



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS HUMANAS E EXATAS - CCHE
CAMPUS-VI POETA PINTO DO MONTEIRO
CURSO DE BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

LEONEIDE ALMEIDA MARTINS

**UM ESTUDO SOBRE AS TÉCNICAS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL
UTILIZADAS PELOS AUDITORES DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA
PARAÍBA**

MONTEIRO

2018

LEONEIDE ALMEIDA MARTINS

**UM ESTUDO SOBRE AS TÉCNICAS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL
UTILIZADAS PELOS AUDITORES DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA
PARAÍBA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como pré-requisito para a obtenção do diploma Bacharel em Ciências Contábeis ao Centro de Ciências Humanas e Exatas da Universidade Estadual da Paraíba – UEPB.

Orientador: Prof. Dr. Mamadou Dieng

**MONTEIRO
2018**

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

M379e Martins, Leoneide Almeida.

Um estudo sobre as técnicas de auditoria governamental utilizadas pelos auditores do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba [manuscrito] : / Leoneide Almeida Martins. - 2018.

60 p. : il. colorido.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Humanas e Exatas, 2018.

"Orientação : Prof. Dr. Mamadou Dieng, Coordenação do Curso de Ciências Contábeis - CCHE."

1. Auditoria governamental. 2. Auditor público. 3. Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE-PB).

21. ed. CDD 657.45

LEONEIDE ALMEIDA MARTINS

**UM ESTUDO SOBRE AS TÉCNICAS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL
UTILIZADAS PELOS AUDITORES DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DA
PARAÍBA**

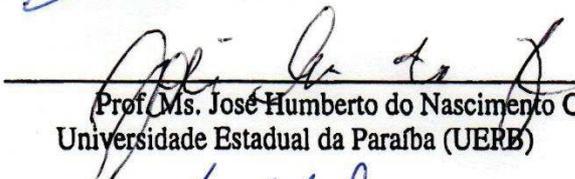
Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como pré-requisito para a obtenção do diploma
Bacharel em Ciências Contábeis ao Centro de
Ciências Humanas e Exatas da Universidade
Estadual da Paraíba – UEPB.

Aprovada em: 24/04/2018

BANCA EXAMINADORA



Prof. Dr. Dieng Mamadou (Orientador)
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Ms. José Humberto do Nascimento Cruz
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Ms. Ismael Gomes Barreto
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

Dedico primeiramente a Deus e ao meu companheiro Celecileno que esteve comigo em todos os momentos desta jornada me incentivando e apoiando.

“Tudo posso naquele que me fortalece” (Filipenses 4.1)

AGRADECIMENTOS

A Deus Pai Todo-poderoso ser essencial em minha vida, que é meu socorro, presente em todas as horas, meu sustento e que me deu coragem para conseguir enfrentar toda as dificuldades e mim manter firme;

A minha família, principalmente aos meus pais Jonas e Leonilda que mim deram o apoio necessário diante te tantos desafios e que com toda dificuldade sempre incentivaram e acreditaram que um sonho sempre e possível de se realizar, embora tenha sido árduo, mas que valeu apenas. E todos os meus irmãos queridos Jânio, Janice, Leonice e Leonilda, sei que todos se sentem felizes por esta conquista que não e só minha;

Ao meu companheiro Celecileno, que compartilha comigo momentos de alegria, tristeza, ganhos, perdas e que teve muita paciência, criatura linda que Deus colocou no meu caminho, mim ajudou quando precisei, alguém que sempre posso confiar, fundamental na minha vida que sei que sempre posso contar, agradeço à Deus por ter uma pessoa tão especial na minha vida , que fez , faz e sempre fará parte de minha vida;

A minha inesquecível bisavó Maria dos Anjos (in Memoriam) que sempre mim incentivou e sempre com seus preciosos conselhos e sei que onde está mim protege e sente muito orgulho, e minha tia Ednalva Almeida que sempre aconselha, e vibra por mim;

Ao meu orientador Prof. Dr. Dieng Mamadou, que é um professor digno de todos os elogios por tamanho conhecimento acadêmico. Pessoa ao qual procurei e se propôs a ajudar que foi fundamental na conclusão do meu trabalho;

Ao Prof. Ms. Gilberto pessoa que admiro muito, por sua inteligência, pessoa muito prestativa, possuidor de uma bondade ímpar. Aos demais professores por seus conhecimentos repassados e incentivos para me tornar uma profissional qualificada e habilitada.

Ao Prof. Ms. Humberto pessoa que mim ajudou, me direcionando para que eu pudesse realizar esta pesquisa.

Ao professor Dr. Josedilton Diniz auditor TCE-PB minha sincera gratidão jamais esquecerei seu gesto nobre, pessoa prestativa e importante na realização da coleta de dados que nunca serei grata o bastante.

A amiga Eduarda Duarte, que como sempre não hesitou em prestar sua valiosa assistência. A amiga Jessica Farias, pelos bons momentos e sempre que precisei esteve junto.

A minha querida irmã Leonilda Martins por toda sua dedicação e atenção que quando eu mais precisava sempre esteve junto, compartilhando seus conhecimentos acadêmicos.

Meu muito obrigado!

RESUMO

A Auditoria governamental é executada através de princípios básicos determinados pelo Tribunal Contas (TC) para o cumprimento da sua competência constitucional dando suporte para TCs, realizar o acompanhamento das ações realizadas pelos responsáveis da gestão dos bens públicos, a Auditoria Governamental tornou-se um instrumento de controle muito importante, possibilitando uma melhor distribuição de recursos públicos, auxiliando de forma eficiente para detectar e propor correções nos desperdícios de recursos públicos e da improbidade administrativa, da negligência e omissão. Pois a mesma na incumbência de garantir o cumprimento de normas que regulam a aplicação destes recursos e na missão de proporcionar os resultados mais eficazes possíveis é primordial na transparência de uma boa gestão pública, através de técnicas que tem a finalidade de obter evidências as quais devem ser suficientes propícias e essenciais para o fechamento dos trabalhos. As técnicas de auditoria são formadas por um conjunto de processos e ferramentas, de que se serve o auditor para obter provas suficientes para formar sua opinião sobre o objeto auditado, no qual deve ser claro e objetivo precedido de padrões técnicos e comportamentos irrepreensíveis focados em minimizar eventos adversos aos interesses da sociedade, é executada pelo profissional que cumpra as exigências mínimas oferecidas pelas Normas de Auditoria do Tribunal Contas União (NAT), onde deve ser devidamente registrado no Conselho Regional de Contabilidade do Estado. O presente estudo tem como objetivo principal investigar quais são as técnicas de auditoria governamental utilizadas pelos auditores do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba. Quanto à metodologia utilizada à pesquisa foi de natureza explicativa e exploratória, sendo utilizados procedimentos de estudo de caso, empregando-se também abordagem qualitativa dos dados coletados, onde por meio desta, pode-se observar a real percepção dos auditores públicos do TCE da Paraíba diante da questão de pesquisa. Foi utilizado para o tratamento dos dados colhidos nos questionários aplicados a 14 (quatorze) auditores, todos do Tribunal de Contas da Paraíba, utilizando-se para análise o tratamento dedutivo, onde foram abordados por meio de tabelas e gráficos. Enfim, conclui-se que os auditores utilizam as técnicas apenas para um direcionamento dos seus trabalhos e que a experiência do auditor é muito importante para a conclusão dos trabalhos.

Palavras-chaves: Auditoria Governamental. Técnicas de Auditoria. Auditores do TCE/PB.

ABSTRACT

The Government Audit is executed through basic principles determined by the Court Accounts (CT) to fulfill its constitutional jurisdiction, giving support to TCs to monitor the actions carried out by those responsible for the management of public assets, Government Audit has become an instrument of very important control, enabling a better distribution of public resources, helping efficiently to detect and propose corrections in the waste of public resources and administrative improbity, negligence and omission. Since it is the task of ensuring compliance with the rules governing the application of these resources and the task of providing the most effective results possible, it is paramount in the transparency of good public management, through techniques that have the purpose of obtaining which are sufficient, propitious and essential for the closing of the works. The audit techniques are formed by a set of processes and tools, which the auditor serves to obtain sufficient evidence to form his / her opinion about the audited object, in which it must be clear and objective preceded by technical standards and behaviors responsible for minimizing adverse events to the interests of society, is performed by the professional who meets the minimum requirements offered by the Auditing Standards of the Court of Auditors Union (NAT), where it must be duly registered in the Regional Accounting Council of the State. The present study has as main objective to investigate the main techniques of government audit in the court of accounts of the state of Paraiba. As for the methodology used, the research was explanatory and exploratory in nature, using case study procedures, using a qualitative approach of the collected data, where through this one can observe the real perception of the public auditors of the Paraiba TCE to the research question.

Keywords: Government Audit. Audit Techniques. Auditors of the TCE / PB.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Faixa Etária	41
Gráfico 2 - Nível de escolaridade formação	42
Gráfico 3 - No seu entendimento, as técnicas de Auditoria Governamental são suficientes para analisar e examinar o estado do objeto auditado, realçando peças que são importantes para o bom desenvolvimento do trabalho do auditor?.....	43
Gráfico 4 - A experiência de um auditor fórmula uma opinião para a tomada de decisão ou só são utilizados termos técnicos.	44
Gráfico 5 - Na sua opinião através das técnicas de auditoria governamental o auditor consegue verificar os aspectos da legalidade e legitimidade dos atos praticados pelos gestores públicos?	45
Gráfico 6 - As técnicas de auditoria governamental são autossuficientes?.....	46
Gráfico 7 - As técnicas de auditoria governamental são de fácil compreensão?	47
Gráfico 8 - Onde é mais comum as auditorias?.....	48
Gráfico 9 – Na sua opinião a auditoria governamental apresenta peculiaridades na aplicação das técnicas?	49
Gráfico 10 - Normalmente o auditor obedece às técnicas oferecidas, que fundamentalmente se apoiam?.....	50
Gráfico 11 - A auditoria governamental através de suas técnicas assegura um trabalho livre de espúrio?.....	51
Gráfico 12 - Cada técnica é direcionada para uma finalidade específica	52
Gráfico 13 - As técnicas são suficientes e úteis para a conclusão dos trabalhos?.....	53
Gráfico 14 - Quais são as principais técnicas que se utiliza para realização de auditorias nas prestações de contas nos municípios?	54

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Faixa Etária.....	40
Tabela 2- Nível de escolaridade formação	41
Tabela 3– No seu entendimento, as técnicas de Auditoria Governamental são suficientes para analisar e examinar o estado do objeto auditado, realçando peças que são importantes para o bom desenvolvimento do trabalho do auditor?.....	42
Tabela 4 – A experiência de um auditor fórmula uma opinião para a tomada de decisão ou só são utilizados termos técnicos.	43
Tabela 5 - Na sua opinião através das técnicas de auditoria governamental o auditor consegue verificar os aspectos da legalidade e legitimidade dos atos praticados pelos gestores públicos?	44
Tabela 6 – As técnicas de auditoria governamental são autossuficientes?.....	45
Tabela 7 – As técnicas de auditoria governamental são de fácil compreensão?	46
Tabela 8 - Onde é mais comum as auditorias?	48
Tabela 9 – Na sua opinião a auditoria governamental apresenta peculiaridades na aplicação das técnicas?	49
Tabela 10 – Normalmente o auditor obedece às técnicas oferecidas, que fundamentalmente se apoiam.	49
Tabela 11 – A auditoria governamental através de suas técnicas assegura um trabalho livre de espúrio?.....	50
Tabela 12 - Cada técnica é direcionada para uma finalidade específica?	51
Tabela 13 – As técnicas são suficientes e úteis para a conclusão dos trabalhos?.....	52
Tabela 14 - Quais são as principais técnicas que se utiliza para realização de auditorias nas prestações de contas nos municípios	53

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Principais características da auditoria interna	33
Quadro 2 - Principais características da auditoria externa	33

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ART	Artigo
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
NAT	Normas de Auditoria Tribunal de Contas
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
PB	Paraíba
TC	Tribunal de Contas
TCE	Tribunal de Contas do Estado.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
1.1	CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA	17
1.2	OBJETIVO DA PESQUISA	17
1.2.1	Objetivo geral.....	18
1.2.2	Objetivos Específicos.....	18
1.3	JUSTIFICATIVA	18
1.4	ESTRUTURA DO TRABALHO	19
2	REFERENCIAL TEÓRICO	20
2.1	ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	20
2.1.1	Tipos de controle da Administração Pública	23
2.2	ORIGEM DA AUDITORIA.....	24
2.2.1	Auditor Público.....	25
2.2.2	Técnicas de Auditoria.....	26
2.3	AUDITORIA GOVERNAMENTAL	29
2.3.1	Conceito de Auditoria Governamental.....	29
2.3.2	Auditoria Interna e Auditoria Externa	31
2.3.3	Objeto e Objetivos	34
2.3.4	Tipos de Auditoria Governamental	34
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	36
3.1	CLASSIFICAÇÃO QUANTO À FORMA DE ABORDAGEM DO PROBLEMA	36
3.2	CLASSIFICAÇÃO QUANTO AOS OBJETIVOS GERAIS	37
3.3	CLASSIFICAÇÃO QUANTO AOS PROCEDIMENTOS TÉCNICOS	38
3.4	MÉTODOS DE ABORDAGEM.....	38
3.5	UNIVERSO E AMOSTRA DA PESQUISA	39
4	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS.....	39

4.1	ANÁLISE DESCRITIVA DOS DADOS	40
4.1.1	Faixa etária	40
4.1.2	Nível de escolaridade	41
4.1.3	Percepção sobre a suficiência das técnicas de auditoria	42
4.1.4	A experiência de um auditor para tomada de decisão	43
4.1.5	Verificação da legitimidade e legalidade	44
4.1.6	Suficiência das técnicas de auditoria	45
4.1.7	Compreensão das técnicas	46
4.1.8	Onde há mais auditorias	47
4.1.9	Peculiaridades para a aplicação das técnicas	48
4.1.10	Obediência para aplicação das técnicas	49
4.1.11	As técnicas e a seguridade de um trabalho sem espúrio	50
4.1.12	A finalidade específica de cada técnica	51
4.1.13	A suficiência e utilidade das técnicas	52
4.1.14	Técnicas utilizadas para as prestações de contas nos municípios	53
	CONCLUSÃO	55
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	57
	APÊNDICE	59

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade é uma ciência exata desenvolvida para auxiliar e informar a todos os seus usuários sobre as mutações desenvolvidas no seu patrimônio. A contabilidade tem como função estudar, interpretar e registrar os fenômenos que afetam o patrimônio de uma entidade, sendo assim com ela os administradores tem as informações necessárias para o controle de uma empresa.

