



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

OSVALMARK SALVIANO DE SOUSA

**AUDITORIA DE GESTÃO E A EFETIVIDADE DO GASTO PÚBLICO:
UMA ANÁLISE DAS PERCEPÇÕES DOS CONTABILISTAS DE UMA
EMPRESA PÚBLICA**

**SOUSA - PB
2010**

OSVALMARK SALVIANO DE SOUSA

**AUDITORIA DE GESTÃO E A EFETIVIDADE DO GASTO PÚBLICO:
UMA ANÁLISE DAS PERCEPÇÕES DOS CONTABILISTAS DE UMA
EMPRESA PÚBLICA**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis do CCJS da Universidade Federal de Campina Grande, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Me. João Marcelo Alves Macedo.

**SOUSA - PB
2010**

AUDITORIA DE GESTÃO E A EFETIVIDADE DO GASTO PÚBLICO: Uma análise das percepções dos contabilistas de uma empresa pública.

OSVALMARK SALVIANO DE SOUSA

Monografia aprovada em: 07/07/2010.

Prof. MSc. João Marcelo Alves Macêdo (orientador)

Prof. Luiz Gustavo de Sena Brandão Pessoa

Profª Mirza Cunha Saraiva

**SOUSA/PB
2010**

AGRADECIMENTOS

Agradeço em primeiro lugar a **Deus** que iluminou o meu caminho durante esta caminhada; por tudo que tem feito por mim e por encontrar, em meu caminho, pessoas de grande fé e vontade de ajudar os seus semelhantes.

Aos meus pais, Osvaldo Salviano de Sousa e Pedrina Dias de Sousa, pelo amor, carinho e apoio. Por terem proporcionado condições e me oferecerem a oportunidade de estudar, não mediram esforços para que eu chegasse até esta etapa de minha vida.

Aos meus irmãos Onielson e Junior, que sempre estive do meu lado me apoiando, incentivando para correr atrás dos meus objetivos, agradeço-lhes de coração.

À minha esposa Francisca Oliveira Duarte e minha filha Larissa Ingrid Duarte de Sousa que sempre me deram força e coragem, me apoiando nos momentos de dificuldades, e por terem suportado minha ausência quando necessário.

Em especial ao meu orientador professor João Marcelo Alves Macêdo que aceitou a me orientar, que sempre estive ao meu lado me ajudando na elaboração deste trabalho. Muito obrigado.

Aos amigos e colegas, em especial, Edgelmo e Noébio pelo incentivo e pelo apoio constantes.

A todos os professores do curso, pela dedicação, apoio e amizade.

Aos amigos da turma "quanta alegria" pelas agradáveis lembranças que serão eternamente guardadas no coração. A todos só posso dizer: Muito Obrigado!

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho monográfico aos meus pais, irmãos, a minha esposa e filha que sempre estiveram ao meu lado, e aos amigos que de muitas formas me incentivaram e ajudaram para que fosse possível a concretização deste trabalho.

RESUMO

As empresas cada dia se expandem mais, e diversos setores são criados para melhor produzir seus produtos e assim poderem vender mais. O que acontece com as instituições públicas é a criação de mais secretarias a fim de desenvolverem programas no sentido de absorver todas as necessidades de uma população através da obtenção de recursos provenientes de impostos, taxas e contribuições que são repassadas pelas pessoas. O papel da auditoria vem para que todas essas situações sejam fiscalizadas e analisadas, visando encontrar erros ou fraudes das pessoas que manipulam cada setor das organizações. Diante disso, foi abordada a seguinte problemática: Qual seria a percepção dos contabilistas de uma empresa pública a cerca da importância da auditoria de gestão para aferição da efetividade dos gastos públicos? Tendo como verificar o conhecimento a cerca da auditoria de gestão este trabalho objetivou evidenciar a percepção dos contabilistas de uma empresa pública a cerca da importância da auditoria de gestão para aferição da efetividade dos gastos públicos. Como forma de atender ao objetivo precípua, partiu-se de uma pesquisa bibliográfica, respaldada pela aplicação de questionários com os contadores públicos, que buscou construir um caminho alicerçado numa estratégia teórico-empírica, referendada estatisticamente através dos testes com o auxílio do aplicativo estatístico SPSS (*Statistical Package for the Social Science*), versão 15.0 para sistema operacional Windows. Os dados foram tratados a partir do SPSS (*Statistical Package for the Social Science*), que ajudaram a resolver o sistema de hipóteses. Ao todo foram reunidos 10 contadores públicos. Ao final do estudo, chegou-se à conclusão de que auditoria de gestão é de grande importância, pois traz um maior grau de "transparência" na gestão pública, contribui com a aferição da efetividade do gasto público visando aproximar-se daquilo que é metaforicamente o campo fértil das "boas" práticas de gestão e contabilidade pública mundiais.

Palavras-Chave: Auditoria de Gestão, Gestão Pública, Auditoria Operacional.

ABSTRACT

Every day companies expand more, and many industries are created to better produce their products and thus be able to sell more. What happens with public institutions is more departments in order to develop programmes to absorb all the needs of a population by obtaining resources from taxes, fees and contributions that are passed on by people. The role of audit comes so that all of these situations are audited and reviewed to find errors or fraud of persons handling each sector organisations. That said, was addressed the following issues: what would be the perception of a company's public accountants about the importance of the audit management for gauging the effectiveness of public spending? And how to verify the knowledge about the audit management this work was to highlight the perception of a company's public accountants about the importance of the audit management for gauging the effectiveness of public spending. Because the goal precípua, a bibliographic search, the application of questionnaires with the public counters, which sought to build a path based on a theoretical-empirical strategy, countersigned statistically through tests with the aid of statistical application SPSS (Statistical Package for the Social Science), version 3.0 for Windows operating system. The data were processed from SPSS (Statistical Package for the Social Science), who helped resolve the hypotheses. All were gathered 10 public accountants. At the end of the study, it was concluded that audit management is of great importance, because it brings a greater degree of "openness" in the public administration, contributes with the measurement of the effectiveness of public spending to approaching what is metaphorically the hotbed of "good" practice public accounting and management worldwide.

Keywords: management Auditing, public management, Operational Audit.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Das Normas Profissionais do Auditor	29
Quadro 2	Das Normas do Parecer/Relatório do Auditor	29
Quadro 3	Das Normas de Execução dos Trabalhos de Auditoria	30

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Faixa Etária dos respondentes	36
Tabela 2	Gênero dos respondentes	37
Tabela 3	Formação Acadêmica dos respondentes	38
Tabela 4	Área de Formação dos respondentes	38
Tabela 5	Tempo de profissão dos respondentes	39
Tabela 6	Auditoria de gestão é destinada a verificar a efetividade do gasto público	40
Tabela 7	A auditoria de gestão apresenta-se mais próxima do controle social, pois não se liga apenas na legalidade do fato, mais sim no que este gasto se propôs.....	41
Tabela 8	Auditoria de Gestão é um caminho para a consolidação e atingimento de um alto grau de accountability nas informações apresentadas a sociedade.	42
Tabela 9	A Auditoria de gestão é diferente da auditoria operacional	43
Tabela 10	A esfera pública, a auditoria de gestão apresenta-se como uma nova ferramenta para auxiliar o processo gerencial.....	44
Tabela 11	A auditoria de gestão auxilia o controle externo dando suporte a análise legal.....	45
Tabela 12	A auditoria de gestão é um caminho para verificar a aplicabilidade do princípio da eficiência.....	46

