

AUDITORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: ANÁLISE COMPARATIVA DAS TÉCNICAS EMPREGADAS PARA AVALIAÇÃO DAS AÇÕES GOVERNAMENTAIS

AUDIT IN PUBLIC ADMINISTRATION: COMPARATIVE ANALYSIS OF TECHNIQUES USED FOR EVALUATION OF GOVERNMENTAL ACTIONS

VALDIR MIRANDA PINTO¹
MOACIR CARNEIRO JUNIOR²
WESLEY VIEIRA DA SILVA³

RESUMO: O presente trabalho tem por objetivo comparar as principais técnicas de auditoria empregadas para avaliação das ações governamentais com as técnicas de auditoria convencional empregadas nos órgãos públicos da administração do Governo Federal. A metodologia empregada para a presente pesquisa caracteriza-se como sendo descritiva, do tipo documental, de natureza qualitativa. Foram levantadas, junto a um órgão público do Poder Judiciário, as auditorias efetuadas no ano de 2008, empregando-se a técnica de auditoria convencional, comparando-as com as técnicas de avaliação de ação governamental em 2.508 processos auditados. Pelos resultados apresentados pela pesquisa, concluiu-se que a técnica de ação governamental análise RECI (quem é o Responsável, quem Executa, quem é Consultado e quem é Informado), relaciona-se com varias outras técnicas convencionais, tais como exame dos documentos originais e exame físico. Análise *Stakeholder* também tem papel muito importante quando contempla os atores envolvidos no processo, relacionando-os com exame dos documentos originais. A técnica convencional observação dos fatos, não possui relação com as técnicas de ações governamentais.

Palavras-chave: Poder Judiciário, Auditoria Convencional, Auditoria Governamental.

ABSTRACT: The present study aims to compare the main audit techniques employed for evaluation of government actions with conventional audit techniques employed in government agencies of the Federal Government administration. The methodology for this research is characterized as being descriptive of the type of documents, from qualitative. Were raised, along with a public agency of the judiciary, the audits performed in 2008, using the technique of conventional audit, comparing them with the technical evaluation of government action in 2508 audited processes. The results presented in the survey, it was concluded that the technique of government action analysis RECI (who is responsible, who runs, who is consulted and who is informed), relates to various other conventional techniques such as examination of original documents and physical examination. Stakeholder analysis is also very important when contemplating the actors involved in the process, relating them to examine the original documents. The conventional technique observation of facts, has no relationship with the techniques of government actions.

Key words: Judiciary, Conventional Audit, Government Auditing.

Sumário: 1 Introdução – 2 Auditoria – 3 Descrição e análise dos dados – Considerações finais – Referências.

¹Mestrando em Contabilidade na Universidade Federal do Paraná. E-mail: valdirmpt@yahoo.com.br

²Mestrando em Contabilidade na Universidade Federal do Paraná. E-mail: moacircarneirojunior@yahoo.com.br

³ Professor doutor da PUC – Universidade Pontífice do Paraná. E-mail: wesley.vieira@puccpr.br

1 INTRODUÇÃO

O Tribunal de Contas da União (TCU) em sua função de entidade superior de fiscalização dos órgãos públicos, assim como na função de fiscalizar as ações governamentais de interesse social, utiliza as mais variadas técnicas de auditoria.

As auditorias para avaliar a eficiência, eficácia e efetividade das ações governamentais no que tange as grandes obras de interesse social, são aplicadas técnicas de auditoria das ações governamentais específica para este fim, enquanto que para avaliar a atuação dos órgãos públicos são empregadas as técnicas de auditoria convencional.

No entanto, estas técnicas de auditoria podem ser mescladas tanto para as auditorias aplicadas nas ações governamentais como para as auditorias aplicadas nos órgãos públicos, de forma que as técnicas se complementam, para atingir seus objetivos. Como é possível comparar-se essas duas técnicas de auditoria? Para responder a essa questão esta pesquisa procurou identificar as principais técnicas de auditoria empregadas pelo Tribunal de Contas da União, no tocando às avaliações das ações governamentais, que apresentam características específicas, comparando-as com as técnicas de auditoria convencional.

Quanto aos aspectos metodológicos, esta pesquisa trata-se de um levantamento ou *survey* de preponderância qualitativa, com instrumento de coleta de dados a pesquisa documental. De acordo com Marconi e Lakatos (2005), em relação aos procedimentos utilizados, as informações obtidas a partir de indivíduos, constituem um procedimento que recebe a denominação de levantamento ou *survey*, sendo utilizada quando os dados a serem coletados envolvem grande quantidade de indivíduos. Por sua vez, a característica da pesquisa documental é que a fonte de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias. Estas podem ser feitas no momento em que os fatos ou fenômenos ocorrem, ou depois.

Por tratar-se de um estudo de caso, a pesquisa documental, os dados utilizados nesta pesquisa foram extraídos através do um órgão público do Poder Judiciário, coletando dados das auditorias realizadas nos processo de um universo de 2.508 auditorias durante o exercício de 2008, onde foram focadas as técnicas de auditoria convencionais em relação às técnicas de auditoria para avaliação de ação governamental.