A profissão contábil consiste em um trabalho exercido habitualmente nas células sociais, com o objetivo de prestar informações e orientações baseadas na explicação dos fenômenos patrimoniais, ensejando o cumprimento de deveres sociais, legais, econômicos, tão como à tomada de decisões administrativas, além de servir de instrumentação histórica da vida da riqueza. (SÁ, 2007, p. 144).

Sendo a mesma, uma formadora de uma linha de pesquisa denominada Auditoria, destinada a ser usada como uma ferramenta de confirmação da própria contabilidade.

Com necessidade de controlar as despesas públicas e conseqüentemente a busca do equilíbrio das contas públicas, por sua vez o Tribunal de Contas (TC) é obrigado a demonstrar sua capacidade de controlar e buscar soluções para manter o desenvolvimento. O TC é um órgão constitucional que presta serviços ao Poder Legislativo no cumprimento do controle externo com o propósito de assegurar e promover o desempenho da transparência no setor público, contribuindo diretamente para as boas práticas de gestão pública, e ao implementar auditorias governamentais, o TC traça objetivos que planeja alcançar e observar a fidelidade das demonstrações contábeis, relatórios, legislação entre outros.

O gestor público tem a obrigação de prestar contas perante a sociedade, “obedecendo aos princípios da boa governança: transparente, mensurável, coerente, longo prazo, integridade (cumprimento da lei)” (LEVY, 2006, p. 5). Pois com uma sociedade cada vez mais participativa que acompanha se há conformidade com as políticas e planos estabelecidos a auditoria governamental surge como um instrumento de acompanhamento e de correção de tudo que acontece com o patrimônio público.

Portanto, é exatamente essa a função da auditoria governamental, atuar no desenvolvimento de técnicas de análise que identifiquem as distorções entre o que é idealizado e o que de fato temos na realidade nas ações públicas, direcionando ao uso eficiente e eficaz dos recursos públicos e resultados efetivos. A Auditoria Governamental possui técnicas que lhes fornece a comprovação da legalidade e legitimidade dos atos e fatos praticados pelos administradores, se estendendo para avaliar os resultados pretendidos, as técnicas de Auditoria permitem ao auditor conseguir evidências e provas eficientes e cabíveis para formar sua convicção sobre o objeto

auditado, as técnicas de auditoria fornece uma base para o auditor tornar seu trabalho precedido de mecanismos que lhe fornece a identificação da coisa que esta sendo examinada, se consegue a confirmação efetiva e necessária para ter dados passados por pessoas capacitadas, examina a comprovação de documentos levando em conta a autenticidade, a veracidade dos registros e documentações, constata a conformação das operações que envolvam somas e cálculos, tem sua constatação da veracidade das informações contábeis, na formulação de perguntas necessárias para se obter a existência se existe alguma anormalidade, a autenticação dos registros examinados, a relação coerente do sistema contábil e a habilidade visual do poder de revelar erros e problemas através da experiência e argúcia dos conhecimentos do auditor, a partir das técnicas o auditor desenvolve um senso crítico de grande importância na realização de um trabalho preciso que lhe será muito útil, para um diferencial das demais carreiras relacionadas com a contabilidade.

O objetivo da Auditoria é analisar obrigações de natureza pecuniária administradas pelo Poder Público, na sua esfera Municipal, Estadual e Federal. São objetos de análise as prestações de contas anuais dos gestores, os sistemas administrativos, operacionais, contábeis e financeiros, as transferências as doações, as licitações em geral, dentre outras obrigações.

Sendo assim, a auditoria governamental é de fato um instrumento de controle do que é feito com os bens públicos, apropriada de ferramentas que auxiliam na aferição dos resultados obtidos, identificando e comparando as alternâncias das variáveis de quantidade, qualidade, tempo e custo, baseada em indicadores previamente estabelecidos e suficientes para oferecer uma avaliação efetiva.

O auditor público é o profissional que realiza na prática as auditorias e examina cautelosamente os resultados obtidos, com a finalidade de verificar se as atividades desenvolvidas estão em conformidade com as disposições pré-definidas, e se estas foram aplicadas de maneira a atingir os objetivos pretendidos. Para o IFAC a “Auditoria é uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objetivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade” (TC, 1999, p. 30).

1.1 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA

Parte dos problemas da sociedade brasileira possui uma construção histórica repassando desde o início da formação do povo brasileiro ao período do regime militar extinto apoucas décadas e o início do estado democrático de direito entre outras importantes questões políticas e sociais as quais enfrentou o nosso país, fatos esses que concorreram a inauguração de uma nova etapa de aprendizado democrático para a sociedade, com a abertura para a participação popular no acompanhamento da coisa pública.

Os cidadãos vivem agora em um meio democrático, de fácil acesso à informação, conhecedor da atuação do Estado e o destino de seus tributos, o que torna inadmissível o desperdício do patrimônio.

A administração pública que outrora considerada ineficiente e incapaz de gerir os bens públicos, dispõe de ferramentas eficazes para o controle da mesma, é justamente nesse cenário que o trabalho do auditor público se torna indispensável, pois a realização de auditorias auxilia a administração a mostrar o que de fato está sendo feito com os bens públicos.

Nesse sentido o papel do auditor como fiscalizador é fundamental para que se utilize com eficiência os recursos públicos de maneira a evitar desperdício, minimizando as disparidades e promovendo a cidadania plena, assegurados por preceitos fundamentais dispostos pela lei a qual somos regidos.

Uma vez que poucos estudos foram desenvolvidos a respeito dessa temática envolvendo os auditores públicos do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba faz-se necessário pesquisar a respeito de como se dá a auditoria governamental no TCE - PB, mais especificamente sobre as principais técnicas utilizadas pelos auditores.

Portanto, o presente estudo possui como problemática da pesquisa a seguinte questão norteadora: **Quais são as técnicas de auditoria governamental utilizados pelos auditores do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba na análise das prestações de contas?**

1.2 OBJETIVO DA PESQUISA

Os objetivos do presente trabalho são subdivididos em dois itens: objetivo geral e objetivos específicos.

1.2.1 Objetivo geral

Identificar quais são as técnicas utilizadas pelos auditores públicos do Tribunal de Contas para o exame das prestações de contas nos municípios do Estado da Paraíba.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Abordar fundamentos teóricos sobre a auditoria governamental e suas técnicas;
- Caracterizar o perfil dos auditores públicos vinculados ao Tribunal de Contas do Estado;
- Caracterizar as técnicas de auditoria sugeridas pela literatura para a auditoria das contas públicas;
- Evidenciar quais são as principais técnicas utilizadas pelos auditores do TCE- PB no exercício de suas funções;

1.3 JUSTIFICATIVA

A necessidade de pesquisar sobre o tema manifestou-se com o intuito de expor a contribuição da auditoria governamental e suas técnicas no controle social no combate e prevenção da corrupção no Brasil, numa época que se está muito evidente este tipo de prática por parte dos nossos representantes, mostrando como a auditoria governamental tem seu importantíssimo papel de mostrar a real situação do patrimônio público, pois a mesma possuem técnicas que evidenciam a correção de desperdícios, improbidade, negligência e omissões e ainda tem ações que possibilitam o direcionamento da alocação dos recursos públicos.

A Auditoria Governamental é o tipo de auditoria que atua diretamente com o acompanhamento das ações efetuadas pelos órgãos e entidades que compõe as três esferas de governo e, normalmente, o trabalho é exercido por Entidades de Fiscalização Superior (EFS), sejam elas Tribunais de Contas ou Controladorias, e organismos de controle interno da Administração Pública. (ARAÚJO, 1998, p. 18)

Diante do exposto apresentado nesta pesquisa, espera-se contribuir com o trabalho do auditor público no desenvolvimento da auditoria e preparação dos trabalhos, através da aplicação de questionário aos auditores que atuam no TCE-PB, espera-se apresentar quais são as técnicas que os auditores utilizam na formulação de seus trabalhos e gerar informações aos que pretendem atuar na área, e aos que já atuam aperfeiçoar seu trabalho e estendendo-se aos professores, alunos, empresários, pesquisadores e gestores públicos em geral que despertem sobre

o assunto e seja um fiscalizador juntamente com os órgãos competentes para que haja de fato uma fiscalização efetiva, pois o cidadão tem o dever e a obrigação de estar atento ao que seus representantes fazem com o patrimônio público.

Neste prisma, esta pesquisa tem o objetivo também de servir de mudanças na postura errônea dos gestores públicos embora seja uma tarefa árdua e demorada não é impossível esperar-se que a sociedade tome conta do que lhe pertence e cobre e fiscalize os atos praticados pelos nossos representantes a maioria abusam e agem com desonestidade. E assim exija responsabilidade do uso da coisa pública. Atentar Para que se tenha servidores e gestores com capacidade e acima de tudo o censo ético e moral que são de suma importância para se alcançar um país livre de corrupção que está tão em alta onde representantes se utilizam de meios imorais para manipular os bens públicos para uso do próprio enriquecimento as custas de levar o país a situação crítica que se encontra.

Para obter um controle efetivo, o papel da auditoria é indispensável, pois desempenha a função de monitoramento de controle e verifica a realidade e confiança das informações e ainda as recomendações e sugestões.

A administração pública está de frente de muitos desafios e manter um sistema de controle que envolva um processo de planejamento que garanta à gestão a integridade adotando um monitoramento permanente de uma auditoria moderna eficaz voltada para os aspectos da gestão administrativa e proporcionar melhorias para alcançar os objetivos esperados.

1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

Esta pesquisa está organizada em cinco capítulos. No primeiro capítulo, apresenta-se a introdução, destacando a delimitação do trabalho e sua problemática, assim como o objetivo geral e os específicos, seguida pela justificativa da pesquisa.

No segundo capítulo, apresenta-se o referencial ou fundamentação teórica, no qual se expõe uma abordagem bibliográfica sobre a Auditoria Governamental. No terceiro capítulo, é apresentada a metodologia empregada para a realização da pesquisa.

No quarto capítulo, evidencia-se a análise e discussão dos resultados do estudo, apresentando a descrição dos dados da pesquisa bem como a sua interpretação a luz da literatura específica levantada.

E por fim, no quinto capítulo, são apresentadas tanto as considerações finais quanto as limitações e sugestões para futuras pesquisas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

As apresentações da literatura abaixo têm por objetivo verificar as abordagens sob vários aspectos associados à auditoria governamental, que levam a sustentação técnica da pesquisa.

2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

É de fundamental importância para o entendimento dos conceitos de administração pública fazermos abordagens a alguns aspectos incluindo a origem, transformações e evoluções da administração, bem como a definição da mesma.

A administração utilizada tanto pelas empresas públicas e privadas não surgiu prontamente com as configurações atuais, existindo suas origens passando por transformações e evoluindo até o presente momento em que chamamos de administração moderna. Para tanto foi necessário, no seu início, criar regras, estabelecer a hierarquia do ambiente de trabalho e determinar funções a cada funcionário.

Mencionamos aqui como fundadores ou criadores da administração, nos seus primeiros moldes, Frederick Windson Taylor, criador da administração científica, sendo o primeiro a criar um modelo eficiente e eficaz possibilitando melhor desenvolvimento dos trabalhadores dentro das empresas, em seguida July Henri Fayol criador da Teoria Clássica da Administração, a qual diz que deve-se manter o ordenamento hierárquico criado por Taylor, porém acrescido de ligação entre os setores e a não alienação dos funcionários, estes deveriam saber o funcionamento de toda a empresa e por último mencionamos aqui Ford que por motivos de ordem econômica e não humanitárias, instituiu algumas mudanças, tais como melhores condições de trabalho, jornada de trabalho diária de 08 horas e também o pagamento dos salários em dinheiro (CARVALHO; SAMPAIO, 2010).

Partindo da origem da administração no sentido de gerir bens, tendo ela a ação de administrar bens públicos ou privados, podemos agora definir o conceito de administração de acordo com Maximiano (2000) como sendo o processo ou atividade dinâmica que consiste em

tomar decisão sobre objetivos e recursos. O processo de administrar é inerente a qualquer situação que haja pessoas utilizando recursos para atingir algum tipo de objetivo. A finalidade última do processo de administrar é garantir a realização de objetivos por meio de aplicação do recurso.

Diante de todo esse processo desde o surgimento à configuração atual do modo de gerenciamento, nota-se que a administração privada sofreu mudanças substanciais, enquanto a pública o desenvolvimento caminha lentamente, porém a fim de se falar em uma busca por modernização e eficiência.

Para falarmos a respeito da administração pública a qual é de foco nesse tópico compreendamos que a administração pública segundo Di Pietro (2003) classifica-se de acordo com sua objetividade e materialidade e nos conformes de sua subjetividade e formalidade, englobando tanto os órgãos governamentais, supremos, constitucionais (Governo), aos quais tem a incumbência de traçar os planos de ação, dirigir, comandar, como também os órgãos administrativos, subordinados, dependentes (Administração Pública, em sentido estrito), aos quais possuem a incumbência de executar os planos do governo; mais amplamente, a Administração Pública compreende a função política, que traça as diretrizes governamentais e a função administrativa, que as executa.

As funções do Estado são legislativa, executiva e judiciária, focamos aqui a executiva que é de fato a função administrativa do Estado. A administração pública ganha forma e corpo através de suas entidades, órgãos e funcionários.

Pela doutrina descrita em Medeiros (2008) divide-se em administração direta e indireta. Onde a administração direta é composta por União, Estados, Distrito Federal e Municípios, enquanto as autarquias, empresas e fundações públicas e sociedades de economia mista compõem a administração indireta.

Essa estrutura organizacional tem por objetivo satisfazer as necessidades do povo através das políticas públicas definidas como conjunto de programas, ações e atividades desenvolvidas pelo Estado diretamente ou indiretamente, com a participação de entes públicos ou privados, que visam assegurar determinado direito de cidadania, de forma difusa ou para determinado seguimento social, cultural, étnico ou econômico, o que é de fato a atuação do Estado.

A finalidade do Estado é atender de maneira eficiente as necessidades públicas, através da execução de políticas públicas, e é justamente por meio dos sistemas de controle, um dos princípios da ciência da administração, em que é inserido a auditoria governamental objetivando a efetiva execução das ações do governo.

No Setor Público, a auditoria governamental é o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública pelos processos e resultados gerenciais e a aplicação de recursos por entidade de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com determinado critério técnico, operacional ou legal. Consiste numa ferramenta de controle do Estado para melhor aplicação de seus recursos, visando corrigir desperdício, improbidade, negligência e omissão (LIMA e CASTRO, 2003, p. 68).

Segundo Meirelles (1990), consiste, na verdade, no regime jurídico decorrente da conjugação de dois princípios básicos: o princípio da supremacia dos interesses públicos e o da indisponibilidade dos interesses públicos.

Ainda com Meirelles (2000, p. 80), “os fins da administração pública resumem num único objetivo: o bem comum da coletividade administrada”. Como os fins da administração pública são unicamente os de atender os princípios de bem comum (art. 3º da CF/88) da coletividade, a mesma deve dar vida às decisões políticas. Meirelles (1990) cita alguns princípios da administração pública, tais como:

Esses princípios sublimes estão no art. 37 e nos prólogos da Constituição Federal, que prega e garante o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça (BRASIL, 2000).

