

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS ADMINISTRATIVAS
ESPECIALIZAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO E GESTÃO PÚBLICA

A EFICIÊNCIA DA AUDITORIA INTERNA NOS
CONTROLES PATRIMONIAIS DA UNIVERSIDADE
FEDERAL DE SANTA MARIA

ARTIGO CIENTÍFICO

Paulo Ricardo de Jesus Costa

Santa Maria, RS, Brasil.
2007

A EFICIÊNCIA DA AUDITORIA INTERNA NOS
CONTROLES PATRIMONIAIS DA UNIVERSIDADE
FEDERAL DE SANTA MARIA

Por

Paulo Ricardo de Jesus Costa

Artigo científico apresentado no Curso de Especialização em
Administração e Gestão Pública do Departamento de Ciências
Administrativas, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS),
como requisito parcial para obtenção do grau de

Especialista em Administração e Gestão Pública.

Orientador: Prof. Msc. Antonio Reske Filho

Santa Maria, RS, Brasil.

2007

Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Departamento de Ciências Administrativas
Especialização em Administração e Gestão Pública

**A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
aprova o Artigo Científico**

A EFICIÊNCIA DA AUDITORIA INTERNA NOS CONTROLES
PATRIMONIAIS DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA

elaborado por
Paulo Ricardo de Jesus Costa

como requisito parcial para obtenção do grau de
Especialista em Administração e Gestão Pública

COMISSÃO EXAMINADORA:

Antonio Reske Filho, Msc.
(Presidente/Orientador)

Tania Moura da Silva, Msc.

Gilberto Brondani, Msc.

Santa Maria, junho de 2007.

A EFICIÊNCIA DA AUDITORIA INTERNA NOS CONTROLES PATRIMONIAIS DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA

Autor: Paulo Ricardo de Jesus Costa^{*}
Orientador: Prof. Antonio Reske Filho[†]

RESUMO

O patrimônio público, antes de pertencer ao grupo que ocupa a gestão governamental é propriedade coletiva, e como tal deve ser controlado por todos. O exercício do controle, em qualquer atividade, está sempre associado ao ato de fiscalização, para que não ocorram desvios em relação aos padrões previamente definidos. Os controles devem detectar quaisquer desvios ou irregularidades e proporcionar a realização de ações corretivas. O presente artigo teve como finalidade retratar os controles patrimoniais da Universidade Federal de Santa Maria, bem como, os problemas encontrados e as possíveis soluções com o uso da auditoria interna. Como metodologias foram utilizadas a análise documental, a revisão bibliográfica sobre o tema e entrevistas semi-estruturadas com os principais gestores patrimoniais da UFSM. Ficou evidenciada neste trabalho a fragilidade dos controles patrimoniais e a ausência de auditoria interna como instrumento para maximizar a eficiência dos controles existentes.

Palavras-chave: controle interno; controle patrimonial; auditoria governamental.

ABSTRACT

The common wealth, before belonging to the group that occupies the governmental management is collective property, and as such must be controlled for all. The exercise of the control, in any activity, always is associated with the fiscalization act, so that shunting lines in relation to the standards previously defined do not occur. The controls must detect any shunting lines or irregularities and provide the accomplishment of corrective actions. The present article had as purpose to portray the joined controls of the Federal University of Saint Maria, as well as, problems and the possible solutions with the use of the internal auditorship patrimonial. As methodologies they had been used the documentary analysis, the bibliographical revision on the subject and interviews half-structuralized with the main patrimonial managers of the UFSM. She was evidenced in this work the fragility of the patrimonial controls and the absence of internal auditorship as instrument to maximize the efficiency of the existing controls.

Word-keys: internal control; patrimonial control; governmental auditorship.

^{*} Especialista em Administração e Gestão Pública– UFSM/RS. E-mail: prjc@smail.ufsm.br

[†] Mestre em Contabilidade, Professor do Departamento de Ciências Contábeis UFSM/RS.

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

O Controle Interno no setor público do Brasil tem um novo contexto, com a criação da Secretaria Federal de Controle, o governo passou a ter um órgão exclusivo de controle interno de suas contas. Nos últimos anos a Secretaria Federal de Controle e o Tribunal de Contas da União estão debatendo uma melhoria do sistema de controle em função de uma auditoria mais eficaz.

O patrimônio público, antes de pertencer ao grupo que ocupa a gestão governamental é propriedade coletiva, e como tal deve ser vigiado por todos.

O exercício do controle, em qualquer atividade, está sempre associado ao ato de fiscalização, para que não ocorram desvios em relação ao padrão anteriormente definido. Caso ocorram, os controles, portanto, devem detectá-los e divulgá-los, para proporcionar condições de realizações de ações corretivas.

Todavia, todos os sistemas de controle tendem a se deteriorar ao longo do tempo ou tornarem-se obsoleto como resultado de algumas mudanças. Assim, um elemento fundamental na manutenção do funcionamento e na melhoria do desempenho do sistema de controle é o processo de auditoria interna, como parte do mecanismo para examinar a atuação e propor as correções necessárias.

A auditoria interna, também chamada de auditoria de primeira parte, é aquela realizada pela própria organização em seu próprio sistema de gestão, utilizando seus próprios auditores e/ou auditores de uma organização independente.

A auditoria interna tem valor como parte de um sistema de gestão na sua totalidade, e não como um substituto dele, e deve ser dirigida de forma sistemática, imaginativa e disciplinada. Portanto, a auditoria interna é um dos itens-chave do sistema, que completa o ciclo de controle e constitui a necessária retro alimentação do sistema, de forma a permitir que a organização mantenha e desenvolva suas capacidades para a prevenção de riscos.

Diante do exposto acredita-se que a contribuição desta pesquisa é oportuna para os administradores da Universidade Federal de Santa Maria, realçando o uso da auditoria interna como elemento de informação e controle, principalmente sob o aspecto patrimonial da Instituição.

1.2 Objetivos

- Análise dos controles internos efetuados pelos agentes patrimoniais da UFSM.
- Mostrar à administração central e aos gestores patrimoniais da UFSM da importância da auditoria interna eficiente para a maximização dos controles patrimoniais, como elemento de orientação, padronização e verificação das conformidades dos bens públicos existentes.

1.3 Metodologia

Para Silva:

“existem muitas estratégias para se fazer pesquisa em ciências sociais, dentre as quais se destacam: experimentos, levantamentos, pesquisas históricas, análise de informações em arquivos e estudo de caso. Não existe uma hierarquia entre elas, pois cada estratégia apresenta vantagens e desvantagens” (SILVA, 2004:12).