Como justificativa deste estudo, tem-se o fato de que os resultados obtidos contribuirão com os gestores dos órgãos públicos e a sociedade para conhecerem as principais técnicas de auditoria utilizada pelo TCU quanto à sua aplicabilidade e os seus objetivos. Outra justificativa está relacionada à abordagem sob aspectos diferentes, mas que se inter-relacionam, aumentando a relevância da pesquisa, no que diz respeito ao aspecto teórico, ou seja, a importância do tema para a comunidade científica, pois ao demonstrar as técnicas de auditoria utilizada pelo TCU acredita-se que esta contribuição proporcionará um melhor entendimento sobre este tema.

O trabalho foi dividido em cinco partes: na primeira parte desenvolveu-se a introdução, onde foi contextualizado o tema. Na segunda parte foi elaborada a revisão da literatura, passando pela auditoria e detalhando as técnicas de auditoria para avaliação de ações governamentais e as técnicas de auditoria convencional. Na terceira parte foi descrita a metodologia utilizada. Na quarta parte tem-se a análise dos resultados e na quinta parte a conclusão da pesquisa.

2 AUDITORIA

De acordo com Araújo (2004), para qualquer programa trazer benefícios para a sociedade além de haver excelentes técnicas de auditoria é preciso também recursos, comprometimento e especialização para resolver os problemas que nesta área são grandes. Para Peter e Machado (2003), a auditoria de programa tem como objetivo examinar e avaliar a execução de programas governamentais específicos, bem como a aplicação de recursos descentralizados.

Franco e Marra (2000), afirmam que auditoria é a técnica que consiste no exame de documentos, livros e registros, inspeções, obtenção de informações e confirmações externas e internas, obedecendo a normas apropriadas de procedimento, objetivando verificar se as demonstrações contábeis representam adequadamente a situação nela demonstrada, de acordo com os princípios fundamentais e normas de contabilidade de maneira uniforme. Attie (1998), afirma que a 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.

Na visão de Jund (2001), a auditoria contábil compreende o conjunto de pesquisas, revisões analíticas dos registros contábeis, comprovantes e outros elementos que evidenciam e corroboram as informações contidas nas demonstrações financeiras.

2.1 TÉCNICAS DE AUDITORIA PARA AVALIAÇÃO DAS AÇÕES GOVERNAMENTAIS

As ações do Governo Federal visam atender projetos de cunho social, onde são investidos significativos valores, observando-se o atendimento final dos objetivos planejados. Estas técnicas também são usuais nas auditorias aplicadas nos Órgãos do Governo, servindo de apoio para aplicação das técnicas de auditoria convencional.

Segundo o TCU (BRASIL, 2001), integra as metodologias de planejamento estratégico organizacional. Pode ser usada nas auditorias de natureza operacional. A análise das capacidades internas busca identificar as forças e as fraquezas da organização, enquanto que o ambiente externo no qual atua a organização deve ser analisado em termos de oportunidades e ameaças presentes. Essa técnica procura

identificar os pontos fortes, que são as características positivas internas que uma organização pode explorar para atingir as suas metas. Referem-se às habilidades, capacidades e competências básicas da organização que atuam em conjunto para ajudá-las a alcançar suas metas e objetivos. Os pontos fracos são as características negativas internas que podem inibir ou restringir o desempenho da organização. Referem-se à ausência de capacidades ou habilidade críticas. São, portanto, deficiências e características que devem ser superadas ou contornadas para que a organização possa alcançar o nível de desempenho desejado.

O Quadro 1 sumariza as técnicas de auditoria utilizadas para avaliação das ações governamentais.

TÉCNICA DE AUDITORIA	DESCRIÇÃO
Análise SWOT	Utilizada nas auditorias de natureza operacional, consiste na análise das capacidades internas busca identificar as forças e as fraquezas da organização, enquanto que o ambiente externo no qual atua a organização deve ser analisado em termos de oportunidades e ameaças presentes. Essa técnica procura identificar os pontos fortes, que são as características positivas internas que uma organização pode explorar para atingir as suas metas. Referem-se às habilidades, capacidades e competências básicas da organização que atuam em conjunto para ajudá-las a alcançar suas metas e objetivos. Os pontos fracos são as características negativas internas que podem inibir ou restringir o desempenho da organização. Referem-se à ausência de capacidades ou habilidade críticas. São, portanto, deficiências e características que devem ser superadas ou contornadas para que a organização possa alcançar o nível de desempenho. No ambiente externo, são as características não controláveis pela organização, com potencial para ajudá-la a crescer e atingir ou exceder as metas planejadas, configurando uma oportunidade, como é o caso de novos clientes, disponibilidade de novos canais de divulgação ou distribuição, ampliação do escopo de atuação. As ameaças caracterizadas no ambiente externo, e também não controlável pela organização, podem impedi-la de atingir as metas planejadas e comprometer o crescimento organizacional, como o caso de surgimento de produtos equivalentes, restrições orçamentárias, novos concorrentes no mercado, dispersão geográfica da clientela. A aplicação da Técnica de Auditoria SWOT, está nas auditorias de natureza operacional permitindo à equipe de auditoria identificar os problemas e as respectivas ações a serem implementadas para corrigi-los, a partir da análise das forças e fraquezas do ambiente interno do objetivo da auditoria e das oportunidades e ameaças do ambiente externo, buscando um novo equilíbrio entre essas variáveis (TCU-BRASIL, 2001).
Análise Stakeholder	Conforme o TCU (BRASIL, 2001), <i>Stakeholder</i> são pessoas, grupos ou instituições com interesse em algum programa ou projeto e inclui tanto aqueles envolvidos quanto os excluídos do processo de tomada de decisão. Estão divididos em grupos primários e secundários. Os grupos primários são aqueles mais afetados, tanto positivo (os beneficiários) como negativamente (aqueles realocados involuntariamente). Os grupos secundários são os intermediários envolvidos no processo de prestação de serviço. A análise <i>Stakeholder</i> possui uma relação muito estreita com a análise SWOT, pois também analisa aspectos que afetam o desempenho organizacional.

