperiência na área e falta de hábito de Ter seus passos fiscalizados num segmento tão técnico. Diante desta realidade, acreditamos que o trabalho de Auditoria de Informática tem servido principalmente para conscientizar as entidades auditadas sobre a importância do tema.”<sup>17</sup>*

Diante do exposto, observa-se que existe uma necessidade premente do TCE-PE de regulamentar e adotar procedimentos de ampla aceitação, que dará maior credibilidade e embasamento técnico às conclusões apresentadas quando da Auditoria de Informática, consultando normas e procedimentos na área de Auditoria de Informática de Órgãos como o Ministério da Ciência e Tecnologia, o Conselho Federal de Contabilidade - CFC, o IBRACON, a Associação Brasileira de Normas Técnicas

– ABNT, de forma a construir o seu próprio elenco de procedimentos técnicos, além de alguns anteriormente elencados neste trabalho, tendo em vista sua realidade de mercado.

O presente tópico tem o objetivo de alertar todos aqueles que trabalham na atividade de Controle Externo, exercida pelo TCE-PE, para a atualização de seus procedimentos de auditoria, inserindo como matéria nova aos mesmos o tema aqui citado, face à necessidade de seu público-alvo e à crescente utilização dos sistemas informatizados utilizados pelas entidades auditadas.

### ***6.11. AUDITORIA DE GESTÃO***

A Auditoria de Gestão na área governamental caminha a passos lentos, para a qual destacamos alguns pontos importantes:

a) Por que é tão difícil para o gestor público medir a eficiência/eficácia da entidade administrada? Porque os índices são difíceis de serem criados.

b) E por que é tão difícil avaliar os custos, os gastos públicos? Porque é público, não há necessidade de avaliar aquilo que não tem dono, a idéia que surge é a de que a receita recebida, o dinheiro em caixa, não tem custo na entidade pública, porque o público, o Poder Legislativo aprovou aquela previsão de receita. No entanto, na administração pública este custo existe tanto quanto há na administração particular. A visão do gestor público é uma visão de curto prazo: não tem dinheiro, então deixa o serviço público ao “relento”, “deixa como está”, não existe a preocupação de gerar recursos próprios e desenvolver alternativas de economicidade de gastos, de gerar alternativas de gestão da despesa pública.

Lembramos aqui algumas passagens do artigo “Contrato de Gestão: Uma Solução para as Estatais Brasileiras” dos autores Iran Siqueira Lima, Cláudio Parisi, Antonio Benedito Silva Oliveira e

Carlos Alberto Pereira:

*“A Administração do Estado, particularmente no Brasil, envolve a participação de representantes da comunidade, de um administrador-chefe (presidente da República, governador de Estado ou prefeito municipal) e de outros administradores públicos em geral.*

*A atuação desses agentes deve efetivar, de forma integrada, os propósitos da sociedade.*

*Nesse sentido, ao administrador-chefe cabe o papel de coordenar esforços dessas entidades e gerir patrimônio público, de forma a promover o bem estar social.*

*A satisfação da sociedade constitui, portanto, o fundamento de sustentação do Estado.*

*O administrador-chefe deve coordenar a atuação dos demais administradores, alocando recursos às diversas atividades que eles gerenciam, conforme prioridades expressas através de planos de ação, voltados ao alcance dos resultados desejados de um determinado período.*

*Esses recursos são fornecidos, direta ou indiretamente, pela sociedade, no pressuposto de que lhe sejam revertidos na forma de benefícios.*

*Desse modo, ao Governo, na figura dos seus administradores, cabe a responsabilidade pelos resultados da sua atuação, bem como das entidades e dos recursos (humanos, materiais, tecnológicos etc.) que estão sob seu controle.*

*Tendo em vista que esses recursos são escassos, devem ser utilizados de forma eficiente e eficaz, visando otimizar os resultados decorrentes da sua utilização.*

*Enquanto a eficiência se relaciona ao consumo dos recursos, a eficácia do estado se caracteriza pelo cumprimento da sua missão de promover o bem estar social, que se materializa pelo alcance dos resultados objetivados.”<sup>18</sup>*

Diante do exposto, concluímos que existe a necessidade premente da Administração Pública no sentido de gerir os recursos, o patrimônio e principalmente os gastos públicos, de forma a atender os objetivos previamente fixados pela entidade e gerar, então, benefícios que atendam as necessidades sociais. Desta forma, o presente tópico surge como um pequeno ensaio à Auditoria de Gestão, conscientizando os órgãos de controle externo da necessidade de sua adoção num futuro bem próximo, melhorando assim sua forma de atuação, gerando informações úteis e de qualidade nos seus resultados.

Segundo CRUZ (1997), em sua obra *Auditoria Governamental*, para que possa analisar a receita e despesa pública no sentido de gestão, a partir dos registros e demonstrativos contábeis, os auditores devem dispor de um conjunto padronizado de indicadores da entidade e seu contexto, valendo lembrar o

papel social da Contabilidade e seu compromisso na constante melhoria dos serviços prestados à sociedade. Sendo assim, caberá ao auditor a tarefa de buscar os índices que lhe permitam tirar conclusões precisas da gestão dos recursos recebidos pelas entidades, caracterizados como entradas (receitas), assim como dos gastos públicos. Lembra-nos o citado autor que existem indicadores de gestão bastante simples, para indicação mensal, trimestral ou como estabelecer o auditor, e facilmente absorvidos pelo meio contábil que, até mesmo para o serviço público, oferecem interpretações precisas e abrangentes, tais como:

- *Indicadores para a auditoria de gestão na receita das municipalidades*

<b>INDICADOR</b>	<b>FÓRMULA</b>	<b>INTERPRETAÇÃO</b>
<i>IPTU per capita</i>	<i>IPTU/nº. de habitantes</i>	<i>Quanto maior melhor</i>
<i>ISS per capita</i>	<i>ISS/nº. de habitantes</i>	<i>Quanto maior melhor</i>
<i>Tributos na receita</i>	<i>Total tributos/montante da receita orçamentária</i>	<i>Quanto maior melhor</i>
<i>Transferência na receita</i>	<i>Total das transferências correntes e de capital/montante da receita orçamentária</i>	<i>Quanto menor melhor</i>
<i>Financiamento na receita</i>	<i>Total de Operações de Crédito/montante da receita orçamentária</i>	<i>Quanto menor melhor</i>

- *Indicadores para a auditoria de gestão da despesa nas municipalidades*

<b>INDICADOR</b>	<b>FÓRMULA</b>	<b>INTERPRETAÇÃO</b>
<i>Pessoal nas receitas correntes</i>	<i>Pessoal/receitas correntes</i>	<i>Quanto menor, melhor</i>
<i>Pessoal na despesa</i>	<i>Pessoal/despesa realizada</i>	<i>Quanto menor, melhor</i>
<i>Investimento per capita</i>	<i>Investimentos/nº. de habitantes</i>	<i>Quanto maior, melhor</i>

<i>Encargos da dívida na despesa</i>	<i>Serviço da dívida/despesa realizada</i>	<i>Quanto menor, melhor</i>
<i>Impostos aplicados no ensino</i>	<i>Total das despesas com ensino/total dos impostos e transferências</i>	<i>Quanto maior, melhor</i>

Destaque-se que aos índices encontrados, segundo CRUZ (1997), deve-se somar os indicadores macroeconômicos para estabelecer um juízo de valor, além de delimitar antes os aspectos a serem observados e relacionados (atividade econômica preponderante – para associar performance de cada município com o comportamento havido na atividade econômica preponderante no âmbito regional e estadual, população residente).