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1	Faixa Etária dos respondentes	36
Gráfico 2	Gênero dos respondentes	37
Gráfico 3	Formação Acadêmica dos respondentes	38
Gráfico 4	Área de Formação dos respondentes	39
Gráfico 5	Tempo de profissão dos respondentes	40
Gráfico 6	Auditoria de gestão é destinada a verificar a efetividade do gasto público	41
Gráfico 7	A auditoria de gestão apresenta-se mais próxima do controle social, pois não se liga apenas na legalidade do fato, mais sim no que este gasto se propôs.....	42
Gráfico 8	Auditoria de Gestão é um caminho para a consolidação e atingimento de um alto grau de accountability nas informações apresentadas a sociedade.....	43
Gráfico 9	A Auditoria de gestão é diferente da auditoria operacional	44
Gráfico 10	A esfera pública, a auditoria de gestão apresenta-se como uma nova ferramenta para auxiliar o processo gerencial.....	45
Gráfico 11	A auditoria de gestão auxilia o controle externo dando suporte a análise legal.....	46
Gráfico 12	A auditoria de gestão é um caminho para verificar a aplicabilidade do princípio da eficiência.....	47

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1.1 Problema	14
1.2 Objetivos	14
1.2.1 <i>Objetivo geral</i>	15
1.2.2 <i>Objetivos específicos</i>	15
1.3 Justificativa	15
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	17
2.1 Origem e evolução da auditoria	17
2.2 Auditoria de gestão	18
2.2.1 <i>Auditoria de gestão no setor público</i>	19
2.3 Gastos públicos	20
2.4 Contabilidade versus auditoria	21
2.5 Tipos de auditoria	21
2.5.1 <i>A Auditoria pode ser classificada em três tipos</i>	21
2.6 Espécies de auditoria	23
2.6.1 <i>Auditoria interna</i>	23
2.6.2 <i>Auditoria externa</i>	23
2.7 Auditoria operacional	24
2.7.1 <i>Economicidade, eficiência, eficácia e efetividade</i>	25
2.7.2 <i>Benefícios da auditoria operacional</i>	26
2.7.3 <i>Objetivo da auditoria operacional</i>	26
2.7.4 <i>Como é feita a auditoria operacional</i>	27
2.7.5 <i>Quando é necessária uma auditoria operacional</i>	27
2.7.6 <i>Tomada de decisão baseada no relatório de auditoria</i>	27
2.8 Auditoria operacional versus auditoria contábil	27
2.9 Normas de auditoria operacional	28
2.9.1 <i>Normas de auditoria em vigor no Brasil</i>	31
2.10 Parecer de auditoria	31
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	34
4. ANÁLISE DOS DADOS	36
4.1 Analisando a faixa etária dos respondentes	36
4.2 Analisando o gênero dos respondentes.	37
4.3 Analisando a formação acadêmica dos respondentes.	37
4.4 Analisando a área de formação dos respondentes.	38
4.5 Analisando tempo de profissão dos respondentes.	39
4.6 Analisando se a auditoria de gestão é destinada a verificar a efetividade do gasto público.....	40
4.7 Analisando se a auditoria de gestão apresenta-se mais próxima do controle social.....	41
4.8 Analisando se a auditoria de gestão é um caminho para a consolidação e atingimento de um grau de <i>accountability</i>.....	42
4.9 Analisando se a auditoria de gestão é diferente da auditoria operacional.....	43
4.10 Analisando a auditoria de gestão como uma nova ferramenta para auxiliar o processo gerencial.....	44

4.11	Analisando se a auditoria de gestão auxilia o controle externo dando suporte a análise legal.....	45
4.12	Analisando se a auditoria de gestão é um caminho para verificar a aplicabilidade do princípio da eficiência.....	46
5.	CONSIDERAÇÕES FINAIS	48
6.	LIMITAÇÕES E SUGESTÕES DO ESTUDO	50
	REFERÊNCIAS	51
	APENDICE	54

1. INTRODUÇÃO

O mundo dos negócios encontra-se cada vez mais acelerado, dinâmico, competitivo, praticados com a mais alta tecnologia, o que tem impulsionado a necessidade mundial de organização das empresas no tocante aos seus patrimônios. Os negócios têm suas mudanças imediatas, tendo como aliado o desenvolvimento da tecnologia o que vem deixando as empresas cada vez mais apreensivas com a concorrência. Essa dinâmica tem tornado cada vez mais numerosas e complexas as operações e transações das empresas, que buscam através de auditorias o que de verdade relatam os pareceres dos auditores no tocante a sua liquidez, para que tomem as decisões corretas e objetivas.

Segundo SANTOS e GRATERON¹ Os gestores das organizações, regra geral, se servem dos pareceres de auditoria para incluir ou tomar decisões de caráter econômico-financeiro e requerem informação objetiva e oportuna que lhes permitam que tais decisões sejam as mais adequadas.

O mesmo acontece com as instituições sem fins lucrativos, que a cada dia devem adaptar-se a fim de provocar situações que resultam na necessidade de se reavaliarem para praticar novos métodos e processos de trabalho.

A contabilidade se apresenta como um importante papel na comunicação de dados financeiros relevantes e confiáveis, úteis para a tomada de decisão baseados na identificação dos eventos e transações que afetam a entidade, que ao serem identificados, os itens são medidos, registrados, classificados e resumidos nos sistemas contábeis. Logo após são processados e preparados nas demonstrações contábeis que acatam aos princípios fundamentais da contabilidade. Portanto a auditoria opina sobre a adequação deste processo

O Conselho Federal de Contabilidade (Resolução 774/94, p. 21) define que:

O objetivo científico da Contabilidade manifesta-se na correta apresentação do Patrimônio e na apreensão e análise das causas das suas mutações. Já sob ótica pragmática, a aplicação da Contabilidade a uma Entidade particularizada, busca prover os usuários com informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas, e outros meios.

¹ Revista Contabilidade & Finanças - USP, São Paulo, n. 32, p. 7 - 22, maio/agosto 2003

Assim sendo, a contabilidade se deduz com a comunicação de dados financeiros relevantes e confiáveis, úteis para a tomada de decisão, proporcionando as empresas uma decisão importante. Para que as entidades comprovem a aplicação dos recursos com a realização das transações, registros e classificação nos sistemas contábeis são necessários os trabalhos de auditoria que não é só para a descoberta de erros e fraudes, mas também, para proteção da empresa contra eles e contra multa fiscais, como também a produção de informações a respeito da verdade das demonstrações contábeis.

Uma auditoria visa obter e avaliar as evidências das demonstrações contábeis elaboradas pela entidade, no sentido de relatar se a posição financeira, patrimonial e econômica está realmente adequada.

Para (PEREZ JUNIOR 1.998, p. 13) conceitua auditoria como:

A Auditoria pode ser definida como o levantamento, o estudo e a avaliação sistemática de transações, procedimentos, rotinas e demonstrações contábeis de uma entidade, com o objetivo de fornecer à seus usuários uma opinião imparcial e fundamentada em normas e princípios sobre sua adequação.

