

A UTILIZAÇÃO DOS SERVIÇOS DE AUDITORIA NO SETOR PÚBLICO

Brendhon Santana Pardim
Especialista em Auditoria e Perícia Contábil - Faculdade FAEL
brendhon23@msn.com

RESUMO

A pesquisa em questão busca reunir referências, normas, diretrizes, leis, etc. que são as bases dos processos de auditoria no setor público; um setor onde o controle, monitoramento e aperfeiçoamento é indispensável para melhoria do serviço público e para que a constituição seja seguida, tendo em vista que a carta magna brasileira traz em seu texto a obrigatoriedade da existência de controle interno e externo dentro da máquina pública. A auditoria governamental assume, portanto, papel constitucional e colabora diretamente com o poder legislativo no controle externo das entidades direta e indiretamente ligadas às ações, sistemas, uso de recursos, etc. do governo. Nesse ensejo, esta pesquisa conceitua, argumenta e relaciona boa parte do contexto teórico e operacional, as fases e tipos de auditoria governamental, bem como os requisitos que o profissional da auditoria governamental deve possuir e como o mesmo deve tocar seus trabalhos; sempre maximizando a essencialidade desses processos para a melhoria das entidades auditadas e das informações das mesmas para o público relacionado.

Palavras-Chave: Setor Público; Auditoria Governamental; Normas de Auditoria do Setor Público.

1. INTRODUÇÃO

O trabalho em questão aborda questões relativas à auditoria governamental; trata-se de um setor muito importante no controle da coisa pública, no que se refere a controle de contas, processos e legalidade dos atos públicos, que são pouco abordados academicamente. Justamente pela escassez de referências bibliográficas e pelo gosto da capacidade de mudança e crescimento que o serviço público pode proporcionar, quando bem executado.

O tema traz como problema a busca pelas normas e diretrizes desse setor da auditoria, as bases para os processos de auditoria, bem como apresentar os critérios para a execução dos trabalhos de auditoria governamental, querendo com isso demonstrar, além de tudo, que a auditoria pode ter papel de controle procedimental e não só contábil, podendo ser contributiva para o aperfeiçoamento dos processos e repassando opiniões e propostas de melhoria na gestão, como um todo.

O trabalho em questão é fruto de pesquisa bibliográfica, artigos, normas internacionais voltadas à auditoria governamental, leis, Constituição Federal do Brasil, diretrizes, publicações dos tribunais de contas e da CGU, bem como documentos que embasem a execução e os métodos dos trabalhos de auditoria no setor público; aborda a princípio algumas normas referenciais da auditoria do setor público; fala sobre o conceito de auditoria governamental e os tipos de auditoria; aborda os princípios da auditoria do setor público, segundo as Normas de Auditoria Governamental e as Normas Internacionais das

Entidades Fiscalizadoras Superiores e sobre o auditor como profissional e os requisitos para o ser, concluindo com a conceituação das fases de planejamento, execução e relatoria da auditoria.

2. REFERÊNCIAS, NORMAS E DIRETRIZES

2.1 NORMAS INTERNACIONAIS DAS ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (ISSAI)

A Organização de Entidades de Fiscalização Superiores (INTOSAI – *International Organization of Supreme Audit Institutions*) é uma organização mundial de entidades governamentais, com vínculo à Organização das Nações Unidas (ONU). Foi fundada em 1953 e, segundo o Manual de auditoria de conformidade (ESPIRITO SANTO, 2015, p.16), as ISSAIs (Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores) têm a finalidade de contribuir para o desenvolvimento e fortalecimento dos órgãos de controle externo da gestão de recursos públicos.

Essas normas dão maior uniformidade no entendimento e tratamento da auditoria governamental e são os referenciais na elaboração de normas nacionais dos países e entidades associadas à INTOSAI. No Brasil essas normas são as NAGs.