## ***7. ACRESCENDO NOVOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA AO ATUAL MANUAL DE INSPEÇÃO DO TCE-PE***

O presente tópico tem por objetivo elencar alguns procedimentos de auditoria propostos no âmbito da Administração Pública Municipal, surgidos a partir de necessidades percebidas no decorrer da realização dos trabalhos de auditoria do TCE-PE, com vistas a complementar alguns tópicos do seu atual Manual de Inspeção, elaborado por Maria Auxiliadora de Souza Albuquerque, conforme mostramos a seguir:

### ***7.1. ORÇAMENTO E CRÉDITOS ADICIONAIS***

Com vistas a averiguar a legalidade do Orçamento Público Municipal, deve-se proceder às análises dispostas no Manual de Inspeção do TCE-PE, bem como ao que se segue:

- a) Solicitar, através de ofício, os seguintes documentos para análise: Plano Prurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias, Lei Orçamentária Anual, assim como todas as leis e decretos relacionados com a abertura de Créditos Adicionais ocorrida no exercício sob análise (observar se a Lei Orçamentária, em qualquer de

seus artigos, já autoriza a abertura de tais créditos).

b) Se o orçamento elaborado observou os princípios da boa técnica orçamentária, bem como o princípio da Prudência, não superestimando as receitas e despesas em contraste com a realidade do Município e constituindo uma mera peça orçamentária (“de ficção”) para cumprir a legislação vigente.

## **7.2. RECEITA**

Visando contribuir no crescimento da qualidade das auditorias realizadas pelo TCE-PE, propomos o acréscimo dos seguintes procedimentos no Manual de Inspeção desta entidade, elaborado por Maria Auxiliadora de Souza Albuquerque:

a) Solicitar os documentos de comprovação, registro e controle da receita na entidade, quais sejam: Livros de Registros Contábeis – Razão ou equivalente (Contas-Correntes da Receita), Orçamento Anual, Cadastro dos Contribuintes dos Tributos Municipais, Avisos de Créditos, Documentos de Arrecadação Municipal - DAM's, Talonários de Arrecadação, Guias de Quitação da Receita, Contratos de Financiamentos, Convênios, entre outros que se fizerem necessários durante a inspeção. No caso da Câmara Municipal devem ser solicitados os comprovantes de depósitos dos Duodécimos repassados pela Prefeitura, as respectivas requisições, assim como as Notas de Empenho/Ordens de Pagamento expedidas pela Prefeitura para tal transferência de suprimentos, atentando para os valores constantes nos registros contábeis da Prefeitura e Câmara – devem ser correspondentes.

b) Se no Município há Código Tributário (instituído através de Lei e regulamentado através de Decreto) e de Administração Financeira (ou observar Livro de Leis, verificando se existem leis versando sobre o assunto). Em caso positivo, solicitar, através de ofício, colocando-se na Pasta Permanente da entidade. Não existindo, solicitar declaração, inclusive informando se utiliza o Código de Administração Financeira do Estado – Lei Estadual 7.741/78 e, neste caso, se o Município ao adotar as normas da citada Lei Estadual, fê-lo através de lei municipal conforme orienta a Decisão T.C. nº 890/95.

c) Se as unidades orçamentárias recebem Nota de Provisão de Crédito Orçamentário – NPCO.

d) Se os registros da receita nos livros contábeis existentes (Razão ou Contas Correntes da Receita) são realizados com base em documentos hábeis e legítimos (Avisos de Crédito Bancário, referentes às transferências federais e estaduais, Talonários de Arrecadação e Documento de Arrecadação Municipal - DAM's), correspondendo aos respectivos valores arrecadados.

e) Com base nas receitas selecionadas na programação para à respectiva auditagem, verificar se:

e.1) os comprovantes de receita tributária do Município contêm, no mínimo, o nome de quem paga, soma arrecadada, proveniência, classificação, data e assinatura ou rubrica do agente recebedor;

e.2) se os documentos de arrecadação (receita tributária do Município) são tipográfica ou mecanicamente numerados, possibilitando o controle cronológico e seqüencial da sua emissão;

e.3) destacar dentre as receitas tributárias próprias os comprovantes de IPTU e inspecionar os imóveis tributados, verificando se os valores venais dos imóveis tributados estão atualizados e se são consentâneos aos valores de mercado, se os imóveis inspecionados, além daqueles correspondentes aos comprovantes selecionados, estão cadastrados e se, após as inspeções realizadas, é possível concluir que o cadastro de contribuintes alcança todo o universo sujeito à tributação e está atualizado;

e.4) se, no caso das receitas de transferências selecionadas, os valores deram entrada na mesma data do registro de saída da entidade repassadora, ou do documento que comprova a liberação do crédito;

e.5) se houve discrepância, destacando o período de tempo decorrido entre a data do repasse e a efetiva entrada em conta da entidade; as importâncias repassadas que não deram entrada na entidade na data própria, os motivos e, se o caso, o(s) responsável (eis);

e.6) se a arrecadação das receitas selecionadas obedeceu à legislação e aos termos contratuais existentes;

e.7) se as receitas selecionadas foram registradas nos sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial;

e.8) se os registros contábeis observaram a classificação orçamentária correta;

e.9) se as receitas selecionadas foram contabilizadas na data do crédito em conta, e se essa coincide com a efetiva arrecadação dos recursos;

e.10) com base nas receitas selecionadas, efetuar o levantamento de seus valores e confrontá-los com os registros contábeis existentes (Razão ou Contas Correntes da Receita), comparando-os com os constantes nos Balanços Orçamentário e Financeiro, verificando se seus saldos correspondem àqueles constantes do Comparativo da Receita Prevista com a Receita Arrecadada.

f) Se, no que concerne às Receitas Próprias, estão sendo cobrados e recolhidos os tributos municipais de acordo com o estabelecido no Código Tributário do Município. Caso sejam encontradas notas de empenho referentes a serviços prestados, sem a devida retenção do ISS (observando o que dispõe o Código Tributário do Município na cobrança do citado imposto para tais serviços), verificar se o prestador de serviço já não é cadastrado na Prefeitura e, sendo assim, se os valores do imposto estão sendo recolhidos mensalmente. Sendo o contribuinte cadastrado, na NEOP deverá constar o número de sua Inscrição Municipal. Constatando-se a renúncia de receita de ISS pela entidade, deverão ser levantados os valores para demonstração no relatório de auditoria.

g) Se há receita proveniente de Operação de Crédito por Antecipação da Receita devidamente autorizada na própria Lei de Orçamento ou em lei específica e se esta operação de crédito se formalizou através do competente contrato, revestido das exigências legais pertinentes. Se foi observado o limite fixado em lei e se os pagamentos ocorreram dentro do prazo previsto pela Resolução 69/95 do Senado Federal, em seu

artigo 12, e ainda se foram cumpridas as exigências dispostas no artigo 13 desta mesma Resolução. Verificar, por fim, se houve renegociação do empréstimo e se foi cumprida a exigência do artigo 93 da Lei Federal 4.320/64.

h) Se há receita proveniente da inscrição de “Restos a Pagar” (Receita Extra-Orçamentária). Em caso positivo, examinar se seus registros correspondem a despesas realizadas no exercício de sua inscrição, devidamente comprovadas, e sua baixa no ano posterior.

i) Se há receita proveniente da retenção de valores de terceiros, tais como IPSEP, INSS, Pensão Alimentícia, etc (Receita Extra-Orçamentária). Em caso positivo, verificar se os valores constantes nos documentos de registro da mesma (Guias de Quitação da Receita e documentos originários, tais como folha de pagamento) correspondem àqueles apresentados no Livro Contas Correntes da Receita.

j) No que concerne à Dívida Ativa (Vide Artigo 39 da Lei Federal 4.320/64, em seus parágrafos 1º e 2º) proceder ao que se segue:

- Se os Créditos da Fazenda Pública proveniente de tributos e respectivos adicionais e multas, assim como daqueles provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multas de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, além daqueles créditos decorrentes de alcances dos responsáveis definitivamente julgados (Imputação de Débito por Decisão do TCE), entre outros previstos no parágrafo segundo do artigo 39 da Lei Federal 4.320/64, por não terem sido pagos no prazo legal, foram inscritos na Dívida Ativa do Município (nos livros ou fichários do órgão administrativo competente) pelo setor responsável.
- Se está sendo efetuado o devido controle pelo setor responsável, permitindo o levantamento preciso do seu saldo, bem como a cobrança sob as normas da Lei 6.830/80.

