

INSTITUTO SERZEDELLO CORRÊA

---

# Auditoria Governamental

## Módulo 1: Fundamentos de Auditoria

AULA 1

INTRODUÇÃO À AUDITORIA

TÓPICO 2

CONCEITOS E CLASSIFICAÇÕES DE  
AUDITORIA

Permite-se a reprodução desta publicação,  
em parte ou no todo, sem alteração do conteúdo,  
desde que citada a fonte e sem fins comerciais.

#### RESPONSABILIDADE PELO CONTEÚDO

Tribunal de Contas da União

Secretaria Geral da Presidência

Instituto Serzedello Corrêa

2ª Diretoria de Desenvolvimento de Competências

Serviço de Educação a Distância

#### SUPERVISÃO

Pedro Koshino

#### CONTEUDISTA

Antonio Alves de Carvalho Neto

#### TRATAMENTO PEDAGÓGICO

Ana Carolina Dytz Fagundes de Moraes

Salvatore Palumbo

#### RESPONSABILIDADE EDITORIAL

Tribunal de Contas da União

Secretaria Geral da Presidência

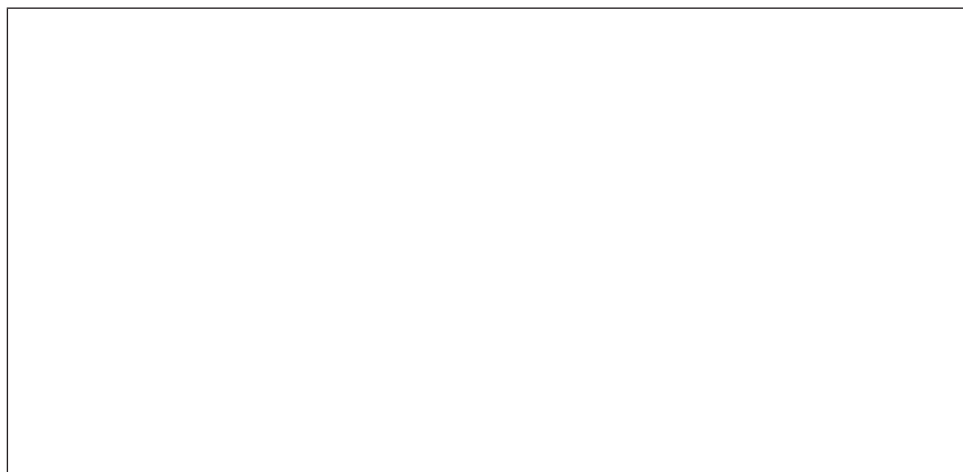
Instituto Serzedello Corrêa

Centro de Documentação

Editora do TCU

#### DIAGRAMAÇÃO

Herson Freitas



## TÓPICO 2 - Conceitos e classificações de auditoria

---



**Mas, afinal, o que é auditoria?**

**Controle, fiscalização e auditoria: há diferença?**

**Como classificar uma auditoria?**

Você observou que o termo auditoria foi conceituado no início do tópico 1. Este conceito é composto por várias partes, e será melhor explorado neste tópico.

Além disso, veremos que, apesar de as palavras controle, fiscalização e auditoria serem comumente empregadas como sinônimas, há particularidades para cada um desses termos.

Também estudaremos algumas classificações de auditoria.

A fim de facilitar o estudo, este tópico está organizado da seguinte forma:

TÓPICO 2 – CONCEITOS E CLASSIFICAÇÕES DE AUDITORIA.....	4
1. O CONCEITO <b>LATO SENSU</b> DE AUDITORIA .....	5
2. CONTROLE, FISCALIZAÇÃO E AUDITORIA: HÁ DIFERENÇAS? .....	6
2.1 Controle na Administração Pública .....	6
2.2 Controle, fiscalização e auditoria no setor público .....	8
3. CLASSIFICAÇÃO DAS AUDITORIAS.....	9
3.1 Classificação das auditorias na Constituição Federal .....	9
3.2 Vertentes da auditoria da gestão pública .....	9
3.3 Classificação baseada no objeto de auditoria.....	11
3.4 Classificação baseada na vinculação .....	11
3.5 Classificações adotadas pela Controladoria-Geral da União .....	12
3.6 Classificações adotadas pelo Tribunal de Contas da União .....	14
SÍNTESE .....	17

Ao final dos estudos deste tópico, esperamos que você tenha condições de:

- conceituar auditoria;
- distinguir as vertentes da auditoria governamental;
- conceituar auditoria de regularidade e auditoria operacional;
- classificar uma auditoria, dado seu objetivo, objeto e finalidade segundo tipologia do TCU e da CGU.