Optou-se por realizar um estudo de caso único, na Universidade Federal de Santa Maria.

O levantamento bibliográfico sobre auditoria e controle interno priorizou as referências dos últimos dez anos, apesar de algumas referências mais antigas terem sido utilizadas para propiciar uma melhor compreensão da evolução do tema. Por meio desse levantamento foi possível analisar e discutir dados sobre o histórico, os objetivos, o alcance, os procedimentos e os resultados esperados com a auditoria interna para com os controles patrimoniais.

Os dados para medir a eficiência da auditoria nos controles internos patrimoniais da UFSM foram obtidos através de entrevistas com os agentes patrimoniais designados pela Portaria nº. 43.370 de 11 de junho de 2002 – Gabinete do Vice-Reitor da UFSM.

À medida que os entrevistados relatavam os fatos, o pesquisador registrava as palavras e informações exatas, e procurava captar os aspectos emocionais e o contexto em que os entrevistados estavam envolvidos, identificando as posições tendenciosas de superestimação dos aspectos positivos e de desvio dos pontos que ainda careciam de melhoria.

O registro dos dados coletados foi feito de maneira imparcial; da mesma forma, a análise dos dados buscou garantir a isenção de posições pessoais, ou seja, o exame crítico realizou-se com base nas evidências coletadas.

2 O CONTROLE

Fayol, o criador da corrente anatômica da administração, tinha entendimento sobre a função de controle da seguinte forma: “controle consiste em verificar se tudo corre em conformidade com o plano adotado, as instruções emitidas e os princípios estabelecidos. Tem por objetivo apontar as falhas e erros para retificá-los e evitar as reincidências. Aplica-se a tudo: coisas, pessoas, atos”.

Dessa forma, não é difícil entender que o Controle envolve o esquema organizacional, os métodos, bem como os procedimentos, fortemente ligados a: Salvaguarda dos Ativos; Verificação da fidedignidade de todos os valores contábeis; Busca da eficiência da gestão/operacional.

Na língua portuguesa, a palavra tem um sentido de dominação e, talvez por essa causa, o controle é muitas vezes enxergado como um procedimento inconveniente e inoportuno. Ninguém gosta de ser controlado, porém todos entendem que o controle é necessário.

A atividade de controle é inerente à própria existência humana, sobretudo ao controle da riqueza patrimonial.

Assim os governantes devem adotar ações para controle dos gastos públicos. A administração pública deve manter o controle da *res* pública, por ser recursos da sociedade, geridos por agentes públicos em prol da coletividade.

“Controle, em tema de administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um Poder, Órgão ou Autoridade exerce sobre conduta funcional de outro” (MEIRELLES, 1995:572).

O controle na administração pública é exercido, internamente, pela própria administração, ou externamente, por órgãos públicos e pelos cidadãos.

Tem por objetivo primordial manter a legalidade dos atos de gestão buscando atingir o fim precípua de aplicar e administrar bem os recursos públicos, mantendo a transparência, dando publicidade, procurando manter uma prestação de serviço público mais eficiente.

A eficácia do sistema de controle, em todos os níveis, propiciará, indubitavelmente, uma administração pública mais transparente e mais responsável na gestão dos recursos públicos.

2.1 Controle Interno

Para Almeida,

“controle interno é um conjunto de métodos e procedimentos adotados pelas organizações, com o objetivo de proteger ativos, produzir dados contábeis confiáveis, ajudar a administração na condução ordenada de seus negócios, bem como proporcionar a eficiência operacional (ALMEIDA, 1996:50).

Controle Interno é conceituado pelo “Institut Français des Experts Comptables” assim:

“O Controle Interno é formado pelo plano de organização e de todos os métodos e procedimentos adotados internamente pela empresa para proteger seus ativos, controlar a validade dos dados fornecidos pela contabilidade, ampliar a eficácia e assegurar a boa aplicação das instruções da Direção”.

Lopes de Sá ensina que:

“na prática o que se busca conhecer é a eficiência da “vigilância” e da “proteção” aos bens e a força de trabalho, ou seja, se o que se investe e o que se obtém de recursos efetivamente oferece lucratividade, economicidade ou adequada colimação dos fins procurados e programados” (LOPES, De Sá, 1980:98).

Para os norte-americanos, afirma Lopes de Sá (1980:98), “os controles internos são classificados em contábeis e administrativos”. Diz ainda que os “controles contábeis entendem sejam aqueles que se relacionam diretamente com o Patrimônio e com os registros e demonstrações contábeis (que eles dizem ser demonstrações financeiras)”.

A Administração é responsável pelo estabelecimento dos controles a serem adotados, pela verificação quanto ao cumprimento e por sua modificação, em caso de necessidade de adaptá-lo a novas circunstâncias.

As Normas de Auditoria geralmente aceitas, estabelecem que o Auditor deve avaliar o sistema de controle da empresa auditada, para determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos a serem adotados.

Segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC T-12) aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade através da Resolução 780/95, a Auditoria Interna “constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da Entidade”.

No processo de avaliação, o auditor verifica quais são os procedimentos de controle, constata se é o que está sendo utilizado na prática, qual a possibilidade desse sistema detectar erros de imediato, para assim, poder determinar que tipo, em que momento e qual o volume de procedimentos que serão utilizados no trabalho de Auditoria.

Importante destacara que um bom sistema de controle interno funciona como uma “peneira” na detecção de erros ou irregularidades. Quanto mais forte menor a quantidade de testes a serem realizados pelo auditor.

O Controle interno na Administração Pública foi estabelecido pela Lei nº. 4.320/64, no título que trata do controle e execução orçamentária, dispondo sobre controle interno em seus artigos 76 a 80.

O artigo 77 da Lei nº. 4.320/64 estabelece três modalidades de Controle Interno:

- a) Prévio ou *a priori*
- b) Concomitante ou simultâneo e;
- c) Subseqüente ou *a posteriori*.

O Controle Prévio nos gastos públicos é da competência da administração orçamentária e financeira, que utiliza passos pré-determinados que vá da correta classificação dos gastos desde que haja saldo orçamentário e recursos financeiros para atendê-lo e até a elaboração de documentos competentes (Nota de Empenho e Ordem Bancária ou Cheque) para sua formalização.

A legislação, bem como as normas pertinentes a esse tipo de controle, está basicamente, contida no Decreto nº. 93.872, de 23.12.86.

A ferramenta do Controle Concomitante ou Simultâneo é a Contabilidade, cujas funções estão baseadas nos registros e na escrituração da despesa, com os resultados demonstram os Relatórios, Balancetes e Balanços extraídos mensalmente e no final do exercício financeiro.