A ISSAI 100, por exemplo, em sua introdução fala da importância das normas para a auditoria governamental:

1. Normas e diretrizes profissionais são essenciais para a credibilidade, a qualidade e o profissionalismo da auditoria do setor público. As Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), desenvolvidos pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), visam promover a realização de auditorias independentes e eficazes pelas Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS). (ISSAI 100, NA 1)

2.2 NORMAS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL (NAG)

As Normas de Auditoria Governamental (NAG) são fruto da necessidade de convergência dos tribunais de contas às normas da Organização de Entidades de Fiscalização Superiores (INTOSAI), à Constituição Federal de 1988 e à Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) de 2000.

Os estudos para elaboração das NAGs iniciaram-se em 2006, pelo Tribunal de Contas do Estado da Bahia (TCE-BA). Após a aprovação, em caráter experimental, do projeto das NAGs pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON), no seu XXIV Congresso, realizado em 2007, a proposta, em 2009, passou a contar com o apoio institucional do Instituto Rui Barbosa (IRB) e do financiamento do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), no âmbito do Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros (PROMOEX), por meio do seu subcomponente nacional.

No processo de elaboração das NAGs foram utilizadas como referências os Princípios Fundamentais de Auditoria Governamental incluídos nas normas da INTOSAI, assim como preceitos estabelecidos pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e de outras instituições internacionais, além da legislação pertinente aos Tribunais de Contas (TCs) brasileiros e da experiência prática de seus profissionais de auditoria.

2.3 CONSTITUIÇÃO FEDERAL DO BRASIL DE 1988

A Carta Magna de 1988 assume em seu texto a necessidade de haver controle e fiscalização na órbita do poder público e dispõe, além da necessidade, a maneira com a qual os poderes executivo, legislativo e judiciário efetuarão essas atividades.

Em sua Seção IX - Da Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária, a Constituição Federal (CF 1988) aborda que cabe ao Congresso Nacional, como controlador externo das

atividades administrativas de entidades direta e indiretamente ligadas ao poder público federal, junto com o controle interno de cada uma dessas entidades, fiscalizá-las.

Fora da Seção IX, há o Artigo 31 (CF 1988) que fala sobre a fiscalização das contas dos municípios e do respectivo auxílio dos Tribunais de Contas dos Estados, Municípios, Tribunais e Conselhos de contas Municipais, onde houver, junto ao poder legislativo municipal, que é o órgão de controle externo das contas municipais.

2.4 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE (NBC)

2.4.1 NBC TA 200 - Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria

Em sua introdução, a própria NBC TA 200 já explana a matéria que irá tratar (CFC, 2012, p.26): “Esta Norma de Auditoria trata das responsabilidades gerais do auditor independente na condução da auditoria de demonstrações contábeis em conformidade com as normas brasileiras e internacionais de auditoria.”

Em seu corpo, a NBC TA 200 separa em alguns momentos algumas observações pertinentes à auditoria em entidades do setor público como, por exemplo:

A11. Os mandatos de auditoria para auditoria de demonstrações contábeis de entidade do setor público podem ser mais detalhados do que os de outras entidades. Como resultado, a premissa relativa às responsabilidades da administração sobre a qual é conduzida a auditoria das demonstrações contábeis do setor público pode incluir responsabilidades adicionais, tais como a responsabilidade pela execução de transações e eventos em conformidade com a legislação, regulamentação ou outra autoridade. (CFC, 2012, p.35)

Isso denota a importância dada a se normatizar, com notória observância às exceções ou complementos a determinados trabalhos de auditoria como os executados no setor público, fazendo da norma uma ferramenta universal no que tange às diversas modalidades e aplicações do serviço de auditoria.

2.5 CONCEITOS E TIPOS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL

2.5.1 Conceitos de auditoria no setor público

No seguimento ao trabalho de auditoria governamental, algumas observações quanto a considerações e conceituação de termos são necessárias e, a princípio, deve-se considerar o que se considera, normativamente, o que é auditoria no setor público.