- **Legalidade** – a atuação do gestor público e a realização de procedimentos administrativos na forma da lei.
- **Razoabilidade** - Enuncia-se com este princípio que a Administração, ao atuar no exercício de discricção, terá de obedecer a critérios aceitáveis do ponto de vista racional, em sintonia com o senso normal de pessoas equilibradas e respeitosas das finalidades que presidiram a outorga da competência exercida.
- **Economicidade** - Pressupõe na utilização dos recursos (humanos, materiais e financeiros) compatíveis com as necessidades e resultados esperados, considerando-se a relação custo benefício.
- **Eficácia** - Pressupõe que os resultados obtidos estejam dentro dos objetivos propostos para a entidade. Obtém-se da relação entre a produção e os resultados, não esta ligada às atividades, mas sim aos resultados.
- **Publicidade** – Ato de tornar público atos administrativos.
- **Eficiência** – Pressupõe na obtenção de níveis máximo de produção com mínimos de recursos possíveis. A eficiência obtém-se da relação entre produção e os recursos aplicados.
- **Igualdade** – tratamento de isonomia, proibição de atos que levam a discriminação. Num processo licitatório o gestor não pode incluir cláusulas que restrinjam ou frustrem o

caráter competitivo favorecendo uns em detrimento de outros, que acabam por beneficiar, mesmo que involuntários determinados participantes.

- **Impessoalidade** – o interesse público está acima dos interesses pessoais. Será dispensado a todos os interessados tratamentos igual, independente se a organização é pequena, média ou grande.
- **Moralidade** – a licitação deverá ser realizada em estrito cumprimento dos princípios morais, de acordo com a Lei, não cabendo nenhum deslize, uma vez que o Estado é custeado pelo cidadão que paga seus impostos para receber em troca os serviços públicos.
- **Probidade Administrativa** – o gestor deve ser honesto em cumprir todos os deveres que lhe são atribuídos por força da legislação.
- **Vinculação ao Instrumento Convocatório** – a administração bem como os licitantes ficam obrigados a cumprir os termos do edital em todas as fases do processo: documentação, propostas, julgamento e ao contrato.
- **Julgamento Objetivo** - pedidos da Administração em confronto com o ofertado pelos participantes devem ser analisados de acordo com o que está estabelecido no Edital, considerando o interesse do serviço público e os fatores de qualidade de rendimento, durabilidade, preço, eficiência, financiamento e prazo.

2.1.1 Tipos de controle da Administração Pública

Para Mello (2009, p. 93), o controle assume somente dois tipos: controle interno e controle externo. O controle interno é feito pela própria administração e o externo é exercido pelos poderes Judiciário, Legislativo e pelo tribunal de contas.

O controle interno é aquele executado dentro do mesmo, e o controle que gestores de um modo geral exerce sobre seus subalternos, já o controle externo é exercido por outro poder sobre os feitos governamentais praticados pelos gestores.

Lima e Castro discorrem (2003, p. 58) “a Constituição Federal estabelece que a fiscalização será exercida pelo Congresso Nacional, com o auxílio do Tribunal de Contas da União, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder.”

Ambos controles estão a serviço de um controle efetivo para preservar o patrimônio público, através de normas legais que presta serviço a alta administração se destinando para o cumprimento de procedimentos para eliminar inconvenientes desempenho da gestão.

2.2 ORIGEM DA AUDITORIA

O termo auditoria origina-se da palavra em latim *audire*, que significa ser ouvido, de forma inicial traduzido para o inglês como *auditing*, designando procedimentos técnicos para análise dos registros contábeis, nos dias atuais o entendimento do termo tomou um sentido mais amplo e compreende a ação independente de intersecção dos dados para determinada condição, com critérios preestabelecidos, que se configura como a situação ideal para que se possa opinar ou comentar a respeito de algo ou de alguma situação.

Segundo Sá (1998), Cruz (2008) e Attie (2006) a auditoria nasceu com um objetivo claro no século XVIII, em especial na Inglaterra, com o surgimento da Revolução Industrial, que houve grande desenvolvimento da auditoria mediante o surgimento das grandes empresas de comércio marítimo, com a fomentação do controle orçamentário, como forma de acompanhar o capital investido e da taxaço do imposto de renda com baseadas no lucro.

Destaca (Cruz, 2008) estas inspeções e inquirições de registros realizados datam em média de períodos anteriores a cristandade, estes relatos de práticas de auditoria realizadas nos territórios romanos através de documentos encaminhados à administração governamental de Trajano, redigidas por um funcionário chamado Plínio Lúcio ele comprova a importância deste fato para o bom funcionamento dos recursos que se movimentava dentro do território.

Para Attie (2006) e Cruz (2008) o surgimento da auditoria como forma moderna teria vestígios primeiramente na Inglaterra Elizabeth pois, sendo ela, Elizabeth I, a primeira a criar a taxaço do imposto sobre a renda, baseados nos lucros empresariais, era a senhora dos mares e controlava o comércio mundial possuindo grandes companhias comerciais.

Ainda Attie (2006) o conceito de auditoria surgiu junto à prerrogativa da contabilidade, como uma integrante do conhecimento humano, em ligação à necessidade prática humana de gerir seus rebanhos ou quaisquer produtos cultivados, desta forma o objetivo estaria em garantir o teor positivo da equação entre necessidade de produzir sua quantificação de produção para sua sobrevivência.

Hendriksen (1999) e Sá (1998) também analisam o desenvolvimento e evolução da contabilidade, citando seu surgimento entre os sumérios e babilônios onde foram encontrados registros contábeis em tábuas de argila. Assim destaca-se a formação, mesmo de forma primitiva da necessidade de controle contábil. Este fator de manutenção quanto a observância dos gastos e bens sempre esteve dentro da função das modificações e das relações econômicas ocorridas nas sociedades, marcadas sempre por períodos bem definidos.

Em cada andamento histórico da humanidade, as relações entre homem e sua necessidade de controlar a disponibilidade de recursos sempre foi uma forma para evolução dos conceitos de contabilidade, fomentando a criação de formas mais elaboradas para a efetiva disponibilidade da produção, assim esta base criada para fins bem definidos sempre procurou quebrar os modelos simétricos de cada um destes períodos históricos, voltando hoje a confrontar-se com um novo desafio, a economia moderna.

2.2.1 Auditor Público

Para Sá (1998) o Auditor tem a função de inspecionar as atividades por meio da análise fiscal, configurando assim a revisão e controle como formas de cumprimento das regras estabelecidas pelo regime fiscal. Ele, o auditor é a peça de ligação formal entre a compilação dos dados da empresa em contexto com as bases legislativas da lei e seus parâmetros base. Podemos compreender de forma simples, porém, não menos distinta, que o trabalho do auditor é fiscalizar a situação tributária das empresas e verificando assim sua situação ao que diz respeito aos impostos tributos.

Compreendemos assim a auditoria fiscal como um método que consiste na aquisição e na avaliação de evidências para entender os assuntos associados às ligações de caráter tributário. Por conseguinte, e em equilíbrio com este conceito o auditor compara os pagamentos de impostos com as finanças da entidade auditada para determinar se está tudo em ordem. Em caso de irregularidade o auditor encaminha a situação para o esclarecimento da situação por parte do envolvido.

Os princípios fundamentais da ética profissional a serem observados pelos auditores independentes estão implícitos no Código de Ética Profissional do Contador do CFC, incluindo:

- a. honestidade (ou integridade);
- b. objetividade;
- c. competência e zelo profissionais;
- d. sigilo;
- e. comportamento profissional.

Segundo Crepaldi (2000), a ética profissional é de grande valia em todas as profissões, primordial na de auditor, que tem em suas mãos grande responsabilidade, pois mediante seu serviço é possível conhecer todas as irregularidades, erros, falhas dentro do grupo de empresas, conhecendo o responsável hierárquico e executa as rotinas, que originam estas informações.

O autor afirma que o profissional deve manter o grau máximo de ética dentro dos padrões exigidos para a função de auditor. Tais como compõem ao exercício profissional, é importante destacar:

- Bom-senso no procedimento de revisão e sugestão;
- autoconfiança;
- sigilo profissional;
- discricção profissional;
- capacidade prática;
- sentido objetivo;
- liberdade de pensamento;
- meticulosidade e correção;
- perspicácia nos exames;
- pesquisa permanente;
- finura de trato e humanidade

De acordo com o Instituto dos Auditores Internos do Brasil (1992, p.25):

Responsabilidade do órgão de Auditoria e do auditor, individualmente, demonstrar competência profissional. O órgão deve designar para executar o trabalho auditores que possuam, em conjunto, a experiência e os conhecimentos técnicos necessários para desincumbir-se das tarefas com eficiência.

Em consonância com a citação é de responsabilidade do órgão de auditoria, ter um quadro de profissionais capacitados, qualificados de acordo com as especificações e experiência exigida e conhecimentos técnicos suficientes para o auditor designar seu trabalho com eficiência e eficácia.

Para desenvolver o trabalho de auditoria com excelência e necessário ser um conhecedor dos procedimentos e técnicas bem como da legitimidade e legalidade dos atos e avaliar a economicidade.

2.2.2 Técnicas de Auditoria

O Auditor faz um estudo para elaborar quais são as melhores atitudes a serem tomadas que é de primordial importância, para se fazer uso de qual a melhor técnica a ser utilizada para cada auditoria. As técnicas de auditoria são a base para se obter informações sobre o objeto auditado para identificar evidências, os dados e informações sobre o objeto auditado, são a base de uma auditoria.

E assim o auditor defini quais as técnicas que lhe cabe com maior sensatez para a aplicação do seu trabalho.

Conforme Perez (1995) não podemos definir técnicas para a detecção de fraudes ou erros culposos num trabalho de auditoria, estes são descobertos com consequência natural de um trabalho criterioso.

Para Lima e Castro (2003, p.72) Técnica de auditoria na área governamental: “é o conjunto de processos operacionais de que se serve o controle para obtenção de evidências, as quais devem ser suficientes, adequadas, relevantes, e úteis para a conclusão dos trabalhos.” São utilizadas várias técnicas para a realização da auditoria governamental, pois é de fundamental importância o auditor fazer uso destas ferramentas para se realizar uma auditoria precisa e de confiança, com o intuito de ser mais preciso possível.

Portanto é nítido que a experiência do auditor e de fundamental importância para a realização do seu trabalho. Faz necessário utilizar as técnicas de acordo com a utilidade da mesma e não a que a pessoa do auditor ache mais confortável. São oportunas citar algumas técnicas como principais:

- Exame físico: o exame físico segundo Attie (2006) é a verificação do material físico que deverá abastecer ao auditor para a formação de seu posicionamento quanto à existência física do objeto ou item examinado. Esta verificação em ligação ao exame lhe atribui o que pode ser chamado de testemunho ocular, isto é, a identificação objetiva do que está sendo examinado. Para tanto devemos nos atentar às seguintes características: Quantidade; Existência física; Identificação; Autenticidade; Qualidade. Devemos lembrar que o exame físico propriamente dito e unicamente analisado, não prova a propriedade do objeto examinado, sendo assim um procedimento complementar para o auditor assegurar-se que há equivalência contábil.
- Confirmação ou circularização: ainda utilizando Attie (2006) juntamente com Sá (1998) a circularização incide em obter de forma escrita uma declaração, geralmente de um indivíduo externo à empresa, sobre uma informação que este indivíduo esteja em condições para confirmar. Desta forma o procedimento para que seja sancionado é necessário que as pessoas envolvidas na companhia sejam colocadas à par do assunto a ser confirmado. Como forma de organização e planejamento utiliza-se dois tipos de confirmação: positivo e negativo. O primeiro a qual chamamos de positivo é utilizado quando é necessário à resposta da pessoa de quem se quer obter uma aprovação formal. Já o negativo é assim denominado ao passo que utilizamos quando a resposta for necessária em caso de discordância, isto é, a pessoa de quem se obtém a confirmação, isto é, com a falta de

confirmação, o profissional de auditoria percebe que a pessoa é anuente com os valores alocados no pedido de confirmação.

- Exame dos documentos originais: Attie (2006) ressalta que a metodologia da auditoria é voltada para a comprovação das transações, sejam elas por questões legais, de controle ou comerciais, estão interligadas aos documentos de comprovação das efetivas transações. Incluindo-se nessa documentação comprobatória: faturas de compras e vendas; cheques; avisos de remessa; apólices de seguros; contratos; cautelas de ações; certificados de garantia; requisições; pedidos de compras; etc. O auditor ao realizar a análise dos documentos originais predominantemente ressalta os seguintes aspectos:
 - i. Autenticidade – constata se a documentação examinada é fidedigna e merece fé;
 - ii. Normalidade – constata se a transação realizada realmente se encaixa a função da atividade da empresa;
 - iii. Aprovação – averigua se a transação e a documentação realmente foram efetivamente aprovadas por pessoas com atribuições e responsabilidade por aqueles documentos;
 - iv. Registro – constatação do registro das operações que se ajusta em função da documentação examinada e se está refletido contabilmente às contas apropriadas.
- Conferência de cálculos: Segundo Sá (1998) a conferência é voltada à comprovação da adequação das operações aritméticas. Sendo o único modelo de constatação das inúmeras operações que envolvam somas e cálculos. Sendo esta a mais simples e a mais apropriada técnica de verificação.
- Exame da escrituração: esta técnica utilizada pelo auditor constata a veracidade das informações disponibilizadas pelos instrumentos contábeis; largamente usada para a classificação de análises, composições de saldos entre outros.
- Investigação minuciosa: recebe essa nomeação por examinar com profundidade todo o produto que é auditado por parte. Procurando qualquer indício ou coisa que soe incomum aos registros, estabelecendo investigação suplementar. Seu objetivo é certificar-se que os documentos auditados até aquele momento são realmente legítimos, necessitando o auditor, ter as noções contábeis e fiscais necessários para compreender a existência de quaisquer anomalias.
- Inquérito: consiste na formulação de perguntas e na obtenção de respostas satisfatórias. As respostas vão desde as declarações formais, por escrito, até aos comentários em conversações normais ou sem compromisso.

- Exame dos registros auxiliares: os exames têm como objetivo constituírem um apoio de autenticidade dos registros básicos examinados. Sendo sempre ser combinado com o uso de outras formas de análise, para que possam comprovar a veracidade do registro principal.
- Amostragem: compreende o equilíbrio harmônico do sistema contábil de partidas dobradas. Esta harmonia estabelece uma uniformidade nas contas criando relações entre elas, constituindo com certeza prova fidedigna de que elas estão de certa forma livres de erros mecânicos, ao menos por este momento. A Conciliação consiste no processo habitual usado pelos auditores para pautar um saldo da conta a razão de um terceiro.