O acompanhamento da execução orçamentária, ou seja, o Controle Concomitante ou Simultâneo, conforme o artigo 85, da Lei nº. 4.320/64 será feito pelos Órgãos de Contabilidade.

“Artigo 85 – Os Serviços de Contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos Balanços Gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros”.

Sobre este Artigo, assim ensina Reis:

“Aquela abrangência, de natureza pessoal, a que nos referíamos ao comentar o Artigo 83 (do mesmo diploma legal), completa-se neste dispositivo, no sentido horizontal, ou seja, com relação aos registros pertinentes à execução orçamentária, à posição financeira, à composição do patrimônio e à determinação de custos dos serviços mantidos pela entidade” REIS, 1997:154).

Além disso, continua Reis (1997:154) diz que é função precípua da Contabilidade fornecer relatórios sobre as posições acima referidas. Desse relatório sobressaem, por sua importância, no sistema descrito pela Lei nº. 4320/64, as demonstrações seguintes: Orçamentárias, que esclarecem a execução do orçamento; Financeiras, que indicam os recebimentos e os pagamentos e mostram a posição das disponibilidades no início e no final do exercício; Patrimoniais, que apresentam a composição do Patrimônio da entidade, em termos de valores ativos e valores passivos”.

A Carta Magna de 1988 deu grande importância ao Sistema de Controle Interno, separando-o por Poder, e determinando seu funcionamento, nos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, de forma integrada.

2.2 Avaliação do Controle Interno e Fiscalização

Conforme observa Lopes de Sá,

“O auditor deve observar, fundamentalmente, se o Controle Interno obedece aos princípios básicos peculiares: Existência de um Plano de Organização com uma adequada distribuição de responsabilidades; Regime de autorização e de registros capazes de assegurar um controle contábil sobre os investimentos, financiamentos e sistemas de resultados

da empresa (custos e receitas), ou de metas das instituições (orçamentos); Zelo do elemento humano no desempenho das funções a ele atribuídas; Qualidade e responsabilidade do pessoal, em nível adequado" (LOPES, De Sá, 1980:99).

O Auditor deverá aplicar questionários (Check List) para determinados exames, a fim de que possa conhecer os controles com relação ao patrimônio investigado.

2.3 Princípios Fundamentais dos Controles Internos

Para Attuy, Jorge (2001) dentre os princípios geralmente aceitos, pode-se elencar os seguintes:

- Responsabilidade

Para aplicação desse princípio, os manuais internos das organizações devem descrever as atribuições dos setores e dos empregados. Isso com objetivo de certificar-se que todos os procedimentos importantes estarão sendo executados, detectando erros e irregularidades e apurando responsabilidade.

- Rotinas Internas

Todas as rotinas internas das organizações devem ser definidas. Por esse princípio, os procedimentos de diversos setores devem estar descritos, devem ser elaborado documento de circulação interna, como formulários, requisições, prestação de contas, etc.

- Acesso aos Ativos

A empresa deve restringir o acesso de empregados sobre seus ativos. Essa restrição pode ser fisicamente, ou através de documentos de autorização.

Esse princípio visa reduzir a possibilidade de fraudes, uma vez que para isso ocorrer, o fraudador precisa necessariamente possuir o acesso ao ativo, ou seja, de forma direta ou indireta.

- Segregação de Função

Esse é um dos mais importantes princípios do controle interno, pois define como incompatíveis as funções de acesso aos ativos e aos registros contábeis.

Dessa forma, uma pessoa que tem a custódia de um bem não pode ser responsável pela contabilização, pois poderia desviar o bem, baixando como

despesa, provocando um desvio permanente na empresa.

- Confronto dos Ativos com os Registros

Para que a empresa possa certificar de que os registros dos ativos espelham a realidade, deve a empresa realizar procedimentos de confronto entre os bens registrados e os existentes. Dessa forma, previne-se contra um possível desfalque ou até mesmo de um registro incorreto.

- Amarração do Sistema

Um Sistema de Controle Interno amarrado permite que uma área controle a outra, dificultando a ocorrência de fraudes e registrando apenas as transações autorizadas, por seus valores corretos e dentro do período de competência.

- Auditoria Interna

A Auditoria Interna serve para identificar de que os controles internos estão sendo seguidos na prática e sugerir mudanças, caso haja necessidade de modificá-los.

Não basta ter um excelente sistema de controle, se não tiver um departamento que o avalie periodicamente.

- Custo do Controle x Benefícios

Não adianta a empresa implantar um controle se o benefício que se espera dele não esteja à altura. Deve haver uma proporcionalidade entre custos versus benefício, ou seja, programar controle mais sofisticado para transações relevantes e controles menos rígidos para as menos importantes.

- Limitações do Controle Interno

O controle interno das empresas sofre limitações, principalmente referente a conluio de empregados na apropriação de bens, funcionários negligentes na realização de suas tarefas e falta de instrução dos funcionários quanto às normas da empresa.

- Levantamento do Sistema de Controle Interno

Para que o auditor possa identificar qual o sistema de controle interno em vigor na empresa, pode-se verificar nos manuais internos, conversando com funcionários ou através da observância, ou seja, acompanhando uma operação desde o início até sua completa realização.

Depois de levantado, o auditor pode registrá-los nos memorandos, fluxogramas ou em questionários padronizados.

- Avaliação do Sistema de Controle Interno

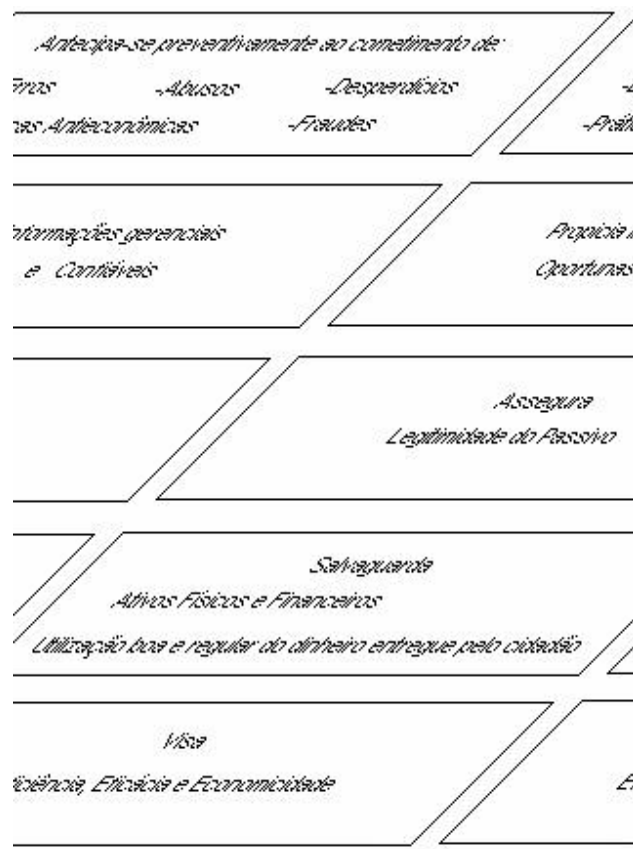
O Auditor deve avaliar o Sistema de Controle Interno da empresa, para determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos a serem aplicados no trabalho de auditoria.

