



## **A AUDITORIA COMO INSTRUMENTO NA GESTÃO PÚBLICA**

**(Contabilidade - Artigo Completo)**

Autor 1:

Autor 2:

### **RESUMO**

A gestão pública deve ter como objetivo constante a busca pela eficiência, mesmo com a escassez de recursos e as diversas demandas apresentadas pela sociedade, a gestão pública deve encontrar o equilíbrio, e a melhor aplicabilidade da verba destinada a cada setor da administração pública. A auditoria governamental tem como objetivo a preservação do patrimônio público, e zela pela correta e transparente aplicação dos recursos. Ainda que seja difícil a boa parte do serviço público entender a auditoria como um instrumento benéfico, os resultados podem ser utilizados como técnicas de gestão que promovem maior número de informações e a garantia de transparência no desenvolvimento das atividades, proporcionando melhorias na gestão do bem público.

**Palavras-Chave:** Gestão Pública, Auditoria, Eficiência.

### **1. INTRODUÇÃO**

O principal objetivo na gestão de recursos é a eficiência, quando tratamos da administração pública onde os recursos utilizados são de propriedade pública, assim como os resultados deste trabalho serão de domínio público. Neste sentido a utilização dos controles internos que evitem o abuso de poder, o erro, e a fraude, são fundamentais como instrumentos na gestão pública.

A auditoria pode ser utilizada como recurso na tomada de decisão para melhor utilização dos recursos a serem aplicados repassando aos administradores a situação de como andam suas crenças e valores para melhor obtenção de resultados no patrimônio.

Apesar da modernização tecnológica e da cada vez mais intensa abertura das relações culturais, econômicas e políticas, as instituições e empresas ainda sofrem os males das más práticas administrativas patrimoniais que mancham a relação do Estado com a sociedade.

No Brasil um processo de redemocratização vem se constituindo em um movimento acelerado, para compensar seu efeito tardio, que caminha para a construção de um conjunto sólido de instituições formais de controle sobre a gestão dos recursos públicos – uma rede de instituições de controle dos gastos públicos. A sociedade anseia por instituições que funcionem melhor. O gerenciamento correto e eficiente dos recursos públicos é assunto que vem ganhando visibilidade no debate político atual, em especial em um contexto fiscal, buscando fazer mais e melhor ainda que com menos.

O debate da reforma tributária brasileira passa pela eficiência da aplicação dos recursos, pois os serviços públicos devem continuar a ser atendidos com eficiência, e a arrecadação deve ser condizente com as responsabilidades do Estado, apenas a aplicação eficiente de recursos e com responsabilidade patrimonial poderá desonerar a população dos fortes tributos que atingem seus rendimentos e prejudicam o crescimento econômico de suas empresas.

A auditoria na gestão pública traz assim um benefício para toda a sociedade que pode ganhar com a aplicação mais eficaz dos recursos na administração pública. Minimizando os

custos referentes aos serviços públicos gerados na espera governamental e assim também diminuindo a pressão sobre a geração de recursos, ou seja, sobre os impostos.

O presente trabalho trata da discussão quanto a necessidade da auditoria na gestão pública, assim, estabelece-se o problema de pesquisa: Qual a importância da auditoria na gestão pública? Para responder à esta problemática este artigo divide-se em cinco partes, além desta introdução, uma metodologia, no terceiro item o referencial teórico onde ocorre a contemplação do tema gestão pública, e a definição da auditoria e dos procedimentos que a envolvem, e na quarta parte os resultados da pesquisa com a discussão da importância da auditoria na administração pública, finalizando no quinto item com a conclusão a que esta pesquisa chegou.

## **2. METODOLOGIA**

O método é a maneira de abordar a realidade utilizando-se do saber científico, e é responsável por evidenciar a postura do investigador, prever passos e garantir a qualidade do trabalho. Ainda assim não é possível que escolhas metodológicas ou das técnicas de investigação sejam capazes de isentar o investigador científico de uma constante reflexão quanto a sua postura e atuação durante todos os momentos da pesquisa (BOCCHI et al, 2004).

Para responder à problemática deste trabalho procede-se a pesquisa qualitativa através da busca dos conceitos abordados realizando uma revisão da literatura acerca do tema em livros, revistas e trabalhos científicos. Na pesquisa qualitativa utiliza-se do que foi escrito anteriormente sobre o tema para proceder uma explanação teórica que permita chegar a uma conclusão sobre o tema proposto, baseando-se em métodos fundamentados.