Observação: esta técnica de auditoria é mais complexa, inseparável ao processo, pois envolve a capacidade de análise visual do auditor. Onde o mesmo pode descobrir erros ou problemas diversos relacionados à deficiência dos documentos apresentados, o exame é puramente visual, e condicionada ao questionamento sobre tais documentos, estes ligam-se ao poder de conhecimentos e experiência do auditor. E tomando como crítica sua análise o auditor busca desenvolver a partir de sua profissão sendo de grande importância em seu crescimento profissional, diferenciando-o das outras profissões ligadas à contabilidade.

2.3 AUDITORIA GOVERNAMENTAL

2.3.1 Conceito de Auditoria Governamental

Sabendo-se que auditoria governamental é realizada pelo profissional contábil que tenha registro no conselho de contabilidade, é uma atividade de fiscalização orçamentária e patrimonial que e a parte final do controle interno sua atuação são as pessoas jurídicas de direito público é executada por auditores internos contadores que exerçam cargos públicos e por auditores independentes. Com o objetivo de garantir resultados operacionais na gerência da coisa pública não somente auditoria investigativa como também no acompanhamento de todos os atos e fatos relevantes que forem pertinentes para a gestão dos bens públicos, a auditoria governamental tem o objetivo de controlar os gestores e tem mecanismos que possam detectar qualquer distorção cometida pelo mesmo focando no que é real e o que foi idealizado.

De acordo com a Instrução Normativa 01/2001, da Secretaria Federal de Controle, a Auditoria Governamental consiste no 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.

Diante do que está exposto acima percebe que a auditoria ela tá sustentada através da aplicação de técnicas que faz especulações da gestão pública, visando confrontar certas situações com os critérios legalmente estabelecidos.

No Brasil a auditoria governamental fundamentada e amparada pela Lei nº 4.728 de 14 de julho de 1965 veio para normatizar o funcionamento do mercado financeiro e com isso criou-se a obrigatoriedade da prática da Auditoria Governamental.

Na atualidade a Auditoria Governamental é estabelecida para que aconteça a comprovação dos atos praticados pelos gestores públicos e das entidades que constituem a administração pública direta ou indireta, nas esferas Federal, Estadual e Municipal.

É por isso que a auditoria governamental é formada de um importante instrumento de controle, pois a mesma dar condições para uma melhor alocação dos recursos públicos propondo as correções dos desperdícios e ainda procura garantir que os recursos estejam aplicados de acordo com a legislação no intuito de mostrar sua eficiência e eficácia dos resultados pretendidos.

A auditoria governamental deve ser aplicada de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade aprovados pela resolução CFC nº 750/1993. Sua observância e obrigatória no exercício da profissão, constituindo condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade. São eles

Princípio da Entidade:

- Princípio da Continuidade
- Princípio da Oportunidade
- Princípio do Registro pelo Valor Original
- Princípio da Atualização Monetária
- Princípio da Competência
- Princípio da Prudência

É de fundamental importância que todo trabalho do auditor esteja de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade.

Lima e Castro (2003, p. 68) conceitua auditoria como:

Um 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 determinado critério técnico, operacional ou legal.

É uma forma de controle do Estado, pois a mesma funciona como uma ferramenta para melhor se aplicados recursos públicos, sempre objetivando a correção dos desperdícios, desonestidade, irregularidades e omissão.

2.3.2 Auditoria Interna e Auditoria Externa

“Os sistemas de controle público, definidos constitucionalmente como Interno e Externo são responsáveis pela avaliação da Gestão dos gestores públicos federais e pela fiscalização dos programas de governo constantes do orçamento fiscal e da seguridade social”. (SOUZA, 2007, p. 10)

O que diferencia auditoria interna da externa e a relação que cada auditor possui com a entidade auditada quando é realizada por um servidor público, Auditoria Interna, se for por funcionário independente que não possua vínculo com a entidade pública, Externa, no entanto a diferença primordial entre as duas e o grau de dependência, já que o auditor interno tem total submissão ao administrador não desacreditando no trabalho do auditor interno, o que não acontece ao auditor externo ele tem total independência, pois seu interesse maior e mostrar a real situação, age para o interesse público, tem um total comprometimento se norteia através de princípios éticos.

E ainda de acordo com a Resolução CFC nº 820/1997, que aprovou a NBC T-11- Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, conceituando a auditoria como um “conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade e no que for pertinente a legislação específica”.

De acordo com a Resolução CFC nº 780/1995, que aprovou a NBCT12 - de auditoria interna, traz a auditoria como. E assim cita Lima e Castro (2003, p. 20) “um 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 instituição”.

As Normas Internacionais de auditoria dizem que a auditoria interna e dentro de qualquer organização o meio de se avaliar e acompanhar a confiabilidade das demonstrações contábeis.

Para (Lima e Castro, 2003, p. 21):

A Resolução estabelece que o parecer do auditor independente tem por limite o próprio objeto da auditoria das demonstrações contábeis e não representa, pois e a

garantia de viabilidade futura da entidade ou de algum tipo de atestado de eficácia da administração na gestão de negócios.

Assim estabelece-se de acordo coma citação acima os autores falam que o parecer está limitado ao próprio objeto da auditoria e não representa a possibilidade de atestar a eficácia do gestor na sua administração e sim na detecção de erros e fraudes, cabe ao gestor se vai aderir ou não as recomendações sugeridas.

De uma forma geral a auditoria interna quanto a externa elas se utilizam das mesmas técnicas, as duas são voltadas para o controle interno, sempre no intuito de sugerir sugestões em busca de melhorias, mas seus trabalhos são executados pelos auditores internos e externos que tem suas diferenças. cabe ao gestor se vai aderir ou não as recomendações sugeridas

Segundo Crepaldi (2007)

auditoria externa constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão sobre adequação com que estes representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada consoante as normas brasileiras de contabilidade.

Portanto a auditoria externa tem como objetivo o controle do patrimônio mostrando os resultados financeiros, através de técnicas que auxiliam e averiguação da situação financeira, sempre em consonância com as Normas Brasileiras de Contabilidade, ou seja, é um trabalho realizado com total imparcialidade.

E ainda com Crepaldi (2000, p. 34) “auditoria interna constitui o conjunto de procedimentos que tem por objetivo examinar integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade”.

De acordo com o que o autor cita cima a auditoria interna e um mecanismo que auxilia a administração, examinando o desempenho, analisando e sugere recomendações para a eficiência e eficácia pertencentes as atividades examinadas.

São evidentes suas diferenças e ambas com técnicas de trabalho semelhantes, concluindo-se que as diferenças essenciais da auditoria interna e externa e o vínculo empregatício, pois o auditor interno e inteiramente dependente da empresa, seu trabalho e somente dentro da empresa, já auditoria externa está altamente ligada a servir o público no geral formado de uma personalidade ímpar que oferece um serviço para da confiabilidade as demonstrações contábeis de acordo com as normas de auditoria e princípios contábeis.

Salienta-se que mesmo existindo o interesse em comum no ofício do auditor interno e do externo existem disparidades essenciais conforme mostra o quadro abaixo:

Quadro 1 - Principais características da auditoria interna

Agente	Auditor interno (empregado da própria instituição)
Ação	Auxílio a alta administração
Atividade	Adequação do controle interno em relação à prevenção de fraudes e perdas e aderência às normas legais e às diretrizes da alta administração
Execução dos trabalhos	De acordo com as oportunidades das funções operacionais
Grau de independência	Baixo em relação à alta administração; satisfatório quanto aos demais níveis
Áreas cobertas pelo exame	Todas da instituição
Destino dos trabalhos	Acionistas, credores, sociedade e demais interessados

Fonte: LIMA E CASTRO (2003)

Quadro 2 - Principais características da auditoria externa

Agente	Auditor externo (contratado)
Ação	Garantia da fidedignidade das demonstrações contábeis
Atividade	Prevenção e percepção de fraude e verificação das Ocorrências para quais foi contratado
Execução dos trabalhos	Relevância das cifras constantes nas Demonstrações Contábeis entre outras
Grau de independência	Em princípio, maior em relação à alta gerência do que a interna total em relação as demais níveis
Áreas cobertas pelo exame	De acordo com a contratação
Destino dos trabalhos	Acionistas, credores, sociedades e demais interessados

Fonte: LIMA E CASTRO (2003)

2.3.3 Objeto e Objetivos

E de grande importância para a compreensão e realização da auditoria governamental conhecer seu objeto e objetivo.

Observando o objeto e o objetivo, da auditoria governamental Crepaldi (2007, p. 4) menciona “como objeto da auditoria o conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio os quais compreendem registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que promovem a legitimidade dos atos da administração, bem como sua sinceridade na defesa dos interesses patrimoniais”. Sendo seu objetivo mostrar a veracidade das demonstrações contábeis assegurando-se dá legitimidade e efetividade das demonstrações financeiras.

Em conformidade com Lima e Castro (2003) “a aplicação da auditoria tem por objetivo controle do patrimônio das mais variadas formas, seja por registros contábeis, documentos, fichas e arquivos em geral, que comprovem a veracidade dos registros e a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativo”. No entanto o objeto da auditoria e o controle do patrimônio através registros contábeis e seu objetivo principal e formar uma opinião sobre o patrimônio evidenciando a posição patrimonial.

Segundo a Instrução Normativa nº 1/2001, da Secretaria Federal de controle, o principal objetivo da Auditoria Governamental.

E o de garantir resultados operacionais da coisa pública, comprovando a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos, bem como avaliar os resultados sob os aspectos de eficiência e eficácia economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil, em todas as suas esferas de governo e em níveis de poder, e ainda a aplicação de recursos públicos por entidades privadas (BRASIL, 2001).

Perante o que em cima esta citado o objetivo da Auditoria Governamental e o controle do bem público e um instrumento de controle do Estado visando a melhor alocação dos recursos, e na missão de reparar os desperdícios, improbidades, negligências e omissão.

O auditor diante do objeto e o objetivo exerce uma função de prevenir de moralizar dando veracidade aos registros e confiabilidade opinando sobre a legalidade das informações na missão de proteger o patrimônio e até mesmo para que toda sociedade tenha conhecimento do que de fato está se fazendo uso dos bens públicos.

2.3.4 Tipos de Auditoria Governamental

Para Peter e Machado (2003, p. 43) os tipos de Auditoria Governamental são:

- a) **Auditoria de Gestão:** objetiva emitir opinião com vistas a certificar a regularidade das contas verificar à execução de contratos, convênios, acordos ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros 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 existência física de bens e outros valores; verificação da eficiência dos sistemas de controles administrativo e contábil; verificação do cumprimento da legislação pertinente.
- b) **Auditoria de Programas:** objetiva acompanhar, examinar e avaliar a execução de programas e projetos governamentais específicos, bem como a aplicação de recursos descentralizados, compreendendo, entre outros, os seguintes aspectos: análise da realização físico-financeira em face dos objetivos e metas estabelecidos; análises dos demonstrativos e dos relatórios de acompanhamento produzidos com vistas à avaliação dos resultados alcançados e à eficiência gerencial; verificação da documentação instrutiva e comprobatória, quanto à propriedade dos gastos realizados; análise da educação dos instrumentos de gestão – contratos, convênios, acordos, ajuste e outros congêneres – para consecução dos planos, programas, projetos e atividades desenvolvidas pelo gestor, inclusive quanto à legalidade e diretrizes estabelecidas.
- c) **Auditoria Operacional:** Atua nas áreas inter-relacionadas dos órgãos/entidades avaliando a eficiência dos seus resultados em relação aos recursos materiais, humanos e tecnológicos disponíveis, bem como a economicidade e eficiência dos controles internos existentes para gestão dos recursos públicos.
- d) **Auditoria Contábil:** é a técnica que, utiliza no exame dos registros e documentos e na coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de um órgão ou entidade, objetivando 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, a situação econômica – financeira, do patrimônio, os resultados do período administrativo, examinado e as demais situações nelas demonstradas.
- e) **Auditoria de Sistemas:** Objetiva assegurar a adequação, privacidade dos dados e informações oriundas dos sistemas eletrônicos de processamento, observando as diretrizes estabelecidas e a legislação específica.

- f) **Auditoria Especial:** objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender determinação do Presidente da República, Ministros de Estado ou por solicitação de outras autoridades.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia apresentada a seguir tem como finalidade detalhar os procedimentos adotados para obtenção dos resultados que foram obtidos nesta pesquisa, sabendo que as técnicas de auditoria governamental auxiliam o auditor, dando qualidade a coisa auditada, a mesma tem grande importância na elaboração dos relatórios.

E assim são demonstradas a classificação quanto à forma de abordagem do problema, quanto aos objetivos gerais, quanto aos procedimentos técnicos, os métodos de abordagem, universo e amostra da pesquisa. Referente a essas informações, a metodologia é caracterizada como uma forma detalhada de um estudo, ou seja, de modo a esclarecer um determinado fim ou para se alcançar o estudo esperado.

3.1 CLASSIFICAÇÃO QUANTO À FORMA DE ABORDAGEM DO PROBLEMA

A abordagem dessa pesquisa está classificada em análise qualitativa dos dados coletados no estudo. De acordo com Beuren (2012, p.92) “a pesquisa qualitativa tem análises mais densas em relação ao assunto que está sendo estudado, esta abordagem qualitativa destaca as características que não são evidenciadas em estudo quantitativo”.

E assim o método qualitativo tem o objetivo de fazer uma análise mais aperfeiçoada do caso estudado, resultando na obtenção de dados revelados, atingidos através de um contato direto do pesquisador com o quadro examinado, onde os dados obtidos são mensurados por meio de um questionário.

A pesquisa qualitativa está preocupada com os aspectos que estão de acordo com a realidade e sempre busca explicar o porquê das coisas, utilizando-se de abordagens diferentes pois os dados analisados são não- métricos, e sempre com informações precisas e importantes.

Esta pesquisa almeja interpretar e argumentar o que é pouco falado sobre as técnicas de auditoria governamental, como também a perspicácia dos auditores do TCE-PB sobre as técnicas de auditoria governamental.

Após se fazer a verificação dos dados coletados, serão observadas as técnicas de auditoria utilizadas pelos auditores que influenciam na elaboração dos trabalhos.

3.2 CLASSIFICAÇÃO QUANTO AOS OBJETIVOS GERAIS

Pesquisa é um conjunto de ações que visa a descoberta de novos conhecimentos em uma determinada área, que se dá através de um processo metódico de investigação recorrendo a procedimentos científicos para encontrar respostas para um problema.

Segundo Gil (2007, p.17), pesquisa é definida como o:

(...) procedimento racional e sistemático que tem por objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos. A pesquisa desenvolve-se por um processo constituído de várias fases desde a formulação até a apresentação e discussão dos resultados.