Segundo a ISSAI, da *International Organization of Supreme Audit Institution (INTOSAI)*, a auditoria no setor público é:

um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidência para determinar se a informação ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios estabelecidos. A auditoria do setor público é essencial, pois, fornece aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais. (ISSAI 100, NA18)

A auditoria governamental é todo trabalho sistemático que envolve a averiguação do correto uso de normas e diretrizes nas contas, procedimentos, orçamentos e aplicação do dinheiro público, bem como a adequada consideração dos princípios de economicidade, eficiência e efetividade.

2.6 TIPOS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL

2.6.1 Auditoria financeira (ISSAI) ou auditoria contábil (NAG)

Segundo a norma estabelecida pela INTOSSAI, a auditoria financeira é o exame que “foca em determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável” (ISSAI 100, NA 22).

Consonante com as NAGs, nas quais essa modalidade de auditoria é dita como “contábil”, a auditoria financeira é conceituada como o:

exame das demonstrações contábeis e outros relatórios financeiros com o objetivo de expressar uma opinião – materializada em um documento denominado relatório de auditoria – sobre a adequação desses demonstrativos em relação a estas NAGs, aos Princípios de Contabilidade (PCs), às Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs), sejam elas profissionais ou técnicas, e à legislação pertinente. Em uma auditoria contábil o profissional de auditoria governamental deverá verificar se as demonstrações contábeis e outros informes representam uma visão fiel e justa do patrimônio envolvendo questões orçamentárias, financeiras, econômicas e patrimoniais, além dos aspectos de legalidade. (NAG 1102.1.1.1)

Esse tipo de auditoria é direcionada às demonstrações contábeis e busca expressar a existência ou não de fraudes ou erros que causem distorções relevantes nas informações financeiras e contábeis da entidade auditada.

2.6.2 Auditoria operacional

Para a ISSAI 100, NA 22, a auditoria operacional:

foca em determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade, bem como se há espaço para aperfeiçoamento. O desempenho é examinado segundo critérios adequados, e as causas de desvios desses critérios ou outros problemas são analisados. O objetivo é responder a questões-chave de auditoria e apresentar recomendações para aperfeiçoamento.

A auditoria operacional, portanto, é a auditoria voltada à busca de aperfeiçoamento de processos que nada mais é que tornar as atividades governamentais mais próximas do que se estabelece nos princípios de economicidade, eficiência e efetividade.

2.6.3 Auditoria de conformidade

De acordo com a ISSAI 100, NA 22, a auditoria de conformidade:

foca em determinar se um particular objeto está em conformidade com normas identificadas como critérios. A auditoria de conformidade é realizada para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada. Essas normas podem incluir regras, leis, regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, acordos ou os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável do setor público e a conduta dos agentes públicos.

Já de acordo com as Normas de Auditoria Governamental (NAG), a auditoria de conformidade se trata do “exame da observância das disposições legais e regulamentares

aplicáveis.” (NAG 1102.1.1.2).

A auditoria de conformidade se volta para a análise da consideração correta dos princípios e normas pertinentes à gestão financeira da entidade auditada. Trata-se de conferir a observância ou não dessas normas, diretrizes e/ou princípios nos lançamentos e/ou elaboração de orçamentos.

2.7 O AUDITOR GOVERNAMENTAL E OS PRINCÍPIOS GERAIS DA AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO

2.7.1 Competências e requisitos

Todo processo de auditoria governamental deve ser conduzido por profissionais devidamente qualificados e conhecedores das prováveis questões que serão encontradas no decorrer do processo de execução dos trabalhos. Assim, alguns requisitos devem ser encontrados nas equipes de auditoria governamental e esses requisitos e competências são relacionados na NAG 3100, são eles:

- Conhecer e aplicar as normas, procedimentos e técnicas de auditoria governamental (NAG 3102.1);
- Avaliar o âmbito, a extensão e os recursos necessários para a execução da tarefa em face dos objetivos propostos (NAG 3102.2);
- Avaliar os riscos identificados na pré-análise das transações e das operações a serem auditadas, e do impacto potencial desses riscos para o próprio trabalho de auditoria governamental (NAG 3102.3);
- Conhecer e utilizar os fundamentos, princípios, normas e técnicas da Administração Pública (NAG 3102.4)
- Identificar boas práticas da Administração Pública (NAG 3102.5);
- Reconhecer e avaliar a relevância e o significado dos eventuais desvios em relação às boas práticas da Administração Pública, efetuando as pesquisas necessárias para chegar a soluções viáveis (NAG 3102.6);
- Interpretar os fundamentos de Direito, Orçamento, Finanças, Contabilidade e Gestão Pública e Métodos Quantitativos, possibilitando identificar a existência de riscos e problemas, ou a possibilidade desses ocorrerem; e de recomendar soluções ou métodos corretivos necessários (NAG 3102.7);
- Utilizar ferramentas e tecnologias que tornem os exames mais ágeis e seguros (NAG 3102.8)
- Efetuar análise profissional, imparcial e isenta (NAG 3102.9)
- Relacionar-se, participando de equipes intermultidisciplinares (NAG 3102.10);
- Elaborar seus relatórios de forma analítica, descritiva e fidedigna ao objeto da auditoria governamental (NAG 3102.11);
- Identificar e compreender as transações e as operações a serem auditadas bem como as práticas e as normas relevantes aplicáveis para o alcance dos objetivos da auditoria (NAG 3102.12).

2.7.2 Ética e independência profissional

A ISSAI 100 e as NAGs abordam o item ética profissional e independência profissional de modo diferente: a ISSAI 100 aborda os temas juntos e as NAGs tratam-nos separadamente em seus textos.

A NAG 3400 (Ética Profissional) relaciona os princípios básicos de ética que devem ser observados pelos profissionais de auditoria governamental. Assim, elenca-os entre as NAGs 3401 que relacionam os limites e o proceder preventivo a infrações à ética no tanger dos trabalhos de auditoria; até a NAG 3402.7, que a partir da NAG 3402 aborda o que se caracteriza ato de descrédito na profissão de auditor governamental.

Já a INTOSAI (ISSAI 100, NA 36) resume como as EFSs (Entidades Fiscalizadoras Superiores) devem elaborar e nortear a elaboração de seus princípios éticos e/ou códigos de ética, considerando que os:

Princípios éticos devem estar incorporados ao comportamento profissional do auditor. As EFS devem ter políticas abordando exigências éticas e enfatizando a necessidade de seu cumprimento pelos auditores. Os auditores devem manter-se independentes, de modo que seus relatórios sejam imparciais e sejam vistos como

tal pelos usuários previstos.

Quanto ao que se refere à independência profissional do auditor governamental, a NAG 3101, diz o seguinte:

Os profissionais de auditoria governamental são independentes quando podem exercer suas funções livre e objetivamente. A independência situa-se não apenas no livre e irrestrito acesso a informações, documentos e dependências dos entes, mas, principalmente, na liberdade de programar seus trabalhos, executá-los e comunicar os resultados, sem quaisquer tipos de interferências.

Ética e independência, entre outros aspectos, compõem parte intrínseca da profissão de auditor governamental. É mais direcionado a características que não as operacionais, são instrumentos de regulação e de liberdade dos trabalhos, é mais como deve ser o comportamento durante o processo de fiscalização e a autonomia dos profissionais frente a situações-problema, informações e constatações; os meios e as condições para que a equipe execute os procedimentos e encontre fatos pertinentes e relevantes nas análises e fiscalizações.