## **3. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **3.1. Gestão Pública**

O Estado é a definição de uma instituição de poder, uma organização para legislar e tributar a sociedade, a parte definida pelas relações políticas é o Estado-Nação. Esta definição é fundamental para visualizar o Estado como um empresa com o objetivo de fornecer alguns serviços e no qual a fonte de recursos são os tributos pagos pela população. Bresser Pereira define bem esta separação entre o lado político e tributário e legislativo:

O Estado Nação (ou país, ou Estado Nacional, ou nação) é a instituição soberana que serve de base para o Sistema Global em que vivemos. Dentro de cada Estado-Nação temos uma sociedade, um Estado, inclusive suas instituições com poder coercivo, e o respectivo território. É preciso, portanto, não confundir o Estado-Nação com o Estado. Enquanto o Estado-Nação é o ente político soberano no concerto das de mais nações, o Estado é a sociedade. O Estado é, portanto uma organização com poder extroverso obre a sociedade que lhe dá origem e legitimidade, e o sistema jurídico dotado de coercibilidade sobre todos os membros deste Estado Nacional. Dentro do Estado, por sua vez, existe um aparelho, ou organização estatal e um sistema institucional normativo constituído por leis relativamente permanentes e por políticas públicas mais transitórias. O próprio Estado enquanto aparelho é uma instituição organizacional, ao passo que as instituições que ele cria para regular a vida social são instituições puramente normativas (PEREIRA, 2005).



O Estado é um instrumento de ação da coletividade, e é através dele que a sociedade busca os seus objetivos políticos: a estabilidade social, a liberdade, o bem estar e a justiça social, além da ordem pública que garante segurança, ou seja, o cumprimento dos contratos e o respeito à propriedade. Dentre estes objetivos o bem estar é o único objetivo econômico. O bem estar ou desenvolvimento econômico é um fenômeno dos últimos 250 anos. Antes da revolução industrial as sociedades experimentam apenas momentos de prosperidade econômica, mas como esses não eram sustentados, tornava-se difícil tratar de desenvolvimento econômico.

Ainda assim as primeiras concepções de desenvolvimento econômico consideravam crescimento como sinônimo de desenvolvimento. A idéia de que o crescimento econômico, distribuindo diretamente a renda entre os proprietários dos fatores de produção, engendra automaticamente a melhoria nos padrões de vida e o desenvolvimento econômico. A experiência contrariamente mostrou que essa realidade nem sempre se efetiva, podendo a economia crescer a taxas elevadas e ainda assim o emprego ou as taxas de mortalidade infantil não acompanharem esta tendência (SOUZA, 2005).

Com o passar do tempo o estudo das instituições ganhou importância, pois se percebeu que através delas era possível atingir os objetivos políticos fundamentais das sociedades modernas, e dentre eles o bem estar econômico. Mesmo que as instituições necessitem estarem alinhadas as estruturas econômicas e sociais da sociedade, respeitando o sistema, e refletindo valores e crenças presentes no sistema culturais, estas são capazes de levar ao alcance dos objetivos políticos e econômicos da sociedade.

É pelas leis formadas na esfera pública e pelos serviços prestados que o Estado é capaz de gerar desenvolvimento econômico na sociedade. Mas é preciso arbitrar que os recursos obtidos pela tributação e aplicados pela administração pública nos serviços prestados sejam bem alocados, visando a eficiência e evitando a má aplicação de recursos.

No Brasil, da época de sua descoberta em 1500 até a Revolução de 1930, o Estado brasileiro era visto como uma instituição garantidora de privilégios sociais a uma elite rural, aristocrática e parasitária. Essa elite gozava dos mais diversos privilégios. O entendimento desta relação da elite agrária com o Estado brasileiro é definida pelo sociólogo alemão Max Weber como patrimonialismo, utilizado para caracterizar formas de denominação política tradicional em que não há uma separação visível entre as esferas pública e privada, e esses dois domínios se misturam na concepção do governante, que entende e controla o Estado como se fosse uma extensão do seu domínio privado. Um modelo de administração pública mais racional passa a ser implantado no país a partir de Getúlio Vargas no sentido de normatizar e padronizar os procedimentos da administração do Estado brasileiro. Assim é iniciado um processo de criação de estatutos e normas para as áreas mais fundamentais da administração pública, especialmente quanto a gestão de pessoas, compras governamentais e execução financeira. Neste contexto são criados órgãos com a função de controlar e fiscalizar esta nova ordem burocrática (TORRES, 2004).

Neste contexto de um Estado mais racional e eficiente seria fundamental para o êxito do intervencionismo estatal, que visava garantir o desenvolvimento econômico e a incorporação da burguesia nacional e do operariado urbano. Vargas inicia então um processo que teria longa e promissora trajetória na administração pública com a criação de agências estatais descentralizadas mais tarde chamadas de administração indireta. Getúlio Vargas inicia um padrão modernizador da administração pública que se estabelece até os dias atuais, com a presença de uma dualidade onde os altos escalões do governo recebem treinamento, bons salários, formação profissional e garantias legais, e os mais pobres que dependentes da ação



estatal nos campos da segurança pública, saúde e educação, a burocracia interna trata que padeçam com ineficientes práticas clientelistas e patrimonialistas.