Só é iniciada uma pesquisa se houver um questionamento ou seja uma pergunta, uma dúvida para qual se quer buscar respostas.

A delimitação e a classificação e os objetivos propostos desta pesquisa é identificada como explicativa.

A preocupação deste tipo de pesquisa busca identificar que fatores determinam ou contribuem para ocorrência dos fenômenos. Ou seja, este tipo de pesquisa explica o porquê das coisas através dos resultados oferecidos.

Segundo Gil (1999) “a pesquisa explicativa visa identificar os fatores que determinam ou contribuem para ocorrência dos fenômenos”.

Contudo, o estudo tem como propósito analisar quais são as técnicas de auditoria que os auditores utilizam no TCE-PB na prestação de contas dos municípios, e qual sua colaboração.

Andrade (2007, p. 114) afirma que um tipo de pesquisa mais complexa, além de analisar, registrar e interpretar os fenômenos estudados procura-se ainda identificar seus fatores determinantes, ou seja, suas causas.

Neste prisma optou-se pela pesquisa de cunho exploratório, este tipo de pesquisa tem como finalidade primordial maior conhecimento com o problema, em vistas a torná-lo mais transparente ou a construir estimativas.

Gil (1999) destaca a pesquisa exploratória e desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral acerca de determinado fato. Portanto a pesquisa exploratória equivale-se de conceitos preliminares sobre determinado assunto que não tenha sido muito explicado ou visto

anteriormente, e por consequência contribui para esclarecimentos de questões pouco abordadas sobre determinado assunto.

Sabendo-se pouco do assunto apresentado, com intuito de investigar com profundidade o tema proposto, na intenção de torná-lo mais claro e gerar informações sobre o assunto a ser defendido.

3.3 CLASSIFICAÇÃO QUANTO AOS PROCEDIMENTOS TÉCNICOS

Esta pesquisa esta foi baseada no método estudo de caso sobre o tema, onde se apresentou oportuno, pois de acordo com Gil (2008, p. 58) fala que “o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos de maneira à permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados”.

Portanto fica oportuno para o pesquisador examinar no local os fenômenos a serem explorados, chegando a ser de grande importância quando são aproveitados.

A princípio foi feito uma pesquisa bibliográfica, com a procura em artigos científicos, trabalhos monográficos, dissertações, teses e publicações em livros, revistas e sites sobre o problema a ser estudado. Onde se constatou a ausência de trabalhos apresentados nesta linha de investigação, sobre as técnicas de auditoria governamental do TCE-PB.

A análise foi realizada através de questionários respondidos pelos auditores públicos do TCE-PB, composto por 14 (quatorze) questões de caráter objetivo, no período de 25 de outubro à 20 de novembro de 2017 (dois mil e dezessete).

Através da demanda foi possível realizar o estudo, e assim foi possível traçar as opiniões dos mesmos a respeito das técnicas de auditoria, qual a sua contribuição na conclusão dos trabalhos e a importância das técnicas de auditoria.

3.4 MÉTODOS DE ABORDAGEM

O método adotado neste trabalho foi o dedutivo, pois as análises para chegar aos resultados pretendidos foi realizado através de deduções implícitas nas premissas.

Menciona Medeiros (2008, p. 31) “o raciocínio dedutivo parte de enunciados gerais dispostos em ordem, como premissas de um raciocínio para chegar a uma conclusão particular:”

Parte-se de princípios reconhecidos como verdadeiros e indiscutíveis, possibilitando chegar a conclusões de maneira puramente formal, em virtude de sua lógica. Este método tem larga aplicação na Matemática e na Física, cujos princípios podem ser enunciados por leis. Já nas Ciências Sociais seu uso é mais restrito, em virtude da dificuldade de se obterem argumentos gerais cuja veracidade não possa ser colocada em dúvida (GIL, 1999).

Justifica-se a escolha desse método através por parte de uma observação geral que as técnicas de auditoria governamental são importantes para elaboração dos trabalhos dos auditores Tribunal de Contas da Paraíba.

3.5 UNIVERSO E AMOSTRA DA PESQUISA

Conforme Beuren (2012, p. 118) “população ou universo da pesquisa é a totalidade dos elementos distintos que possui certa paridade nas características definidas para determinado estudo”. O universo da referente pesquisa é composto por auditores do Tribunal de Contas do Estado da PB.

Beuren (2012, p. 120) afirma que amostra é uma porção da população ou do universo sendo selecionada de acordo com as regras propostas pelo pesquisador. Contudo, a amostra do estudo é formada por 14 (quatorze) auditores que exercem suas funções no Tribunal de Contas da Paraíba selecionadas pelo autor da pesquisa, vale ressaltar que a amostra é classificada como amostra por conveniência, onde o pesquisador seleciona membros do universo para desenvolver o estudo, dependendo do julgamento e critérios do pesquisador. Sendo assim, a atual pesquisa foi nomeada pelo fato que o problema em questão focaliza nos auditores que atuam no Tribunal de Contas da Paraíba. Salientando que são 180 (cento oitenta) auditores que atuam no TCE da Paraíba.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

Nesta seção do trabalho, evidenciaram-se os resultados que foram colhidos, tabulados, expostos em gráficos e analisados, sendo estes realizados por meio de um questionário, o qual segue como apêndice. Onde foi possível por meio deste chegar a um entendimento sobre a visão dos auditores do Tribunal de Contas da Paraíba em relação à importância das técnicas de auditoria governamental na realização dos trabalhos dos auditores na prestação de contas dos municípios da Paraíba.

A análise dos questionários se dará para que se possa ter conhecimento acerca da necessidade dos auditores na confecção dos trabalhos, com base nas técnicas que os auditores utilizam para elaboração dos trabalhos, que auxiliará na conclusão do mesmo. Os dados serão apresentados através de tabelas, gráficos e textos, para que elaborássemos à compreensão do raciocínio.

A utilização do questionário é importante para o estudo, podendo identificar a opinião dos auditores, na qual é necessário para obtenção dos resultados.

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DOS DADOS

4.1.1 Faixa etária

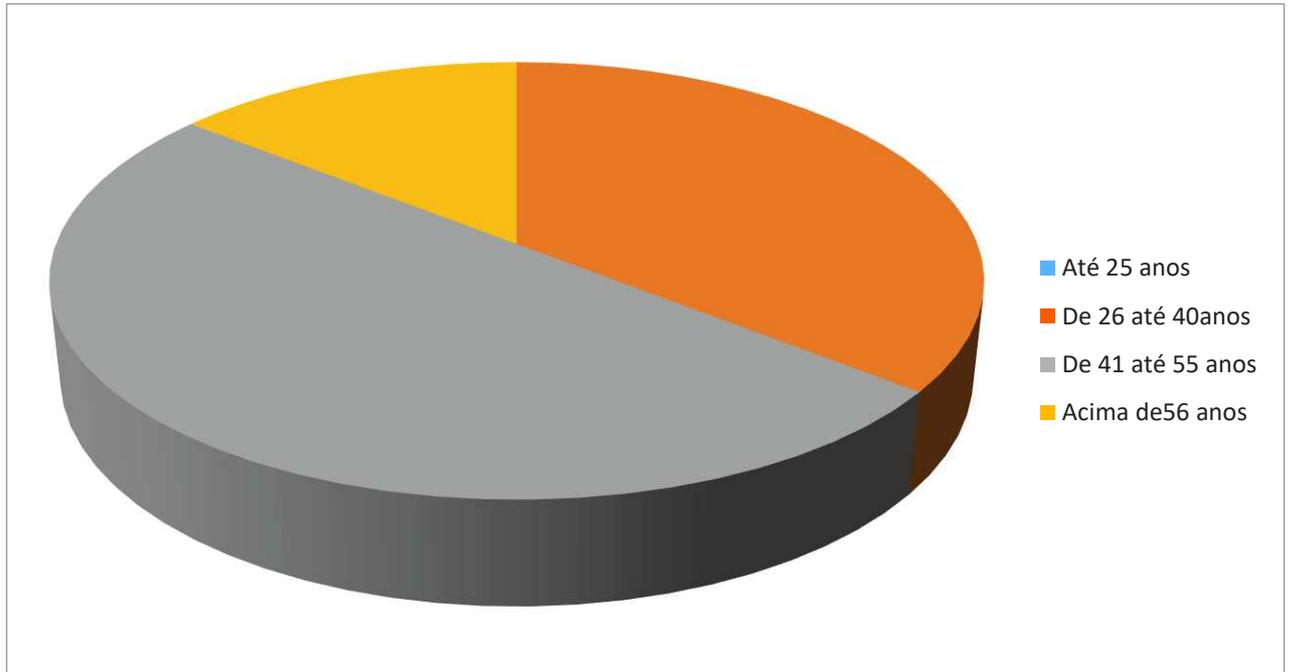
De acordo com a Tabela 1, pode-se observar a averiguação da faixa etária dos respondentes. Neste sentido, como evidenciado no gráfico, percebe-se que a maioria dos possuem idade entre 41 e 55 anos, percebeu-se também que nenhum tem idade menor que 25 anos. Portanto, pode-se destacar que na amostra pesquisada, mais de 50% da amostra tem idade acima de 40 anos.

Tabela 1 - Faixa Etária

	Nº de auditores	Frequência Relativa
Até 25 anos	0	0
De 26 a 40 anos	5	35,7%
De 41 a 55 anos	7	50%
Acima de 56 anos	2	14,3%
TOTAL	14	100%

Fonte: Elaborada pela autora (2017)

Gráfico 1 - Faixa Etária



Fonte: Elaborada pela autora (2017)

4.1.2 Nível de escolaridade

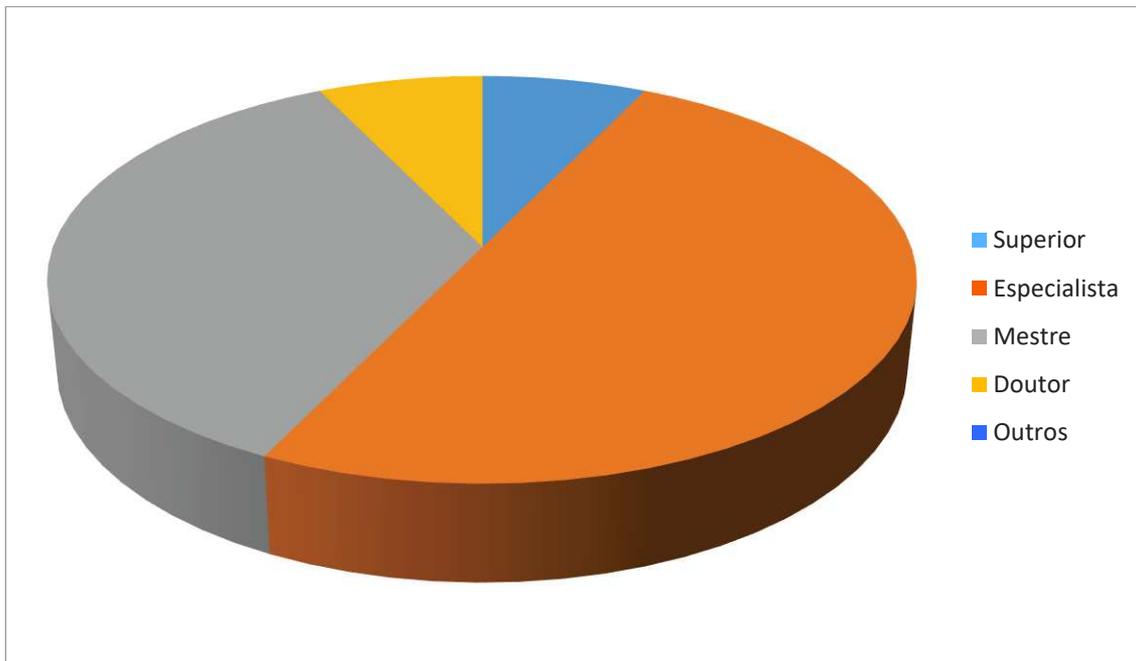
Quanto à segunda questão, elaborada para que se pudesse classificar o nível de escolaridade/ formação dos respondentes que atuam no do Tribunal de Contas da Paraíba. A Tabela 2 evidencia que 50% dos auditores são especialistas, enquanto 35,7% são mestres, e têm-se que a proporção de doutores e os que possuem ensino superior são equivalentes numa frequência de 7,1% conforme demonstrado na Tabela 2 e Gráfico 2. Com base nesses dados, constata-se que a maioria (93%) possui curso de pós-graduação, o que pode significar que os respondentes possuem elevado nível de escolaridade

Tabela 2- Nível de escolaridade formação

	Nº de Auditores	Frequência Relativa
Graduado	1	7,1%
Especialista	7	50%
Mestre	5	35,7
Doutor	1	7,1%
Outros	0	0 %
TOTAL	14	100%

Fonte: Elaborada pela autora (2017)

Gráfico 2 - Nível de escolaridade formação



Fonte: Elaborada pela autora (2017)

4.1.3 Percepção sobre a suficiência das técnicas de auditoria

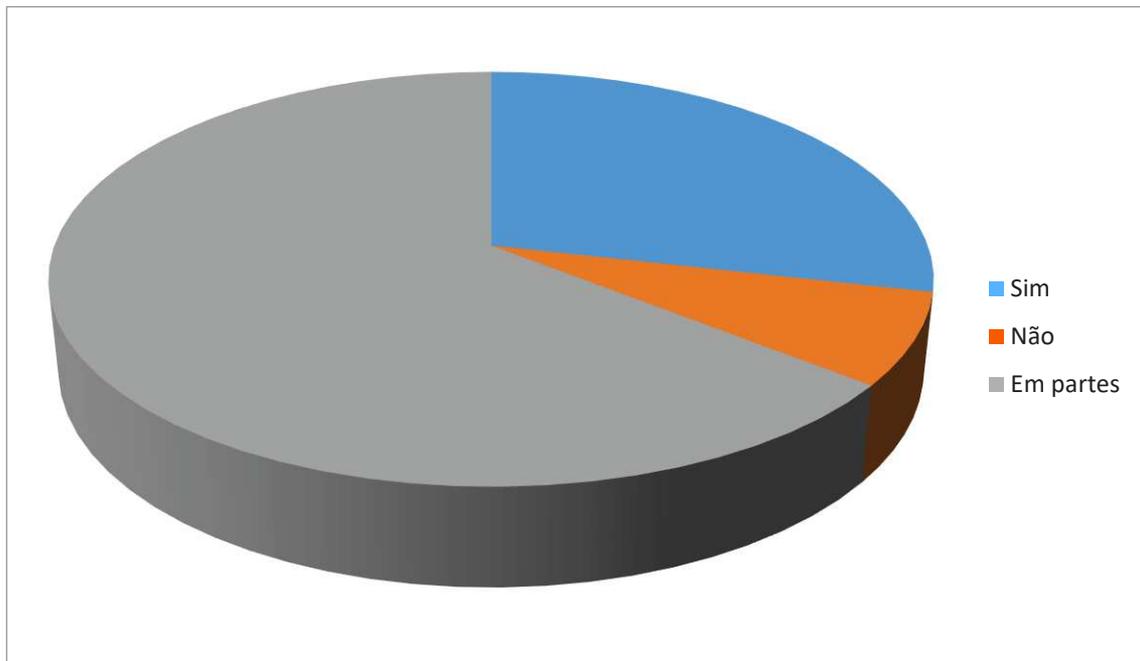
Em relação se as técnicas de auditoria governamental analisam e examina o estado do objeto auditado, os dados apresentam que 64,3% dos questionados responderam que em partes, enquanto 38,6% afirmam que as técnicas são suficientes, analisam, examinam e que são importantes para o bom desenvolvimento do trabalho do auditor, e 7,1% responderam que não. Percebe-se que num trabalho de auditoria que não é somente as técnicas, é necessário o próprio julgamento, e do entendimento e avaliação do auditor.