Análise RECI	<p>Segundo TCU (BRASIL, 2001), a técnica de auditoria análise RECI é uma ferramenta que ajuda a identificar quem é o responsável pelas atividades desenvolvidas, quem as executa, quem é consultado e quem é informado, seja no âmbito limitado de uma equipe de trabalho, seja em relação a um órgão, entidade ou programa. As iniciais RECI significam: R: quem é responsável (quem detém a responsabilidade final, com poder de veto: pessoa que arcará com o ônus pelo eventual insucesso). E: quem executa (quem é encarregado de desenvolver a atividade, aquele ou aqueles responsáveis pela implementação). C: quem é consultado (aquele que deve ser consultado antes que as decisões ou ações sejam implementadas). I: quem é informado (aquele que deve ser informado depois que a decisão ou ação for implementada). Segundo o TCU (BRASIL, 2001), por meio da análise RECI é possível: a) estabelecer a responsabilidade pelas decisões e pela execução das atividades; b) identificar o tipo ou grau de participação de cada agente (pessoa, órgão ou departamento) em cada decisão; c) tornar mais clara a relação entre as partes envolvidas; d) conhecer a distribuição de poder.</p>
Marco lógico	<p>Conforme o TCU (BRASIL, 2001), a técnica de auditoria modelo marco lógico propicia a análise detalhada do programa ou do projeto objeto da auditoria. A equipe deve avaliar, contudo, a conveniência do emprego desta técnica, pois, por ser complexa, requer considerável disponibilidade de tempo, além da existência de sofisticado sistema de informações gerenciais. Muitos programas governamentais são financiados por agências internacionais que adotam esse modelo, é provável que a equipe possa obter, junto ao gestor, uma versão do marco lógico previamente elaborada, o que facilitaria os trabalhos de análise preliminar do objeto da auditoria. Para o TCU (BRASIL, 2001), o marco lógico deve demonstrar a compatibilidade lógica entre, sucessivamente, a finalidade (impacto da ação governamental), o objetivo, os produtos e as atividades. Na sua elaboração, a Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo - Seprog contou com a colaboração dos analistas participantes do projeto e com o apoio técnico da KPMG, empresa contratada pelo governo Britânico para prestar consultoria ao TCU na área de auditoria de natureza operacional. Ainda, segundo o TCU (BRASIL, 2001), o marco lógico foi criado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID é um instrumento de planejamento obrigatoriamente adotado por todas as organizações públicas que postulam financiamento junto àquele Banco. O modelo de marco lógico, que, segundo o BID, oferece inúmeras vantagens sobre outros enfoques menos estruturados, também vem sendo utilizado pela agência brasileira de cooperação, órgão do Ministério das Relações Exteriores, na análise de projetos submetidos a sua apreciação. Em razão da complexidade e a aplicação ser bastante específica, esta técnica de auditoria, fica quase restrita às auditorias de ações governamentais.</p>
Indicadores de Desempenho	<p>A utilização de indicadores de desempenho para aferir os resultados alcançados pelos administradores é uma metodologia que está relacionada ao conceito de gerenciamento voltado para resultados. O uso dos indicadores de desempenho possibilita uma avaliação qualitativa e quantitativa do desempenho global da instituição, por meio da avaliação de seus principais programas e/ou departamentos. Possibilita, ainda, enfatizar as áreas relevantes do desempenho e expressá-las de forma clara, induzindo um processo de transformações estruturais e funcionais que permite eliminar inconsistências entre a missão da instituição, sua estrutura e seus objetivos prioritários. Ajuda o processo de desenvolvimento organizacional e de formulação de políticas de médio e longo prazo. Melhora o processo de coordenação organizacional, a partir da discussão fundamentada dos resultados e o estabelecimento de compromissos entre os diversos setores da instituição. Possibilita a incorporação de sistemas de reconhecimento pelo bom desempenho, tanto institucionais como individuais.</p>