Nos anos 1980 o Estado patrimonialista entra em crise. O Estado havia crescido demasiadamente e sido captado por interesses particulares, mas este cenário não era condizente com a globalização que pedia menor autonomia estatal. Nos anos 1990 são marcados pela reforma do Estado, ou mais especificamente a reforma da administração pública. Nos anos 1980 surge a idéia neoliberal de que o Estado não deveria ter poderes sobre a economia, mas já na década de 1990 quando se percebeu esta idéia neoconservadora ou neoliberal de atribuir ao mercado toda a coordenação da economia não seria possível, a questão da reforma do serviço civil, ou uma reconstrução estatal tomou foco. Buscava-se uma nova prática de administração pública, em uma abordagem gerencial, substituindo a burocrática aplicada anteriormente. A abordagem da nova administração pública arte do reconhecimento de que Estados democráticos contemporâneos não são simples instrumentos para garantir a propriedade e os contratos mas formulam e implementam políticas públicas estratégicas para suas respectivas sociedades tanto na área social quanto científica e tecnológica. A idéia parte da constatação de que o mundo globalizado exige do Estado novas competências e estratégias administrativas (PEREIRA, 2005).

As necessidades que levaram a esta nova visão gerencial do Estado são claras. Os cidadãos estão se tornando mais conscientes de que a administração burocrática não atende as demandas que da sociedade capitalista contemporânea. Os cidadãos acabam exigindo do Estado mais do que ele pode oferecer. E esta falha não parte dos setores fiscais ou político apenas, mas parte do administrativo. Os recursos são por natureza escassos mas é possível superar parcialmente esta condição com a aplicação eficiente dos recursos. Como Bresser explicita:

“Quanto a alocação de recursos pelo Estado não é solução factível, dado seu caráter distorcido ou dada sua incompletude. Nesse caso a função de uma administração pública eficiente passa a ter valor estratégico, ao reduzir a lacuna que separa a demanda social e a satisfação desta demanda (PEREIRA; SPINK, 2005).”

Deste ponto surge então a postura do governo empreendedor, voltado para o cidadão como cliente buscando padrões otimizados de eficiência e eficácia numa gestão pública por resultados, orientado por processos de avaliação contínua.

Sucessos do passado, como o *Welfare State*, o Estado de bem-estar, inaugurado por Bismarck contra a luta de classes, e o *New Deal* de Franklin Roosevelt, voltado, após a crise de 1929, para o estímulo à prosperidade americana e ao equilíbrio entre os grupos de interesse econômico, perderam seu atrativo num mundo onde a economia sofria as constantes pressões da competitividade e expansão dos mercados. O Estado necessitava reconhecer seus limites fiscais, e de endividamento, selecionando atividades entre as necessidades da sociedade e de recursos escassos. Alguns serviços, o Estado foi forçado a entregar à iniciativa privada, com terceirizações e privatizações. Do ponto de vista dos cidadãos, essa nova realidade se manifesta tanto na desconfiança diante das ineficiências da administração pública tradicional como em exigências sempre maiores de que os serviços proporcionados pelo governo à sociedade sejam otimizados em relação aos recursos que consomem (SANTOS; CATELLI, 2004).

No Brasil, enquanto em 1988 o mundo passava por uma tendência de neoliberalismo e abertura comercial a constituição dava passos no sentido contrário, elevando a proteção do Estado sobre a população, implantando em prol da profissionalização do serviço público parte desta legislação resultou, na verdade, em aumento do corporativismo estatal, e não na



produção de servidores do público, atentos a servir a sociedade. Foram criadas falsas isonomias (como a incorporação absurda de gratificações e benefícios) e legislações que tornaram a burocracia mais ensimesmada e distante da população, exemplo claro disso foi o direito irrestrito de greve, que prejudica basicamente os mais pobres. Ademais, estabeleceu-se um modelo equivocado da previdência pública, tornando-a inviável do ponto de vista atuarial e injusta pelo prisma social. O país estabelecia direitos à população sem garantir que a prestação desses serviços fosse condizente com a realidade.

Segundo Abrucio, 2007, aos poucos a opinião pública percebeu que a Constituição de 1988 não tinha resolvido uma série de problemas da administração pública brasileira. Esta percepção mudou apenas na era Collor, em dois raciocínios falsos e que contaminaram o debate público: a idéia de Estado Mínimo, buscando seguir a tendência mundial de neoliberalismo, e o conceito de marajás. As medidas tomadas nesse período foram um desastre. Houve o desmantelamento de diversos setores e políticas públicas, além da redução de atividades estatais essenciais. O funcionário público foi transformado no bode expiatório dos problemas nacionais e disseminou-se uma sensação de desconfiança por toda a máquina federal.

O governo Itamar chegou a produzir documentos com diagnósticos importantes sobre a situação da administração pública brasileira, mas que não teve grande iniciativa reformista, o governo de Fernando Henrique Cardoso continuou com o processo criando o Ministério da Administração e Reforma do Estado (Mare), comandado pelo ministro Bresser-Pereira. Sua plataforma foi erigida a partir de um diagnóstico que ressaltava, sobretudo, o que havia de mais negativo na Constituição de 1988 e apoiava-se fortemente no estudo e tentativa de aprendizado em relação à experiência internacional recente, marcada pela construção da nova gestão pública. Ademais, a reforma Bresser elaborou um novo modelo de gestão, que propunha uma engenharia institucional capaz de estabelecer um espaço público não-estatal.