Tabela 3– No seu entendimento, as técnicas de Auditoria Governamental são suficientes para analisar e examinar o estado do objeto auditado, realçando peças que são importantes para o bom desenvolvimento do trabalho do auditor?

	Nº de Auditores	Frequência Relativa
Sim	4	38,6%
Não	1	7,1%
Em partes	9	64,3%
TOTAL	14	100%

Fonte: Elaborada pela autora (2017)

Gráfico 3 - No seu entendimento, as técnicas de Auditoria Governamental são suficientes para analisar e examinar o estado do objeto auditado, realçando peças que são importantes para o bom desenvolvimento do trabalho do auditor?



Fonte: Elaborada pela autora (2017)

4.1.4 A experiência de um auditor para tomada de decisão

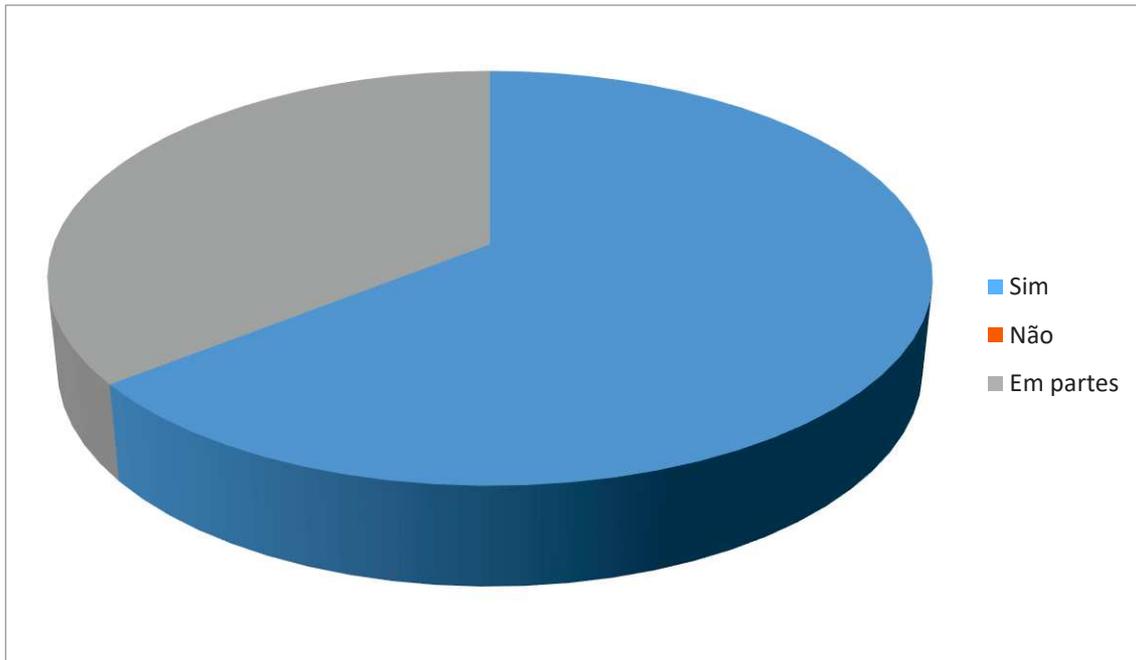
Esta questão foi elaborada com o objetivo de identificar se a experiência do auditor formula uma opinião ou somente os termos técnicos e demonstrou que 64,3% dos questionados afirmaram que a experiência do auditor forma uma opinião e que 35,7% somente em partes. Percebe-se que é a experiência do auditor que determina a natureza dos seus trabalhos, que é de grande valia e o diferencia dos demais.

Tabela 4 – A experiência de um auditor fórmula uma opinião para a tomada de decisão ou só são utilizados termos técnicos.

	Nº de Auditores	Frequência Relativa
Sim	9	64,3%
Não	0	0
Em partes	5	35,7
TOTAL	14	100%

Fonte: Elaborada pela autora (2017)

Gráfico 4 - A experiência de um auditor fórmula uma opinião para a tomada de decisão ou só são utilizados termos técnicos.



Fonte: Elaborada pela autora (2017)

4.1.5 Verificação da legitimidade e legalidade

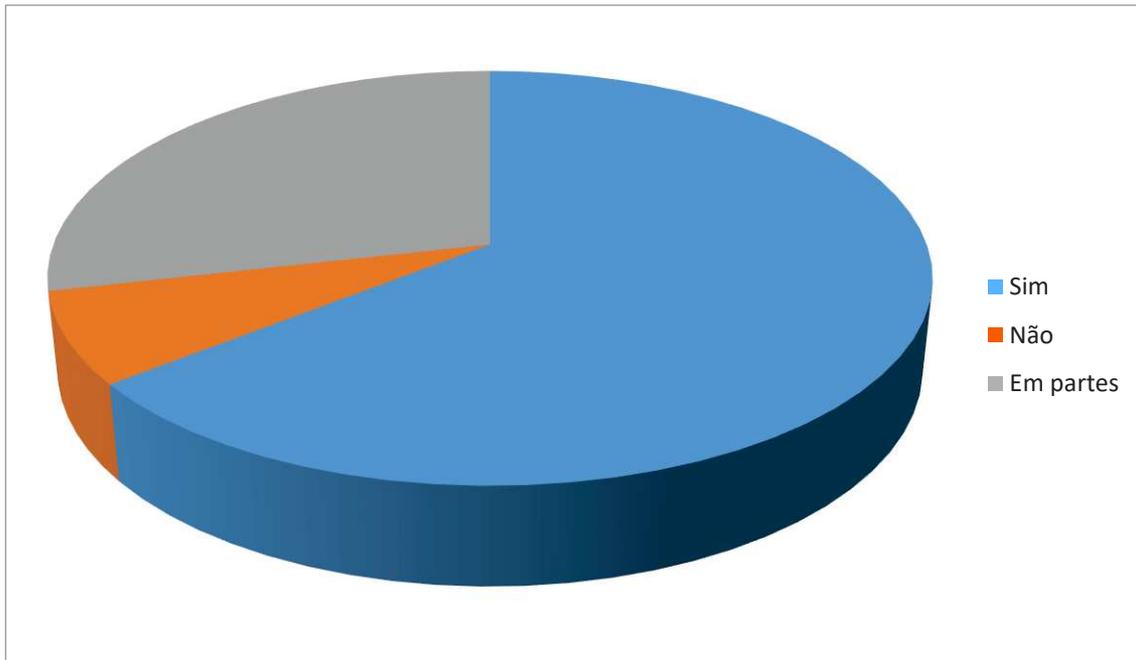
Observa-se que após os resultados colhidos na pesquisa, 64,3% dos questionados afirmaram, que as técnicas conseguem verificar os aspectos de legalidade e legitimidade, 28,6% responderam que em partes e apenas 7,1% responderam negativamente. A determina questão teve como intuito averiguar se as técnicas auxiliam na verificação da legalidade e legitimidade dos atos praticados pelos gestores. Percebe-se que as técnicas conseguem avaliar esses aspectos.

Tabela 5 - Na sua opinião através das técnicas de auditoria governamental o auditor consegue verificar os aspectos da legalidade e legitimidade dos atos praticados pelos gestores públicos?

	Nº de Auditores	Frequência Relativa
Sim	9	64,3%
Não	1	7,1%
Em partes	4	28,6%
TOTAL	14	100%

Fonte: Elaborada pela autora (2017)

Gráfico 5 - Na sua opinião através das técnicas de auditoria governamental o auditor consegue verificar os aspectos da legalidade e legitimidade dos atos praticados pelos gestores públicos?



Fonte: Elaborada pela autora (2017)

4.1.6 Suficiência das técnicas de auditoria

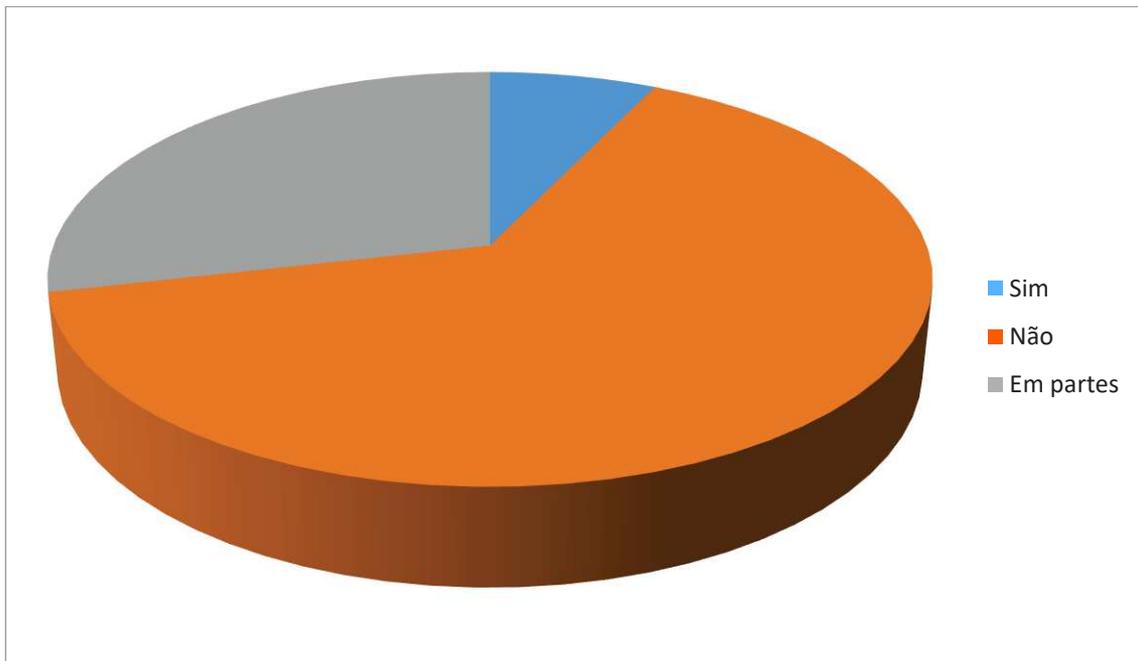
Com base nos dados obtidos percebe-se que 64,3% dos auditores pesquisados responderam que as técnicas não são autossuficientes, 28,6% responderam que em partes e 7,1% afirmam que sim, que são suficientes, conclui-se que as técnicas na sua forma total não são autossuficientes, pois faz necessário que o auditor faça suas próprias avaliações e determine os critérios a serem adotados, pois as técnicas não são suficientes para determinar um trabalho, mas sim avaliação criteriosa do auditor.

Tabela 6 – As técnicas de auditoria governamental são autossuficientes?

	Nº de Auditores	Frequência Relativa
Sim	1	7,1%
Não	9	64,3%
Em partes	4	28,6%
TOTAL	14	100%

Fonte: Elaborada pela autora (2017)

Gráfico 6 - As técnicas de auditoria governamental são autossuficientes?



Fonte: Elaborada pela autora (2017)

4.1.7 Compreensão das técnicas

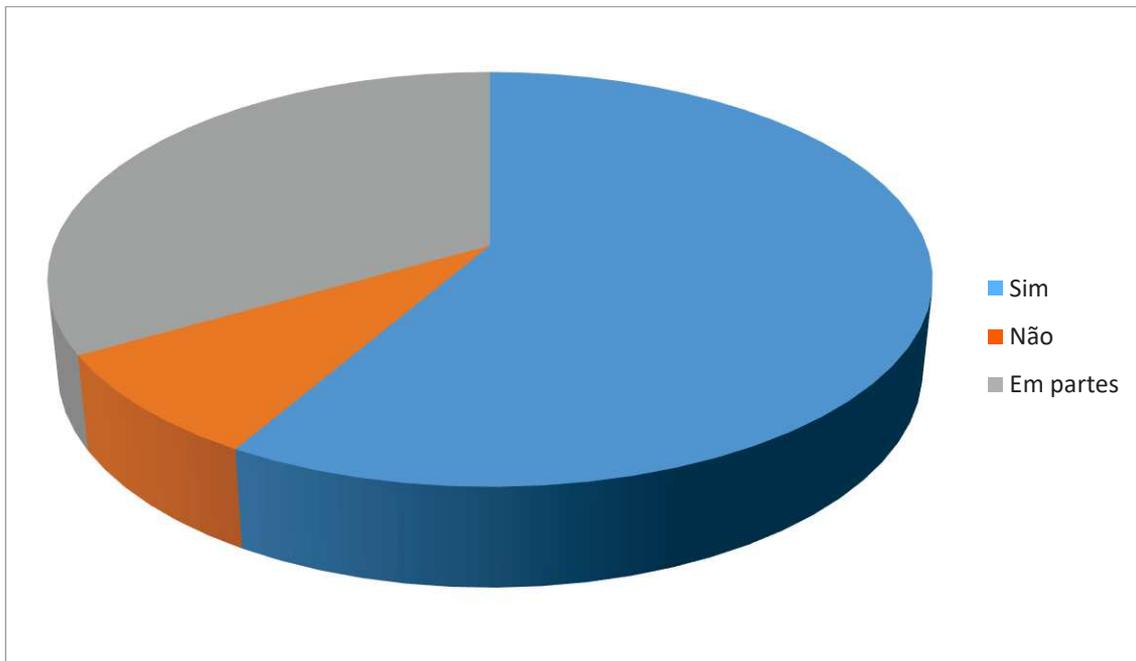
Quando os auditores foram questionados se as técnicas são de fácil compreensão, constatou-se que 50% dos auditores responderam positivamente, 42,9% em partes e 7,1% que não. Constatou-se que as técnicas são de fácil compreensão.

Tabela 7 – As técnicas de auditoria governamental são de fácil compreensão?

	Nº de Auditores	Frequência Relativa
Sim	7	50%
Não	1	7,1%
Em partes	6	42,9%
TOTAL	14	100%

Fonte: Elaborada pela autora (2017)

Gráfico 7 - As técnicas de auditoria governamental são de fácil compreensão?