Mapa de Processos	<p>Segundo o TCU (BRASIL, 2000), o mapa de processos é a representação de um processo de trabalho por meio de um diagrama contendo a sequência dos passos necessários à consecução de determinada atividade. Para clareza de exposição, faz-se necessário dizer em que sentido utiliza-se o termo processo. Processo é a maneira pela qual se realiza uma operação. Assim pode ser descrita como exemplo de processo a sequência de tarefas e ações necessárias à aprovação de um pedido de financiamento imobiliário, à aquisição de medicamentos para o programa de combate à tuberculose ou à análise das prestações de contas de convênios firmados pelo Ministério da Educação. A aplicação do mapa de processos fornece uma representação gráfica das operações sob análise, evidenciando a seqüência de atividades, os agentes envolvidos, os prazos e o fluxo de documentos em uma organização ou área. Isso permite à equipe de auditoria, em conjunto com gerentes e técnicos envolvidos, identificar mais facilmente oportunidades para a racionalização e aperfeiçoamento dos processos de trabalho em uma organização. O mapa de processos também é útil para identificar pontos fortes do processo que podem ser reproduzidos ou adaptados a outros processos de uma mesma organização ou de organizações diferentes, como meio de disseminar boas práticas.</p>
Auditoria por Amostragem	<p>Visam coletar e avaliar evidências numéricas das entidades administrativas no intuito de determinar e relatar o grau de adequação das informações obtidas a critérios previamente definidos. Isso se deve à natureza antieconômica das auditorias que pretendam investigar todo o universo visado. As técnicas em questão, por se basearem em princípios estatísticos demonstráveis, apresentam as seguintes vantagens: a) o tamanho da amostra e o erro amostral podem ser estimados prévia e objetivamente; b) as amostragens conduzidas por auditores diferentes podem ser combinadas; c) os censos, além de serem demorados, podem conter mais erros não-amostrais do que as amostras; d) os resultados amostrais são objetivos e, por extensão, defensáveis; e) os resultados da auditoria podem ser avaliados com segurança e extrapolados para toda a população. Esta técnica de auditoria tem sido cada vez mais difundida nos órgãos públicos, em razão do aumento do número de processos a serem auditados e escassez de auditores internos, sendo aplicada em conjunto com técnica de verificação de risco.</p>
Verificação de Risco	<p>Segundo o Manual do Tribunal de Contas da União (BRASIL, 2001) verificação de risco, é muito importante verificar, na fase de análise preliminar do objeto da auditoria, o processo de gerenciamento de risco. A aplicação desta técnica contribuirá para a identificação de áreas de melhoria de desempenho bem como para avaliar a capacidade do objeto da auditoria de identificar seus riscos e agir tempestivamente de forma a aumentar as possibilidades de sucesso da iniciativa. A verificação de risco pode identificar se os recursos alocados ao gerenciamento do risco do objeto sob exame estão consistentes com o nível de risco dos objetivos do programa ou projeto em termos de resultado e qualidade na prestação de serviços públicos e na entrega dos produtos almejados. Segundo Silva (2004), a matriz de risco é aplicada duas vezes: Uma para a ordenação dos programas de governo e outra para ordenar as ações integrantes dos programas de governo mais pontuados. Esse ordenamento permite a racionalização do trabalho de auditoria e indica as áreas prioritárias para atuação do órgão de controle. Nos órgãos públicos a verificação do risco é analisada em relação a materialidade, relevância e probabilidade, possibilitando que as auditorias sejam concentradas nos processos onde exista uma eminência de dano ao erário público.</p>

Quadro 1 - Técnicas de Auditoria Governamental

Fonte: Adaptado de Tribunal de Contas de União (BRASIL, 2001)

2.2 TÉCNICAS DE AUDITORIA CONVENCIONAIS

Estas técnicas de auditorias são as mesmas utilizadas pelas empresas privadas, portanto, bastante difundidas.

2.2.1 Análise da técnica exame físico

Segundo o site da AGE do MA (2009), consiste na verificação "in loco", permitindo ao auditor formar opinião quanto à existência física do objeto ou item a ser examinado, e este exame deve possuir as seguintes características:

- a) existência física: comprovação visual da existência do item;
- b) autenticidade: discernimento da fidedignidade do item;
- c) quantidade: apuração adequada da quantidade real física;
- d) qualidade: comprovação visual ou laboratorial de que o objeto examinado permanece em condições de uso.

Segundo Mautz (1987), antes de partir para a prática, o auditor deverá estar capacitado para distinguir a qualidade daquilo que será examinado, e o exame físico compreende a contagem, identificação e, pelo menos um grau de limitado, a verificação de autenticidade ou/e qualidade. Ainda segundo Mautz (1987), em muitos casos esta técnica somente pode ser aplicada satisfatoriamente se preparativos antecipados tivessem sido feitos para que os itens a serem examinados estivessem em situação e condições de inspeção.