O governo Lula continuou uma série de iniciativas advindas da experiência anterior da modernização do Estado brasileiro, particularmente no reforço de algumas carreiras, no campo do governo eletrônico e na nova moldagem que deu à Controladoria Geral da União, hoje um importante instrumento no combate à ineficiência e à corrupção. O ponto mais visível da presidência Lula no campo da administração pública foi a incapacidade de estabelecer uma agenda em prol da reforma da gestão pública. Este não foi um tema-chave do seu governo, um erro grave para quem tem o objetivo declarado de aumentar a efetividade das políticas públicas, notadamente as sociais, sem prejudicar o necessário ajuste fiscal. Não surpreende, portanto, a constante veiculação pela imprensa de exemplos de falhas gerenciais. A pior característica do modelo administrativo do governo Lula foi o amplo loteamento dos cargos públicos, para vários partidos e em diversos pontos do Executivo federal, inclusive com uma forte politização da administração indireta e dos fundos de pensão. Certamente, a grande contribuição do governo Lula foi o aperfeiçoamento de alguns importantes mecanismos de controle da corrupção. As ações da Polícia Federal e, principalmente o trabalho da Controladoria Geral da União são inegáveis avanços do governo Lula que devem ser definitivamente incorporados pelo Estado brasileiro (ABRUCIO, 2007).

Neste contexto de controle a implantação de mecanismos como a auditoria é ferramenta muito eficiente. A auditoria na gestão pública além da função fiscalizadora que se atenta aos gastos desnecessários e a má gestão, garantindo a correta aplicação dos recursos públicos, traz benefícios no que tange a aplicação eficiente garantindo a utilização dos recursos escassos para atender as diversas demandas da população.



### 3.2. O Conceito de Auditoria

A auditoria pode ser conceituada como um processo de investigação sistemático em que são obtidas e analisadas evidências permita a obtenção de resultados visando um posicionamento quanto à conformidade de uma situação vigente.

Há relatos de que mesmo antes da exploração mercantil de nosso continente, a auditoria já existia, notícias sobre práticas de técnicas de auditoria a posicionam como originária da Inglaterra, sendo essa versão centrada em pesquisa limitada ao progresso do continente europeu, não aceita pela unanimidade dos pesquisadores das ciências contábeis. O surgimento da auditoria estaria vinculado à aplicação na fiscalização das receitas públicas e do tesouro que teria ocorrido nos primeiros anos do século XVI (SALLES, 2005).

Segundo Brandi e Simões (2007) o termo auditoria deriva do latim *audire*, que significa ouvir. Inicialmente, foi utilizada pelos ingleses (*auditing*) para significar o conjunto de procedimentos técnicos para a revisão da contabilidade. Existem provas arqueológicas de inspeções e verificações de registros realizados entre a família real de URUKAGINE e o templo sacerdotal SUMERIANO e que datam de mais de 4.500 anos antes de Cristo. De acordo com os autores o surgimento da auditoria estaria mais ligado ao fato de com a evolução do mundo capitalista onde as empresas deixaram de serem familiares e tornaram-se corporativas. As exigências do mercado, o desenvolvimento econômico, e a abertura de capital social das empresas teriam formado a necessidade de apresentar o patrimônio líquido, sua posição financeira e capacidade de gerar lucros, assim a auditoria cumpria o papel de verificar a veracidade dos dados apresentados nos registros e informações contábeis das empresas.

Attie (1997), esclarece ainda que a auditoria teria assumido importância como profissão apenas em 1934 com a criação do SEC (Security and Exchange Commission) nos Estados Unidos, quando as empresas que negociação na bolsa de valores no país foram obrigadas a utilizar serviços de auditoria que dariam maior credibilidade as suas demonstrações financeiras. No Brasil a atividade teria ganhado importância apenas com a vinda de empresas internacionais de auditoria independente, que visavam o mercado aberto pelos investimentos externos feitos no país que tornavam necessário que as empresas fossem auditadas. As companhias de estrada de ferro foram as primeiras organizações a empregar auditores internos, com a denominação de “auditores viajantes”. Sua função principal era visitar os postos de venda de passagens nas estações e determinar se todos os bilhetes foram devidamente controlados e contabilizados.

Diferenças podem ser encontradas nos conceitos aplicados a auditoria, estas derivam dos aspectos específicos das entidades auditadas. Mas um exame comum pode garantir que a auditoria é um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objetivos, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas, com objetivo de possibilitar ao profissional especializado, o auditor, emitir um parecer sobre a matéria analisada (TEIXEIRA, 2006). Em um sentido *stricto*, a auditoria se restringe apenas ao universo contábil ou financeiro, surgindo daí o conceito de Auditoria Contábil. Attie explica o conceito de auditoria em:

“Auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado” (ATTIE, 1998).