Fonte: Elaborada pela autora (2017)

4.1.8 Onde há mais auditorias

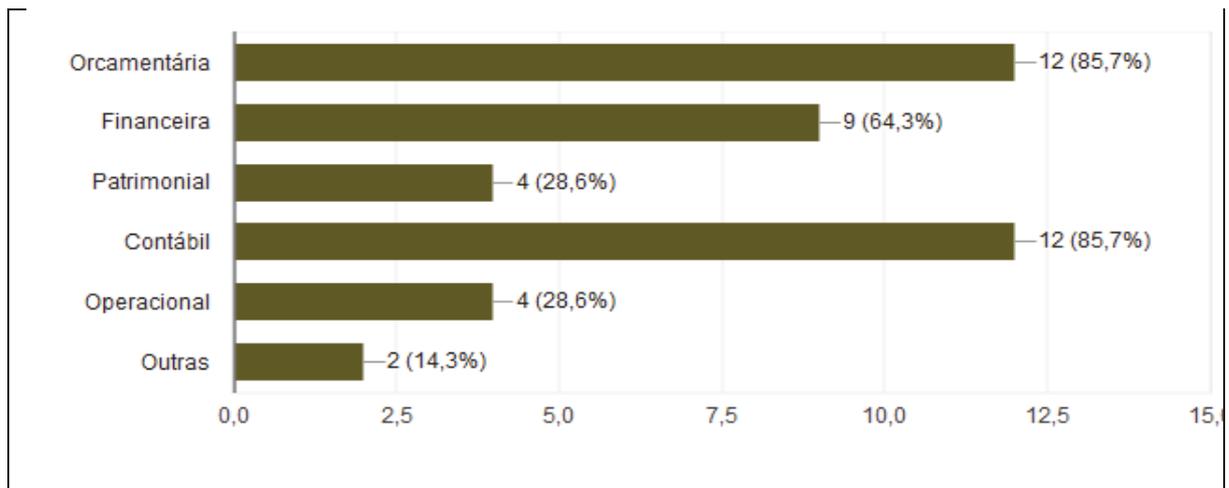
A partir dos dados da Tabela 8, foi possível verificar que doze (85,7%) dos respondentes afirmaram que as auditorias são mais comuns na área orçamentária, ao passo que dois (14,3%) afirmaram que não. Já nove (64,30%) dos respondentes afirmaram que as auditorias são mais comuns na área financeira, no entanto, cinco (35,70%) discordam. Na área patrimonial quatro (28,60%) afirmaram, sendo que dez não concordam (71,40%). Já na área contábil doze (85,70) afirmam ser comum auditorias e dois (14,30%) não concordam. Na área operacional quatro (28,60%) dos respondentes afirmam ser comum e dez (71,40%) dizem não ser comum auditorias nessa área. E apenas dois (14,3%) dizem existir auditorias em outras áreas e doze (85,7%) discordam que não é comum existir auditorias em outras áreas a não ser as citadas na tabela abaixo. Entende-se de acordo com os respondentes que onde mais existe auditorias é na área orçamentária e na área contábil, pois as auditorias governamentais estão direcionadas para o acompanhamento dos recursos e alocação dos mesmos, da melhor maneira possível se tornando um controle.

Tabela 8 - Onde é mais comum as auditorias?

	Sim		Não	
	Freq. Abs.	Freq. Rel.	Freq. Abs.	Freq. Rel.
Orçamentária	12	85,70%	2	14,30%
Financeira	9	64,30%	5	35,70%
Patrimonial	4	28,60%	10	71,40%
Contábil	12	85,70%	2	14,30%
Operacional	4	28,60%	10	71,40%
Outras	2	14,30%	12	85,70%

Fonte: Elaborada pela autora (2017)

Gráfico 8 - Onde é mais comum as auditorias?



Fonte: Elaborada pela autora (2017)

4.1.9 Peculiaridades para a aplicação das técnicas

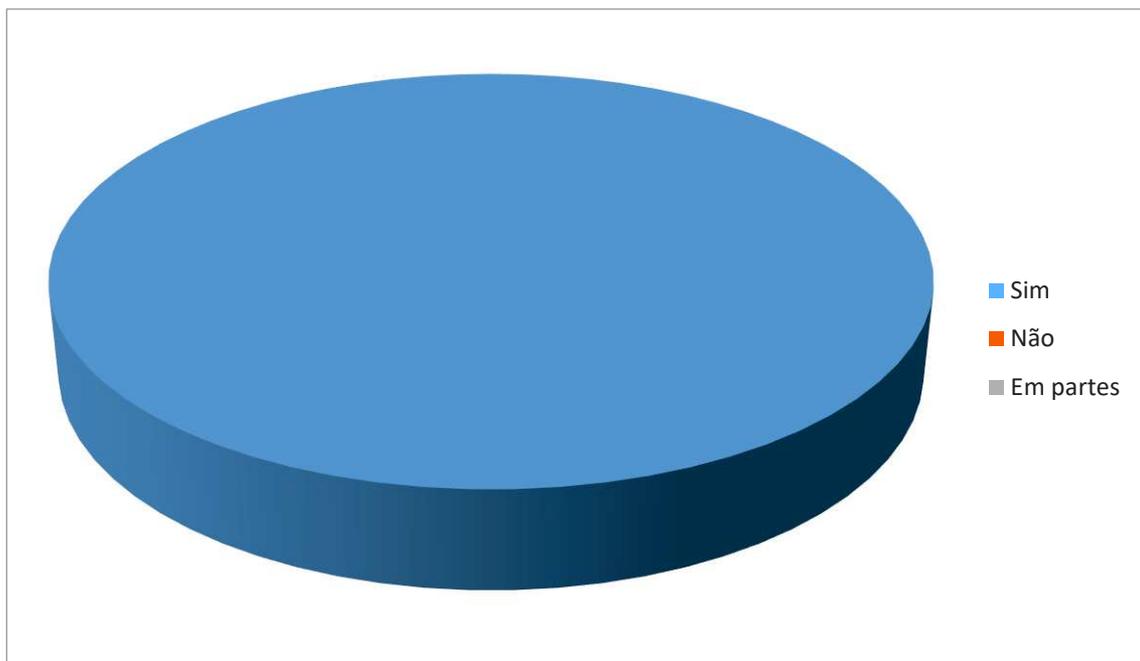
Constatou-se que 100% dos auditores afirmaram que a auditoria governamental apresenta individualidade na execução das técnicas, conclui-se que para cada auditoria são utilizadas técnicas específicas, faz-se uma avaliação para melhor aplicar os procedimentos cabíveis nos seus trabalhos.

Tabela 9 – Na sua opinião a auditoria governamental apresenta peculiaridades na aplicação das técnicas?

	Nº de Auditores	Frequência Relativa
Sim	14	100%
Não	0	0
Em partes	0	0
TOTAL	14	100%

Fonte: Elaborada pela autora (2017)

Gráfico 9 – Na sua opinião a auditoria governamental apresenta peculiaridades na aplicação das técnicas?



Fonte: Elaborada pela autora (2017)

4.1.10 Obediência para aplicação das técnicas

Os auditores quando questionados sobre obedecerem às técnicas oferecidas 50% alegaram que obedecem, 42,9% responderam que em partes, 7,1% responderam que não acatam as técnicas oferecidas. No entanto percebe-se que se utiliza às técnicas no geral, mas não com tanta fidedignidade.

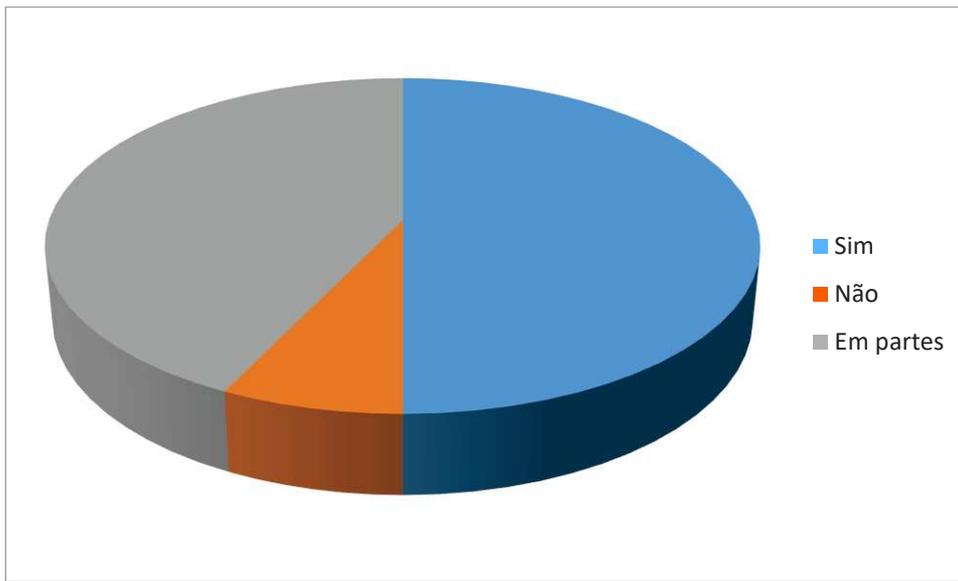
Tabela 10 – Normalmente o auditor obedece às técnicas oferecidas, que fundamentalmente se apoiam.

	Nº de Juízes	Frequência Relativa
Sim	7	50%

Não	1	7,1%
Em partes	6	42,9%
TOTAL		100%

Fonte: Elaborada pela autora (2017)

Gráfico 10 - Normalmente o auditor obedece às técnicas oferecidas, que fundamentalmente se apoiam?



Fonte: Elaborada pela autora (2017)

4.1.11 As técnicas e a seguridade de um trabalho sem espúrio

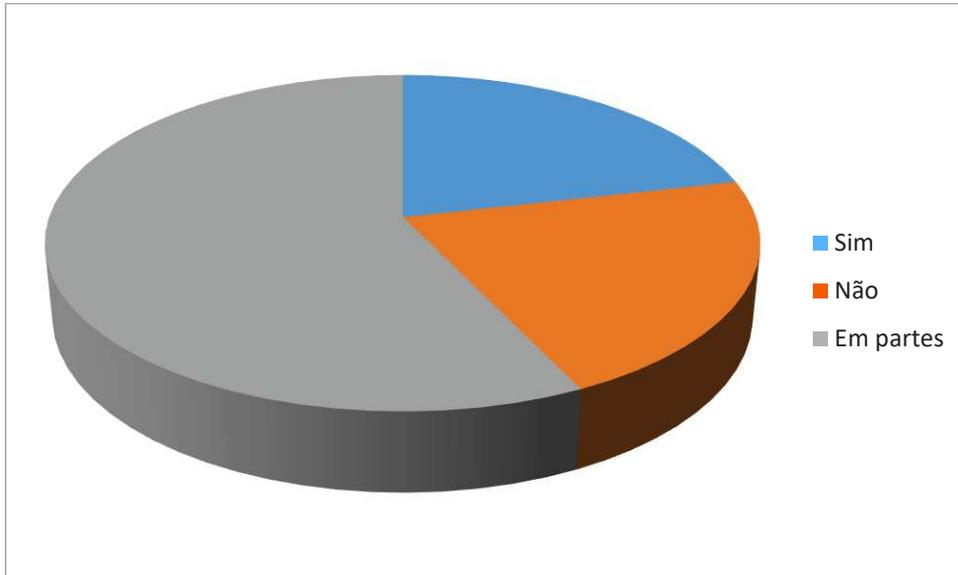
Quando os auditores foram questionados se às técnicas segurava um trabalho livre de espúrio 57,2% responderam que em partes, 21,4% dos respondentes afirmaram que sim, 21,4% que não, conclui-se que as técnicas não são suficientes para dá a segurança total de um trabalho livre de fraudes, prevalecerá a argúcia do auditor que deve ter o senso necessário para concluir seu trabalho com total imparcialidade e exatidão.

Tabela 11 – A auditoria governamental através de suas técnicas assegura um trabalho livre de espúrio?

	Nº de auditores	Frequência Relativa
Sim	3	21,4%
Não	3	21,4%
Em partes	8	57,2%
TOTAL	14	100%

Fonte: Elaborada pela autora (2017)

Gráfico 11 - A auditoria governamental através de suas técnicas assegura um trabalho livre de espúrio?



Fonte: Elaborada pela autora (2017)

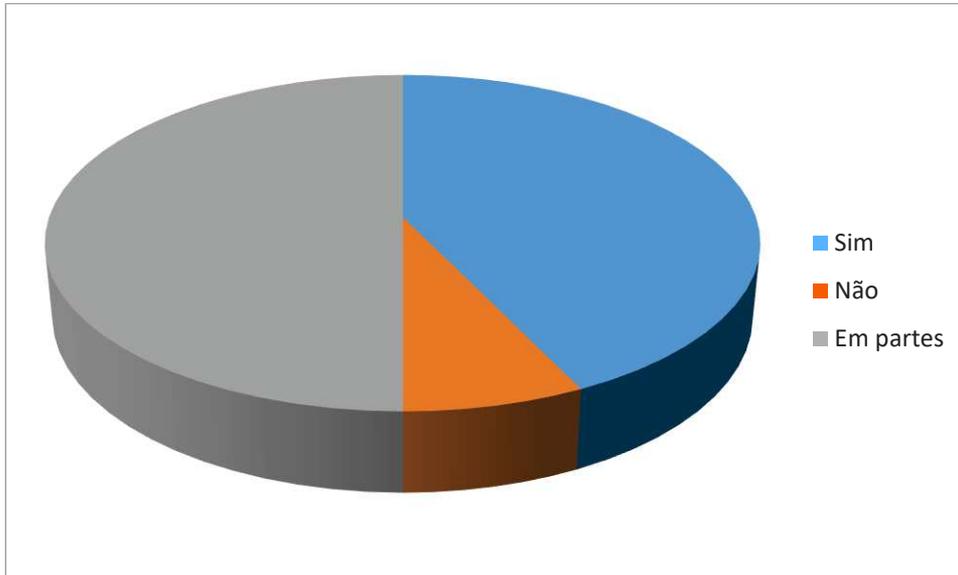
4.1.12 A finalidade específica de cada técnica

Verificou-se que 50% dos auditores responderam que cada técnica é direcionada para uma finalidade específica apenas em partes, 42,9% afirmam que sim, e apenas 7,1% discordam. Observou-se que as técnicas possuem um direcionamento, para evitar aplicação de exames desnecessários, e o desperdício de recursos humano e tempo.

Tabela 12 - Cada técnica é direcionada para uma finalidade específica?