2.7.3 Julgamento devido, zelo, ceticismo e responsabilidade profissional

O auditor governamental deve ter características consideráveis no tanger de seus trabalhos, assim, algumas delas são essenciais para a boa execução e conclusão dos trabalhos. Nesse contexto, a INTOSAI define os princípios em questão, com exceção do princípios de responsabilidade profissional que é conceito incluído pelas NAGs, da seguinte forma:

Ceticismo profissional significa manter distanciamento profissional e uma atitude alerta e questionadora quando avalia a suficiência e adequação da evidência obtida ao longo da auditoria. Também significa manter a mente aberta e receptiva a todos os pontos de vista e argumentos. O julgamento profissional significa a aplicação coletiva de conhecimentos, habilidades e a experiência dos membros da equipe ao processo de auditoria. Devido zelo significa que o auditor deve planejar e executar auditorias de uma maneira diligente. Os auditores devem evitar qualquer conduta que possa desacreditar seu trabalho. (ISSAI 100, NA 37)

O princípio da responsabilidade profissional parte da noção de que o auditor governamental tem que seguir “as normas de conduta estabelecidas em Código de Ética Profissional” (NAG 3208); e assim o mesmo deve “preservar sua credibilidade como pessoa e profissional” (NAG 3209); ainda nesse contexto e mais ligado às questões objetivas da execução da auditoria “o profissional de auditoria governamental pode ser responsabilizado administrativa, penal e civilmente pela não descoberta de fraude em consequência de negligência, imperícia e imprudência na execução dos trabalhos de auditoria governamental” (NAG 3212). Esse princípio é de especial consideração, já que a via judicial pode ser acionada pela falta de observações dos princípios éticos profissionais.

2.7.4 Gerenciamento de equipes, relações humanas e comunicação

Gerenciar equipes e ter boa relação interpessoal pode ser fator predominante para se concluir com êxito um trabalho de auditoria, desse modo “a cooperação recíproca e as habilidades e as atitudes apropriadas no trato com as pessoas e em se comunicar de maneira eficaz constituem atributos essenciais do profissional de auditoria governamental” (NAG 3600).

Quanto à comunicação “é essencial que a entidade auditada seja mantida informada de todas as questões relacionadas com a auditoria. Esta é a chave para o desenvolvimento de uma

relação de trabalho construtiva” (ISSAI 100, NA 43), pois o ente auditado deve contribuir, com suas explicações sobre determinados assuntos, durante o processo de auditoria e deve existir transparência para que o mesmo entenda o porquê de cada abordagem do controle externo e as vantagens dos serviços.

Embasado nas normas dispostas anteriormente, conclui-se que a boa relação dentro da equipe de auditoria governamental, e o bom trato com as pessoas são fatores que colaboram com maior intensidade para o sucesso dos trabalhos, na medida em que há um estreitamento e bom direcionamento do papel e das questões que cada membro deve se pôr a tratar; isso promove a efetividade dos processos.

2.7.5 Controle de qualidade

A qualidade com que se executa e se conclui um trabalho de auditoria é um princípio que preza pela excelência nos trabalhos de auditoria governamental. Desse modo, o controle de qualidade deve passar por todos os estágios de planejamento, execução, controle e relatoria do trabalho. Para a INTOSAI (ISSAI 100, NA 38) “os procedimentos de controle de qualidade devem abranger questões tais como a direção, revisão e supervisão do processo de auditoria e a necessidade de consulta a fim de alcançar decisões em assuntos difíceis ou controversos”. Com esse fim a INTOSAI produziu a “ISSAI 40 – Controle de Qualidade para as EFS”, que trata exclusivamente do fator controle de qualidade.

2.7.6 Risco de auditoria

Tratando o risco como algo inevitável e que a auditoria não pode fornecer total certeza sobre o relatório de conclusão, a INTOSAI (ISSAI 100, NA 40) afirma que “o risco de auditoria é o risco de que o relatório de auditoria possa ser inadequado”. Assim sendo, o risco é algo que sempre estará presente nos trabalhos de auditoria, lógico que podendo ser manejado para se elaborar relatórios limitados ou mais minuciosos e mais próximos da realidade.