- Se está ocorrendo a cobrança efetiva desses créditos pela entidade, principalmente aqueles divulgados pelo TCE relacionados com imputação de débito a partir de suas Decisões.
  - Constatada a não inscrição/cobrança pela entidade dos créditos anteriormente citados, cabe representação à autoridade administrativa competente ou ao Ministério Público no sentido de instauração de inquérito policial ou procedimento administrativo objetivando apurar a existência de ato de improbidade administrativa (Lei 8.429/92, artigo 11, inciso II), informando tal fato no Relatório de Auditoria.
  - Se o controle interno da entidade auditada permite o levantamento dos saldos dos créditos não inscritos, assim como a averiguação do saldo constante no Balanço Patrimonial.
  - Se a entidade tem controle sobre a prescrição de tais créditos (vide artigo 166 do Código Civil Brasileiro).
- k) Se eventuais dificuldades na realização da auditoria decorreram de condições inadequadas dos controles internos, especialmente dos registros contábeis.
- l) Se, considerando todos os exames acima efetuados, é possível concluir pela eficiência e eficácia do controle interno exercido sobre a Receita.

### **7.3. DESPESA**

Na análise das despesas propomos que se acresçam os seguintes procedimentos de verificação, além daqueles dispostos no Manual de Inspeção do TCE-PE:

- a) Solicitar toda documentação concernente ao assunto em tela, quais sejam: Notas de Empenho/Ordens de Pagamento e respectivos documentos comprobatórios (seleccionando na programação de auditoria a

amostra a ser analisada), Livros de Registro Contábeis (Razão ou Contas Correntes da Despesa, Fichas de Controle de Empenhos), Contratos com Prestadores de Serviços (inclusive os celebrados anteriormente ao período abrangido pela auditoria, mas que estejam em vigência), entre outros que se fizerem necessários durante a inspeção.

É importante ressaltar que, com a evolução tecnológica, entidades informatizadas e com um adequado controle interno estão dispensando a emissão da nota de empenho (o credor permanece recebendo sua via). Entretanto, tal fato deve ser previsto em lei municipal (artigo 60, parágrafo 1º. da Lei Federal 4.320/64), que deve estabelecer, inclusive, os novos procedimentos (por exemplo, autorização para pagamento efetuada pelo ordenador de despesa através de documento interno da entidade ou via computador), observando-se a legislação federal – Lei Federal 4.320/64. Um exemplo disto é o SIAFI – Sistema Integrado de administração Financeira do Governo Federal e SIAFEM.

Salientamos, ainda, que os procedimentos adotados pela entidade auditada com vistas a burlar à legislação vigente, justificados pela existência de um só computador ou pela informatização deficiente dos registros contábeis, não devem ser considerados como fidedignos e coerentes com as normas vigentes, pois a informatização jamais pode ser tratada como justificativa de se fugir a tais normas, tendo em vista que representa uma forma de melhor se trabalhar com as informações, eficiente e eficazmente, com padronização, rapidez e segurança. Assim sendo, o auditor deve analisar todos os aspectos referentes a existência de um controle interno eficiente e eficaz para os sistemas informatizados das entidades, avaliando sua segurança (se existem deficiências no sistema capazes de permitir a aceitação de alterações orçamentárias, sem a indicação dos respectivos atos, por exemplo), confiabilidade e transparência perante à Administração Pública.

Isto posto, lembramos que para facilitar a organização e sintetizar de forma eficiente as informações coletadas no que concerne à auditoria da despesa, segue anexo a este trabalho proposta de formulário de inspeção de despesa (Anexo I).

b) No que concerne à fase de Liquidação da despesa, verificar se falta visto dos responsáveis (ordenador de despesa ou seu preposto) em local apropriado na nota de empenho de forma a atestar o cumprimento desta fase da despesa (Artigo 147, parágrafo 1º. da Lei Estadual 7.741/78).

c) No caso de dúvidas quanto à legitimidade das notas fiscais comprobatórias das despesas realizadas, providenciar a sua anexação ao processo para efeito de se solicitar verificação pela Receita Estadual, conforme procedimentos descritos em Ofício Circular TC/DCM de nº 06/96 do Departamento de Controle Municipal do TCE-PE:

- Na presença de indícios de inidoneidade (rasuras, ausência de datas, etc.) na amostragem realizada: promover a coleta de todas as notas fiscais emitidas pelo credor(es) ao longo do exercício auditado, verificando as notas fiscais do período não envolvido na amostragem realizada no Livro Razão de Despesa, Controle de Empenhos, Livro Bancos ou Contas Correntes da Despesa.
- Identificação dos maiores e/ou mais freqüentes fornecedores do órgão ou entidade sob inspeção, quer dentro do processo de amostragem, quer por meio dos livros contábeis analisados, promover levantamento de todas as despesas para com os mesmos e solicitar cópia da documentação.
- A documentação coletada deverá ser encaminhada diretamente pelo Inspetor Regional ao Dirigente da SEFAZ da jurisdição do emitente da Nota Fiscal.
- É indispensável o aguardo dos resultados relativos à primeira análise em função da relação órgão auditado x credor, em virtude da possibilidade de desconhecimento, por parte do Administrador, da prática do crime de sonegação fiscal pelo seu fornecedor (Artigo 1º. Da Lei Federal 4.279). Faz-se necessário que seja encaminhado ao Administrador cujas contas tenham sido analisadas sobre o resultado obtido pela inspeção realizada pela SEFAZ.
- O procedimento anterior já não mais se aplica quando da repetição dos procedimentos. Novamente

inspecionado determinado órgão e verificada a continuidade de contratação de determinado credor cuja análise das suas notas fiscais tenha concluído pela prática de crime de sonegação fiscal, há necessidade de aguardo do parecer da Secretaria da Fazenda para a realização dos comentários cabíveis em função da legislação vigente.

d) No que concerne à fase de Pagamento da despesa, verificar se está sendo efetuado pagamento de despesas através de Caixa com recursos provenientes dos Fundos de Participação dos Municípios – FPM, Especial – FE, entre outros que vierem a ser instituídos, o que contraria a Resolução T. C. 01/81, em seu artigo 5º, ressalvado o disposto em seu parágrafo 2º (verificar o limite de 50% da quota do fundo de participação recebido no mês). No caso de pagamento por Tesouraria, ante a impossibilidade de fazê-lo por via bancária, verificar se a Nota de Empenho informa que o pagamento foi feito por Caixa.

e) Verificar se foram realizadas **despesas indevidas** com pagamento de refeições (almoços, jantares, lanches) para servidores da entidade, assim como pagamento de seguro para tais servidores, realização de despesas de manutenção com outros órgãos públicos, doações com pessoas carentes, ou quaisquer outras **sem previsão legal** (orçamento, leis específicas, convênios, contratos), contrariando os Princípios da Legalidade e Impessoalidade consagrados no artigo 37, caput, da Constituição Federal e no artigo 97, caput, da Constituição Estadual.

f) Observar se foram pagas despesas com diárias sem que tenha sido instituída a concessão de diárias a servidor através de lei, ou sem que tenha sido regulamentada através de decreto, ou ainda, sem a devida prestação de contas (Artigo 70 da Constituição Federal e Princípio da Indisponibilidade do Interesse Público). Verificar ainda:

- se houve anterioridade da viagem do servidor à elaboração do empenho da despesa respectiva (diária)
  - sem prévio empenho;
- se é clara a finalidade da viagem, com especificação detalhada dos motivos que a resultaram, não

sendo justificadas especificações do tipo “para tratar de assuntos de interesse do Município” (Princípio da Publicidade);

- se não foram pagas diárias indevidamente a pessoas estranhas ao serviço público municipal, comparando os credores com a relação de funcionários da entidade auditada.

g) Verificar se houve pagamento de despesas referentes a Suprimento Individual sem observar a legislação vigente, inclusive quanto à prestação de contas (Artigos 70 da Constituição Federal, 68 e 69 da Lei Federal 4.320/64 e 160 a 172 da Lei Estadual 7.741/78).

h) Averiguar se foram realizadas despesas com doações a pessoas carentes e se estas foram previstas em lei, respeitando os atos formalizadores da realização da despesa: prévio empenho, comprovação da despesa através de relação das pessoas beneficiadas, com a respectiva identificação e assinatura atestando o recebimento da doação, assim como documento comprobatório da carência dos beneficiados. Da mesma forma, se a entidade possui cadastro e controle das pessoas carentes e beneficiárias de suas doações. Sendo verificado um quantitativo significativo de recursos envolvidos e ausência de controle por parte da Administração, intensificar a amostragem para os devidos comentários em relatório.