Para Gil (2000), é importante considerar a necessidade de atuação do fator surpresa em função da natureza do que venha a ser verificado, evitando assim interferências na mecânica das áreas governamentais na hora da verificação dos exames físicos.

A técnica é utilizada para a localização de bens desaparecidos, inexistentes, estoques, obras, identificação de servidores ou contratados fantasmas, bens patrimoniais danificados, existência de empresas contratadas, etc.

2.2.2 Análise da técnica circulações e confirmações formais

Segundo o sítio da Auditoria Geral do Estado do MA (2004), é a técnica utilizada na obtenção de declaração formal e independente de pessoas não ligadas ao órgão/entidade, seja por interesses comerciais, afetivos etc, de fatos ligados às operações do mesmo. Este procedimento só tem validade para comprovação de autoria quando o gestor/dirigente, ligado ao assunto a comprovar, tem participação no processo, porém ficando a remessa e obtenção das respostas dos pedidos circularizados sob controle do auditor.

De acordo com Jund (2001), os dois tipos de pedidos de confirmações de dados usados pela auditoria são: positivo e negativo. O primeiro (o positivo) é utilizado quando há necessidade de resposta da pessoa de quem se quer obter uma confirmação formal. Este pedido pode ser usado de duas formas: a) Branca - quando não se colocam valores nos pedidos de confirmação; e b) Preta - quando utilizados saldos ou valores a serem confirmados na data base indicada.

Ainda de acordo com Jund, (2001), o pedido de confirmação negativo é utilizado quando a resposta for necessária em caso de discordância da pessoa de quem se quer obter a confirmação, ou seja, na falta de confirmação, o auditor entende que a pessoa concorda com os valores colocados no pedido de confirmação. Este tipo de pedido é geralmente usado como complemento do pedido de confirmação positivo e deve ser expedido como carta registrada para assegurar que a pessoa de quem se quer obter a confirmação, efetivamente recebeu tal pedido.

Para Mautz (1987), o desenvolvimento da técnica é necessário em primeiro lugar, que terceiros de confiança sejam informados sobre o assunto de interesse do auditor e, em segundo lugar, que a declaração dessas pessoas seja obtida diretamente por ele, sem possibilidade de influência ou modificação por parte do programa examinado, ou de qualquer de seus componentes.

De acordo Mautz (1987), as medidas detalhadas, a serem seguidas na aplicação da técnica de confirmação aos diferentes aspectos ou fases do trabalho de verificação, variarão, naturalmente, mas, de maneira geral, as exigências de controles são as mesmas em todos os casos. Confirmação junto a terceiros de fatos apresentados pelo Órgão Público, como confirmação de saldos em banco, confirmação do pagamento a fornecedores, verificar se licitantes foram convidados, verificar junto ao fisco as notas fiscais.

2.2.3 Análise da técnica exame de documentos originais

O sitio da Auditoria Geral do Estado do MA (2004), informa que se trata de procedimento voltado para a comprovação das transações que por exigências legais, comerciais ou de controle são evidenciadas por documentos comprobatórios destas transações.

Para Mautz (1987), identificação e visita aos ambientes de manuseio e arquivamento de documentos é fundamental, chegando-se a conclusão quanto à segurança física e ambiental dos documentos. Ainda segundo Mautz (1987), nem sempre é possível assegurar, com absoluta certeza, que um pedaço de papel é o que ele se destina ser, mas o auditor atento deve, pelo menos, detectar qualquer documento notoriamente fraudulento. Deve sempre determinar a conveniência da operação como sendo adequada àquele tipo de programa. Para Gil (2000), é imperioso que todos os documentos relacionados com a operação sejam examinados a fim de que todos os fatos a ela referentes sejam revelados. Se isso não for feito, há uma real possibilidade

de que o lançamento possa ter falhado na apreciação de importantes aspectos ou conseqüências da operação.

Segundo Jund (2001), afirma que o exame realizado pelo auditor sobre tais documentos devem atender às seguintes condições:

- a) Autenticidade - constatar se a documentação é fidedigna e merece crédito;
- b) Normalidade - constatar que a transação refere-se à operação normal e de acordo com os objetivos da empresa;
- c) Aprovação - verificação de que a operação e os documentos foram aprovados por pessoa autorizada; e
- d) Registro - comprovar que o registro das operações foi adequado, a documentação é hábil e houve correspondência contábil e fiscal, etc.

Constituem-se no exame de processos, atos formalizados, documentos avulsos, registros de controles, relatórios, de origem manual ou informatizada, exame de Notas Fiscais, Prestação de Contas, Editas, Contratos, Convênios.

2.2.4 Análise da técnica de entrevistas

Segundo Gil (2000), a entrevista tem como objetivo captar dos profissionais auditados explicações acerca de funcionamento das dependências em termos de informações, dependendo do nível de qualificação técnica necessária ao desenvolvimento das funções.