O objetivo geral da auditoria é assessorar a administração no desempenho eficiente de suas funções, fornecendo-lhe análise, avaliações, recomendações e comentários sobre as



atividades auditadas. Segundo Sá (2003), o objetivo principal da auditoria é atestar a legalidade ou ilegalidade dos fatos, tomando como base a lei, apresentando em relatórios medidas que poderão ser utilizadas para evitar a repetição do fato, além de propiciar uma melhora contínua no aspecto administrativo-operacional da entidade. O mesmo autor, ainda estabelece objetivos específicos ao trabalho de auditoria:

- Informar à direção da entidade auditada, através da comunicação escrita e conversação aberta, os resultados do estudo;

- Demonstrar que o objetivo maior é melhorar a situação orçamentária, financeira, econômica e patrimonial da entidade auditada;

- Solicitar a manifestação dos diretores da auditada, por escrito, emitindo críticas a respeito dos dados e informações que constam no relatório de auditoria.

De acordo Salles (2005), não há padronização de classificação dos tipos de auditoria, mas pode-se considerar divisões por campo de atuação e realização. Quanto ao campo de atuação a auditoria pode ser Privada ou Pública, sendo definidas como:

- a) Auditoria Privada ou Empresarial - quando a atuação da auditoria se dá no âmbito do interesse empresarial. Caracteriza-se como um trabalho de auditoria realizado por entidades de direito privado e que visam, em geral o lucro. A auditoria empresarial também pode ter atuação em entidades de natureza paraestatal;

- b) Auditoria Pública ou Governamental - quando a atuação da auditoria se dá no âmbito da máquina pública. Caracteriza-se 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 confronto entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal.

Já quanto à forma de realização a auditoria divide-se em interna e externa, sendo conceituadas:

- a) Auditoria Interna - entendida aquela executada por funcionários da própria organização. A equipe de auditores internos deverá ser formada basicamente por profissionais capacitados, totalmente familiarizados com a legislação pertinente às atividades organizacionais. A auditoria interna tem se mostrado um excelente instrumento de apoio gerencial com o qual tem se valido os administradores das grandes organizações privadas e públicas, para o aumento da confiabilidade do sistema de controle interno, através de sua avaliação permanente e consequente emissão de relatórios que auxiliam a tomada de decisão.

- b) Auditoria Externa - entendida aquela executada por auditores independentes, não empregados da administração e sem qualquer vínculo ou dependência para com a mesma. Materializa-se através de profissionais liberais isolados ou ligados a empresas especializadas, realizando a auditoria externa com total imparcialidade, constituindo-se em uma garantia para os administradores.

Basicamente quando se realiza uma auditoria externa o objetivo principal está em emitir opinião quanto a situação patrimonial, financeira e o resultado das operações em determinado período de uma organização. Já a auditoria interna está focada em controles internos administrativos e contábeis, buscando normalmente elevar a capacidade gerencial, as informações, e em resultado a eficiência dentro da empresa. A auditoria interna é assim um instrumento gerencial.



Os trabalhos de auditoria classificam-se em: contábil; financeiro e tributário; operacional; sistemas informatizados; gestão; qualidade; desempenho; ambiental, especial, dentre outros. Para Attie (1998) o trabalho executado na auditoria merece toda a credibilidade possível, não sendo permissível existir qualquer sombra de dúvida quanto à honestidade e aos padrões morais do auditor. Assim alguns princípios éticos profissionais devem ser espiaados ao profissional que exerce a atividade de auditor, esses princípios fundamentais são:

- a) Independência - no desempenho de suas atividades de auditoria, o auditor agirá sempre com absoluta independência e imparcialidade e em quaisquer circunstâncias e sobre pretexto algum, conveniência própria ou de terceiros, condicionará seus atos, suas atitudes, suas decisões ou pronunciamentos a preceitos outros que não os postulados da sua profissão;
- b) Integridade - o auditor deve ser íntegro em todos os seus compromissos que envolvam: a organização auditada, o público em geral e pessoas interessadas na opinião emitida pelo auditor e a entidade de classe a qual pertença;
- c) Objetividade - entendida como a capacidade de percepção do auditor, a análise dos fatos da vida organizacional por ele examinados, de maneira isenta de pressões e comprometimentos de caráter hierárquico ou funcional;
- d) Competência e zelo profissionais - o auditor deve obter conhecimento preliminar da atividade da entidade a ser auditada, mediante avaliação, junto à administração da estrutura organizacional, da complexidade das operações e do grau de exigência requerido para a realização do trabalho de auditoria, de modo a avaliar se está capacitado para assumir a responsabilidade pelo trabalho a ser realizado;
- e) Comportamento profissional - o auditor deve ser alguém que mereça toda a credibilidade, devendo ser dotado de equilíbrio, probidade e honestidade fazendo prevalecer sempre o interesse público sobre o particular;
- f) Confidencialidade - as informações obtidas somente podem ser usadas na execução do serviço para o qual o auditor foi contratado, não devendo, em hipótese alguma, divulgar fatos que conheça ou utilizar-se dessas informações em benefício próprio ou de terceiros.