Vários são os motivos pelos quais as empresas são auditadas. Ex.: Sociedade Anônima de Capital Aberto, Bancos Comerciais e de Investimentos, Sociedades Seguradoras. Acionista controlador ordena auditoria em empresas coligadas, controladas ou filiais, sejam elas no próprio país ou fora dele. Estabelecimentos como bancos e financeiras podem, de acordo com contratos, ordenar auditoria de empresas que tomam empréstimos de grande quantidade; os gestores pode também pedir auditorias a fim de verificação de fraudes.

Assim sendo, é devido para cada empresa, de acordo com sua composição seja ela de capital aberto, pública, sociedade anônima ou outra denominação que pretendam demonstrar sua lisura junto a acionistas, investidores, fiscais, agentes fiscalizadores etc, que justifiquem com o parecer de auditores sua verdadeira demonstração.

Determinante nas conclusões dos levantamentos obtidos o auditor tem exercido um papel fundamental, seja na esfera nacional como internacional. O auditor independente tem ajudado a estimular o aumento da economia, além de proporcionar confiança e credibilidade aos usuários externos e clientes.

Segundo MARTINELLI AUDITORES (2002. p. 03)

A origem do termo *auditor* em português, muito embora perfeitamente representado pela origem latina (aquele que ouve, o ouvinte), na realidade provém da palavra inglesa *to audit* (examinar, ajustar, corrigir, certificar).

Segundo se tem notícias, a atividade de auditoria é originária da Inglaterra que, como dominadora dos mares e do comércio em épocas passadas, teria iniciado a disseminação de investimentos em diversos locais e países e, por consequência, o exame dos investimentos mantidos naqueles locais.

Profissional formado como contador conhecedor de normas e procedimentos de auditoria, que possuindo competência legal exclusiva e entendedor em áreas correspondentes, como tributos, modernas técnicas empresariais e outras, denominam-se contador, que além de verificar e detectar ocasionais falhas nos sistemas de controle e no plano de organização preocupa-se também com a conservação desses sistemas, atuando de forma preventiva e apresentando proposta para eventuais irregularidades.

O estado da Paraíba, em específico, vem desenvolvendo um trabalho importante, desde a criação da Controladoria Geral do Estado, com status de secretaria de estado e com poderes para congregar sob suas hostes uma equipe de controle interno, que trabalha com auditores públicos e desempenham um papel importante no que tange a aferição da efetividade do gasto público.

Diante disto uma das vertentes a se estudar, é aquela dos que sofrem as auditorias e conseqüentemente irão ser questionadas sobre essa efetividade do gasto público. No caso em tela, estuda-se uma Empresa Pública, da área de Assistência Técnica e Extensão Rural, no estado da Paraíba. A escolha deu-se por duas situações, a primeira em função de pertencer e ser jurisdicionada da Controladoria Geral do Estado e por outro lado por ser responsável pela execução de inúmeras políticas do Governo Federal, em especial no que diz respeito a Agricultura Familiar, através das transferências voluntárias por meio de convênios e contratos de repasses, do Orçamento Geral da União/OGU, ela trabalha com a efetividade e a análise através da auditoria de gestão, a partir das metas físicas dos convênios federais.

1.1 Problema

De acordo com o que se apresenta, construiu-se a seguinte questão-problema: **Qual seria a percepção dos contabilistas de uma empresa pública a cerca da importância da auditoria de gestão para aferição da efetividade dos gastos públicos?**

1.2 Objetivos.

Nesta perspectiva traçou-se os seguintes objetivos:

1.2.1 *Objetivo geral*

Evidenciar a percepção dos contabilistas de uma empresa pública a cerca da importância da auditoria de gestão para aferição da efetividade dos gastos públicos.

1.2.2 *Objetivos específicos*

- ❖ Apresentar diferenciação entre auditoria contábil, auditoria operacional e auditoria de gestão.
- ❖ Identificar os conceitos básicos quanto a aplicabilidade da auditoria de gestão e sua relação com o gasto público;
- ❖ Investigar a percepção dos contabilistas de uma empresa pública, em relação à aplicabilidade dos conceitos *encontrados*;
- ❖ Analisar as percepções dos respondentes em confronto com a utilização da auditoria de gestão na busca da efetividade do gasto público.

1.3 **Justificativa**

Grandes transformações são efetuadas a fim de lidar com o patrimônio das empresas, como também com os gastos públicos, onde necessário se faz em verificar o que realmente ocorre dentro dessas organizações. Surge o papel do auditor, pessoa capacitada com experiência suficiente para encontrar situações duvidosas dentro da empresa.

Diversos tipos de auditoria são exercidos para fornecer conhecimento satisfatório dentro de uma instituição, cujo objetivo é diagnosticar e apontar os fatos que contenham erros ou fraudes, sejam esses fatos de origem criminosa ou por falha humana. A importância de apontar meios eficientes e eficazes para que os administradores não sejam detentores de prejuízos por falta de cuidado ou intenção de seus auxiliares, faz com que comente através desse trabalho, tentando contribuir para que todos tenham lucros nos seus serviços e nas suas organizações.

Assim, visando ofertar uma pequena contribuição para as empresas públicas ou privadas, esse trabalho ganha importância, e surgiu a idéia de escrever sobre o tema “**Auditoria de Gestão e a Efetividade do Gasto Público: Uma análise das percepções dos contabilistas de uma empresa pública**”, de forma a despertar junto aos órgãos de controle, maior cuidado acerca dos mecanismos utilizados para detecção de fraudes e erros,

e os meios de combatê-los. Expressar sobre esse tema torna-se relevante, pois, diversas formas de fiscalizar, combater e elucidar situações fraudulentas ou erros são postas diante de uma auditoria, o que se deve aprofundar junto as organizações com intuito de sanar todas essas dúvidas, que porventura venha a ocorrer.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Origem e evolução da auditoria

Em meados do quarto milênio a.c na civilização suméria surgiram os primeiros indícios da atividade auditorial, onde os proprietários entregavam suas propriedades à tutela de terceiros, para que fossem conferidos as rendas com as atividades econômicas. Na antiguidade, mais exatamente, na civilização Suméria já existia relatos da atividade auditorial (MOTTA, 1988. p13). Para SÁ (2000 p.23) “a denominação auditor é antiga, mas não se conhece ao certo sua origem nem a data precisa em que se consagrou, admitindo-se que pudesse ter sido adotado por volta do século XIII, na Inglaterra, no reinado de Eduardo I”.

Segundo CREPALDI (2002, P. 93) “a auditoria surgiu como consequência da necessidade de confirmação dos registros contábeis, em virtude do aparecimento das grandes empresas e da taxaço do imposto de renda, baseado nos resultados apurados em balanço”. Seu desenvolvimento aconteceu lado a lado ao desenvolvimento econômico, com isso, criaram-se as grandes empresas, constituídas por dinheiro de diversas pessoas. Com a chegada e instalação de diversas empresas multinacionais no Brasil que decidiram investir capitais, vieram também às companhias de auditorias que abriram escritórios aqui no Brasil, daí entende-se como o surgimento da auditoria no Brasil.

A participação do poder público foi de fundamental importância para a propagação da auditoria, através de diversas leis que obrigaram a existência da figura do auditor independente como também da auditoria.