De acordo com o sítio da Auditoria Geral do Estado do MA (2009), essa técnica consiste na formulação de perguntas e obtenção de respostas adequadas e satisfatórias, e para aplicação da técnica é fundamental caracterizar adequadamente o entrevistado no seu nível de conhecimento, bem como respeitar a hierarquia, evitando informações em duplicidade. Este procedimento deve ser bem aplicado, evitando-se questionamentos desnecessários, não objeto da auditoria.

Para Jund (2001), recomenda-se que sua aplicação seja executada por auditor que tenha razoável conhecimento do órgão/entidade e da área sob exame. As respostas podem ser obtidas através de declarações formais ou informais.

Segundo Mautz (1987), pelo cuidadoso uso dos procedimentos da entrevistas, pudesse aprender muita coisa acerca de assuntos que de outra forma poderiam ser obscuros. A resposta a uma pergunta simples raramente pode constituir prova que mereça confiança. As respostas a diversas perguntas relacionadas podem fornecer prova muito satisfatória se forem todas razoáveis e satisfatórias.

Ainda de acordo com Mautz (1987), perguntas cujas respostas não podem ser de qualquer forma verificadas ou testadas são também de valor duvidoso. É uma praxe desaconselhável permitir que os responsáveis pelos registros sintam que o auditor está disposto a confiar em suas declarações não comprovadas. Uma vez ou outra pode o auditor sentir-se obrigado a obter informações adicionais por telefone, mas deve ser

evidente que tais informações raramente estão sujeitas a uma verificação real. Esta técnica é usual nos órgãos públicos, quando do levantamento de informações em processos administrativos.

2.2.5 Análise da técnica exame de registro auxiliares

Para o sítio da Auditoria Geral do Estado do MA (2009), esses registros constituem o suporte de autenticidade dos registros principais examinados.

Para Mautz (1987), há sempre o perigo de que possam ter sido apressadamente juntados com a finalidade única de apoiar os dados incorretos. Com isso, o auditor deve comparar os registros auxiliares e os de controle, cuidadosamente, a fim de detectar qualquer falta de uniformidade que possa indicar ausência de uma relação real que ali deveria existir. Ainda, segundo Mautz (1987), quando há qualquer razão para suspeitar que o registro auxiliar é de origem recente e inadequada, o auditor pode pedir provas da regular conciliação ou ajuste sobre as contas de controle em espaços de tempo regulares no passado.

De acordo com Gil (2000), identificar os padrões para o conteúdo das informações com vistas a rápida determinação de informações discrepantes, se sentido, fora de prazo, excedendo limites, com atividades, intensidade de uso normas, com falta de coerência entre a qualidade apresentada e a unidade de medida explicativa pode ser uma das principais observações a ser vista.

Nos órgãos públicos, esta técnica é identificada na avaliação dos Controles Internos existentes, que serão primordiais para o aprofundamento das auditorias realizadas.

2.2.6 Análise da técnica observação dos fatos

Segundo Mautz (1987), durante o exercício de auditoria, o auditor tem muitas oportunidades de prática e seu poder de observação. De acordo com o sítio da Auditoria Geral do Estado do MA (2004), esta técnica pode revelar erros, problemas ou deficiências através de exames visuais, sendo uma técnica dependente da argúcia, conhecimento e experiências do auditor, que colocada em prática, possibilitará que sejam identificados quaisquer problemas no item do exame.

Para Gil (2000), bem desenvolvida esta técnica serve para determinar a adequação das atividades operacionais da dependência auditada em termos de procedimento errado, sendo executados, duplicidade de procedimentos recomendados e falta ou existência de procedimentos. Segundo Gil (2000), alguns itens devem ser observados quanto à aplicação, mas especificamente sobre a utilização de fluxo, programação adequada para a rapidez na elaboração do fluxo, facilidade de compreensão e atualização do fluxo e permitindo a rápida hierarquização dos procedimentos.

2.2.7 Análise da técnica conferência de somas e cálculos

Para Mautz (1987), a conferência dos cálculos é ao mesmo tempo, a mais simples e a mais válida técnica de verificação, já que ela é completa por si mesma. Uma vez que a soma e a multiplicação sejam conferidas pelo auditor, por seus próprios cálculos, ele pode aceitar a exatidão aritmética do resultado sem indagações adicionais.

Para Jund (2001), esta técnica é amplamente utilizada em virtude da quase totalidade das operações do órgão/entidade ao envolver valores, números, etc.

Segundo Mautz (1987), auditores inexperientes podem, às vezes, subestimar a necessidade deste tipo de verificação. Até que nos acostumamos à idéia de que quaisquer totais ou resultados de qualquer combinação de algarismos possam estar incorretos, e é difícil lembrar que esses resultados exigem verificação. Segundo o mesmo autor, a conferência dos cálculos prova, assim, a exatidão matemática e nada mais. Outros testes são exigidos para determinar a validade dos algarismos componentes.

2.2.8 Análise da técnica correlação das informações obtidas

De acordo com o sítio da Auditoria Geral do Estado do MA (2009), durante a realização do trabalho, ao auditor executar serviços cujas informações estão relacionadas com outras áreas de controle do auditor. À medida que for sendo observado este inter-relacionamento, o auditor estará efetuando o procedimento da correlação. Com isso, os auditores deverão estar sempre atentos às possibilidades de se utilizar informações.