2.7.7 Materialidade

A materialidade é um princípio da auditoria governamental com significado próximo do que se entende por “relevância”. Desse modo, “uma questão pode ser julgada material se o seu conhecimento é suscetível de influenciar as decisões dos usuários previstos” (INTOSAI, ISSAI 100, NA41).

2.7.8 Documentação

A documentação de auditoria deve ser o mais detalhada possível e dispor sobre os “procedimentos executados e a evidência obtida e apoiar a comunicação dos resultados da auditoria” (INTOSSAI, ISSAI 100, NA 42). A documentação é o princípio que se direciona para a boa apresentação da conclusão da auditoria, já que o relatório e a conseqüente opinião do auditor devem ter total respaldo documental, que são as provas dos fatos e das conclusões apresentadas.

2.7.9 Sigilo profissional

O sigilo profissional é um princípio, abordado pelas NAGs, que denota a importância da discrição e segredo dos procedimentos, dados, informações, etc. que porventura os profissionais de auditoria venham a perceber em suas análises. Para a NAG 3500 “o profissional de auditoria governamental deve manter, respeitar e assegurar o sigilo relativo às informações obtidas em razão do seu trabalho, não divulgando para terceiros, salvo quando houver obrigação legal ou judicial de fazê-lo.”

2.7.10 Educação continuada

O aperfeiçoamento é super importante em um setor que é muito minucioso e detalhista, como a auditoria. Para o auditor governamental ser o mais efetivo em sua carreira é essencial que se haja preocupação com o contínuo aprimoramento de seus conhecimentos e aptidões técnicas. As NAGs abordam esse princípio e dão ao auditor parcela de responsabilidade sobre seu aperfeiçoamento, quando afirmam que “os profissionais de auditoria governamental têm responsabilidade primária de continuar seu desenvolvimento técnico, a fim de se manterem devidamente atualizados e capacitados” (NAG 3701).

2.8 PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

A fase de planejamento de auditoria é a que se organiza as causas e intenções da instauração dos trabalhos; dará os limites dos testes, e a previsão de término das análises. Assim, para que alcance seus objetivos o planejamento deve organizar uma trilha de ações que definam, depois do escopo da auditoria, os passos a se executar, isso “para que os trabalhos sejam eficientes, eficazes e efetivos, realizados com qualidade, no menor tempo e com o menor custo possível” (NAG 4300); ou seja, buscando o sucesso com o menor nível de custos, isso tudo culminando na elaboração do projeto de auditoria.

Segundo o Manual de Auditoria de conformidade (Espírito Santo, 2015, p.61) o planejamento de auditoria consiste nas seguintes atividades

- a. Providências administrativas preliminares;
- b. Análise preliminar do objeto de auditoria (construção da visão geral do objeto) (NAG 4307, NAG 4308 e NAG 4310.4);
- c. Inventário de riscos e controles (NAG 4309.1);
- d. Elaboração da matriz de planejamento (discussão e delimitação do objetivo e do escopo da auditoria) (NAG 4310.1, NAG 4310.2 e NAG 4310.3);
- e. Validação da matriz de planejamento (NAG 4305 e NAG 4314);
- f. Elaboração dos demais papéis de trabalho (NAG 4313.1);
- g. Teste-piloto (NAG 4306.1);
- h. Elaboração do projeto de auditoria (NAG 4310.5, NAG 4310.6 e NAG 4313).

Conclui-se então que a fase de planejamento da auditoria governamental é parcela crucial para o sucesso de todo processo, pois é dela que se dá o norte que tomará a equipe, já que parte do planejamento toda a sistemática das fiscalizações e do tratamento, como um todo, dos trabalhos de auditoria.