i) Observar se houve pagamento de despesas que ensejavam o devido certame licitatório (Artigo 37, XXI, da Constituição Federal e Artigo 2º. da Lei Federal 8.666/93). No que concerne as despesas com combustível, seguir também as orientações das Decisões T. C. nºs. 127/92 e 682/92, salientando que nos Municípios onde haja apenas um posto abastecedor de combustível é dispensável a licitação (Decisão T. C. nº. 682/92). Entretanto, se no Município no qual exista apenas um posto abastecedor for verificado, através dos documentos de despesa analisados, um consumo de combustível constante em outros Municípios nos quais haja mais de um posto abastecedor, necessário se faz efetuar o levantamento deste consumo, para verificação da extrapolação ou não dos limites licitatórios vigentes à época. Deve ser observado ainda se tais despesas indicam o número da placa do veículo abastecido na respectiva nota fiscal e se há utilização de formulário específico para a compra do combustível, como preceituam as

decisões T. C. n.ºs. 789/93 e 1072/93, assim como se no caso de ser inexigível a licitação, se a entidade procedeu à formalização do processo de inexigibilidade (Artigo 26, parágrafo único, da Lei Federal 8.666/93), bem como do contrato respectivo.

j) Avaliar o sistema de controle interno no tocante ao demonstrativo diário e mensal de combustível e a efetividade de uso no interesse público e confrontar os tipos de combustíveis consumidos pela entidade com os veículos de sua propriedade, de forma a averiguar consumo indevido de determinado combustível ou despesa indevida com veículo estranho ao serviço público municipal.

k) Verificar se houve pagamento de despesas privilegiando credores (Artigo 5º. Da Lei Federal 8.666/93 e Decisão T. C. n.º. 729/96), ou ainda, pagamento de despesas vinculadas à arrecadação de impostos (Artigo 167, IV, da Constituição Federal).

l) Verificar se houve pagamento de despesas com juros e mora, levantando seu montante, por não cumprimento dos prazos estabelecidos para amortização do principal pela Administração, referentes a contratos de financiamento e despesas com a Seguridade Social (FGTS) e Previdência (INSS, IPSEP), ferindo o princípio da economicidade.

m) Verificar a legalidade e a correção do montante liberado ao Poder Legislativo e outros órgãos beneficiários desta modalidade de repasse financeiro.

n) Se houve pagamento de despesas através de cheques emitidos sem provisão de fundos (observar os extratos bancários, atentando para cheques devolvidos, juros de mora/encargos).

o) Observar se houve pagamento a maior de despesas face aos documentos comprobatórios das mesmas (ordens de pagamento assinadas com valores maiores que os constantes nos documentos comprobatórios).

p) Verificar se há pagamento de despesas através de um mesmo cheque (um único cheque para pagamento de credores diversos) e se este corresponde, em valor, ao montante de tais despesas.

- **NOTAS:**

(1) **A Lei Estadual 7.741/78** deverá ser utilizada como embasamento legal até mesmo naquelas entidades municipais em que não houver sido adotada através de lei municipal específica, o que deverá ser informado pela entidade através de declaração solicitada pela equipe de auditoria. Se no Município há Código de Administração Financeira próprio, então utilizá-lo na averiguação dos procedimentos da despesa, quanto à sua legalidade.

(2) Solicitar cópia de toda documentação (de forma prudente, coerente e precisa, evitando desperdício e gastos para a entidade auditada) que se apresente com irregularidades constatadas na amostragem realizada, através dos procedimentos de auditoria, de forma a constar dos autos e complementar o Relatório de Auditoria.

q) No que concerne à aplicação de recursos no setor de ensino, na oportunidade em que forem verificadas, durante a auditoria “in loco”, despesas que não correspondem ao que definem os artigos 212 e 213 da Constituição Federal (Vide artigo 71 da Lei nº. 9.394 de 20/12/96), deverão ser solicitadas cópias da documentação correspondente e totalizados os valores para posterior exclusão do cálculo das despesas com a manutenção e desenvolvimento do ensino e, dependendo do volume encontrado, a equipe de auditoria deverá estender-se por todo exercício sob análise.

r) Em caso de encontrar-se percentual aplicado na manutenção e desenvolvimento do ensino muito acima

dos 25% (vinte e cinco por cento) mínimo constitucionalmente exigido - por exemplo, 50% - verificar a consistência do percentual obtido, através da análise dos documentos de despesas realizadas com Ensino, investigando a validade e legalidade de tais despesas, se realmente correspondem ao definido nos artigos 212 e 213 da Constituição Federal.

#### **7.4. AUDITORIA DE PESSOAL**

Os procedimentos elencados neste tópico visam subsidiar ainda mais a equipe de auditoria no processo de análise “in loco” da área de pessoal da entidade auditada, de forma a obter resultados qualitativos e melhorar a precisão dos relatórios de auditoria. Portanto, à equipe de auditoria cabe:

a) Solicitar, através de ofício, leis de Criação de Cargos - Quadro de Pessoal da entidade auditada, folhas de pagamento, comprovantes de recolhimento das contribuições previdenciárias (INSS, IPSEP) às respectivas instituições, entre outras documentações que se fizerem necessárias no decorrer dos trabalhos de auditoria “in loco”.

De posse da documentação solicitada, verificar:

b) Se existe Estatuto dos Funcionários Públicos do Município ou, em caso de adoção do Estatuto dos Funcionários Públicos do Estado – Lei 6.123, se está prevista em lei municipal.

c) No caso de admissão de concursados, se as nomeações ocorreram após expirado o prazo de validade do concurso, bem como se houve nomeação para cargo/nível diverso daquele para o qual o candidato concorreu (comparar lista de aprovados com portarias de nomeação) ou se houve nomeações de pessoas cujos nomes não constam da listagem de aprovados (Artigo 37,II, da Constituição Federal).

d) Se a admissão de pessoal se processou mediante concurso público, nos termos do artigo 37, II, da Constituição Federal e se foi remetida ao TCE-PE toda documentação concernente ao concurso, conforme

estabelecido na Resolução T. C. nº. 09/92, de 07/07/92, em seu artigo 1º., I. Em caso afirmativo, se a realização do concurso e nomeações posteriores ocorreram em período proibido pela legislação eleitoral (Artigo 13 da Lei nº. 6.091 de 15/08/74). Observar se há concurso interno/reserva de vagas aos servidores do quadro (Artigo 37, II, da Constituição Federal).

e) Observar se houve a criação de cargos comissionados desprovidos de características dessa natureza (Artigo 37, II, da Constituição Federal e Decisões T. C. 503/93, 201/95 e 231/95).

f) Solicitar relação de servidores, identificando cargo ocupado, lotação do mesmo na entidade e data de admissão, comparando com a folha de pagamento. Verificar se o Quadro de Pessoal da entidade corresponde em número de vagas e cargos ocupados ao quantitativo constante na folha de pagamento (comparar folha de pagamento com quadro de pessoal da entidade), observando se não existe superlotação nos cargos selecionados para análise (contratações e cargos comissionados em excesso). Solicitar relação nominal dos servidores da entidade, especificando cargo ocupado, data de admissão, forma de ingresso (concurso/contrato/comissão) e remuneração percebida. Observar, através de uma análise amostral da folha de pagamento juntamente com as fichas funcionais e Plano de Cargos e Salários (se houver), se houve enquadramentos indevidos ou reclassificações de servidores no quadro.

g) Observar se os instrumentos legais que fixam os valores da remuneração dos servidores vinculam tais remunerações ao salário mínimo (Artigo 6º., IV, da Constituição Federal) e se está havendo recebimento de remuneração pelos servidores além dos limites impostos pela legislação pertinente (neste caso, efetuar levantamento dos valores a maior efetivamente recebidos pelos servidores).

h) No caso de pagamento de gratificações (inclusive por serviços extraordinários) não previstas legalmente ou, que sendo previstas, não foram regulamentadas, ou ainda, sendo pagas acima do limite disposto na lei, efetuar o levantamento de tais despesas através dos documentos que lhe comprovam (notas de empenho, folhas de pagamento, contra-cheques, etc) para comentários no relatório, tendo a cautela de observar se os documentos analisados, representantes comprobatórios de tais despesas,

inclusive folhas de pagamento, foram efetivamente liquidados e pagos. Solicitar relação (por servidor) de gratificações pagas pela entidade, no período analisado, especificando as mesmas (horas extras, entre outras criadas ou não pela legislação municipal).