Segundo Gil (2000), torna-se importante obter do auditado a origem da informação, a abordagem de sua utilização, as características quanto sua informação operacional e os níveis de agregação das informações.

Para Mautz (1987), a harmonia interna, ou a uniformidade das contas que se relaciona, constitui certamente alguma prova de que elas estão livres de, pelos menos, erros mecânicos, senão outros.

3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

O Quadro 2 a seguir apresenta os processos auditados, aplicando as técnicas de auditoria empregadas para avaliação das ações governamentais em comparação com as técnicas de auditoria convencionais.

Tipos de processos auditados	Regulares	Indicações para regularização			Total de processos auditados	Técnica de auditoria convencional	Técnica de auditoria governamental
		Informações complementares	Improbidades	Irregularidades			
Adicional de Qualificação	29	-	-	-	29	Conferência de Cálculos	Verificação de Risco
Atualização de Bens	2	2	-	-	4	Conferência de Cálculos	Verificação de Risco
Baixa de Bens	4	5	1	-	10	Conferência de Cálculos / Exame Físico	Mapa de Processos/ Verificação de Risco
Desaparecimento de Bens	14	-	1	-	15	Exame Físico/	Verificação de Risco
Desfazimento	8	3	4	2	17	Exame Físico/Reg Auxiliares	Verificação de Risco
Compras Diretas Ordinário	135	24	15	5	179	Exames Doc Originais	Análise RECI
Contratos Pgtos Mensais	482	22	21	8	533	Conferência de Cálculos /Circularização	Análise RECI / Verificação de Risco
Folha de Pqto	29	1	-	1	31	Conferência de Cálculos /Registros Auxiliares	Verificação de Risco
Garantias Contratuais	15	5	2	-	22	Conferência de Cálculos/Reg Auxiliares	Análise RECI
Gratificação Devolução	43	5	5	2	55	Conferência de Cálculos	Indicador de Desempenho/ Verificação de Risco
Guia de Previdência Social	10	2	1	-	13	Conferência de Cálculos/ Registros Auxiliares	Indicador de Desempenho/ Verificação de Risco
Aquisição de Imóveis	13	3	8	-	24	Exame Doc Originais	Verificação de Risco
Incorporação de bens	8	1	1	-	10	Exame Físico/Exame Doc Originais	Verificação de Risco
Indenização	45	1	6	1	53	Conferência de Cálculos /Reg Auxiliares	Verificação de Risco
Inventário Bens Móveis/Imóveis	6	2	6	-	14	Exame Físico/Exame Doc Originais	Análise STAKEHOLDER
Suprimento de Fundos	142	24	34	5	205	Exame Doc Originais	Análise RECI
Contratos de telefone	35	15	8	3	61	Exame Doc Originais	Análise RECI

Licitações: Pregão Concorrência e Tomada de Preços.	145	16	6	1	168	Exame Doc Originais	Análise RECI/ STAKEHOLDER
Inexigibilidade e Dispensa	131	11	4	1	147	Exame Doc Originais	Análise RECI/ STAKEHOLDER Mapa de Processo
Assuntos relacionados a pessoal	500	30	5	-	535	Exame Doc Originais	Verificação de Riscos
Benefícios	59	6	5	-	70	Exame Doc Originais	Verificação de Riscos
Diárias	154	2	6	-	162	Exame Doc Originais	Verificação de Riscos
Contratos Água/Luz	56	1	2	-	59	Exame Doc Originais	Verificação de Riscos
Obras	55	5	2	-	62	Exame Físico/Exame Doc Originais	Análise RECI/ STAKEHOLDER
Outros	25	2	3	0	30		
TOTAL	2.145	188	146	29	2.508		
%	85,5%	7,5%	5,8%	1,2%	100%		

Quadro 2 – Processos Auditados e Técnicas de Auditoria aplicada.

Fonte: Dados da pesquisa.

Pelos resultados apresentados no Quadro 2, observa-se que durante o exercício de 2008 houve 2.508 processos auditados, aplicando-se as mais variadas técnicas de auditoria. Juntamente com as técnicas de auditoria convencionais empregadas, também são aplicadas simultaneamente técnicas de auditoria de avaliação das ações governamentais, com o intuito de organizar e dimensionar os trabalhos elaborados.

As técnicas de auditoria são aplicadas conforme a necessidade do trabalho a ser desenvolvido. Na técnica de auditoria convencional exame físico, observamos que há uma relação com a técnica para avaliação de ações governamentais mapa de processo e verificação de risco. O exame físico verifica se a execução esta de acordo com o planejamento, havendo uma ação visual, agindo diretamente no mapeamento dos passos e atividades do processo, podendo acarretar ou não riscos de danos ao erário público.

A técnica de documentos originais também tem uma relação importante com a técnica de verificação de risco, pois se os documentos não forem verificados criteriosamente, poderá haver risco.