## 1. O conceito *lato sensu* de auditoria

No início do tópico 1, vimos que a auditoria, em termos amplos, é conceituada como:



### Auditoria

O exame independente e objetivo de uma situação ou condição, em confronto com um critério ou padrão preestabelecido, para que se possa opinar ou comentar a respeito para um destinatário determinado.

Vamos agora explorar esse conceito, composto das seguintes definições:

O conceito de **auditoria** envolve significado maior do que o seu enunciado pode, em princípio, sozinho explicitar. É necessário explorar suas partes para obter um entendimento completo do seu todo.

<b>Exame independente e objetivo</b>	A auditoria deve ser realizada por pessoas com independência em relação ao seu objeto, de modo a assegurar imparcialidade no julgamento. O exame objetivo significa que os fatos devem ser avaliados com a mente livre de vieses, de modo a conduzir a julgamentos imparciais, precisos e a preservar a confiança no trabalho do auditor.
<b>Situação ou condição</b>	É a condição ou o estado do objeto de auditoria encontrado pelo auditor. Comumente denominada situação encontrada, representa o que está ocorrendo, é o fato concreto.
<b>Critério ou padrão preestabelecido</b>	Configura a situação ideal, o grau ou nível de excelência, de desempenho, qualidade e demais expectativas preestabelecidas em relação ao objeto da auditoria; é o que deveria ser ou o que deveria estar ocorrendo.
<b>Opinião ou comentário</b>	Refere-se à comunicação dos resultados da auditoria, seu produto final. Expressa a extensão na qual o critério ou padrão preestabelecido foi ou está sendo atendido.
<b>Destinatário determinado</b>	É o cliente da auditoria. É aquele que, na grande maioria das vezes, estabelece o objetivo da auditoria e determina os seus critérios ou padrões.

## 2. Controle, fiscalização e auditoria: há diferenças?

É comum vermos o uso dos termos controle, fiscalização e auditoria como se fossem sinônimos. Isso dificulta o entendimento dos conceitos relacionados a essas áreas, em particular, a de auditoria governamental, com prejuízo para o aprendizado e para a consolidação de uma terminologia mais precisa, comum a todas as entidades do controle público.

Vamos diferenciar tecnicamente esses vocábulos, com base na Constituição Federal de 1988 (CF/88).

### 2.1 Controle na Administração Pública



A **administração pública** é o conjunto de meios institucionais (órgãos e pessoas jurídicas), patrimoniais, financeiros e humanos (agentes públicos), organizados e necessários para executar as decisões políticas, isto é, para a consecução concreta dos objetivos de governo.

A **administração pública** está vinculada ao cumprimento da lei e ao atendimento do interesse público, objetivos maiores do Estado de Direito.

Para que isso aconteça, é necessário que o Estado estabeleça mecanismos para impor e verificar o seu cumprimento.

*Aí está o que se chama de controle da administração pública, o controle que o sistema político-administrativo exerce sobre si mesmo.*

**Atenção!**

Mileski (2003) destaca que as democracias modernas dispõem de vários mecanismos de controle, constituídos de instâncias relativamente autônomas, com poderes de revisão sobre a atuação de instituições. Ainda segundo o mesmo autor (Ibid):

Em gênero, são muitos os critérios existentes para serem classificadas as modalidades de controle. No entanto, independentemente da forma, existem alguns elementos que constam sempre como referência no meio doutrinário. O controle pode ser interno ou externo. Quanto ao órgão que o executa, pode ser administrativo, legislativo ou judiciário, e se efetua de forma prévia, concomitante e a *posteriori*, envolvendo aspectos de legalidade e de mérito.

Di Pietro (1998) define o “controle da administração pública como o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que são impostos pelo ordenamento jurídico.”

Para Meirelles (2003), o “controle, na administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro.”

Observe que, pela amplitude do conceito, as disposições sobre o controle da administração pública estão espalhadas por todo o texto constitucional.

**Atenção!**

O controle da administração pública deve ser exercido por todos os poderes, em todos os níveis e em todos os órgãos.