No que concerne às principais influências que contribuíram para o desenvolvimento da auditoria no Brasil destacam-se: filiais e subsidiárias de firmas estrangeiras; financiamento de empresas brasileiras por intermédio de entidades internacionais; crescimento das empresas brasileiras e necessidade de descentralização e diversificação de suas atividades econômicas; evolução do mercado de capitais; criação das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil em 1972; criação da Comissão de Valores Mobiliários e da Lei das Sociedades Anônimas em 1976 (ATTIE, 1998).

Para CREPALDI (2002, p. 23) comenta:

A auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes.

Já PEREZ JUNIOR, (1998, p 13) comenta:

A Auditoria pode ser definida como o levantamento, o estudo e a avaliação sistemática de transações, procedimentos, rotinas e demonstrações contábeis de uma entidade, com o objetivo de fornecer à seus usuários uma opinião imparcial e fundamentada em normas e princípios sobre sua adequação.

Vários fatores legais surgiram a fim de instituir auditoria para os segmentos da economia, como leis, decretos, resoluções do Banco Central que tratavam da obrigação de auditar sociedade de economia mista, sociedades anônimas entre outras. Com o surgimento da auditoria operacional aconteceu uma abertura entre auditoria e contabilidade, com isso, outros tipos de auditoria foram surgindo, passando assim que diversos profissionais requeressem conhecimento, atentando a necessidade dos auditores a atender a melhoria dos controles da instituição como um todo.

2.2 Auditoria de gestão

Da fusão da Auditoria Operacional ou de Acompanhamento cujo objetivo é de vigiar as transações sob as óticas da economicidade, eficiência e eficácia; com a Auditoria de Resultados que objetiva vigiar a produção e a produtividade, além de avaliar os resultados alcançados diante de objetivos e metas fixados para um determinado período, surgiu à auditoria de gestão. O seu papel principal enfoca um processo em fiscalizar a fim de obter dados e informações de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial das empresas.

Para GRATERON (1999, p. 06 e 07) define auditoria de gestão assim:

É uma técnica ou atividade nova que presta consultoria aos mais altos extratos de uma organização, seja de caráter público ou privado. Procura mostrar os pontos fracos e fortes da organização, estabelecendo as recomendações necessárias para melhorar o processo de tomada de decisões. Procura avaliar, baseada nos critérios ou parâmetros de eficiência, efetividade e economia, o processo de tomada de decisões e seu efeito no atingimento das metas e objetivos da organização.

Obter informações que possam demonstrar a situação da entidade e oferecer sugestões para decidir qual rumo tomar, através de avaliação criteriosa de eficiência, efetividade e economia a fim de obter êxito para a organização.

2.2.1 Auditoria de gestão no setor público.

Os recursos obtidos através de repasses, como também da obtenção por recebimentos de tributos, taxas entre outras arrecadações faz com que seja feito um controle a fim de não proporcionar aos agentes públicos a corrupção e desvio desses recursos dos cofres públicos, que é um dos principais problemas que atinge a administração pública. É determinante para a sociedade que a aplicação correta dos recursos chegue ao determinado destino, já que existe uma grande demanda ininterrupta de necessidades, as quais ainda ficam faltando para atingimento total dos que precisam dos serviços públicos.

Para Trevisan et. al. (2003, p. 17 e 18):

A corrupção corrói a dignidade do cidadão, contamina os indivíduos, deteriora o convívio social, arruína os serviços públicos e compromete a vida das gerações atuais e futuras. O desvio de recursos públicos não só prejudica os serviços urbanos, como leva ao abandono obras indispensáveis às cidades e ao país. Ao mesmo tempo, atrai a ganância e estimula a formação de quadrilhas que evoluem para o crime organizado, o tráfico de drogas, e de armas, provocam a violência em todos os setores da sociedade. Um tipo de delito atrai o outro, que quase sempre estão associados. Além disso, investidores sérios afastam-se de cidades e regiões onde vigoram práticas de corrupção e descontrole administrativo.

No entanto, encontrar mecanismos inibidores faz necessário colocar em prática para que se possa de fato demonstrar para a sociedade em geral a legítima aplicação do nosso dinheiro, para que se possam obter benfeitorias e serviços de qualidade para o povo, além do mais se devem definir os objetivos perseguidos pela contabilidade de gestão, para que se forneça informação oportuna e clara, permitindo a adoção das melhores decisões.

Portanto, esse tipo de auditoria pode ser realizado por auditores gerenciais, internos ou externos e por órgão de fiscalização superior, com intuito de analisar se são empregadas todas as chances de se obter resultados de eficiência, eficácia e economia, nos recursos aplicados com o objetivo de oferecer maior qualidade nos serviços públicos. Segundo GRATERON (1999, p. 16) Pode-se enfatizar que a Auditoria de Gestão, em essência, tem se constituído como uma concepção necessária para o fortalecimento das organizações públicas no seu processo de ajustes às modernas práticas de gestão.

Assim sendo, transformar recursos em produtos e serviços de forma mais produtiva ao menor custo, atingir os objetivos e metas previstos em um programa e constituir a relação mais viável entre os recursos empregados e os recursos alocados, são objetivos da contabilidade na gestão pública, como também, determinar os valores de taxas e preços dos

serviços e produtos públicos, fixarem claramente os objetivos e metas da administração. Ainda apoio para a tomada de decisão dos gestores através de informações concretas detalhado dos custos dos serviços e produtos, entrega das prestações de contas aos órgãos competentes, objetivam o sucesso do administrador público.

2.3 Gastos públicos

Uma necessidade dos gestores públicos em realizar condições para o desenvolvimento de uma sociedade se dá pelos gastos, pois, só assim, ele (Governo) pode proporcionar emprego, educação, saúde, lazer, segurança, entre outras benfeitorias para o povo, ou seja, o mínimo necessário para satisfazer suas necessidades básicas.

Para a Secretaria de Orçamento Federal (2008, p. 07):

A boa gestão do gasto público permite a redução de desperdícios, o que possibilita o aumento dos recursos disponíveis para o Estado atender melhor a população nas mais diversas formas: desde a manutenção e o aparelhamento dos hospitais públicos à aquisição de viaturas para as instituições de segurança pública.

A aplicação de forma adequada dos recursos é a questão que se deve levar em consideração, para que se possa destinar corretamente aos mais carentes e necessitados os recursos. Para BARROS e FOGUEL (p. 719) "A má focalização atual dos gastos sociais é a única razão pela qual esses gastos não são capazes de erradicar ou ao menos reduzir de forma acentuada a pobreza no país".

Já ABRAHAO & FERNANDES (1999, p. 07) comenta que:

A informação trabalhada de forma organizada, objetiva e direcionada representa um incontestável instrumento para a eficácia dos empreendimentos públicos. Amparada por indicadores e pesquisas, a informação tem o poder de apontar correções de rumos e embasar o êxito das ações públicas. Assim, assume relevante papel na formulação, implementação e avaliação das ações de governo.

Diversas alocações são obrigatórias para o funcionamento da máquina administrativa, o que se deve ao trabalho da contabilidade em ajudar o gestor para a utilização dos montantes adquiridos determinando dividi-lo de maneira a satisfazer o bom andamento dos gastos públicos.