Essa avaliação compreende:

- a) A possibilidade de ocorrer erros ou irregularidades;
- b) Verificar se o sistema em vigor pode detectar erros ou irregularidades de imediato;
- c) Analisar as fraquezas e faltas de controle e
- d) Sugerir melhorias para aprimoramento do sistema de controle.

2.4 Funções do Sistema de Controle Interno

Segundo Attuy, Jorge (2001) um sistema de controle interno deve ter as seguintes funções:



Fonte: Pró-Concursos

É enfatizado ainda que, os objetivos de proteger os ativos e produzir dados contábeis confiáveis - referenciam controles contábeis, tais como: sistemas de conferência, aprovação e autorização; segregação de funções; controles físicos sobre ativos e auditoria interna.

3 AUDITORIA GOVERNAMENTAL

3.1 Origens

Segundo Aurélio Buarque de Holanda (1999), Auditoria significa:

1. Cargo de auditor.
2. Lugar ou repartição onde o auditor exerce as suas funções.
3. Exame analítico e pericial que segue o desenvolvimento das operações contábeis, desde o início até o balanço; auditoria.

É difícil precisar quando começa a história da auditoria, pois toda a pessoa que possuía a função de verificar a legitimidade dos fatos econômico-financeiros, prestando contas a um superior, pode ser considerada como auditor.

Os imperadores romanos nomeavam altos funcionários que eram encarregados de supervisionar as operações financeiras de seus administradores provinciais e lhes prestar contas verbalmente.

Na França, no século III, os barões tinham que realizar leitura pública das contas de seus domínios, na presença de funcionários designados pela Coroa.

Na Inglaterra, por ato do Parlamento, o rei Eduardo I dava direito aos barões de nomear seus prepostos. Ele próprio mandou verificar as contas do testamento de sua falecida esposa.

A aprovação desses auditores é atestada em um documento que constitui um dos primeiros relatórios de auditoria, denominado "probatur sobre as contas".

No Brasil colonial, tinha a figura do juiz colonial, o olho do rei, que era destacado pela Coroa portuguesa para verificar o correto recolhimento dos tributos para o Tesouro, reprimindo e punindo fraudes.

O que podemos notar, em todos esses casos, é que a preocupação desses dirigentes era com a fraude.

A Inglaterra, como dominadora dos mares e controladora do comércio mundial, foi quem mais desenvolveu a auditoria, pois possuía grandes companhias de comércio e instituiu imposto sobre o lucro dessas empresas.

Mas o grande salto da auditoria ocorreu após a crise econômica americana de 1929. No início dos anos 30, é criado o famoso Comitê May, um grupo de trabalho instituído com a finalidade de estabelecer regras para as empresas que tivessem suas ações cotadas em

bolsa, tornando obrigatória a Auditoria Contábil Independente nos demonstrativos financeiros dessas empresas.

3.2 Evolução da Auditoria no Brasil

Segundo Magalhães, Lunkes, Muller, o primeiro parecer de Auditoria Brasileira foi publicado em 1903, relativo a exame de livros da São Paulo Tramway Light and Power Company, com matriz em Toronto, Canadá. (Magalhães, Lunkes, Muller, 2001:39).

A primeira empresa de Auditoria a estabelecer no Brasil foi Mc-Auliffe Davis Belle-Co, em 1909, antiga Arthur Andersen S.C.

A auditoria Governamental contempla um campo de especialização da auditoria, aplicada à administração pública, compreendendo a auditoria interna e externa, envolvendo o patrimônio e principalmente, o interesse público. O auditor público tem um papel social, que é garantir a boa aplicação dos recursos públicos.

3.3 Finalidades da Auditoria Governamental

Segundo Peter (2003:38), a Auditoria Governamental tem por finalidade comprovar a legalidade e legitimidade e avaliar os resultados, quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nas unidades da administração direta e entidades supervisionadas da Administração Pública, bem como aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, dando suporte ao pleno exercício da supervisão ministerial, considerando os seguintes pressupostos:

- ü Observância da legislação específica e normas correlatas;
- ü Execução dos programas de governo, dos contratos, convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres;
- ü Cumprimento, pelos órgãos e entidades, dos princípios fundamentais de planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle;
- ü Desempenho administrativo e operacional das unidades da administração direta e entidades supervisionadas;
- ü Controle e utilização dos bens e valores sob uso e guarda dos administradores ou gestores;
- ü Exame e avaliação das transferências e aplicação dos recursos orçamentários e financeiros das unidades da administração direta e entidades supervisionadas; e
- ü Verificação e avaliação dos sistemas de informações e utilização dos recursos computacionais das unidades da administração direta e entidades supervisionadas.

3.4 Objetivos da Auditoria Governamental

Para PETER, a Auditoria Governamental tem por objetivo examinar a regularidade e avaliar a eficiência da gestão administrativa e dos resultados alcançados, bem como apresentar subsídios para o aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos e controles internos das unidades da administração direta e indireta. (PETER, 2003: 38).

3.5 Abrangência da Auditoria Governamental

A Auditoria Governamental apresenta um grande leque de atuação, incluindo atividades da Administração Direta, entidades da Administração Indireta, programas de trabalho, recursos e sistemas de controles administrativo, operacional e contábil.

Conforme estabelece o Manual de Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, Seção II encontra-se sujeitos a atuação da auditoria, mediante prestação ou tomada de contas, pessoas, unidade da administração direta, indireta, programas e projetos de governo, contratos de gestão e recursos, conforme demonstrado abaixo:

ü Pessoas

- Mediante Tomada de Contas

- I. Os ordenadores de despesas das unidades da administração direta;
- II. Aqueles que arrecadarem gerirem ou guardarem dinheiros, valores e bens do Estado, ou que por eles respondam; e
- III. Aqueles que, estipendiados ou não pelos cofres públicos, por ação ou omissão derem causa a perda, subtração, extravio ou estrago de valores, bens e materiais do Estado pelos quais sejam responsáveis.