	Nº de auditores	Frequência Relativa
Sim	6	42,9%
Não	1	7,1%
Em partes	7	50%
TOTAL	14	100%

Fonte: Elaborada pela autora (2017)

Gráfico 12 - Cada técnica é direcionada para uma finalidade específica

Fonte: Elaborada pela autora (2017)

4.1.13 A suficiência e utilidade das técnicas

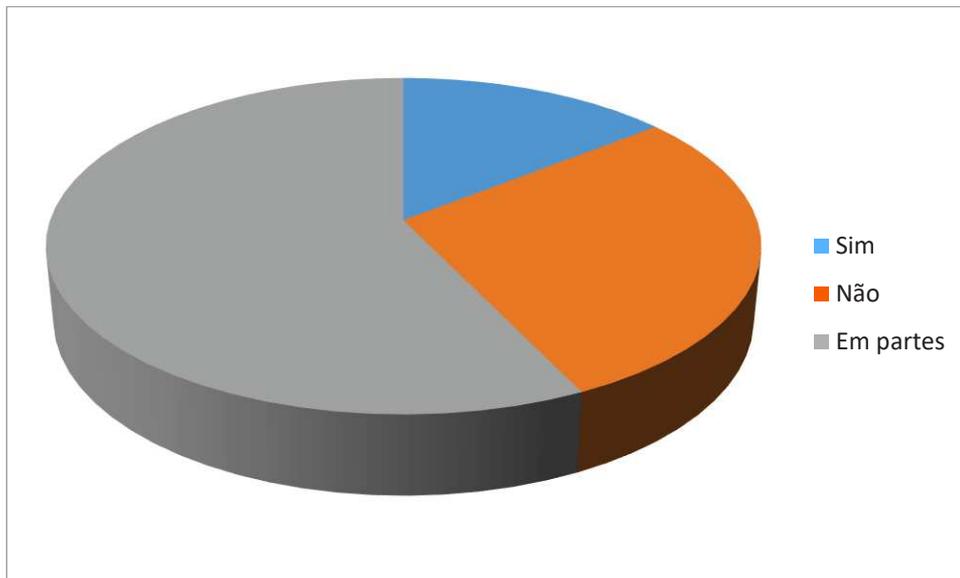
Quando se foi questionado se as técnicas são suficientes e úteis na conclusão dos trabalhos, 57,1% dos auditores afirmaram que em partes, 28,6% responderam negativamente e 14,3% dizem que sim. Pode-se concluir que a maioria acha que apenas em partes as técnicas são suficientes e úteis.

Tabela 13 – As técnicas são suficientes e úteis para a conclusão dos trabalhos?

	Nº de Auditores	Frequência Relativa
Sim	2	14,3%
Não	4	28,6%
Em partes	8	57,1%
TOTAL	14	100%

Fonte: Elaborada pela autora (2017)

Gráfico 13 - As técnicas são suficientes e úteis para a conclusão dos trabalhos?



Fonte: Elaborada pela autora (2017)

4.1.14 Técnicas utilizadas para as prestações de contas nos municípios

Os auditores quando questionados sobre quais as técnicas que se utiliza nas auditorias de prestação de contas dos municípios, 100% responderam que se utiliza o exame físico, e 92,90% utilizam o exame dos documentos, conclui-se que a averiguação e comprovação é indispensável para determinar se as transações e os itens analisados nas contas estão corretos.

No entanto as demais técnicas são utilizadas em uma proporção razoável na medida das necessidades que surgem nas auditorias. Conclui-se nessa tabela que as auditorias nas prestações de contas ocorrem por questões que implicam diretamente na averiguação de documentos para obter as informações e posterior e ou não uma confirmação.

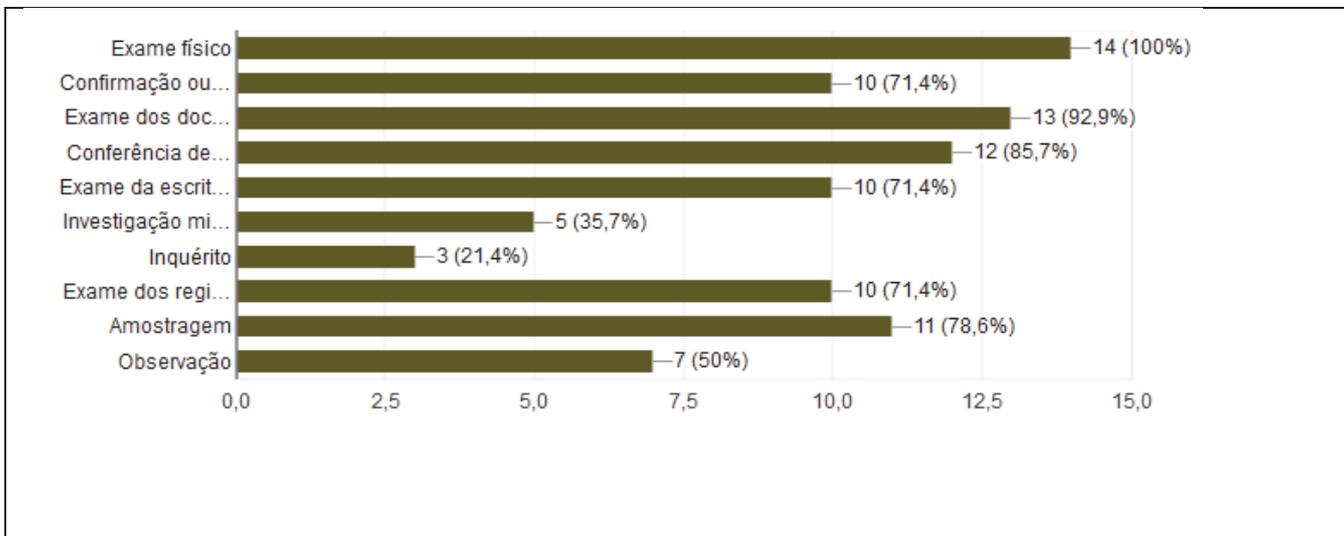
Tabela 14 - Quais são as principais técnicas que se utiliza para realização de auditorias nas prestações de contas nos municípios

	Sim		Não	
	Freq. Abs.	Freq. Rel.		
Exame físico	14	100%	0	0,0%
Conf. Oucircur	10	71,40%	4	28,60%
Ex. dos docu	13	92,90%	1	7,10%
Conf. de cálculos	12	85,70%	2	14,30%

Ex.daescritu...	10	71,40%	4	28,60%
Invest.minuci- osa	5	35,40%	9	64,30%
Inquerito	3	21,40%	11	78,60%
Ex.dosreg.aux	10	71,40 %	4	28,60%
Amostragem	11	78,60%	3	21,40%
Observação	7	50,00%	7	50,00%

Fonte: Elaborada pela autora (2017)

Gráfico 14 - Quais são as principais técnicas que se utiliza para realização de auditorias nas prestações de contas nos municípios?



Fonte: Elaborada pela autora (2017)

CONCLUSÃO

De acordo com o exposto no decorrer deste trabalho, a Auditoria Governamental, apresenta sua importância na medida em que demonstra e promove o dever da transparência, que os nossos representantes, tem com a sociedade com a missão explícita de examinar e averiguar as ações governamentais, e assim a auditoria governamental e de fundamental importância, com padrões técnicos de comportamentos irrepreensíveis com a expectativa de melhorar e minimizar eventos que impactem adversamente os interesses do povo.

A partir da análise dos resultados obtidos nesta pesquisa constatamos que as técnicas utilizadas pelos auditores do TCE/PB, não são por si só suficientes para analisar e examinar o objeto auditado. Observou-se que é de grande importância na atividade do auditor para tomada de decisão é a experiência do mesmo, apesar de que para grande parte dos auditores através das técnicas de auditoria utilizadas o auditor consegue de fato verificar a legalidade e legitimidade das ações dos gestores públicos, pois os mesmos trabalham em cima de fatos. Além disso, observou-se que é consenso entre os auditores a existência de peculiaridades nas técnicas de auditoria governamental. As áreas onde mais existem auditorias são no ramo orçamentário e contábil, em seguida na área financeira. Ficou constatado que as técnicas que são utilizadas nas auditorias de prestação de contas nos municípios, são Exame Físico, Exame de Documentos, Conferência de Cálculos Circularização, Exame de Registros Auxiliares e Amostragem, percebe-se que de acordo com a literatura que é através da averiguação e comprovação que os auditores realizam seus trabalhos, em contrapartida as técnicas menos utilizadas são inquérito e investigação minuciosa.

Portanto, como observado neste estudo, apesar da efetiva importância das técnicas de auditoria, tendo em vista que elas garantem a verificação da legalidade dos atos da gestão pública, elas não são autossuficientes, vale ressaltar que no decorrer da pesquisa ficou notório que a experiência e idoneidade do auditor, para a realização dos trabalhos prevalece.

Há um longo caminho a ser percorrido na superação dos desafios e entraves nos sistemas de análise e controle da administração pública. É preciso que haja profundas mudanças no sentido de favorecer a transparência, tendo em vista que o lucro das entidades públicas, diferentemente do setor privado, é a satisfação das necessidades da sociedade, nesse sentido, é obrigatório a gestão otimizar e maximizar os bens públicos. Enfatizando que a idoneidade dos nossos representantes é de primordial importância e a conscientização que são apenas administradores e não donos.

Este trabalho, favorece para o despertar da sociedade, do profissional contábil e acadêmicos, assim como para a importância do trabalho do auditor, em especial na conclusão dos seus trabalhos, que é a averiguação e efetividade dos controles organizacionais. Espera-se que esta pesquisa possa promover novas reflexões no âmbito, pois o tema abordado proporciona diversas linhas de pesquisa semelhantes.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- AUDIBRA - Instituto dos Auditores Internos do Brasil. **Normas brasileiras para o exercício da auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Audibra, 1992.
- BEUREN, Ilse Maria et al. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 9. ed. Brasília: Câmara dos Deputados, 2000. Disponível em: <<http://www.portalconscienciapolitica.com.br/administracao-publica/11.88.p.>> acessado 15 /03/2017> Acesso em: 12 de novembro de 2017.
- BRASIL. **Instrução Normativa 01/2001 da Secretaria Federal de Controle**. Brasília: Imprensa Nacional, 2001. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>> Acesso em: 20 de julho de 2017.
- CARVALHO, Fernanda de Quadros; SAMPAIO, Dilcéia Almeida. **A Administração Pública: uma análise de sua história, conceitos e importância**. 2010. Disponível em: <http://artigos.netsaber.com.br/resumo_artigo_40824/artigo_sobre_a_administracao_publica_uma_analise_de_sua_historia_conceitos_e_importancia.>acessado> Acesso em: 04 de maio de 2017.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade: NBC TA – de auditoria independente: NBC TA estrutura conceitual, NBC TA 200 a 810**. Conselho Federal de Contabilidade. -- Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012. Publicação eletrônica. [633] p. 1. Normas Brasileiras.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2000.
- _____. **Auditoria Contábil: teoria contábil**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- CRUZ, Flávio da. **Auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 2008. Disponível em: <www.tce.ce.gov.br/edicoes/revista-controle-volume-xii-n-1-junho-2014/send/218-revistcontrole-volume-xii-n-1-junho-2014/2436-> Acesso em 18 de maio de 2017.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 16. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2003.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2008. Disponível em: <http://ccvap.futuro.usp.br/noticiasfiles/08.04.2014_MarielleMoraes_Resenha.pdf> Acesso em: 07 de março de 2017.
- HENDRIKSEN, Eldon S; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. Atlas: 1999.
- LEVY, E. **Fórum Internacional Sobre Responsabilização e Transparência no Setor Público: apresentação dos resultados**. Brasília, dez/2001. Disponível em:

LIMA, Diana Vaz; CASTRO, Robson Gonçalves. **Fundamentos de auditoria governamental e empresarial: com modelos de documentos e pareceres utilizados.** São Paulo: Atlas, 2003.

MEDEIROS, Aloizio Sinuê da Cunha. **Administração direta e indireta, órgãos públicos e Agentes públicos.** Disponível em: <<https://www.editoraferreira.com.br/medias/1/ead/6/Aula02.pdf>> Acesso em: 16 de março de 2017.

MEIRELES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** 18ª Edição São Paulo. Ed Malheiros, 1990.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo.** 26ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de auditoria governamental.** 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. Disponível em: <<http://www.arco.org.br/artigos/auditoria-governamental-apice-da-piramide-do-sistema-de-controle-interno-acessado/>> Acesso em: 06 de maio de 2017.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de auditoria.** 8.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

TRIBUNAL DE CONTAS. **Manual de Auditoria e de Procedimentos.** Vol. I e II. Ed., Tribunal de Contas, 1999.

APÊNDICE

Prezado respondente,

Este questionário é parte integrante da pesquisa intitulada: “Um estudo sobre técnicas de auditoria governamental utilizadas pelos auditores TCE PB na prestação de contas dos municípios.” Tem como finalidade coletar dados que servirá de base para a produção de um Trabalho de Conclusão de Curso-TCC. Não há a necessidade de identificação do respondente. Favor assinalar somente uma alternativa para cada questão. Desde já agradecemos por sua colaboração.

1) Qual a sua faixa etária?

- Até 25 anos
- De 26 a 40 anos
- De 41 a 55 anos
- Acima de 56 anos

2) Nível de escolaridade/ formação

- Superior
- Pós graduado
- Mestrado
- Doutorado

3) No seu entendimento, as técnicas de auditoria Governamental são suficientes para analisar e examinar o estado do objeto auditado, realçando peças que são importantes para um bom desenvolvimento do trabalho do auditor?

- Sim Não Em Partes

4) A experiência de um auditor formula uma opinião para tomada de decisão ou só são utilizados os termos técnicos?

- Sim Não Em Partes

5) Na sua opinião através das técnicas de auditoria governamental o auditor consegue verificar os aspectos da legalidade e legitimidade dos atos praticados pelos gestores públicos.

Sim Não Em Partes

6) As técnicas de auditoria governamental são autossuficientes?

Sim Não Em Partes

7) As técnicas de auditoria governamental são de fácil compreensão?

Sim Não Em Partes

8) Onde é mais comum as auditorias?

Orçamentária

Financeira

Patrimonial

Contábil

Operacional

Outros:

9) Na sua opinião a auditoria governamental apresenta peculiaridades na aplicação das técnicas?

Sim Não Em Partes

10) Normalmente o auditor obedece às técnicas oferecidas, que fundamentalmente se apoiam?

Sim Não Em Partes

11) A auditoria governamental através de suas técnicas assegura um laudo livre de espúrio?

Sim Não Em Partes

12) Cada técnica é direcionada para uma finalidade específica?

Sim Não Em partes

13) As técnicas são suficientes e úteis para a conclusão dos trabalhos?

Sim Não Em partes

14) Quais são as principais técnicas que se utiliza para realização de auditorias nas prestações de contas nos municípios?

Exame físico

Confirmação ou circularização

Exame dos documentos originais

Conferência de cálculos

Exame da escrituração

Investigação minuciosa

Inquérito

Exame dos registros auxiliares

Amostragem

Observação