2.4 Contabilidade versus auditoria

A contabilidade tem relacionamento com a auditoria no processo de elaboração de demonstrações contábeis no envolvimento de diferenças importantes. Ex: Responsabilidade da administração: verificar os acontecimentos e acordos, avaliar e registrar informações de transações, classificar e resumir dados classificados, preparar demonstrações contábeis. Para o auditor as responsabilidades são: tentar compreender o comércio do freguês, Conseguir e avaliar evidência referente às demonstrações contábeis, verificar se as demonstrações estão adequadas, emitir parecer de auditoria e entregar parecer de auditoria ao cliente.

Os métodos contábeis identificam os eventos e transações que afetam a entidade. Depois de identificados, os itens são medidos, registrados, classificados e resumidos nos sistemas contábeis. O resultado desse processo é a preparação e distribuição de demonstrações contábeis que atendem aos princípios de contabilidade. Finaliza-se a contabilidade com a apresentação de dados financeiros relevantes e confiáveis, úteis para que se tome decisão.

Já a auditoria tem o dever de revelar e avaliar os destaques que o auditor ao verificar, divulgue se as demonstrações contábeis elaboradas pela administração realmente apresentam adequadamente a posição financeira, patrimonial e econômica da entidade auditada.

2.5 Tipos de auditoria

2.5.1 A Auditoria pode ser classificada em três tipos:

- a) **Auditoria independente ou externa:** que tem como sujeito o profissional independente, que tem vínculo empregatício com a empresa auditada proveniente de um contrato de prestação de serviços, cujo objetivo é o exame das demonstrações contábeis ou de alguma área especial ou previamente definido como objeto de trabalho especial, que o ponto principal, é a emissão de parecer sobre a adequação das demonstrações contábeis, e sua responsabilidade pode ser respondida profissional, civil e criminal.

Para Perez Junior (1998):

A auditoria, independente das demonstrações contábeis, constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de um parecer sobre a adequação com que estas representam a posição

patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada, consoante as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação específica no que for pertinente.

- b) Auditoria Interna ou Operacional:** designado pela empresa é o profissional funcionário da empresa, com a missão de examinar os controles internos e avaliação da eficiência e eficácia da gestão com o intuito de gerar benfeitorias nos controles operacionais e no gerenciamento dos recursos onde seu relatório principal é aconselhar para melhoria dos controles internos e eficiência administrativa, tendo como responsabilidade, a trabalhista.

Para OLIVEIRA (1996, p. 06):

A Auditoria Operacional consiste em revisões metódicas de programas, organizações, atividades ou segmentos operacionais dos setores público e privado, com a finalidade de avaliar e comunicar se os recursos da organização estão sendo usados eficientemente e se estão sendo alcançados os objetivos operacionais.

SANTOS (2007, p. 03) *apud* JUND (2001) afirma que:

A auditoria interna é uma atividade de avaliação independente e de assessoramento da administração, voltada para o exame e avaliação da adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controle e que tem por missão básica assessorar a administração através do exame da adequação e eficácia dos controles; integridade e confiabilidade das informações e registros; integridade e confiabilidade dos sistemas estabelecidos para assegurar a observância das políticas, metas, planos, procedimentos, leis, normas e regulamentos e da sua efetiva utilização; eficiência, eficácia e economicidade do desempenho e da utilização dos recursos; dos procedimentos e métodos para salvaguarda dos ativos e a comprovação de sua existência, assim como a exatidão dos ativos e passivos e; compatibilidade das operações e programas com os objetivos, planos e meios de execução estabelecidos.

- c) Auditoria da Fazenda (Federal, Estadual e Municipal):** funcionário público designado para atribuir a função de auditor da fazenda por força da lei, cujo objetivo é a verificação da observância e cumprimento dos preceitos legais vigentes para apuração e recolhimento dos diversos tributos com a finalidade de evitar a sonegação de tributos onde emite relatório de fiscalização ou auto de infração, que tem como usuário do trabalho o poder público.

PEREZ JUNIOR (2007, p.26) faz o seguinte comentário:

A auditoria de fazenda é exercida, em geral, por servidores públicos admitidos por meio de concursos públicos: auditores fiscais. Nas suas respectivas esferas, objetivam verificar a regularidade no recolhimento dos

tributos (impostos, taxas e contribuições) por meio da análise das transações realizadas e documentação-suporte.

Essa modalidade é aplicada ao governo, instituições e empresas públicas, pode ser exercida por profissionais de diversas áreas. É uma função pública por determinação de dispositivo na lei. São exemplos: os auditores fiscais da receita federal, do Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS) e do Ministério do Trabalho.

Para CRUZ (1997, p. 25) considera que a evolução da auditoria pode ser classificada em três tipos: auditoria fiscalizatória, auditoria de gestão e auditoria operacional.

2.6 Espécies de auditoria

2.6.1 Auditoria interna

A Auditoria interna é aquela em que o próprio funcionário da empresa exerce, em caráter permanente. O trabalho mais cansativo voltado para a aplicação dos controles internos contábeis e administrativos sobre as operações é um dos trabalhos atribuído à auditoria interna.

Para ATTIE (1992, p. 28):

A Auditoria Interna é uma função independente criada dentro da empresa para examinar e avaliar suas atividades, como um serviço a essa mesma organização. A proposta da auditoria interna é auxiliar os membros da administração a desincumbirem-se eficazmente de suas responsabilidades. Para tanto, a auditoria interna lhes fornece análise, avaliações, recomendações, assessoria e informações relativas às atividades examinadas.

A alta administração a fim de verificar, avaliar e estabelecer a adequação da extensão do cumprimento e a qualidade de executar normas e procedimentos efetua o exame de controle interno e das operações que se estende pelo exercício inteiro.

2.6.2 Auditoria externa

Tem como meta principal afirmar a todos os interessados, que as demonstrações contábeis da instituição na data do levantamento do balanço, apresentem adequadamente sua situação financeira e patrimonial e os resultados das operações para o exercício que se finda naquela data.

O julgamento do controle interno é efetuado principalmente para determinar a sua adequação e efetividade e indicar a extensão que devem ter os seus processos de auditoria independente, a fim de que se possa satisfazer da adequação e fidedignidade das representações contidas nas Demonstrações Contábeis que estão sendo auditada.

Segundo PEREZ JUNIOR et. al. (2007, p. 24) A auditoria independente de demonstrações contábeis tem por objetivo certificar a adequação das informações lá constantes, em face dos princípios fundamentais de contabilidade e das práticas contábeis em vigor no Brasil.

O auditor independente preocupa pela prevenção ou percepção de fraudes e pelas perdas dos ativos do cliente que o contratou, como também nos resultados de suas operações.

2.7 Auditoria operacional

Tendo como objetivo específico a melhoria das operações que estão sendo examinadas, os auditores determinaram esse termo, para descrever esse tipo de trabalho. O surgimento se deu para que os relatórios apresentados tenham melhor qualidade, pelos auditores das empresas privadas e públicas. Deve ser aplicada na maioria dos casos à auditoria em empresas industriais, comerciais e de serviços, onde de posse dos registros contábeis faz o levantamento de um determinado departamento, cruzando em cada setor, fase a fase do início até o fim, perfazendo todas as etapas das operações desse departamento, fazendo seus julgamentos, criticando, avaliando todas as fases de receita e despesas, proporcionando ajustes nas dificuldades encontradas trazendo melhorias.