**Tipos de controle da administração pública:**

<b>Controle administrativo</b>	É o chamado poder de autotutela da administração pública. É um controle de legalidade e de mérito, exercido pelos órgãos de administração de todos os poderes sobre suas próprias atividades, com vistas a mantê-las dentro da lei, segundo exigências técnicas e econômicas para atender às necessidades dos serviços.
<b>Controle legislativo</b>	Exercido pelo Poder Legislativo (Congresso Nacional, assembleias legislativas e câmaras de vereadores) sobre a administração pública nos aspectos políticos e técnicos, limitando-se às hipóteses constitucionalmente previstas, já que resulta na interferência de um poder em outro.
<b>Controle judicial</b>	É essencialmente um controle de legalidade efetuado pelo Poder Judiciário sobre os poderes e órgãos da administração pública. Ocorre sempre <i>a posteriori</i> . A lei, como principal forma de indicação do interesse público, é tomada aqui no seu sentido genérico, abrangendo toda a forma de regramento, seja constitucional, legal ou regulamentar.
<b>Controle social</b>	É a participação da sociedade no acompanhamento e verificação das ações da gestão pública. Decorre de princípios de governança e <i>accountability</i> e é viabilizado, sobretudo, pela transparência. Os agentes de órgãos, entidades, programas e fundos públicos devem contribuir para aumentar a confiança sobre a forma como são geridos os recursos colocados à sua disposição, reduzindo a incerteza dos membros da sociedade sobre o que acontece no interior da administração pública.



Para saber mais...

A ideia do controle social não é nova. A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, em seu art. 15, já o destacava: “A sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público sobre sua administração.”

Temos, então, que o controle é um instrumento da democracia.

O controle da administração pública é uma prerrogativa, uma função própria dos Estados de Direito, cuja finalidade é assegurar que a estrutura formal criada para concretizar os objetivos de governo, no interesse do bem público, atue de acordo com o conjunto de normas e princípios que compõem o ordenamento jurídico. É um **poder-dever dos órgãos a que a lei atribui essa função**.

## 2.2 Controle, fiscalização e auditoria no setor público

Em diversas normas do nosso ordenamento jurídico encontramos a combinação das palavras “controle e fiscalização”. No entanto, se significassem a mesma coisa, isso não faria sentido.

De fato, controle e fiscalização representam facetas distintas do controle da administração pública, embora vinculadas. O controle é um conceito *lato*, é gênero; a fiscalização é um conceito estrito, é uma espécie do controle.

A atividade de fiscalização é uma faceta significativa do poder de polícia do Estado.

Segundo Fernandes (1999), “A ação de fiscalizar, bem como o próprio poder de polícia, tem em sua essência a necessidade de conter o interesse do particular em confronto com o interesse da coletividade, e materializa-se com o **ato concreto de conformar o comportamento do particular em face das exigências legais e regulamentares** preexistentes.”

A Constituição atribuiu a função de poder-dever de controle dos recursos públicos a determinados órgãos, prescrevendo a **fiscalização** como o instrumento para efetivá-lo:



A **fiscalização** é um instrumento para efetivar o controle. Só fiscaliza quem tem poder-dever de controle.

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União [...] **será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder** (grifo nosso).

A fiscalização no nível interno de cada Poder é realizada por órgãos de suas próprias estruturas, os denominados órgãos ou unidades de controle interno.

A fiscalização externa é exercida pelo Poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas.



### E a auditoria?

Mais adiante, no inciso IV do art. 71, a Constituição menciona as inspeções e auditorias que se somam a outras formas de fiscalização contidas nos demais incisos:

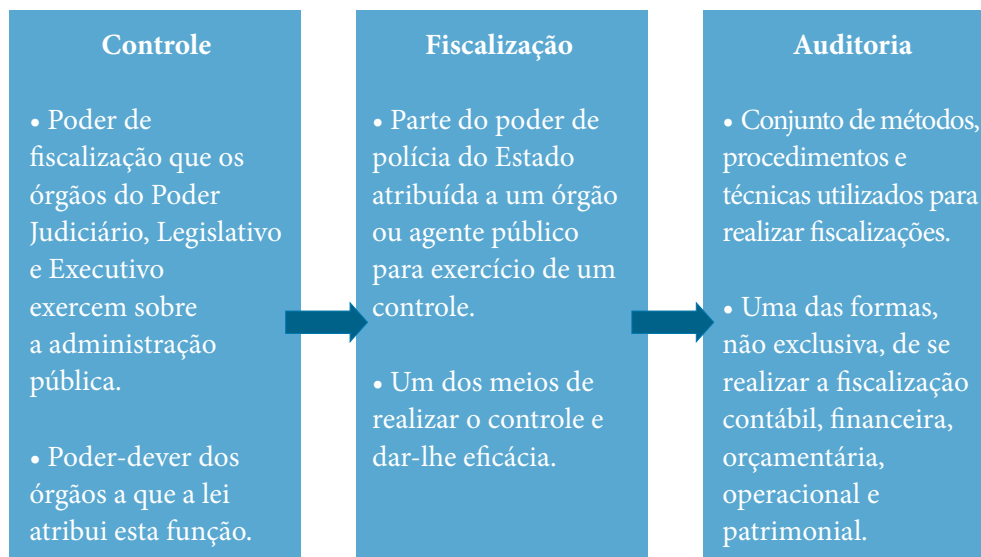
IV. realizar [...] inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes [...], e demais entidades referidas no inciso II.

Auditorias e inspeções são formas de fiscalização com o fim de dar efetividade ao controle da administração pública, no que tange a gestão dos recursos públicos.



A **auditoria** é uma das formas, não exclusiva, de se realizar a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

Temos então, que:



Leitura complementar:  
Leia a INTRODUÇÃO e os PRECEITOS BÁSICOS DO CONTROLE EXTERNO das Normas de Auditoria do TCU (BTCU Especial 29/2010, p. 9 e p. 20 a 25).

### 3. Classificação das auditorias

#### 3.1 Classificação das auditorias na Constituição Federal

O texto constitucional no art. 71, inciso IV, elenca cinco **tipos** de auditoria:

- contábil;
- financeira;
- orçamentária;
- operacional; e
- patrimonial.

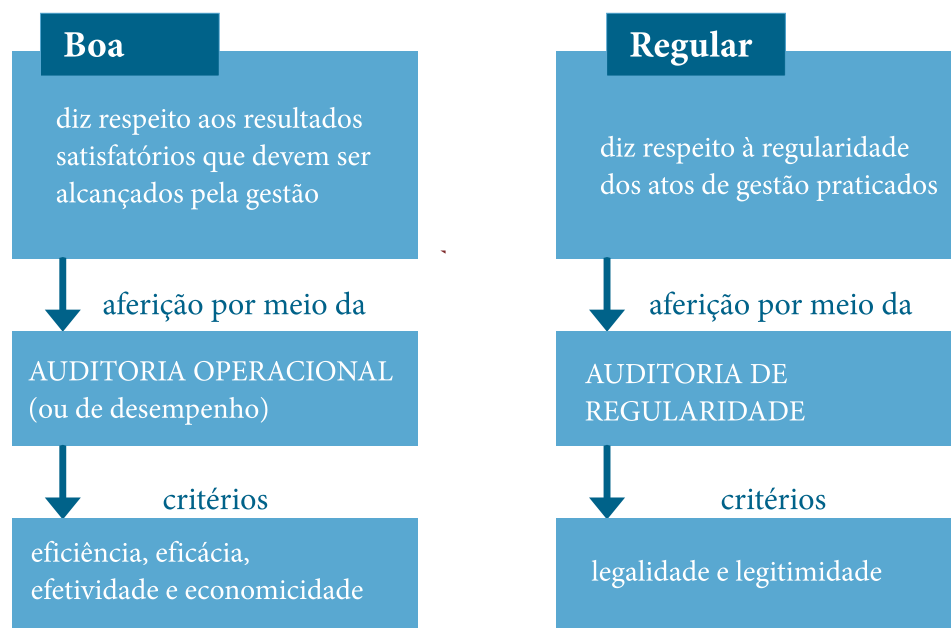
No *caput* do artigo 70, estão especificados os grandes critérios com que essas auditorias serão realizadas:

- legalidade: observância de leis e regulamentos aplicáveis;
- legitimidade: adequação ao interesse público; e
- economicidade: minimização do custo dos recursos na realização de uma atividade sem comprometimento dos padrões de qualidade.