As técnicas de auditoria devem ser observadas pelos auditores internos, constituindo em um conjunto de procedimentos a serem adotados no desenvolvimento dos trabalhos de auditoria que, além de exames de relatórios e registros auxiliares, entrevistas e observação acurada das atividades, incluem, dentre outras:

- a) exames físicos - consiste na verificação *in loco* permitindo ao auditor formar opinião quanto à existência física do objeto ou item a ser examinado, sua autenticidade, quantidade e qualidade;
- b) confirmações formais - são técnicas utilizadas na obtenção de declaração formal e independente, de pessoas não ligadas ao órgão ou entidade auditada, seja por interesses comerciais, afetivos ou outros fatos ligados às operações do mesmo;
- c) exame da documentação original - trata-se de procedimento voltado para a comprovação das transações que, por exigências legais, comerciais ou de controle são evidenciadas por seus documentos comprobatórios;
- d) conferência de somas e cálculos - utilizada em virtude da quase totalidade das operações do órgão ou entidade auditada envolverem valores, quantidades, números ou outros fatores;



e) exame dos lançamentos contábeis - é o procedimento usado pela auditoria para constatação da veracidade das informações contábeis e fiscais, entre outras, além de possibilitar levantamentos específicos nas análises, composição de saldos, conciliações e outras que afetam as demonstrações contábeis;

f) amostragem - é o processo pelo qual se obtém informação sobre um todo, examinando-se apenas uma parte do mesmo. Constitui-se em um método de amostragem aplicado como forma de viabilizar a realização de ações de controle em situações onde o objeto alvo da ação se apresenta em grandes quantidades e/ou distribuído de forma bastante pulverizada. A amostragem também é aplicada em função da necessidade de obtenção de informações em tempo hábil, em casos em que a ação na sua totalidade se torna impraticável;

g) controle da legalidade - visa a confrontar os atos praticados com a legislação em vigor para aferir se possuem o devido amparo legal.

O auditor poderá ainda utilizar-se de outras técnicas, além das elencadas, de forma suplementar de acordo com a conveniência, com vistas ao bom desenvolvimento e ao alcance dos melhores resultados nos trabalhos de auditoria.

Como instrumentos o auditor utiliza-se de papéis como formulários e documentos que contêm informação acerca do objeto auditado. Com esses formulários e documentos o auditor elabora um relatório de seu trabalho abordando todos os pontos e emitindo opinião quanto os diversos aspectos e departamentos da entidade ou empresa auditada, e por fim, o auditor emite um parecer relatando claramente se as demonstrações auditadas estão adequadas ou não.

### **3.3) Auditoria na Gestão Pública**

Por ser o tema fundamental desta pesquisa, a auditoria no campo governamental merece algumas considerações a cerca de sua prática.

A auditoria governamental visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado mediante confronto entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal. Refere-se a uma importante técnica de controle do Estado na busca da melhor alocação de seus recursos, não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos, além de destacar os impactos e benefícios sociais advindos. Sua finalidade básica é comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos e avaliar os resultados alcançados, quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e final das unidades e das entidades da administração pública, em todas as suas esferas de governo e níveis de poder, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, quando legalmente autorizadas nesse sentido (SALLES, 2005).

Segundo Sá (2003), a obrigatoriedade da prática da auditoria governamental no Brasil estabeleceu-se pela Lei nº 4.728, de julho de 1965, mediante regulamentação governamental sobre o funcionamento do mercado financeiro. O auditor do setor público deve sempre buscar a preservação do patrimônio público, pois antes de pertencer ao grupo de autoridades que ocupa a gestão governamental, é propriedade coletiva e como tal, deve ser controlado por todos. Um ponto básico para uma visão perfeita do posicionamento dos trabalhos é a diferenciação entre lucro e lucro social, pois nas empresas privadas o patrimônio é



administrado com o objetivo de lucro, enquanto nas entidades públicas busca-se o bem-estar social, também considerado lucro social.

A auditoria pública possui acima de tudo uma responsabilidade social, pois como os recursos da esfera pública pertencem a coletividade sendo resultado da arrecadação de impostos da população, seus serviços, ou o resultado do trabalho público deve beneficiar a toda a sociedade.

O resultado de uma auditoria governamental dá ao dirigente um direcionamento trazendo o melhor aproveitamento de seu trabalho em benefício do setor auditado e dos demais setores. A partir deste ponto o aproveitamento do trabalho de auditoria depende do administrador público que precisa dar a atenção necessária aos resultados apontados pelo auditor corrigindo as possíveis lacunas em sua administração.