- Mediante Prestação de Contas

- I. Os dirigentes das entidades da Administração Direta; e
- II. Os responsáveis por entidades ou organizações, de direito público ou privado, que se utilizem contribuições para fins sociais, recebam subvenções ou transferências à conta do Tesouro.

ü Entidades da Administração Indireta

- Autarquias;
- Empresas públicas;
- Sociedades de economia mista;
- Fundações públicas;
- Serviços sociais autônomos;
- Fundos especiais e fundos setoriais de investimentos;

- Empresas subsidiárias, controladas, coligadas ou quaisquer outras de cujo capital a União tenha o controle direto ou indireto;

ü Recursos

- Todos os recursos originários da lei orçamentária anual, de créditos adicionais, de operações de crédito, assim como as receitas próprias e as aplicações da Administração Direta ou Indireta, inclusive fundos especiais.

3.6 Tipos de Auditoria Governamental

Atualmente, não existe uma definição dos tipos de auditoria governamental existentes no Brasil. Dessa forma, adotaremos a classificação utilização pela Controladoria Geral da União, órgão central de controle interno do poder executivo federal, instituída pela IN 01/2001 da Secretaria Federal de Controle, que assim define:

I. Auditoria de Avaliação da Gestão: esse tipo de auditoria objetiva emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, acordos, convênios ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados, compreendendo, entre outros, os seguintes aspectos: exame das peças que instruem os processos de tomada ou prestação de contas; exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos; verificação da eficiência dos sistemas de controles administrativo e contábil; verificação do cumprimento da legislação pertinente; e avaliação dos resultados operacionais e da execução dos programas de governo quanto à economicidade, eficiência e eficácia dos mesmos.

II. Auditoria de Acompanhamento da Gestão: realizada ao longo dos processos de gestão, com o objetivo de se atuar em tempo real sobre os atos efetivos e os efeitos potenciais positivos e negativos de uma unidade ou entidade federal, evidenciando melhorias e economias existentes no processo ou prevenindo gargalos ao desempenho da sua missão institucional.

III. Auditoria Contábil: compreende o exame dos registros e documentos e na coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de uma unidade, entidade ou projeto. Objetivam obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações deles originárias refletem, adequadamente, em seus aspectos mais relevantes, a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas. Tem por objeto, também, verificar a efetividade e a

aplicação de recursos externos, oriundos de agentes financeiros e organismos internacionais, por unidades ou entidades públicas executoras de projetos celebrados com aqueles organismos com vistas a emitir opinião sobre a adequação e fidedignidade das demonstrações financeiras.

IV. Auditoria Operacional: consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, das unidades ou entidades da administração pública federal, programas de governo, projetos, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a gestão quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade, procurando auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações, que visem aprimorar os procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade gerencial. Este tipo de procedimento auditorial consiste numa atividade de assessoramento ao gestor público, com vistas a aprimorar as práticas dos atos e fatos administrativos, sendo desenvolvida de forma tempestiva no contexto do setor público, atuando sobre a gestão, seus programas governamentais e sistemas informatizados.

V. Auditoria Especial: objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender determinação expressa de autoridade competente. Classificam-se nesse tipo os demais trabalhos auditoriais não inseridos em outras classes de atividades.

4 NORMAS PARA EXECUÇÃO DO TRABALHO DE AUDITORIA

Para alcançar os objetivos da auditoria, o auditor necessita planejar adequadamente seu trabalho, avaliar o sistema de controle interno relacionado com a parte contábil e proceder à revisão analítica das contas do ativo, passivo, despesas e receita, a fim de estabelecer a natureza, datas e extensão dos procedimentos de auditoria, e colher as evidências comprobatórias das informações contábeis espelhadas nas demonstrações para, a partir da avaliação das mesmas, emitir parecer.

4.1 Planejamento dos Trabalhos

O planejamento dos trabalhos de auditoria é extremamente importante e deve, invariavelmente, considerar o escopo da auditoria a ser realizada, ou seja, sua abrangência, com estabelecimento de metas para tornar o trabalho o mais eficiente

possível. Pressupõe o adequado nível de conhecimento sobre a natureza das operações, dos negócios, da forma de organização e legislação aplicável, assim com a identificação prévia de problemas a serem analisados.

O planejamento deve considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos, tais como:

- a) a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;
- b) a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas;
- c) a necessidade de atender os prazos estabelecidos pelo próprio órgão ou por terceiros;
- d) a execução individual ou em conjunto com outros órgãos.

O planejamento dos trabalhos de auditoria deve ser documentado pelo auditor, a quem também cabe preparar programas de trabalho por escrito, detalhando o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade e extensão.

Os programas de auditoria devem ser detalhados de forma a servir como guia e meio de controle de sua execução.

O planejamento e os programas de trabalho devem ser revisados e atualizados sempre que novos fatos o recomendarem.

4.2 Avaliação do Controle Interno

A avaliação do controle interno em uso pela entidade a ser auditada é fundamental, pois sua qualidade determina a natureza, a época e a extensão dos procedimentos a serem aplicados.

4.3 Revisão Analítica

A revisão analítica se constitui num conjunto de testes a serem aplicados nas contas do balanço patrimonial e nas da demonstração das variações patrimoniais com objetivo de detectar e analisar situações ou tendências atípicas e significativas. Essa revisão auxilia o auditor a determinar a natureza, extensão e datas dos procedimentos de auditoria a serem aplicados.

A harmonia interna ou a uniformidade das contas que se relacionam constituem-se, em última análise, numa forma de verificar a correção dos saldos das

contas. Assim, a conta de despesas de INSS, por exemplo, deve guardar razoável relação com a de despesas de salários.

Por outro lado, as discrepâncias entre os valores apresentados numa conta para dois períodos podem evidenciar casos a serem investigados.

A revisão analítica é utilizada basicamente no estágio inicial de planejamento, mas nada impede que se recorra a ela durante as investigações, na análise dos elementos individuais das demonstrações e na conclusão do exame, sob a forma de uma revisão geral das averiguações.

4.4 Execução dos Procedimentos de Auditoria

Os procedimentos de auditoria correspondem a um conjunto de técnicas que o auditor utiliza para colher as evidências sobre as informações das demonstrações contábeis, abrangendo contagem física, confirmação de dados com terceiros, conferência de cálculos e inspeção de documentos.