i) Se houve admissões, por tempo determinado, para atendimento a necessidade temporária, de excepcional interesse público, por prazo não superior a um ano, não renovável (Artigo 97 - VII, da Constituição Estadual e Artigo 37, IX, da Constituição Federal e Decisão T. C. nº 802/93). Em caso afirmativo, verificar se houve formalização dos vínculos através de instrumento contratual (princípios da Administração e Resolução T. C. 09/92), observando se as vigências dos contratos firmados foram respeitadas, inclusive quanto ao limite legal e se existe lei que discipline as hipóteses de contratação.

j) Observar se, apesar da não obrigatoriedade de concurso público para os casos de contratações temporárias, foi realizado um processo seletivo simplificado, salvaguardando os princípios da Impessoalidade e da Moralidade Pública, assim como se a remuneração percebida pelos contratados é superior aos servidores do quadro, ferindo os princípios da Isonomia e Impessoalidade. Saliente-se que toda documentação pertinente, quais sejam, lei que disciplina as contratações, instrumentos contratuais, ato de fundamentação, prova de publicação dos atos fundamentativo e autorizativo e folha de pagamento do mês anterior ao das contratações, deve ser coletada em campo para envio ao DAP-TCE/PE, caso a entidade já não o tenha feito conforme exigência da Resolução T. C. 09/92.

k) Se existem servidores exercendo cargo diverso daquele para o qual foi contratado ou nomeado, caracterizando desvio de função.

l) Se os servidores cujos atos de admissão foram julgados ilegais pelo TCE-PE continuam no quadro da entidade.

m) Se ocorreram aposentadorias e concessão de pensões no período analisado e se estas foram informadas ao TCE-PE, conforme dispõe a Resolução T. C. 09/92, bem como se as Decisões proferidas pela Corte de

Contas, no que concerne aos processos de aposentadoria, estão sendo respeitadas (remunerações pagas correspondem aos valores fixados na Decisão, por exemplo).

n) Se os descontos em favor do INSS e IPSEP estão sendo devidamente recolhidos às respectivas previdências, inclusive a parte do empregador (3.1.1.3 – Obrigações Patronais), observando também o Demonstrativo da Dívida Flutuante para os descontos recolhidos (Receita e Despesa Extra-Orçamentárias), atentando para o seu saldo devedor – se este não constitui saldo do último mês do exercício (dezembro) a ser recolhido no mês seguinte (janeiro do exercício seguinte). Verificar a consistência do saldo devedor através do levantamento dos documentos que deram origem a tais valores.

o) Se a despesa com pessoal ativo e inativo excedeu o limite legalmente estabelecido, no caso dos Municípios, 60% das respectivas receitas correntes (Artigo 169 da Constituição Federal – Artigo 38 das Disposições Transitórias da Constituição Federal – Artigo 26 das Disposições Transitórias da Constituição Estadual – Lei Complementar nº. 82 de 27/03/95). Com base nas folhas de pagamento do período analisado, observar se houve aumento significativo da folha de um mês para outro e, em caso afirmativo verificar as razões (novas admissões, aumento salarial, funcionários fantasmas, etc.).

p) Se existem contratos de assessoria ou de quaisquer outros tipos de prestação de serviços realizados pela entidade auditada, solicitando, nos casos de assessoria jurídica, contábil e financeira, além dos contratos pertinentes, trabalhos realizados pelos contratados na entidade (pareceres, entre outros). Observar se a contratação dos prestadores de serviços ensejava o devido certame licitatório, ou se a mesma serviu a atividades em que existam cargos criados no quadro de pessoal (exemplo: contratação de serviços de assessoria contábil, quando no quadro de pessoal existe o cargo de Contador – Artigo 37, II da Constituição Federal e Princípio da Economicidade). Observar se o controle interno da entidade auditada permite a verificação pela mesma de documentos que comprovem a capacidade profissional dos prestadores de serviços contratados (certificados comprovando a devida escolaridade, inscrição nos conselhos regionais das categorias profissionais respectivas para o exercício da profissão – CRC

(Contadores), OAB (advogados), CRM (médicos).

q) Analisar todos os instrumentos legais solicitados à entidade auditada no que concerne à vigência dos valores constantes nos mesmos (se houver) para o período analisado. Por exemplo: Lei instituidora do pagamento de diárias a servidor - verificar se a tabela de valores destas diárias constante da lei está em vigor para o exercício sob análise.

r) Analisar as fichas funcionais dos servidores, com base na amostragem efetuada, no que concerne aos aspectos de atualização das anotações efetuadas e existência de documentação pessoal e profissional (portarias nomeatórias, instrumentos contratuais, certificados que comprovem a devida escolaridade exigida para o exercício do cargo) do servidor, observando se não existem servidores em atividade após os 70 (setenta) anos – Artigo 40, II, da Constituição Federal. Se o controle interno da entidade permite a correta manutenção de toda documentação relativa aos atos de pessoal da mesma. Observar, em suma, quanto à ausência ou inexatidão dos registros funcionais (Princípios Administrativos).

s) Analisando as fichas funcionais, observar a data de admissão dos servidores, verificando se foi cumprido o disposto no artigo 37, II e IX, da Constituição Federal e no artigo 19 do Ato das Disposições Transitórias desta Carta Magna.

t) Se há publicidade dos atos de pessoal realizados pela entidade auditada (Artigo 97, I, da Constituição Estadual e Resolução T. C. 09/92).

u) No caso da realização de concurso público, cuja documentação (Lei Orgânica do Município, Leis de Criação de Cargos, ato de nomeação das comissões organizadoras do concurso, se constituídas, o edital do concurso com programa anexo, resultado do concurso, ato homologatório do concurso, ato ou atos de nomeação dos classificados, prova de publicação dos atos do concurso, relação de todos os servidores da entidade, contendo cargo/função, data de admissão e forma de ingresso) deve ser remetida ao Departamento de Atos de Pessoal – DAP/TCE para ser analisada pelas equipes responsáveis, as quais

devem observar os seguintes pontos:

- Se houve envio da documentação incompleta (Resolução T. C. 09/92).
- Se não houve envio de respostas aos boletins de exigências ou envio de forma incompleta (Artigo 39 da Lei Orgânica do TCE-PE).
- Falta de cargos criados por lei para serem providos quando da realização de concurso público (Artigo 37, I, da Constituição Federal).
- Existência ou não de homologação do concurso público realizado (Artigo 37, III, da Constituição Federal).
- Se houve preterição (Artigo 13, parágrafo 1º. da Lei 6.123/68 ou equivalente municipal).
- Se houve realização de psicotécnico ou entrevista como etapa do competitivo (Artigo 37, II, da Constituição Federal).
- Se houve critérios de desempate que firam o Princípio Constitucional da Impessoalidade (Artigo 37, caput, da Constituição Federal).
- Se ocorreram atribuições de pontos em desacordo com os princípios constitucionais e a Constituição Estadual (Artigo 37, caput, da Constituição Federal e Artigo 97, caput, e parágrafo 4º. da Constituição Estadual).
- Se houve a utilização de benefício do artigo 19 do ADCT da Constituição Federal de forma indevida (Artigo 19 do ADCT, ADIN nº. 186-8).

- Se foram impostas a limitação de idade e outras restrições não previstas na lei de criação do cargo e não inerente à sua natureza (Artigo 39, parágrafo 2º. Da Constituição Federal).
- Inexistência no edital do concurso da reserva de vagas aos portadores de deficiência física (Artigo 97, VI, da Constituição Estadual).
- Incompletude do edital, não informando a quantidade de vagas a serem oferecidas para cada cargo, os prazos, requisitos para os cargos, critérios de desempate (artigo 97, I, da Constituição Estadual e Princípio da Impessoalidade).
- Se a realização do concurso procedeu-se no período proibido pela legislação eleitoral (Artigo 13 da Lei nº. 6.091 de 15/08/74).

- **NOTA:**

(1) Nos casos de ser comprovada a realização de contratações temporárias ou concurso público, cabe à equipe de auditoria “in loco” coletar toda documentação concernente, em caso de não ter sido enviada ao TCE pela entidade auditada, conforme dispõe Resolução T. C. nº 09/92, solicitando uma declaração do gestor informando tal fato, de forma a remeter ao Departamento de Atos de Pessoal - DAP, o qual é responsável pela análise dos documentos comprobatórios da realização de atos de pessoal.