É importante ainda citar que de acordo com Salles (2005) a auditoria governamental pode ser dividida por espécie de auditoria. A auditoria ordinária é estabelecida por um órgão máximo e pode direcionar-se aos seguintes instrumentos:

- a) Auditoria de Gestão – que visa avaliar a regularidade das contas, verificarem a execução de contratos, convênios e instrumentos congêneres, como a legalidade dos atos de pessoal, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores ou bens do Estado;
- b) Auditoria de Programas – busca acompanhar, examinar e avaliar a execução de programas e projetos governamentais específicos, bem como a aplicação de recursos descentralizados;
- c) Auditoria Operacional – atua nas áreas inter-relacionadas do órgão ou entidade auditada, avaliando a eficácia dos resultados em relação aos recursos materiais, humanos e tecnológicos disponíveis, bem como a economicidade e a eficiência dos controles internos existentes para a gestão dos recursos públicos.
- d) Auditoria Contábil – é a técnica utilizada no exame dos registros e documentos e na coleta de informações, mediante procedimentos específicos pertinentes ao controle do patrimônio de um órgão ou entidade, objetiva obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações deles originadas refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas representadas;
- e) Auditoria de Sistemas – cujo objeto é assegurar a adequação, o processamento e a privacidade dos dados e informações oriundas dos sistemas eletrônicos de processamento de dados, observando as diretrizes estabelecidas e a legislação pertinente;

Existe ainda a auditoria especial, esta difere da ordinária, pois é realizada no exame de fatos considerados incomuns, por ordem expressa do Chefe do Poder Executivo ou dos dirigentes de órgãos da administração direta ou indireta.

#### **4. A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA NA GESTÃO PÚBLICA**

Esta seção trata da resposta ao problema de pesquisa, relacionando todos os aspectos pertinentes a auditoria na gestão pública e enumerando os benefícios que a auditoria pode gerar a administração pública.



A auditoria na gestão pública tem como objetivo avaliar a gestão pública pelos processos e resultados gerenciais não só com intuito de corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência, a omissão, mas principalmente como medida preventiva, antecipando-se a esses acontecimentos. A auditoria avalia mesmo os controles internos que porventura existam no objeto auditado, verificando sua abrangência e eficácia.

Muitas vezes a auditoria é vista no órgão governamental como instrumento de repressão, gerados por conceitos equivocados da missão do auditor, tendo o funcionalismo envolvido o entendimento da necessidade e dos benefícios que a atuação de auditores pode trazer a cooperação dos funcionários públicos poderá maximizar os resultados possíveis em uma auditoria.

À medida que o processo de auditoria deverá emitir pareceres sobre a situação financeira, contábil, e econômica, muitas vezes uma auditoria não traz apenas benefícios a gerência ou aos clientes que se utilizam de seus serviços, mas, no caso da auditoria pública, para toda a população. Uma auditoria buscando o objetivo econômico de aproveitar os recursos escassos pode melhorar as condições de trabalho das pessoas envolvidas no serviço público, direcionando os recursos da instituição, e trazendo condições justas de trabalho. Mas para alcançar este resultado é preciso que todos cooperem para que a relação final do trabalho de auditoria traga benefícios a todos os interessados.

A administração pública vem evoluindo, principalmente após o processo de redemocratização brasileiro, contribuindo para um maior amadurecimento por parte dos gestores e dos servidores públicos, bem como por parte da sociedade. A auditoria faz parte deste processo na medida em que a gestão pública se fortalece através da adoção de práticas que visam combater o desperdício, a má aplicação dos recursos públicos e o descaso com a coisa pública. Os servidores devem fazer parte deste processo, sendo conscientizados quanto a importância de uma administração pública com qualidade, responsabilidade e obediente a lei. Como destaca Salles:

“Partindo desta idéia, não é aceitável, nos dias de hoje, que a auditoria seja vista apenas como uma técnica de fiscalização, pois esta visão é totalmente distorcida e foge dos reais objetivos que um plano sério de auditoria pode alcançar” (SALLES, 2005).

A auditoria é fundamental no mundo de hoje para dar subsídio ao administrador, a necessidade de informações é cada vez maior em um mundo em constante evolução e assim também em constante mutação. Como destaca Teixeira em sua obra:

“Perante um futuro incerto, num mundo em mudança com ritmo por vezes muito acelerado, as organizações têm de observar cada vez mais atenta e continuamente o seu meio envolvente, analisar a evolução dos mercados e identificar ameaças e oportunidades, diagnosticar a sua situação interna e identificar os seus pontos fortes e pontos fracos, definir os seus objetivos estratégicos, as suas estratégias e políticas globais e analisar sistematicamente os resultados que vão obtendo” (TEIXEIRA, 2006).

A gestão pública difere em alguns aspectos da gestão de uma empresa privada, mas é ainda assim o volume de informações acerca dos serviços prestados e da eficiência, identificando os pontos de déficit e de superávit em suas ações. O campo da gestão pública é muito mais exigente, pois toda a população está avaliando as decisões tomadas. Veja-se o que Santos e Catelli elucidam sobre a questão:



“De fato, a questão fundamental sobre como avaliar a gestão pública torna-se cada vez mais uma preocupação cotidiana dos cidadãos. Estes, estimulados a participar da vida sociopolítica, são continuamente informados, pelos meios de comunicação, sobre os impactos dos planos, das políticas, dos orçamentos, dos déficits e superávits dos governos na qualidade de vida de cada membro e setor da sociedade. Com isso, demandam cada vez mais que os gestores públicos não apenas se atenham com disciplina aos limites dos escassos recursos orçados, mas otimizem a aplicação desses recursos em políticas que atendam efetivamente as necessidades da sociedade” (SANTOS; CATELLI, 2004).