4.4.1 Contagem Física

Esse procedimento consiste em identificar fisicamente os bens declarados nas demonstrações contábeis. Exemplo: estoques, numerário em caixa, bens do ativo imobilizado, etc.

4.4.2 Confirmação com Terceiros

É o procedimento do qual o auditor se vale para confirmar, por meio de carta, bens de propriedade da entidade em poder de terceiros, direitos a receber e obrigações, ou seja, consiste na obtenção de declaração escrita de alguém de fora da empresa auditada, quanto à posição desses bens, direitos e obrigações, tais como: dinheiro em conta bancária, contas a receber de clientes, contas a pagar a fornecedores e estoques em poder de terceiros.

4.4.3 Conferência de Cálculos

O auditor utiliza esse procedimento, por meio de testes, para aferir a correção dos cálculos efetuados pelo contador na elaboração das demonstrações contábeis, como cálculos de valorização de estoques, cálculos de amortização de despesas antecipadas e diferidas, cálculos das depreciações e cálculos dos juros provisionados.

4.4.4 Inspeção de Documentos

O auditor examina os documentos com o objetivo de aferir a veracidade dos valores registrados. Existem dois tipos de documentos: os internos e os externos. Os primeiros são produzidos pela própria empresa, e os últimos são fornecidos por terceiros à empresa, geralmente comprovando alguma operação. Esses documentos representam os comprovantes hábeis que suportam os lançamentos contábeis nas contas patrimoniais e de resultados. São exemplos de documentos internos: relatório de despesas, registro de empregado, folha de pagamento, boletim de caixa, etc. São exemplos de documentos externos: notas fiscais, faturas, contratos, escrituras de imóveis, etc.

4.5 Coleta das Evidências

Os procedimentos de auditoria, que abrangem testes de observância e testes substantivos, permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas.

4.5.1 Testes de Observância

Os testes de observância consistem na obtenção de uma razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecido pela administração da entidade auditada estão em efetivo funcionamento, inclusive quanto ao seu cumprimento pelos empregados da mesma.

Portanto, na aplicação desses testes, o auditor deve verificar a existência, efetividade e continuidade dos controles internos.

4.5.2 Testes Substantivos

Os testes substantivos consistem na obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelo sistema contábil na entidade. Na aplicação desses testes, o auditor deve objetivar as seguintes conclusões:

- a) existência – se o componente patrimonial existe em determinada data;
- b) direitos e obrigações – se efetivamente existente em determinada data;
- c) ocorrência – se a transação de fato ocorreu;

- d) abrangência – se todas as transações estão registradas;
- e) mensuração, apresentação e divulgação – se os itens estão avaliados, divulgados, classificados e descritos de acordo com os Princípios Fundamentais da Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

Pode-se afirmar que um processo de testes compreende o exame da transação dos elementos selecionados por amostragem e a avaliação dos resultados encontrados, segundo os padrões preestabelecidos.

A seleção de uma amostra pode ocorrer de forma aleatória, sistemática ou casual. Diz-se aleatória: quando não observa qualquer critério predefinido; sistemática: quando observa um parâmetro determinado como, por exemplo, todos os servidores que realizaram mais de duas horas extras nos últimos 60 dias; casual: quando baseada na experiência profissional do auditor, segundo seu *feeling*.

4.6 Papéis de Trabalho

Conforme Almeida, o auditor utiliza-se ainda dos papéis de trabalho que objetivam:

- a) Atender às normas de auditoria;
- b) Acumular as provas necessárias para suportar o parecer do auditor;
- c) Auxiliar o auditor durante a execução do seu trabalho;
- d) Servir como base para avaliação dos trabalhos das auditorias;
- e) Subsidiar auditorias futuras;
- f) Representar perante terceiros as evidências do trabalho executado.

Os papéis de trabalho são os conjuntos de documentos e apontamentos com informações e provas coligidas pelo auditor, preparados de forma manual, por meios eletrônicos ou por outros meios, que constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento de sua opinião.

Como principal papel de trabalho do auditor pode citar o programa de auditoria, que contém a listagem dos procedimentos de auditoria a serem seguidos.

Outros papéis o auditor prepara à medida que vai analisando as diversas contas da contabilidade, com o objetivo de ter um registro do serviço executado, seja para posterior revisão, seja para subsidiar a elaboração de relatório ou outra demanda qualquer. Como exemplo, pode ser citado demonstrativo de conciliações bancárias, cartas de confirmação com terceiros, levantamentos de estoques, verificação física de trabalhadores, etc.

O Papel de Trabalho é de responsabilidade exclusiva do auditor, inclusive quanto a sua guarda.

4.7 Avaliação das Evidências

Após a coleta das evidências, mediante aplicação das competentes técnicas, o auditor parte para a avaliação das mesmas, em função dos princípios fundamentais da contabilidade, estando, então apto a emitir seu parecer.

4.8 Emissão do Parecer

O parecer represente o produto final do trabalho do auditor. É o documento mediante o qual o auditor expressa sua opinião, de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações contábeis nele indicadas.

4.9 Riscos de Auditoria

Para Oliveira, Filho (2001:46) “risco de auditoria é a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre demonstrações contábeis significativamente incorretas”.

A análise de riscos de auditoria deve ser feita na fase de planejamento dos trabalhos considerando a relevância em dois níveis:

- Ø Em nível geral, considerando as demonstrações contábeis tomadas em seu conjunto, bem como as atividades, qualidade da administração, avaliação dos sistemas de controles internos e da situação econômica e financeira da entidade; e
- Ø Em níveis específicos, relativos aos saldos das contas e natureza e volume das transações.

Para determinar o risco de auditoria, o auditor deve avaliar o ambiente de controle da entidade, compreendendo:

- Ø Função e envolvimento dos administradores nas atividades da entidade;
- Ø Estrutura organizacional e métodos de administração adotados, especificamente quanto aos limites de autoridade e responsabilidade;
- Ø Políticas de pessoal e segregação de funções;
- Ø Fixação, pela administração, de normas para inventário, para conciliação de contas, preparação de demonstrações contábeis e demais informes adicionais;

Ø Implantações, modificações e acesso aos sistemas de informação computadorizada, bem como acesso a arquivo de dados e possibilidade de inclusão ou exclusão de dados;

Ø Sistema de aprovação e registro de transações;

Ø Limitações de acesso físico a ativos e registros contábeis e/ ou administrativos; e

Ø Comparações e análise dos resultados financeiros com dados históricos e/ ou projetados.

4.10 Fraude e Erro

O Conselho Federal de Contabilidade, por meio da NBC T 11, item 11.1.4.1, assim considera:

Fraude – o ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis;

Erro – o ato não-intencional, resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis.