### ***7.5. REMUNERAÇÃO DOS AGENTES POLÍTICOS MUNICIPAIS***

Os procedimentos propostos a seguir visam complementar o atual Manual de Inspeção do TCE-PE na busca pela melhoria dos relatórios técnicos de auditoria, especialmente no trato de um tema bastante discutido no TCE-PE - Remuneração dos Agentes Políticos:

a) Solicitar toda documentação pertinente, através de ofício, conforme orienta a Resolução T. C. nº 13/96, quais sejam: Resoluções que fixaram as remunerações dos agentes políticos (Prefeito, Vice-Prefeito e Vereadores), Lei Orgânica do Município, Regimento Interno da Câmara, Notas de Empenho, Contracheques e Fichas Financeiras dos agentes, entre outros que se fizerem necessários no decorrer dos trabalhos de auditoria.

b) Com base na documentação coletada, salientando que a análise do texto da resolução fixadora das remunerações dos agentes políticos municipais deverá ocorrer, preferencialmente, antes do início da auditoria “in loco”, a fim de que seja estabelecido o elenco de documentos a serem solicitados para definição da remuneração legalmente permitida, proceder da seguinte forma:

- **NOTA:**

(1) A resolução que se enquadrar nos vícios de inconstitucionalidade (vinculação à receita do município ou ao salário mínimo) é nula de pleno direito, à medida em que desrespeita a Carta Federal (artigos 167, IV e 7º., IV), não gerando, conseqüentemente, efeitos desde sua origem. Contudo, a resolução que assim se comporte não necessariamente é de todo inconstitucional, à medida em que apenas o(s) dispositivo(s) que contiver vícios insanáveis devem ser desconsiderados e conseqüentemente aplicados os ensinamentos da Resolução 07/93. Os demais dispositivos devem ser considerados na íntegra.

c) Quanto ao limite de 5% da Receita Municipal, proceder aos cálculos relativos ao montante correspondente a 5%(cinco por cento), mês a mês, atentando para o detalhe de que deverão ser excluídos do montante da receita arrecadada as receitas provenientes de Operações de Crédito que constituíram Dívida Fundada, Convênios, incluídas as verbas provenientes dos programas de saúde – SUS/AIH, ou aqueles que tenham destinação específica para aplicação em programas no Município, e receitas de

Alienações de Bens.

d) Observar o cumprimento do que dispõe o artigo 29, V, da Constituição Federal que determina que a fixação da remuneração dos agentes políticos municipais será realizada **em uma legislatura para a seguinte**, estabelecendo o **Princípio da Anterioridade** como regulamentador da matéria. Da mesma forma se foram observados os seguintes artigos da Carta Estadual:

*“Art. 27 – A remuneração dos membros do Poder Legislativo Estadual e Municipal será fixada por resolução nos sessenta dias que antecederem a data das respectivas eleições.*

*Art. 88, § 3º – A remuneração do Prefeito, do Vice-Prefeito e dos Vereadores será fixada no último ano de cada legislatura para a subsequente, observados os critérios estabelecidos na Constituição da república e nesta Constituição”.*

e) Quanto às Reuniões/Sessões Extraordinárias, observar:

- Cálculo da legalidade dos pagamentos efetuados por força das reuniões extraordinárias ocorridas deve ser efetuado em apartado, observando-se apenas os casos em que tais pagamentos necessitem estar inclusos na limitação constitucional (caso em que constituírem Remuneração e não Verbas Indenizatórias).
- Averiguar os dispositivos regulamentares que serviram de base aos pagamentos (cópias de resoluções, regimento interno, lei orgânica, etc.). Em caso de não haver, ou até mesmo não conter a regulamentação analisada aspectos importantes para a análise da questão, questionar junto à Presidência do Legislativo e seus assessores contábil e jurídico sobre o assunto (por exemplo, sendo o cálculo da remuneração relacionado com o quantitativo de reuniões ordinárias realizadas no período legislativo, caso não seja informado nada a respeito no instrumento regulamentador, averiguar, através da atas de reunião o quantitativo ocorrido no período analisado, solicitando informação

também da Presidência da Câmara e seus assessores).

- Solicitar cópia dos Atos de Convocação (Prefeito, Presidente ou Membros da Câmara), além de cópia das atas de reunião das sessões extraordinárias (observar se a matéria da convocação foi apreciada, se seguiu os trâmites regulamentados para o assunto pelo próprio Poder Legislativo sob auditoria e se todos os vereadores que perceberam pagamentos por força das reuniões extraordinárias encontravam-se presentes à mesma) e documentação relativa aos pagamentos realizados.
- Definir o período legislativo e aquele destinado ao recesso parlamentar – tal separação faz-se necessária na medida em que, para ser considerada como VERBA INDENIZATÓRIA e não se incluir, conseqüentemente, no cálculo da limitação constitucional, há de coexistir dois fatores: a convocação ser realizada pelo Prefeito e realizada no período de recesso parlamentar, casos em que os cálculos não estarão incluídos nos limites constitucionais, tendo em vista serem consideradas VERBAS INDENIZATÓRIAS. Para os demais casos, os pagamentos serão considerados como REMUNERAÇÃO, e estarão condicionados aos limites constitucionais.

#### **7.6. BALANÇO FINANCEIRO**

Na busca pela informação precisa nos relatórios de auditoria, propomos ao Manual de Inspeção do TCE-PE a inclusão do seguinte procedimento:

- a) No que concerne ao Balanço Financeiro, observar se os depósitos que representam a retenção de valores de terceiros (IPSEP, INSS, Salário Família, entre outros), compondo a Receita Extra-Orçamentária, foram devidamente recolhidos aos respectivos donos de tais valores, constituindo a Despesa Extra-Orçamentária. Tal situação é melhor observada no Demonstrativo da Dívida Flutuante da entidade, o qual detalha o saldo devedor ou credor de cada conta, saldo este explicitado no Balanço Financeiro, muitas vezes, pelo valor conjunto das contas. Uma vez tendo-se verificado o saldo devedor, observar se não está ocorrendo apropriação indébita de recursos de terceiros.

## ***08. CONCLUSÃO***

A presente monografia constitui-se em uma tentativa de contribuir para a eficiência, eficácia e efetividade dos serviços gerados pelo Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, no âmbito da fiscalização municipal, através de uma proposta de geração de informações úteis, qualitativas, que possam subsidiar a tomada de decisões tanto de quem julga o ente auditado (TCE) quanto do próprio ente (gestor da entidade auditada) no sentido de orientá-lo na busca de uma gestão de qualidade.

Auditar é uma tarefa difícil e, por si só, gera conflitos ainda maiores caso não se forneça informações precisas, confiáveis e úteis. Paralelamente, existe a necessidade premente dos auditores estarem constantemente atualizando os seus conhecimentos, métodos de auditoria, aperfeiçoando procedimentos, em suma, buscando sempre a QUALIDADE dos serviços ofertados pelas entidades públicas à sociedade, a qual cada vez mais é exigente.

Uma organização para continuar existindo tem que mostrar sua fatia de contribuição para o bem-estar da sociedade, tem que se mostrar útil através dos serviços que presta e produtos que oferece, ou

estará fadada a uma regressão que a tornará maléfica à sociedade. O desenvolvimento organizacional deve ser constante, através de ferramentas que visem o seu crescimento e eficiência contínua, como a qualidade, de forma a justificar sua própria existência na satisfação das necessidades de quem a procura.

Com base na revisão de literatura realizada, podemos concluir que uma vez desejando melhorar a qualidade dos serviços postos à disposição da sociedade, a Entidade Pública tem que começar buscando a qualidade nos seus recursos internos, materiais e humanos, dentre eles as informações geradas que, por sua vez, possuem diversos subsistemas agregacionais para atendimento de diversos usuários internos e externos, entre eles o subsistema de informações contábeis. Para chegarmos à qualidade no subsistema de informações contábeis, acentuamos a verdadeira importância de cada um dos atributos que deve constituir a informação contábil a ser gerada dentro de sistemas organizacionais, que representam a Administração dos Recursos Públicos, para que seja qualitativa e produza os resultados esperados na entidade, influenciando na tomada de decisões sem quebrar a neutralidade que deve existir, assim como permitindo o fornecimento de informações fidedignas aos órgãos fiscalizadores.