Para ARAUJO (2008, p. 31):

Auditoria operacional é o conjunto de procedimentos aplicados, com base em normas profissionais, sobre qualquer processo administrativo com o objetivo de verificar se eles foram realizados em observância aos princípios da economicidade, da eficiência, da eficácia e da efetividade.

Já (SÁ, 2002) A auditoria Operacional procura julgar o "controle administrativo" em face de um desempenho adequado, ou seja, se as normas de gestão da empresa resultam, efetivamente, em proveito da empresa ou da instituição.

Portanto, a auditoria operacional visa examinar a gestão da entidade, com fins de verificar se os resultados são de fato eficientes no que diz respeito os recursos que foram empregados, a organização, a fixação das metas, a utilização e coordenação dos ditos recursos e os controles estabelecidos sobre sua gestão.

2.7.1 *Economicidade, eficiência, eficácia e efetividade.*

Como uma ferramenta que é usada para propor condições boas nos serviços colocados a disposição da população, a auditoria de programas também é um instrumento que avalia economicidade, eficiência, eficácia, e a efetividade dos programas governamentais.

Economicidade é ter habilidade de executar ou fazer algo, gastando-se pouco, é poder produzir ao menor custo. É executar uma atividade ao menor custo possível, ou seja, todo gasto deve ser o menos possível.

TORRES (1991, pp. 37/44), por sua vez, afirma que:

O conceito de economicidade, originário da linguagem dos economistas, corresponde, no discurso jurídico, ao de justiça. "Implica"na eficiência na gestão financeira e na execução orçamentária, consubstanciada na minimização de custos e gastos públicos e na maximização da receita e da arrecadação". Por fim, conclui que é, "sobretudo, a justa adequação e equilíbrio entre as duas vertentes das finanças públicas.

Já a eficiência diz sentido ao se fazer direito. É apresentar um desempenho que satisfaça, sem desperdiçar, ou seja, saber gastar bem. Uma ação eficiente torna melhor aquilo que já era feito, incrementar na eficiência representa um aumento na produção.

Segundo o Wikipédia, a enciclopédia livre: Eficiência ou rendimento refere-se à relação entre os resultados obtidos e os recursos empregados. A eficiência representa uma medida segundo a qual os recursos são convertidos em resultados de forma mais econômica.

Para OLIVEIRA (2003, p.8).

Auditoria de Eficiência e Economicidade: é a análise nas entidades, se estão adquirindo os materiais ou serviços de que efetivamente necessitam com qualidade e na quantidade adequada, e ao menor custo possível; cumprem as disposições legais e regulamentares, cuja inobservância possa afetar significativamente a aquisição, salvaguarda e uso dos recursos; e ainda se utilizam um sistema de controle adequado para medir o seu desempenho, em termos de economia e eficiência dos programas.

Auditoria de Eficácia: objetiva avaliar até que ponto os resultados ou benefícios alcançados em determinado programa, como também, a verificação sobre a administração, a fim de atingir os objetivos a que se propusera. É tratar do que fazer, de fazer as coisas corretas, qual caminho seguir. Saber escolher e, depois de escolhido o que fazer, fazendo esta coisa de forma bem sucedida deve levar à eficiência.

Muitos estudiosos apontam que muitas instituições não dispõem de sistemas estruturados para coletas de dados que propiciem a adequada avaliação do desempenho. Através de conclusões aplicadas na prática desse tipo de auditoria pode-se dizer prováveis ganhos em: a instituição mais desempenhada, melhoramento nos métodos e dos controles da entidade, etc.

E, por fim a auditoria de efetividade: que visa medir o impacto da ação que se deseja modificar, através da transformação.

OLIVEIRA (2003, p.10) comenta:

Neste enfoque de auditoria operacional, é fundamental examinar três dimensões básicas: a primeira diz respeito à adequação, em que é verificado se os resultados apresentados correspondem às necessidades de que deram origem a ação; a segunda é da equidade, que implica verificar se a ação implementada e os resultados permitiram uma distribuição mais justa dos recursos e dos benefícios; a terceira refere-se à propriedade política, ou seja, verificar se houve a satisfação das exigências e demandas da sociedade.

Há divergências de expectativas entre auditorias de eficácia e de eficiência com a auditoria de efetividade. Aspectos internos da organização é o foco das duas primeiras auditorias enquanto, a auditoria da efetividade procura avaliar os reais benefícios recebidos pela população, a partir do resultado final obtido pela gestão de todos os recursos públicos envolvidos nos gastos.

2.7.2 Benefícios da auditoria operacional

Não seria possível elencar todos os proveitos conseguidos com a realização de uma auditoria operacional. Portanto alguns benefícios podem ser observados, como: aumento de receitas, melhoria do desempenho, redução de custos, melhorias dos controles, diminuição de desperdícios, etc.

Vantagens essas, que se a auditoria operacional for bem trabalhada e executada, tende a gerar resultados positivos que superam os custos incorridos para a sua realização.

2.7.3 Objetivo da auditoria operacional

A auditoria operacional tem por objetivo avaliar e revisar os métodos do processo de produção da instituição, na busca da avaliação no sentido de saber se os recursos da organização estão sendo empregados de modo eficaz e eficiente para chegar aos objetivos operacionais.

Conforme Machado e Peter (2003) *apud* Andrade (2008, p. 12):

O objetivo da auditoria operacional na área pública é assessorar a administração no desempenho efetivo de suas funções e responsabilidades, avaliando se a organização, departamento, sistemas, funções, operações e programas auditados estão atingindo os objetivos propostos com identificação de falhas e irregularidades no sistema operacional.

Na auditoria operacional é preciso apenas ver parte da organização, em um dado momento ela pode explorar somente uma área, ou ponto de risco, ainda considerando que as conseqüências da auditoria aplicada a qualquer ponto se refletem em toda a organização.

2.7.4 Como é feita a auditoria operacional

Primeiramente faz-se um levantamento de pontos de controle, ou ponto de risco, define-se a forma de trabalho de cada ponto de controle, dos indicadores de desempenho, em seguida faz o relatório de auditoria operacional, para a tomada de decisão baseada no relatório de auditoria.

2.7.5 Quando é necessária uma auditoria operacional

A auditoria operacional pode fazer parte do dia a dia da instituição, que seja para melhorar o processo de produção. Quando a organização se encontrar numa situação desconfortável ou for necessidade em função de exigências de outros órgãos. Pode ser uma ação tomada somente quando a organização se encontrar numa posição incômoda, como também de exigências de órgãos envolvidos com a eficiência da instituição, a exemplos de órgãos públicos e dos controladores de grupos de empresas.

2.7.6 Tomada de decisão baseada no relatório de auditoria

De posse do relatório de auditoria, onde os pontos de controle foram estudados, os gerentes poderão analisar a situação e estudar a melhor forma de melhorar e chegar a um denominador satisfatório para a organização. Poderá haver necessidade de rever como os processos devem ser executados e assim, varias fases do processo produtivo deva-se passar por uma reeducação de como produzir.