4.11 Fases da Auditoria

Os trabalhos de auditoria costumam ser executado em duas fases. A primeira delas, chamada de preliminar, é dedicada ao levantamento de problemas e ocorre por meio de visitas prévias às organizações, para obtenção de informações e documentos capazes de permitir a avaliação do controle interno e a revisão analítica. A outra, denominada fase final, compreende o exame das demonstrações contábeis elaboradas com a emissão do parecer.

5 DA ADMINISTRAÇÃO PATRIMONIAL DA U.F.S.M.

A Universidade Federal de Santa Maria dispõe de normas e procedimentos administrativos relativos ao controle patrimonial de bens móveis, imóveis e semoventes.

A resolução nº. 016/96 – UFSM dentro dos preceitos: da Lei nº. 4.320/64; o constante no decreto nº. 200/67; o conteúdo da Instrução Normativa nº. 205/88-SEDAP e Decreto nº. 99.658/90 estabeleceu que o controle patrimonial destes bens ficasse ao encargo do Departamento de Materiais e Patrimônio (DEMAPA).

Através do Sistema de Administração Patrimonial o Demapa realiza o controle patrimonial dos bens móveis, imóveis e semoventes da Instituição, de acordo com os citados dispositivos legais ora vigentes.

5.1 Do Controle dos Bens Patrimoniais

Em seu artigo 28 a resolução nº. 016/96-UFSM diz:

“O controle será exercido em função dos preceitos legais vigentes e propugnará pela manutenção e aperfeiçoamento do Sistema de Administração Patrimonial da Universidade”.

Caberá ao Órgão Central e ao Órgão Fiscalizador a sistematização dos instrumentos de controle (art. 29).

Os instrumentos adotados para a sistematização dos controles patrimoniais são:

- a) o Termo de Incorporação Patrimonial;
- b) o Inventário dos Centros de Responsabilidade;
- c) o Inventário Geral;
- d) a Tomada de Contas.

Através do Inventário dos Centros de Responsabilidade o sistema de administração patrimonial consegue identificar o responsável pela guarda e uso dos bens patrimoniais que constituírem o acervo patrimonial das Subunidades da Universidade (art. 31).

Em situações de mudança de titular responsável a resolução prevê um prazo de 20 dias para que se elencado o novo responsável pela subunidade (art. 32). A responsabilidade do Dirigente exonerado somente cessará quando for efetivada a atualização do inventário, mediante a conferência dos bens e a assinatura do responsável, em qualquer das hipóteses enumeradas neste artigo

Para a conferência dos bens arrolados o art. 33 prevê:

A conferência dos bens arrolados no Inventário dos Centros de Responsabilidade se dará, também, obrigatoriamente:

- a) ao término do exercício financeiro;
- b) sempre que houver Tomada de Contas do Dirigente do Centro de Responsabilidade;
- c) quando da implantação de nova Subunidade;
- d) se determinada pelo Órgão Fiscalizador.

5.1.1 Das baixas e alienações no sistema de administração patrimonial da UFSM

O sistema estabelecido pela resolução nº. 016/96 – UFSM prevê que a baixa representa a exclusão do bem do acervo patrimonial. Todas as baixas patrimoniais precisam de um parecer da Comissão previamente estabelecida e que o procedimento de baixa é registrado através de um processo administrativo.

Um dos documentos para tal procedimento é o Termo de baixa que conterá todos os elementos para a identificação do bem baixado.

5.1.2 Da manutenção dos Bens Patrimoniais da UFSM

Os bens patrimoniais da UFSM terão manutenção sistemática com o objetivo da conservação e/ou recuperação dentro das exigências dos manuais técnicos de cada espécie (art. 45).

5.1.3 Da Responsabilidade pelos Bens Patrimoniais da UFSM

Ao servidor que assumir cargo de direção ou chefia será, obrigatoriamente, imputada responsabilidade pela guarda, uso e zelo dos bens patrimoniais, arrolados no Inventário da Subunidade que dirigir.

Quando for constatado o desaparecimento de algum bem patrimonial, o Dirigente do Centro de Responsabilidade deverá tomar imediatas providências através de sindicância, objetivando a localização do bem desaparecido e a apuração de responsabilidades. Na hipótese de o relatório da sindicância concluir pela configuração de infração disciplinar capitulada como ilícito penal, a autoridade competente encaminhará cópia dos autos ao Ministério Público, independentemente da imediata instauração do processo administrativo disciplinar.

6 A REALIDADE DOS CONTROLES PATRIMONIAIS NA UFSM

Após a pesquisa documental sobre a legislação vigente sobre os temas e do estudo do referencial teórico sobre controle interno e auditoria interna foram realizadas uma série entrevistas semi-estruturadas com os seguintes servidores da UFSM:

- O diretor do Departamento de Materiais e Patrimônio (Demapa/UFSM);
- A chefe do Setor de baixas patrimoniais da UFSM, localizado no Almoxarifado Central da UFSM;
- Os Agentes Patrimoniais nomeados pelo gabinete do Reitor da UFSM.

A entrevista mostrou alguns pontos interessantes sobre os temas. São eles:

1) Todos os servidores estão na UFSM a mais de 03 anos e conhecedores da legislação vigente sobre o controle dos bens patrimoniais;

2) Em seus relatos todos os servidores foram unânimes em dizer que a guarda e o controle patrimonial na UFSM é feito pelo chefe da unidade sob a qual o bem se encontra localizado. Segundo o diretor do Demapa:

“Atualmente o controle é feito com o recebimento do bem e alocação do bem na carga do chefe responsável da unidade que está adquirindo o bem. Todos os bens móveis e imóveis da instituição têm esta forma e mais o gerenciamento da carga patrimonial existente. A carga patrimonial vem de anos e nós temos as listagens patrimoniais renovadas ano a ano destas listagens com a assinatura e a verificação por parte das unidades e dos seus chefes que assinam ou registram as ocorrências patrimoniais. Mais ainda todo o acompanhamento é dos agentes patrimoniais e da divisão de patrimônio (Demapa) que faz o mapeamento de tudo que ocorre e de tudo que é solicitado, como transferências, inserções, baixas, tudo de acordo com a legislação vigente”.

Mesmo afirmando que estas ações atendem a legislação vigente, o diretor afirma na seqüência da entrevista que o *controle interno não é atendido* por que:

“As unidades nem sempre retratam ao patrimônio, divisão de patrimônio, a realidade existente. Então há falhas nas questões de furtos, nas questões de transferências, nas questões de baixa e encaminhamento para baixa, e tudo mais. Há muitas falhas neste sentido que a gente vem ao longo do tempo procurando corrigir e está bem mais minimizado...”