A técnica convencional de registros auxiliares possui uma relação estreita com a verificação de risco. Os registros auxiliares, na área pública, correspondem aos controles internos e sendo falhos, aumentam as chances de risco.

A conferência de soma e cálculos é uma técnica convencional que mantém relação direta com a técnica de indicadores de desempenho, pois os números achados na conferência de cálculos podem representar um indicador de desempenho.

Observa-se que a técnica de ação governamental Análise RECI, relacionam-se com varias outras técnicas convencionais, tais como exame dos documentos

originais e exame físico, pois vai determinar quem é o responsável pelas atividades desenvolvidas, da mesma forma que a análise *Stakeholder* também tem papel muito importante quanto nos remete aos atores envolvidos no processo, relacionando-se com exame dos documentos originais.

A técnica convencional observação dos fatos, por ser muito genérica e sem verificação específica, não possui relação com as técnicas de ações governamentais, que por sua vez procura um fato específico para ser analisado.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo da pesquisa foi comparar as principais técnicas de auditoria empregadas para avaliação das ações governamentais com as técnicas de auditoria convencional utilizadas pelos órgãos públicos da administração do Governo Federal, por meio da análise das auditorias realizadas em um órgão público do Poder Judiciário, dentro de um universo de 2.508 auditorias realizadas durante o exercício de 2008. Foram focadas as técnicas de auditoria convencional e relação às técnicas de auditoria para avaliação das ações governamentais.

Com base nos resultados apresentados conclui-se que as técnicas de auditoria de ações governamentais e as técnicas de auditoria convencionais podem ser comparadas, notando-se que há um relacionamento entre as técnicas, com poucas exceções. As principais relações traduzidas por esta pesquisa indicam que o exame físico relaciona-se com a verificação de risco e mapa de produto, em razão da sua natureza visual. Já a verificação de risco esta relacionada com os documentos originais e registros auxiliares, em razão do risco que pode representar ao erário publico, caso os registros sejam deficitários ou os documentos não sejam fidedignos.

A conferência de cálculos está diretamente relacionada com os indicadores de desempenho, em razão dos cálculos apresentados poderem representar indicadores de desempenho. A análise RECI e análise SWOT possuem relação com exame de documentos originais e exame físico, em razão da identificação dos responsáveis pelas tarefas a serem executadas. A técnica observação dos fatos não possui nenhuma relação com as técnicas de avaliação de ações governamentais.

Portanto uma técnica de auditoria pode ser mesclada com outra, transformando-se em uma poderosa ferramenta de auditoria, auxiliando os profissionais da área na execução de tarefas, permitindo uma melhor visualização desses mecanismos de auditoria.

Sugere-se para novas pesquisas a aplicação destas técnicas de auditoria para as empresas privadas, como instrumento de avaliação da gestão e das ações de investimento para desenvolvimento econômico.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Inaldo Da Paixão Santos. **A auditoria como instrumento de eficiência da gestão pública**. Disponível em: < <http://www.acep.org.br/forum.auditoria> >. Acesso em: 22/02/2012.

ATTIE, Willian. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria de natureza operacional** - Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000.

_____. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria de desempenho** - Brasília: TCU, Secretária de Auditoria e Inspeções, 1998.

_____. Tribunal de Contas da União. **Técnicas de amostragem para auditorias** / Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, Secretaria-Adjunta de Fiscalização, 2002.

_____. Tribunal de Contas da União. **Técnicas de auditoria: mapa de processos** - Brasília: TCU, Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000.

_____. Tribunal de Contas da União. **Técnicas de auditoria: análise Stakeholder** / Tribunal de Contas da União. – Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2001.

_____. Tribunal de Contas da União. **Técnicas de auditoria: marco lógico** / Tribunal de Contas da União. - Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2001.

_____. Tribunal de Contas da União. **Técnicas de auditoria: análise SWOT e Verificação de risco** / Tribunal de Contas da União. – Brasília: TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2003.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2003.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GIL, Antonio de Lourenço. **Auditoria operacional e de gestão**. 2.ed .São Paulo: Atlas, 2000.

JUND, Sergio. **Auditoria: conceitos, normas técnicas e procedimentos** - teoria e 500 questões – Estilo ESAF, UNB e outras. Rio de Janeiro: Impetus, 2001.

MARANHÃO, Auditoria Geral Do Estado. Principais Técnicas De Auditoria. disponível em: < <http://www.age.ma.gov.br> >. Acesso em: 05/10/2011.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MAUTZ, R.K. **Princípios de auditoria**. 4.ed. São Paulo: Atlas. 1987.

PETER, Maria Da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 2003.

POWER, Michael. **The audit society**: rituals of verification. London: Oxford University Press, 1999.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

SILVA, Eliane de Sousa. **Auditoria operacional**: um instrumento de controle social. Disponível em: < <http://www.tce.ba.gov.br/Publicacoes/conteudo/artigo1.pdf> >. Acesso em: 15 set. 2011.