2.8 Auditoria operacional versus auditoria contábil

A auditoria operacional utiliza em muitas oportunidades os mesmos procedimentos e técnicas da auditoria contábil para examinar, em síntese, os controles operacionais, a gestão e a estratégia da organização auditada. No entanto apresenta diversas limitações,

como: dificuldades para se determinar a intenção da auditoria, ou seja, na auditoria operacional são amplas ou abrangentes, onde todas as áreas examinadas é relevante, a realização do planejamento se da em toda a organização, que enfoca o passado, presente e futuro da instituição, enquanto na auditoria contábil a finalidade da auditoria se da nas demonstrações contábeis, a área a ser examinada é somente a área financeira, que enfoca os exames no passado da organização.

Outras limitações são evidenciadas: ausência de dados adequados, dificuldades na identificação dos indicadores de eficácia, dificuldades em estabelecer padrões de procedimento, complexidade na delimitação dos critérios, falta de pessoal qualificado, recursos escassos, etc.

2.9 Normas da auditoria operacional

Entende-se por normas de auditoria as regras estabelecidas pelos órgãos que regulam a profissão contábil, em todos os países, com o objetivo de regulamentar o exercício da função do auditor independente, estabelecendo orientação e diretrizes a serem seguidas por esses profissionais no exercício de suas funções.

Embora, na maioria das vezes, as normas de auditoria sejam apenas guias de orientação geral, e não um manual resumido de procedimentos a serem seguidos pelo auditor, elas fixa limites claros de responsabilidades, bem como dão orientação útil quanto ao comportamento do auditor em relação à capacitação profissional e aos aspectos técnicos requeridos para a execução de seu trabalho.

Os primeiros países a constituir normas de auditoria foram os de economia mais desenvolvidos e conseqüentemente, mais avançados profissionalmente, onde desenvolveram forma simples e precisa e atualizando-as sempre, com consecutivos pronunciamentos dos órgãos que regulam, que apresentam por menores detalhes à medida que ocorrências novas aparecem no exercício do cargo do auditor independente.

A primeira norma de auditoria que se aplicou no Brasil observou-se do ano de 1972 e que foram baseadas em experimentos de outros países, que na oportunidade se encontravam mais desenvolvidos. Elaborado pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, hoje IBRACON. No âmbito internacional, a Federação internacional de Contadores (IFAC), está empenhada em emitir pronunciamentos, através de sua Comissão de Normas Internacionais de Auditoria, contendo orientações, aos países-membros, relativas a normas e procedimentos de auditoria. (FRANCO, 1982).

Já as normas de auditoria operacional não estão ainda completamente definidas, dessa forma, é mais difícil encontrá-las, nos temas discutidos de auditoria operacional, comentários a respeito de suas normas específicas. Ainda com os avanços alcançados na normatização da auditoria contábil, principalmente em face das resoluções aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), ainda não foram elaboradas normas para a execução de auditoria operacional, seja no âmbito do setor privado ou do setor público.

QUADRO RESUMO 1 - DAS NORMAS PROFISSIONAIS DO AUDITOR

Para melhor entendimento e, no intuito de facilitar o conhecimento acerca do tema - Normas Profissionais, relativas à pessoa do auditor.

INDEPENDENTE (Res. 821/97 – CFC – NBC P 1)	INTERNO (Res. 781/95 – CFC – NBC P 3)
1.1. COMPETÊNCIA TÉCNICO-PROFISSIONAL	3.1. COMPETÊNCIA TÉCNICO-PROFISSIONAL
1.2. INDEPENDÊNCIA	3.2. AUTONOMIA PROFISSIONAL
1.3. RESPONSABILIDADES DO AUDITOR NA EXECUÇÃO DOS TRABALHOS: cuidado e zelo na realização dos trabalhos, entre outras.	3.3. RESPONSABILIDADE DO AUDITOR INTERNO, NA EXECUÇÃO DOS TRABALHOS
1.4. HONORÁRIOS	
1.5. GUARDA DA DOCUMENTAÇÃO	
1.6. SIGILO	3.4. RELACIONAMENTO COM PROFISSIONAIS DE OUTRAS ÁREAS
1.7. RESPONSABILIDADE PELA UTILIZAÇÃO DO TRABALHO DO AUDITOR INTERNO	
1.8. RESPONSABILIDADE PELA UTILIZAÇÃO DO TRABALHO DE ESPECIALISTAS	3.5. SIGILO
1.9. INFORMAÇÕES ANUAIS AOS CRC	
1.10. EDUCAÇÃO CONTINUADA	3.6. COOPERAÇÃO COM O AUDITOR INDEPENDENTE
1.11. EXAME DE COMPETÊNCIA PROFISSIONAL	

Fonte: Elaboração Própria.

QUADRO RESUMO 2 - DAS NORMAS DO PARECER/RELATÓRIO DO AUDITOR

Para melhor entendimento e, no intuito de facilitar o seu estudo acerca do tema abordado - Normas do parecer/relatório do auditor.

INDEPENDENTE (Res. 820/97 – CFC – NBC T 11)	INTERNO (Res. 780/95 – CFC – NBC T 12)
11.3.1. GENERALIDADES	12.3.1. CONCEITUAÇÃO E FINALIDADE
11.3.2. PARECER SEM RESSALVA	
11.3.3. CIRCUNSTÂNCIAS QUE IMPEDEM A EMISSÃO DO PARECER SER RESSALVA	
11.3.4. PARECER COM RESSALVA	
11.3.5. PARECER ADVERSO	
11.3.6. PARECER COM ABSTENÇÃO DE OPINIÃO	12.3.2. FORMA DE REDAÇÃO
11.3.7. INCERTEZA	
11.3.8. INFORMAÇÕES RELEVANTES NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	

11.3.9. PARECER, QUANDO DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE CONTROLADAS E/OU COLIGADAS SÃO AUDITADAS POR OUTROS AUDITORES	12.3.3. CONFIDENCIALIDADE
11.3.10. PARECER SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONDENSADAS	12.3.4. EVIDENCIAÇÃO DAS ÁREAS NÃO EXAMINADAS.
11.3.11. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NÃO-AUDITADAS.	

Fonte: Elaboração Própria.

QUADRO RESUMO 3 - DAS NORMAS DE EXECUÇÃO DOS TRABALHOS DE AUDITORIA

Para melhor entendimento e, no intuito de facilitar o seu estudo acerca do tema abordado - Normas de execução dos trabalhos.

INDEPENDENTE (Res. 820/97 – CFC – NBC T 11)	INTERNO (Res. 780/95 – CFC – NBC T 12)
11.1.1. CONCEITUAÇÃO E OBJETIVOS DA AUDITORIA INDEPENDENTE	12.1.1. CONCEITUAÇÃO E OBJETIVOS DA AUDITORIA INTERNA
11.1.2. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA	12.1.2. PROCEDIMENTOS DA AUDITORIA INTERNA
11.1.3. PAPÉIS DE TRABALHO	
11.1.4. FRAUDE E ERRO	12.1.3. PAPÉIS DE TRABALHO
11.2. PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	
11.2.2. RELEVÂNCIA	12.1.4. FRAUDE E ERRO
11.2.3. RISCO DE AUDITORIA	
11.2.4. SUPERVISÃO E CONTROLE DE QUALIDADE	12.2.1. PLANEJAMENTO DA AUDITORIA INTERNA
11.2.5. ESTUDO E AVALIAÇÃO DO SISTEMA CONTÁBIL E DE CONTROLES INTERNOS	
11.2.6. APLICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA	12.2.2. APLICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA INTERNA
11.2.7. DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA	
11.2.8. CONTINUIDADE NORMAL DAS ATIVIDADES DA ENTIDADE	12.2.3. DOCUMENTAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA
11.2.9. AMOSTRAGEM	
11.2.10. PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS – PED	12.2.4. AMOSTRA ESTATÍSTICA
11.2.11. ESTIMATIVAS CONTÁBEIS	
11.2.12. TRANSAÇÕES COM PARTES RELACIONADAS	12.2.5. PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS – PED
11.2.13. TRANSAÇÕES E EVENTOS SUBSEQUENTES	
11.2.14. CARTA DE RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO	
11.2.15. CONTINGÊNCIAS	

Fonte: Elaboração Própria.