Para resolver o problema a UFSM realizou há pouco tempo uma auditoria patrimonial consolidada, inclusive com parecer jurídico sobre o assunto. Os dados obtidos na auditoria patrimonial estão em fase de execução e o que futuramente terá uma reflexão em relação aos bens mais antigos e aos bens mais novos que não se encontram na carga patrimonial da instituição.

O diretor também informou que além desta auditoria a UFSM estará realizando diversos treinamentos sobre o tema com os chefes de departamentos, secretários e com os agentes patrimoniais da UFSM.

Outro encaminhamento solicitado pelo Demapa é o aperfeiçoamento do Sistema de Informática da UFSM (SIE) para o módulo de controle patrimonial.

Para a chefe da seção de registro, tombamento e baixa patrimonial da UFSM, o controle em sua seção é *“feito com o termo de responsabilidade, com o termo de transferência”*. Quem assina os termos são *“os responsáveis pela unidade, chefes de departamento”*. Na transferência de bens patrimoniais quem assina *“é o recebedor, pois para fazer este termo de transferência tem que estar documentado, tem que ter a assinatura do cedente pelo bem e do recebedor e, depois a gente gera o termo que vai para o departamento e quem assina é o chefe do departamento”*. Todos os termos são gerados no sistema SIE, impressos para posterior assinatura. Para ela a legislação vigente é atendida no tangente aos bens móveis. Afirma que não sabe como é feito o controle dos bens imóveis e que pessoalmente nunca recebeu orientação sobre o assunto. Na seqüência da entrevista relatou que a carga patrimonial fica a encargo do chefe do departamento que responde por ela e a controla. Afirmou também que os chefes de departamento realização a movimentação patrimonial e informam aos agentes patrimoniais, que informam ao setor de registro, tombamento e baixa a movimentação efetuada.

3) Que não existe uma auditoria regular nos bens patrimoniais da UFSM. Existem apenas comissões de consolidação contábil, nomeada pelo Reitor da UFSM. Esta comissão realiza a consolidação dos bens patrimoniais informados pelo departamento de materiais e patrimônio com os bens informados na contabilidade da UFSM. Se existir alguma divergência poderá ser investigada pela comissão nomeada. Segundo a chefe da seção de registro, tombamento e baixa patrimonial da UFSM se existisse uma auditoria patrimonial independente esta aumentaria *“em muito”* os controles já existentes.

4) Que existe uma dificuldade no controle patrimonial em relação ao SIE (sistema de informação da UFSM). Segundo o diretor do Demapa é necessário que este sistema de informática forneça:

“Um controle mais sistemático e um controle mais automatizado da carga patrimonial. Eu cito como exemplo em uma transferência não passar pela divisão de patrimônio e sim passar do órgão que está transferindo diretamente para o órgão que está recebendo a transferência, tudo on line no SIE, e registro automático. Então isto está se tratando com o CPD para ser implementado”.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo de caso mostrado neste artigo retrata bem a complexidade e a dificuldade que os órgãos públicos têm em tornarem eficientes e eficazes os controles internos.

No nível de controle patrimonial a situação é muito problemática. Após toda a revisão documental e bibliográfica fica clara a total ausência de elementos fundamentais pertinentes ao controle interno. A segregação de função é a mais clara dentre os elementos não realizados no controle interno.

Na UFSM a segregação de função inexistente, ou seja, a carga patrimonial fica inteiramente sob a guarda do chefe do departamento nas unidades de ensino e nos demais setores com seus respectivos chefes; é ele quem recebe as listas de verificação anual emitidas pelo Demapa e é ele quem assina com vistoriador da mesma carga patrimonial. Os agentes patrimoniais apenas recebem as informações dos chefes dos departamentos, setores e as encaminham ao Demapa para que sejam efetuadas as alterações cabíveis.

Outro ponto grave apontado na UFSM é que não existem auditorias permanentes e regulares para auditar os controles existentes. Apenas é nomeada uma comissão anual para a consolidação contábil dos registros junto ao Demapa.

O sistema de informação (SIE) também precisa ser melhorado para que se possa efetuar de forma on-line todos os processos de registro, transferência e baixa dos bens patrimoniais.

Enfim o trabalho mostra claramente a fragilidade dos controles atuais. Em uma instituição complexa como a UFSM a auditoria interna seria um elemento altamente necessário para tornar eficientes os controles existentes, bem como, possibilitaria a criação de novos controles em todas as demais áreas de gestão da UFSM.

8 REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. Auditoria – um curso moderno e completo. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ATTUY, Jorge. Auditoria. São Paulo: Pro-Concursos, 2001.

BRASIL. CF/88 – Constituição Federal de 1988. Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC nº. 1.035, de 26 de agosto de 2005. Aprova a NBC T11. 4 – Planejamento da Auditoria.

DA SILVA, Rogério Galvão (Caderno de Pesquisas em Administração, São Paulo, v.11, nº4 p. 1-12, 2004).

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Aurélio: século XXI: o dicionário da língua portuguesa. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

KOONTZ, Harold e O'DONNEL, Cyril – Princípios de Administração: Uma análise das funções administrativas. 10 ed. São Paulo: Livraria Pioneira Editora, 1976.

_____. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, 1964.

MACHADO JUNIOR, J. T.; REIS, H. da C. A Lei 4.320 comentada. 26 ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1997.

MAGALHÃES, Antonio de Deus F., LUNKES, Irtes Cristina, MULHER, Aderbal Nicolas. Auditoria das Organizações. São Paulo: Atlas, 2001.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 16 ed. atual., 2.tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

_____. **Natureza constitucional do sistema de controle das contas públicas.** In: Fiscalização de gastos públicos no Brasil. Brasília: Tribunal de Contas da União, Instituto Serzedello Correa, 1999.

Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC T-12) aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade através da Resolução 780/95,

OLIVEIRA, Luís Martins de, FILHO, André Diniz. Curso Básico de Auditoria. São Paulo: Atlas, 2001.

PETER, Maria do Gloria Arrais. Manual de Auditoria Governamental. São Paulo: Atlas, 2003.

SA, Antonio Lopes de. Curso de Auditoria. 6 ed. São Paulo: Atlas, 1980.

UFSM – Universidade Federal de Santa Maria.

_____. **Portaria nº. 43.370 de 11 de junho de 2002 – Gabinete do Vice-Reitor da UFSM.**

_____. **Resolução nº. 016/96 – Departamento de Materiais e Patrimônio – UFSM.**