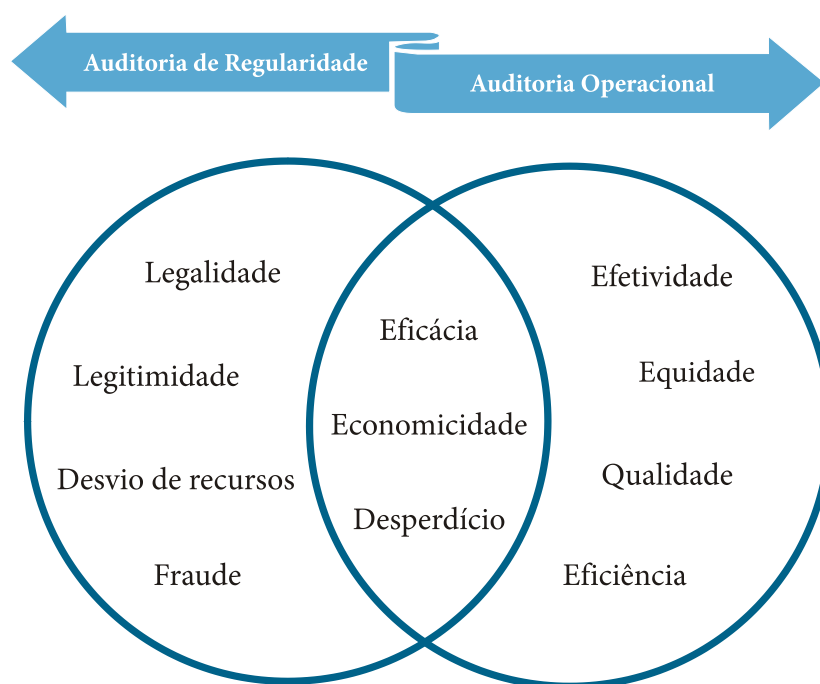
#### 3.2 Vertentes da auditoria da gestão pública

A auditoria de gestão pública classifica-se nas duas vertentes contidas na expressão que traduz a missão dos órgãos de controle interno e externo: “zelar pela **boa e regular** aplicação dos recursos públicos”.





Essa classificação converge com a adotada pela Intosai: “*The full scope of government auditing includes **regularity** and **performance audit***” (**ISSAI 100**). A *performance audit* e a *regularity audit* constituem duas partes de um mesmo todo, cujo objetivo é garantir a *accountability* do setor público em duas diferentes perspectivas:



A diversidade de objetos, a multiplicidade de objetivos e a abrangência do campo de atuação, configuram a auditoria governamental como um vasto campo de estudos e práticas, cuja abordagem exige sua decomposição em diversas classificações.

Dentro das duas vertentes maiores da auditoria de gestão pública (operacional e conformidade), diversas outras classificações são adotadas para melhor caracterizar os trabalhos de auditoria, tais como as baseadas na vinculação da entidade de auditoria, no tipo de objeto auditado, na forma de execução e até outras classificações próprias são adotadas em função de disposições regimentais da entidade de auditoria.

Veja algumas dessas classificações.

### **3.3 Classificação baseada no objeto de auditoria**

Nessa classificação, o tipo de objeto sobre o qual a auditoria recai é utilizado como referencial para indicar o tipo de auditoria realizado.

São exemplos usuais dessa classificação:

- auditoria contábil, financeira, orçamentária ou patrimonial;
- auditoria de gestão de riscos/controles internos;
- auditoria de contas (de gestão e de tomada de contas especial);
- auditoria de programas;
- auditoria de pessoal;
- auditoria de obras;
- auditoria de TI (ou de sistemas);
- auditoria da qualidade; e
- auditoria ambiental etc.

### **3.4 Classificação baseada na vinculação**

Essa classificação diz respeito à vinculação da unidade/entidade de auditoria em relação à entidade auditada:

- auditoria interna: a unidade de auditoria integra a estrutura da própria entidade;
- auditoria externa: realizada por uma organização independente da entidade.

No setor público brasileiro, utiliza-se os termos “controle interno” e “controle externo” para demonstrar essa vinculação.



O **controle externo**, *lato sensu*, ocorre quando o órgão controlador não integra a estrutura do órgão controlado. É também o controle de um Poder sobre o outro, ou da administração direta sobre a indireta.

**Controle externo *lato sensu*** é aquele *externa corporis*, ou seja, o realizado por Poder ou órgão diverso do controlado ou que não integra a sua estrutura, envolvendo o exame de legitimidade e legalidade e/ou supervisão político-administrativa, com o objetivo de verificar se houve regularidade nos atos.