2.9 EXECUÇÃO DE AUDITORIA

A execução do processo de auditoria é a parte seguinte a de planejamento e é a fase em que os trabalhos partem para o desenvolvimento da base para o relatório final que trará a opinião do auditor sobre as contas e processos fiscalizados, bem como postar suas advertências e sugestões. É nessa etapa que as informações públicas e as relativas aos demonstrativos das entidades são confrontadas com a realidade, que os processos são analisados e a conformidade dos atos públicos com as leis e normas são averiguadas. Para a NAG 4400:

Essa fase envolve o exame de registros e documentos, assim como a avaliação de processos e sistemas orçamentários, financeiros, patrimoniais e operacionais, com vistas a informar sobre a confiabilidade do sistema de controles internos (SCI), a legalidade, legitimidade, impessoalidade, moralidade e publicidade dos atos, a regularidade das contas, o desempenho da gestão e os resultados das políticas, programas e projetos públicos.

A auditoria deve trabalhar em dados relevantes, confiáveis e suficientes (NAG 4409), que possam tornar as informações fieis ou bem próximas do real, deve ainda ocupar-se com a quantidade e a qualidade das informações auferidas. Esses dados são compostos por documentos que registram as chamadas “evidências de auditoria” que “são elementos de convicção dos trabalhos efetuados pelo profissional de auditoria governamental” (NAG 1113). Nesse ensejo a INTOSSAI também faz considerações sobre o que são evidências de auditoria e assim as trata:

Evidência de auditoria é qualquer informação utilizada pelo auditor para comprovar que o objeto está ou não em conformidade com os critérios aplicáveis. A evidência pode tomar várias formas, tais como registros de transações em papel ou meio eletrônico, comunicações externas escritas ou em meio eletrônico, observações feitas pelo auditor e testemunho oral ou escrito de agentes da entidade auditada. Os métodos de obtenção de evidência de auditoria podem incluir inspeção, observação, indagação, confirmação, recálculo, re-execução, procedimentos analíticos e/ou outras técnicas de pesquisa. A evidência deve ser tanto suficiente (quantidade) para persuadir uma pessoa bem informada de que os achados são razoáveis, quanto apropriada (qualidade), isto é, relevante, válida e confiável. A avaliação de evidência pelo auditor deve ser objetiva, justa e equilibrada. Os achados preliminares devem ser comunicados e discutidos com a entidade auditada para confirmar sua validade. O auditor deve respeitar todos os requisitos em matéria de confidencialidade. (ISSAI, NA 49)

Ainda na ISSAI 100, só que agora tomando como base o texto da NA 50, a fase de execução de auditoria tem seu término após a conferência da documentação encontrada e analisada durante todo o processo de desenvolvimento dos trabalhos. Isso demonstra que as auditorias devem ser minuciosas e também cautelosas em suas conclusões, vindas de seus achados. O mínimo de erros devem ocorrer para que o resultado tenha sustentação, já que a opinião do auditor é expressiva e fundamentalmente considerada pelo público, diretamente influenciado pela atuação da entidade auditada.

2.10 RELATÓRIO DE AUDITORIA

Terminadas as fiscalizações ou trabalhos de campo, a auditoria parte para sua parte principal: a elaboração do relatório de auditoria que é: o documento técnico obrigatório, utilizado pelo auditor governamental para relatar suas constatações, análises, opiniões, conclusões e recomendações sobre o objeto da auditoria (NAG 4701). Esse documento tem duas funções básicas: comunicar as constatações do auditor governamental e subsidiar as tomadas de decisões (NAG 4702). Já a redação do relatório de auditoria deve apresentar determinadas características, citadas na NAG 4703.1, devendo então ser:

- Clara (NAG 4703.1.1);
- Precisa (NAG 4703.1.2);
- Oportuna (NAG 4703.1.3);
- Imparcial (NAG 4703.1.4);
- Objetiva (NAG 4703.1.5);
- Concisa (NAG 4703.1.6);
- Completa (NAG 4703.1.7);
- Conclusiva (NAG 4703.1.8);
- Construtiva (NAG 4703.1.9);
- Simples (NAG 4703.1.10);
- Impessoal (NAG 4703.1.11).