É preciso entender que a Administração Pública está inserida num sistema governamental que necessita de modificações urgentes, de forma a tornar-se qualitativamente acessível àqueles que não só merecem, mas devem avaliar o seu desempenho, já que tem sua existência justificada naqueles que utilizam seus serviços: o público, a comunidade.

Esta melhoria qualitativa iniciar-se-ia ofertando-se informações úteis, confiáveis, que expressem a veracidade, a clareza, a compreensibilidade para todos os seus usuários, os quais não são, certamente, apenas técnicos ou administradores públicos, mas uma sociedade que se faz presente na ânsia pelo acesso a estas informações, quando, enquanto clientes externos diretos, deveriam estar a par da administração dos recursos e da execução dos gastos públicos, uma vez que tais recursos são oriundos dos tributos pagos - constituindo-se no investimento da sociedade no governo - e aplicados para a plena satisfação dos anseios da comunidade - configurando-se no retorno deste investimento.

Portanto, que este trabalho técnico seja o princípio de um futuro, se não concretizado, pelo menos cuidadosamente pensado, pois muito ainda temos a pesquisar e caminhar em busca da perfeição. Que permita, então, uma reflexão sobre a atuação do TCE-PE diante de um objetivo sublime: o crescimento de nossa sociedade, contribuir para a melhoria do bem-estar social, pois fiscalizar gastos não significa somente cumprir uma atividade constitucionalmente prevista, muito além disto, significa zelar pelo patrimônio da sociedade, pelo interesse daqueles que justificam a existência do Estado e suas Instituições - a população.

# ***ANEXOS***

## **9. ANEXOS**

**ANEXO I:** MODELO DE FORMULÁRIO PARA APURAÇÃO DE IRREGULARIDADES DA  
DESPESA EM CAMPO

**ANEXO II:** MODELO DE DEMONSTRATIVO DE DÉBITO

**ANEXO III:** MODELO DE TERMO DE COFERÊNCIA DE CAIXA

**ANEXO IV:** MODELO DE TERMO DE INSPEÇÃO DE BENS

**ANEXO V:** MODELO DE TERMO DE INSTALAÇÃO DA COMISSÃO DE AUDITORIA PARA  
APURAÇÃO DE DENÚNCIA

**ANEXO VI:** RESOLUÇÃO T. C. 13/96





			<b>TOTAL</b>	

RECIFE, DE 199 .

NOME: \_\_\_\_\_ MATRÍCULA: \_\_\_\_\_

**TERMO DE CONFERÊNCIA DE CAIXA**

Aos \_\_\_\_\_ dias do mês de outubro do ano de mil novecentos e noventa e sete (        ), às \_\_\_\_\_ horas e \_\_\_\_\_ minutos (        ), na sala da Tesouraria \_\_\_\_\_, procedemos a verificação dos valores em Caixa, onde encontramos:

Em moeda corrente.....R\$

Em cheques.....R\$

Em vales.....R\$

Em Notas de Empenho pagas  
mas não contabilizadas .....R\$

Outros.....R\$

TOTAL.....R\$

Constatamos que além dos valores descritos não há nenhum outro, quer em espécie, quer em documento, que componha o saldo das disponibilidades de Caixa nesta data. \*\*\*\*\*

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

**Tesoureiro**

DECLARO, nesta data, ter recebido os valores e documentos discriminados acima.

\_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 199\_\_\_\_.\*\*\*\*\*

\_\_\_\_\_

**Tesoureiro**

**TERMO DE INSPEÇÃO DE BENS**

Ao(s) \_\_\_\_\_ dia(s) do mês de \_\_\_\_\_ do ano de mil novecentos e noventa e \_\_\_\_\_ ( \_\_\_\_\_ ), às \_\_\_\_\_ horas e \_\_\_\_\_ minutos ( \_\_\_\_\_ ), na \_\_\_\_\_, procedemos, por amostragem, à verificação física dos bens móveis da mesma, onde encontramos:

ITEM	DESCRIÇÃO DO BEM	TOMBADO (Nº)	VALOR (R\$)	ANO DE AQUISIÇÃO

Há livro de registro próprio:      SIM  NÃO

Os bens conferem com os registros no respectivo livro:      SIM  NÃO

Nós, técnicos do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, declaramos que, nesta data ( \_\_\_\_\_ ), em presença do responsável pelo Setor de Patrimônio desta entidade, verificamos os bens acima relacionados, sendo este termo a pura expressão da verdade e que ora juntos lavramos.

\_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 199\_\_.

**TERMO DE INSTALAÇÃO DA COMISSÃO DE AUDITORIA PARA APURAÇÃO DE**  
**DENÚNCIA**

Ao(s) \_\_\_\_\_ dia(s) de \_\_\_\_\_ de 199\_\_, nós técnicos do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, na \_\_\_\_\_, procedemos à instalação de uma Comissão de Auditoria para Apuração de Denúncia, de forma a dar início aos nossos trabalhos de verificação dos fatos denunciados no processo T. C. nº. \_\_\_\_\_, a qual fica assim composta:

(1) \_\_\_\_\_

**Cargo/Função:**

**Órgão:**

(2) \_\_\_\_\_

**Cargo/Função:**

**Órgão:**

(3) \_\_\_\_\_

**Cargo/Função:**

**Órgão:**

Sem mais, lavramos o presente termo. \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 199\_\_.

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

**TERMO DE VISTORIA FÍSICA**

Ao(s) \_\_\_\_\_ dia(s) do mês de \_\_\_\_\_ do ano de 199\_\_, os membros da Comissão de Auditoria para Apuração de Denúncia do do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco, designados para apurarem os fatos constantes do processo T. C. nº \_\_\_\_\_, juntamente com os abaixo identificados, procederam à vistoria física onde foi constatado o que se segue:

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

Sem mais, lavramos o presente termo. \_\_\_\_\_, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 199\_\_.

\_\_\_\_\_

Membro da Comissão

Nome:

Ident.:

\_\_\_\_\_

Membro da Comissão

Nome:

Ident.:

\_\_\_\_\_  
Membro da Comissão

Nome:

Ident.:

## **10. BIBLIOGRAFIA**

- a) FARIAS, Roseane Milanez e Licurgo Joseph Mourão de Oliveira - *Características Qualitativas da Informação Contábil no Âmbito da Administração Pública* - Anais do III ENECON - Aracajú - PE, 1997.
- b) GIL, Antônio Loureiro - *Qualidade Total nas Organizações: indicadores de qualidade, gestão econômica da qualidade, sistemas especialistas de qualidade* - Ed. Atlas - São Paulo – 1992.
- c) SOUSA, Edgard Távora de - *A adoção dos Princípios Fundamentais de Contabilidade no Controle Municipal a partir da percepção do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco* - Anais do III ENECON - Aracajú - PE, 1997.
- d) KOHAMA, Heilio - *Contabilidade Pública - Teoria e Prática* - Editora Atlas - São Paulo - 1993.
- e) MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Elementos de direito administrativo. São Paulo, Revista dos Tribunais - 1981.*
- f) REIS, Heraldo da Costa - *Auditoria Governamental, uma visão de qualidade* - Revista de Administração Municipal - Rio de Janeiro - V. 40 - nº 209 - out/dez/1993.

- g) MARQUES, Juracy C. & MIRSHAWKA, Victor - *Luta Pela Qualidade: A Vez Do Brasil* - Ênfase No Setor Público - Makron Books - Rio de Janeiro - 1993.
- h) MACHADO JR., José Teixeira e Heraldo da Costa Reis – *A Lei 4.320/64 Comentada* – IBAM – Rio de Janeiro – 1996;
- i) MARTINS DA SILVA, Lino - *Contabilidade Governamental - Um Enfoque Administrativo* - Ed. Atlas – São Paulo - 1988.
- j) SOUTO MAIOR, Verônica Cunha de - *A Avaliação Da Atual Evidenciação De Informações Obrigatórias, A Partir Da Percepção Dos Analistas De Investimentos* - Dissertação de Mestrado - FAF/UERJ - Rio de Janeiro - 1994.
- k) ONU, Organização das Nações Unidas. Comissão de Empresas Transnacionais. *Grupo de Trabalho Inter- governamental de Experts em Normas Internacionais de Contabilidade e Apresentação de Relatórios*. Nova York: 1989.
- l) ATTIE, William - *Auditoria - Conceitos e Aplicações* - Editora Atlas - São Paulo - 1992.
- m) REIS, Heraldo da Costas - *Princípios Fundamentais e a Lei 4.320/64* - Revista Brasileira de Contabilidade - n° 100, julho/agosto de 1996.
- n) IUDÍCIBUS, Sérgio de - *Teoria da Contabilidade* - Editora Atlas - São Paulo - 1987.