O **controle externo** previsto no art. 71 da CF/88, cujo titular é o Congresso Nacional, que o exerce com o auxílio do Tribunal de Contas, refere-se ao controle da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, contábil e operacional da União.

O **sistema de controle interno de cada Poder**, referido no final do art. 70 da CF/88, tem por objeto a gestão orçamentária, financeira, patrimonial, contábil e operacional no âmbito do referido Poder, em cada nível de governo.

O **controle interno administrativo**, que não deve ser confundido com o sistema de controle interno de cada Poder, é o que integra os próprios processos organizacionais do órgão/entidade. É a forma que a administração possui para verificar os próprios atos, no sentido de se ater aos princípios da legalidade e da supremacia do interesse público. Conforme a **IN SFC 1/2001**, visa a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

No nível federal, o controle externo é exercido pelo Tribunal de Contas da União, em auxílio ao Congresso Nacional, que é o seu titular. A CGU é o órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo.

Além dessas classificações, existem ainda as particulares adotadas por órgãos e entidades de controle e auditoria do setor público, em função de suas disposições regimentais ou conveniências técnicas, como as descritas a seguir, adotadas pela CGU e pelo TCU.



**Manual do SCI**

Capítulo IV

Este documento  
está disponível na  
biblioteca do curso

### 3.5 Classificações adotadas pela Controladoria-Geral da União

O Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (Manual do SCI), aprovado pela IN SFC Nº 01/2001, classifica as atividades do SCI do Poder Executivo em duas técnicas de controle:

- **auditoria**, conceituando-a como o “conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal.”; e

- **fiscalização**, conceituando-a como uma “técnica de controle que visa a comprovar se o objeto dos programas de governo existe, corresponde às especificações estabelecidas, atende às necessidades para as quais foi definido e guarda coerência com as condições e características pretendidas e se os mecanismos de controle administrativo são eficientes.”

Observe que o conceito de auditoria adotado pela Secretaria Federal de Controle Interno (SFC/CGU), além de conter o núcleo e os elementos desta técnica, traz também, em termos amplos, os objetos (processos, resultados e recursos públicos) e as entidades (de direito público e privado) sujeitos à sua aplicação.

O Manual do SCI classifica as auditorias em:

- auditoria de avaliação da gestão;
- auditoria de acompanhamento da gestão;
- auditoria contábil;
- auditoria operacional;
- auditoria especial;
- auditoria de tomada de contas especial;
- análise de processos de pessoal; e
- avaliação das unidades de auditoria interna.



#### Manual do SCI

Capítulo IV, Seção II, item 5,

Capítulo I, Seção II, itens 7, 10 e 11.

Veja a definição destas classificações no documento disponível na biblioteca do curso

Quanto às formas de execução, a CGU adota a seguinte tipologia:

- **direta**: executada diretamente por servidores em exercício nos órgãos e unidades do Sistema de Controle Interno (SCI) do Poder Executivo Federal, sendo subdivididas em:
  - ♦ **centralizada**: executada exclusivamente por servidores em exercício nos órgãos central ou setoriais do SCI do Poder Executivo Federal;
  - ♦ **descentralizada**: executada exclusivamente por servidores em exercício nas unidades regionais ou setoriais do SCI do Poder Executivo Federal;
  - ♦ **integrada**: executada conjuntamente por servidores em exercício nos órgãos central, setoriais, unidades regionais e/ou setoriais do SCI do Poder Executivo Federal.

- indireta: executada com a participação de servidores não lotados nos órgãos e unidades do SCI do Poder Executivo Federal, que desempenham atividades de auditoria em quaisquer instituições da Administração Pública Federal ou entidade privada:
  - ♦ compartilhada: coordenada pelo SCI do Poder Executivo Federal com o auxílio de órgãos/instituições públicas ou privadas;
  - ♦ terceirizada: executada por instituições privadas, ou seja, pelas denominadas empresas de auditoria externa.
- simplificada: realizada por servidores em exercício nos órgãos central, setoriais, unidades regionais ou setoriais do SCI do Poder Executivo Federal, sobre informações obtidas por meio de exame de processos e por meio eletrônico, específico das unidades ou entidades federais, cujo custo-benefício não justifica o deslocamento de uma equipe para o órgão. Essa forma de execução de auditoria pressupõe a utilização de indicadores de desempenho que fundamentam a opinião do agente executor das ações de controle.