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A auditoria do setor público é a área da auditoria incumbida da colaboração aos poderes legislativos, em todos os níveis (Federal, Estadual e Municipal), no papel de fiscalizador externo do poder público, como um todo. A auditoria governamental é mais que uma arma ou acessório de fiscalização da máquina pública é, além disso, uma ferramenta com poderes a tornar todos os processos públicos mais econômicos, eficazes e efetivos; é forte colaborador para o aperfeiçoamento dos processos, com via a zelar pela legalidade do uso do poder, da máquina e dos recursos públicos.

Com a elaboração dessa pesquisa a auditoria do setor público se desmistifica, algumas dúvidas são sanadas, e a execução da auditoria governamental é tratada com a intenção de abordar a sua parte operacional; isso tudo para dar as bases de como a auditoria detecta dolos e culpas nos processos e procedimentos no uso do poder e da máquina pública.

Nesse contexto, o trabalho dos auditores é essencial, já que são eles os observadores dos princípios e os detentores dos requisitos no que tange ao conhecimento operacional e técnico para o melhor aproveitamento do tempo e melhor desenvolvimento dos trabalhos, bem como a observância do cronograma estabelecido no planejamento e a verificação da qualidade do trabalho apresentado.

Quanto ao problema de pesquisa, além da qualidade empírica do profissional de auditoria governamental, a efetiva coparticipação do ente auditado é de suma importância, já que os representantes, dirigentes e/ou sócios devem responder, durante a fase de execução de auditoria, a questionamentos pertinentes aos achados de auditoria e quanto ao conhecimento de determinados procedimentos e acontecimentos. Essa coparticipação colabora para a opinião do auditor e dá as intenções dos trabalhos, bem como denota a qualidade e a transparência com que se presta esse serviço.

Essa busca colaborativa pelas falhas, erros e dolos dentro do serviço e da máquina pública é essencial para que se observe, além das normas de auditoria governamental, a importância que a verificação desses desvios tem para a continuidade e qualidade do que se fiscaliza.

A efetividade do processo de auditoria só ocorre quando o auditor usa de boas referências, quando se embasa o trabalho nas normas, leis, portarias e diretrizes do setor público. Portanto, é papel essencial do auditor na busca pelos ditos desvios nos processos e procedimentos da administração pública a observância do que se estabelece para que se use dos tipos adequados de auditoria para cada demanda específica e assim se alcance sucesso no processo de auditoria no setor público.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 28 jun. 2016.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Crítérios Gerais de Controle Interno na Administração Pública. Um estudo dos modelos e das normas disciplinadoras em diversos países**. Brasília 2009. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2056688.PDF>>. Acesso em 28 jun. 2016

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade: auditoria interna: NBC TI 01 e NBC PI 01**. Brasília.CFC, 2012. Publicação eletrônica. 11p. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Auditoria_Interna.pdf>. Acesso em 03 jul. 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade: NBC TA – de auditoria independente: NBC TA estrutura conceitual, NBC TA 200 a 810**. Brasília. CFC, 2012. Publicação eletrônica. 633p. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/NBC_TA_AUDITORIA.pdf>. Acesso em 03 jul. 2016.

ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. **Manual de auditoria de conformidade**. Vitória: TCEES, 2015. 175 p.

INSTITUTO RUI BARBOSA. **Normas de auditoria governamental (NAG):** aplicáveis ao controle externo brasileiro. Belo Horizonte. IRB, 2010. Web. 88p. Disponível em:<http://www.controlepublico.org.br/files/Proposta-de-Anteprojeto-NAGs_24-11.pdf> Acesso em 03 jul. 2016.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI). Princípios Fundamentais de Auditoria (nível 3)**. Disponível em: <http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/4_documents/ISSAI_100_Portugues.pdf>. Acesso em: 27 jun. 2016.

RODRIGO FONTENELE. **Prof. Rodrigo Fontenelle - Resumo de Auditoria Governamental**. Vídeo Online. *YouTube*, 4 de agosto de 2015. Web. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=46g7BhCVkBo>> Acesso em 15 jun. 2016.