- o) IUDÍCIBUS, Sérgio de - *Contabilidade Gerencial* - Editora Atlas - São Paulo - 1986.
- p) IUDÍCIBUS, Sérgio de e MARTINS, Eliseu - *Princípios Fundamentais de Contabilidade* - (Material não publicado) - 1993.
- q) NAKAGAWA, Masayuki - *O Verdadeiro Papel Do Contador No Brasil* - Palestra proferida - Recife - 1997.
- r) REIS, Heraldo da Costa – *Em Busca da Transparência na Contabilidade Governamental* – Revista de Administração Municipal – Rio de Janeiro – v. 39, n. 202, jan/mar 1992.
- s) HARRINGTON, H. James - *Gerenciamento Total Da Melhoria Contínua: A Nova Geração Da Melhoria De Desempenho* - Ed. Makron Books - São Paulo - 1997.
- t) CAMPOS, Vicente Falconi –*TQC: Gerenciamento da Rotina do Trabalho Dia-a-dia* – Rio de Janeiro: Bloch, 1994.
- u) LEITÃO, Dorodame Moura – *Administração Estratégica: Abordagem Conceitual e Atitudinal* – Rio de Janeiro – Senai/DN, Petrobrás, 1995.
- v) RIBEIRO FILHO, José Francisco - *Gestão Econômica: Uma Perspectiva para Entidades da Administração Pública* - Anais do XV Congresso Brasileiro de Contabilidade - Fortaleza - 1996.
- w) ALBUQUERQUE, Maria Auxiliadora de Souza – *Manual de Inspeção* – Departamento de Controle Municipal do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco - Recife-PE - 1990.

- x) Resoluções e Decisões do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco.
- y) SÁ, Cláudio da Câmara – *Apostila Auditoria e Perícia em Entidades da Administração Pública do Curso de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria Governamental* - UFPE – 1997.
- z) CRUZ, Flávio da – *Auditoria Governamental* – Ed. Atlas – São Paulo – 1997.
- aa) GIL, Antonio de Loureiro – *Auditoria de Computadores* – Editora Atlas – São Paulo – 1993.
- bb) BOVE, Tatianna Cruz – *A Auditoria de Informática* – in Revista do Tribunal de Contas do Estado do Paraná – número 117 – Paraná – jan/mar 1996.
- cc) SANTOS, João Carlos Duarte dos – *Auditoria de Informática – Planejamento e Operacionalização* – Palestra Proferida – Paraná – 1997.
- dd) FONTES, Joaquim Rubens – *Manual de Auditoria de Sistemas* – Editora Ciência Moderna Ltda – 1991.
- ee) LIMA, Iran Siqueira, Cláudio Parisi, Antonio Benedito Silva Oliveira, Carlos Alberto Pereira – *Contrato de Gestão: Uma Solução para as Estatais Brasileiras* – Anais do XV CBC – Fortaleza CE – 1996.

- ff) BEZERRA FILHO, João Eudes – *Material de Leitura da Disciplina Contabilidade Governamental I do Curso de Pós-Graduação em Contabilidade e Controladoria Governamental* – UFPE – 1997.
- gg) *Constituição da República Federativa do Brasil* – Organização dos textos, notas remissivas e índices por Juarez de Oliveira - Editora Saraiva – São Paulo – 1996.
- hh) *Constituição do Estado de Pernambuco* – Promulgada em 05 de outubro de 1989.
- ii) *Lei Federal 8.666/93* – Lei de Licitações e Contratos – Atualizada pela Lei 8.883.
- jj) Código de Administração Financeira do Estado – *Lei Estadual 7.741/78*.
- kk) MOTTA, Carlos Pinto Coelho – “*Eficácia nas Licitações e Contratos Administrativos*” – Palestra Proferida – Recife – 1997 (Material distribuído).
- ll) CHIAVENATO, Idalberto - *Iniciação à Organização e Controle* - McGraw-Hill - São Paulo - 1989.
- mm) MEIRELLES, Hely Lopes - *Direito Municipal Brasileiro* - Editora Malheiros Ltda. - São Paulo - 1993.
- nn) LEITÃO, Dorodame Moura – *Administração Estratégica: Abordagem Conceitual e Atitudinal* – Rio de Janeiro – Senai/DN, Petrobrás, 1995.

oo) *JORNAL DO COMMERCIO* - Página Cidades - 21/09/97 - Recife - PE.

## **11. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

- (1). GIL, Antônio Loureiro - *Qualidade Total nas Organizações: indicadores de qualidade, gestão econômica da qualidade, sistemas especialistas de qualidade* - Ed. Atlas - São Paulo – 1992, pág. 9 e 11.
  
- (2). SOUSA, Edgard Távora de - *A adoção dos Princípios Fundamentais de Contabilidade no Controle Municipal a partir da percepção do Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco* - Anais do III ENECON - Aracajú - PE, 1997, pág. 5.
  
- (3). MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Elementos de direito administrativo. São Paulo, Revista dos Tribunais* - 1981.
  
- (4). REIS, Heraldo da Costas - *Princípios Fundamentais e a Lei 4.320/64* - Revista Brasileira de Contabilidade - n° 100, julho/agosto de 1996, pág. 30.
  
- (5). MARQUES, Juracy C. & MIRSHAWKA, Victor - *Luta Pela Qualidade: A Vez Do Brasil* - Ênfase No Setor Público - Makron Books - Rio de Janeiro - 1993 - pág. 137.
  
- (6). MARTINS DA SILVA, Lino - *Contabilidade Governamental - Um Enfoque Administrativo* - Ed.

Atlas – São Paulo - 1988 - pág. 277.

(7). REIS, Heraldo da Costa - op. cit. - pág. 37.

(8). IUDÍCIBUS, Sérgio de - *Contabilidade Gerencial* - Editora Atlas - São Paulo - 1986 - pág. 15.

(9). ONU, Organização das Nações Unidas. Comissão de Empresas Transnacionais. *Grupo de Trabalho Inter- governamental de Experts em Normas Internacionais de Contabilidade e Apresentação de Relatórios*. Nova York: 1989.

(10). NAKAGAWA, Masayuki - *O Verdadeiro Papel Do Contador No Brasil* - Palestra proferida - Recife - 1997 - pág. 03.

(11). REIS, Heraldo da Costa – *Em Busca da Transparência na Contabilidade Governamental* – Revista de Administração Municipal – Rio de Janeiro – v. 39, n. 202, jan/mar 1992 - pág. 6-16.

(12). GIL, Antonio de Loureiro - *Auditoria de Computadores* - Editora Atlas - São Paulo - 1993 - pág. 181.

(13). GIL, Antonio de Loureiro - op. cit. - pág. 16.

(14). BOVE, Tatianna Cruz – *A Auditoria de Informática* – in Revista do Tribunal de Contas do Estado do Paraná – número 117 – Paraná – jan/mar 1996.

(15). FONTES, Joaquim Rubens – *Manual de Auditoria de Sistemas* – Editora Ciência Moderna Ltda – 1991 - pág. 151.

(16). FONTES, Joaquim Rubens - op. cit. - pág. 57.

(17). SANTOS, João Carlos Duarte dos – *Auditoria de Informática – Planejamento e Operacionalização* – Palestra Proferida – Paraná – 1997.

(18). LIMA, Iran Siqueira, Cláudio Parisi, Antonio Benedito Silva Oliveira, Carlos Alberto Pereira – *Contrato de Gestão: Uma Solução para as Estatais Brasileiras* – Anais do XV CBC – Fortaleza-CE – 1996 - pág. 311/312.