### **3.6 Classificações adotadas pelo Tribunal de Contas da União**

Segundo as Normas de Auditoria do TCU (NAT, Bases Conceituais, p. 14, BTCU Especial 29/2010), as auditorias do Tribunal classificam-se, quanto à natureza, em:

- auditorias de regularidade: objetivam examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos à jurisdição do Tribunal, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial. Compõem as auditorias de regularidade as auditorias de conformidade e as auditorias contábeis;

- auditorias operacionais: objetivam examinar a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de avaliar o seu desempenho e de promover o aperfeiçoamento da gestão pública.

Ainda, segundo as NAT, a classificação de uma auditoria como operacional ou de regularidade, dependerá do objetivo nela prevalecente, já que as duas vertentes compõem o mesmo todo da auditoria governamental e às vezes o objetivo de uma auditoria pode levar o seu escopo a contemplar as duas abordagens no mesmo trabalho.

A partir dessas classificações maiores, o TCU segue a classificação baseada no objeto da auditoria, embora não as explicita em seus normativos, o que é bastante justificável, dada a multiplicidade de objetos com que o Tribunal lida em face da amplitude de seu campo de sua atuação.

Quanto à forma de execução, as auditorias do TCU são realizadas exclusivamente pelo seu corpo técnico de auditores, cujas equipes poderão contar com a participação de especialistas externos.

**Instrução Normativa 49/2005, artigo 4º:**

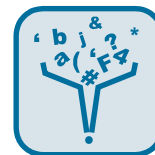
- I - serão credenciados por portaria de fiscalização;
- II - estarão sujeitos aos mesmos deveres impostos aos servidores do Tribunal de Contas da União quando na realização de trabalhos de fiscalização; e
- III - reportar-se-ão ao coordenador da equipe de fiscalização.



Uma FOC pode ser descrita como a fiscalização ou conjunto de fiscalizações que envolvem preparação centralizada, execução descentralizada e consolidação dos resultados.

Além das auditorias realizadas diretamente pelas equipes de suas unidades técnicas, o TCU também adota um formato de realização de fiscalização, denominado **Fiscalização de Orientação Centralizada – FOC**, envolvendo a participação de diversas unidades técnicas, com o objetivo de avaliar, de forma sistêmica, temas ou objetos de controle, em âmbito nacional ou regional, para propor aperfeiçoamento na gestão pública e na própria sistemática de controle.

Resumidamente, uma FOC pode ser descrita como a fiscalização ou conjunto de fiscalizações que envolvam preparação centralizada, execução descentralizada e consolidação dos resultados.



Começamos este tópico explorando o conceito *lato sensu* de auditoria.

Em seguida, diferenciamos os termos **controle, fiscalização e auditoria**:

- **Controle:** o controle que o sistema político-administrativo exerce sobre si mesmo. Deve ser exercido por todos os poderes, em todos os níveis e em todos os órgãos;
- **Fiscalização:** um instrumento para efetivar o controle. Uma faceta significativa do poder de polícia do Estado atribuída a um órgão ou agente público para exercer o controle. Só fiscaliza quem tem poder-dever de controle; e
- **Auditoria:** conjunto de métodos, procedimentos e técnicas. Uma das formas, não exclusiva, de se realizar a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

Vimos que a auditoria de gestão pública, prevista na Constituição, classifica-se em duas vertentes, **auditoria operacional** e **auditoria de regularidade**, que visam a **boa** e **regular** aplicação dos recursos públicos.

Dentro dessas duas vertentes maiores da auditoria de gestão pública, diversas outras classificações são adotadas para melhor caracterizar os trabalhos de auditoria:

- Quanto à localização (vinculação) da auditoria: auditoria interna e auditoria externa; controle interno e controle externo;
- Quanto ao objeto da auditoria: auditoria contábil, financeira, orçamentária, patrimonial (classificação constitucional); auditoria de gestão de riscos/controles internos; auditoria de contas; auditoria de programas; auditoria de pessoal; e auditoria de obras; auditoria de TI (ou de sistemas); auditoria de qualidade; auditoria ambiental; etc.

A seguir, vimos as classificações adotadas pela CGU e pelo TCU. Observamos que existem particularidades nas classificações de órgãos e entidades de controle e auditoria do setor público, em função de suas disposições regimentais ou conveniências técnicas.

No próximo tópico, estudaremos o processo de auditoria: seus elementos e suas fases.