Ao administrador público que tem a árdua missão de encontrar a melhor aplicação aos escassos recursos de seus orçamentos, visando sempre o atendimento as demandas da população, a maior quantidade de informações possível sempre será bem vinda. Assim, com a visão correta do trabalho de auditoria, este se torna um aliado ao gestor público consciente de suas tarefas.

Atualmente, com a descrença da sociedade nos serviços públicos, e com os diversos casos que cercam a mídia diária sobre o mau uso dos recursos públicos, faz-se necessário a adoção de medidas preventivas e de fortalecimento da gestão e patrimônio público. O caminho para solucionar o problema de imagem de todo o setor público se encontra na transparência. Desta maneira, em mais este ponto a auditoria se mostra um instrumento eficaz na gestão pública.

## 5. CONCLUSÃO

A auditoria exerce uma importante atividade na consecução do bem-comum. O auditor avalia os resultados das políticas públicas prevenindo situações, garantindo resultados sociais das ações do governo, e projetando situações sociais. O trabalho do auditor assegura ao cidadão o direito de uma boa gestão dos recursos públicos.

Quanto ao gestor, foco do estudo desta pesquisa, a auditoria é um importante instrumento de auxílio na busca dos objetivos estabelecidos. Na era da informação o agente público necessita de informações para administrar a máquina pública com a escassez de recursos e a imensidão de demandas que é comum ao serviço público. A auditoria cumpre esta função de prover de informações o gestor público para que esteja preparado a atender as principais demandas da sociedade com eficiência.

Os administradores públicos justos e sérios, que procuram promover o melhor gerenciamento também estão constantemente preocupados na correta aplicação dos recursos, e esta preocupação é pertinente à medida que constantemente a mídia divulga casos onde o poder público utiliza-se indevidamente dos recursos obtidos da população e que deveriam ser utilizados em benefício da mesma. Permitir que as relações financeiras, contábeis e econômicas estejam transparentes é outra função da auditoria, e mais um ponto onde a auditoria serve de instrumento a gestão pública.

Deste modo a auditoria é fundamental na gestão pública, ao possibilitar aos dirigentes melhores condições de gestão, e a garantia a população de que os serviços estão sendo aplicados com responsabilidade sobre os recursos públicos, que também proporciona tranquilidade ao gestor que trabalha utilizando da auditoria para garantir o melhor gerenciamento e o que possibilitará a correta aplicação da verba pública.



Como sugestão para uma pesquisa futura, pode-se utilizar a pesquisa quantitativa, ou estudo de caso, demonstrando o efeito da auditoria no funcionamento da gestão pública e os resultados de sua aplicabilidade. Ou ainda utilizando-se da pesquisa em fontes secundárias aprofundar o trabalho quanto aos métodos utilizados para realizar auditorias governamentais.

## REFERÊNCIAS

- ABRUCIO, Fernando Luiz. Trajetória recente da Gestão Pública Brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, Edição Especial Comemorativa, 2007.
- ATTIE, William. **Auditoria – Conceitos e Aplicações**. São Paulo, 3ª Ed., Editora Atlas, 1998.
- BOCCHI. João Idelbrando, BORBA. Jason Tadeu, AGUERO. Pedro Hubertus Vivas. MACEDO. Zilton Luiz. **Monografia para Economia**. Ed. Saraiva. São Paulo. 2004
- BRANDI, Acácio Ferreira. SIMÕES, Luis Otávio. A importância da Auditoria Contábil. **Revista Científica Eletrônica de Ciências Contábeis**, Garça – SP, Vol. V, N. 10, out 2007.
- PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. Instituições, Bom Estado e a Reforma da Gestão Pública. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado**, Salvador-BA, N.1, mar.-mai. 2005.
- PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. SPINK, Peter. **Reforma do Estado e Administração pública gerencial**. Rio de Janeiro, 7ª Ed., Editora FGV, 2005.
- SÁ, José Augusto de. **MAC - Manual de Auditoria e Controladoria Pública**. São Paulo. IOB - Informações Objetivas Publicações Jurídicas, 2003.
- SALLES, Robertha Frederico. O Controle interno e a Auditoria Governamental como Instrumento de Eficiência da Gestão Pública. **Faculdade Educacional Machado Sobrinho**. Juiz de Fora – MG, 2005.
- SANTOS, Edilene Santana. CATELLI, Armando. Mensurando a criação de valor na administração pública. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, Vol. 38, N.3, mar.-jun., 2004.
- SOUZA, Nali de Jesus. **Desenvolvimento Econômico**. São Paulo, 5ª Ed., Editora Atlas, 2005.
- TEIXEIRA, Maria de Fátima. **O Contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz**. Universidade Aberta, Coimbra, 2006.
- TORRES, Marcelo Douglas de Figueiredo. **Estado, democracia e administração pública no Brasil**. Rio de Janeiro, Editora FGV, 2004.