2.9.1 Normas de auditoria em vigor no Brasil

As normas de auditoria são condições indispensáveis que deve ser observadas pelos auditores externos no desenvolver do serviço de auditoria. Essas normas foram aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, no exercício de suas atribuições legais e regimentais.

2.10 Parecer de auditoria

O parecer representa o levantamento total do trabalho do auditor. Nele encontram-se as seguintes informações:

- a) Identificação das demonstrações contábeis e definição das responsabilidades da administração e dos auditores;
- b) Extensão dos trabalhos;
- c) Opinião sobre as demonstrações contábeis.

As informações acima referidas estão contidas no chamado parecer padrão ou limpo. O parecer deve ser entregue à diretoria, ao conselho de administração ou aos acionistas. Consta-se da data do final do trabalho de auditoria com a assinatura do contador responsável. Determinadas situações que normalmente ocorrem na prática, levam o auditor a não emitir o parecer-padrão, são elas:

- Limite no escopo do exame: significa que o auditor não conseguiu aplicar procedimentos que costuma aplicar nos exames de auditoria, no sentido de constatar a verdade das informações contidas nas demonstrações financeiras. Ex.: falta de confirmação de dinheiro depositado em conta corrente bancária.
- Parte do exame efetuado por outros auditores independentes no caso de utilizar o trabalho de outros auditores, como uma forma de divisão de responsabilidades. Ex.: Esse fato ocorre com frequência quando sociedades investidas, cujos investimentos são avaliados pelo método de equivalência patrimonial, são auditadas por outros auditores.
- As demonstrações financeiras não estão de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade: quando as demonstrações financeiras não forem elaboradas de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, o auditor emite parecer com ressalvas, e, caso o efeito seja de valor muito relevante, ele deve dar um parecer adverso.

- Exposição informativa inadequada: as demonstrações financeiras devem conter todas as informações necessárias para que o leitor possa entendê-las. Essas informações normalmente são divulgadas por meio das notas explicativas. O auditor deve emitir um parecer com ressalva quando a companhia não divulgar uma informação importante.
- Falta de uniformidade na aplicação dos princípios contábeis: o auditor deve incluir um parágrafo de ênfase em parecer sempre que a companhia altera a aplicação de um critério contábil. Ex.: os estoques em 1998 eram registrados pelo método PEPS; em 1999 passaram a ser avaliados pelo método do custo médio.
- Incertezas quanto ao efeito de eventos futuros: as demonstrações contábeis poderão ser afetadas por incertezas com relação a eventos futuros, cujos resultados finais não são suscetíveis de uma avaliação razoável na data da emissão do parecer do auditor. Nesse caso o auditor deve emitir um parecer com parágrafo de ênfase ou dar uma negativa de opinião, dependendo do significado da transação envolvida.

As incertezas poderão estar relacionadas com: realização de ativos, continuidade das operações da companhia e resolução de processos legais ou trabalhistas.

Assim sendo, existem basicamente quatro tipos de pareceres do auditor:

I) Parecer sem ressalvas ou limpo:

Quando o auditor estiver diante das circunstâncias abaixo, deverá ser emitido um **parecer sem ressalvas, limpo ou padrão**:

- ✓ Exame efetuado de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas;
- ✓ Demonstrações contábeis elaboradas de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade;
- ✓ Princípios contábeis aplicados com uniformidade;
- ✓ Demonstrações contábeis contêm todas as exposições informativas necessárias;

II) Parecer com ressalvas:

No caso da emissão desse tipo de parecer, o parágrafo-padrão da opinião deve ser alterado de forma a deixar claro a natureza da ressalva e seu efeito sobre a situação patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e

aplicações de recursos, se esse efeito puder ser razoavelmente determinado. Fazendo-se referência no parágrafo da opinião, o auditor encontra um modo diferente para esclarecer a natureza da ressalva, a uma nota explicativa ou a outro parágrafo do parecer, que descreva as circunstâncias.

III) Parecer adverso:

Quando o auditor possuir informações suficientes para formar a opinião de que as demonstrações contábeis não estão de acordo com o patrimônio, com a posição financeira, as operações não apresentam resultados satisfatórios, as modificações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade, deve ser emitido o **parecer adverso**, pois a transação é tão importante que não justifica a simples emissão de um parecer com ressalvas.

IV) Parecer com abstenção de opinião:

O parecer com a abstenção de opinião em relação é aquele em que o auditor deixa de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Em termos metodológicos este trabalho se apresenta como descritivo, através de pesquisa bibliográfica, com aspectos de natureza empírico-exploratórios, utilizando-se também da estratégia de uma pesquisa de campo, onde foram abordadas diversas perguntas buscando respostas do objetivo deste trabalho. Foram utilizados vários assuntos de auditoria, tais como: auditoria contábil, auditoria operacional, auditoria governamental e auditoria de gestão.

Para Gil (1999, p. 05) a pesquisa documental assemelha-se muito a pesquisa bibliográfica.

A diferença essencial entre ambas está na natureza das fontes. Enquanto a pesquisa bibliográfica se utiliza fundamentalmente das contribuições de diversos autores, a pesquisa documental vale-se de materiais que não recebem ainda um tratamento analítico, ou ainda pode ser re-elaborado de acordo com os objetos de pesquisa.

Segundo Cervo e Bervian (2002, p.66), "a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los".

Para Vergara (2000, p.47) destaca que: A pesquisa descritiva expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno. Pode também estabelecer correlações entre variáveis e definir sua natureza. Não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação.

Portanto, busca-se através de diversos documentos, como artigos, revistas, dissertações, monografias, entre outros, abordarem o assunto de forma em que todos venham a ter a clareza dos objetivos aqui almejados.

A fase seguinte foi desenvolvida uma pesquisa de campo através de questionários, onde diversas indagações foram realizadas no sentido de buscar e verificar a percepção dos contabilistas de uma empresa pública a cerca da importância da auditoria de gestão para aferição da efetividade dos gastos públicos. Através de coleta de dados elaborados por fontes primárias constituídas de entrevistas e questionários e de fontes secundárias captadas através de livros, revistas, pesquisas via internet, artigos, dissertações, entre outros.

De acordo com Vergara (2000, p.54) o questionário:

[...] caracteriza-se por uma série de questões apresentadas ao respondente, por escrito.

[...] O questionário pode ser aberto, pouco ou não estruturado, ou fechado, estruturado. No questionário aberto as respostas livres são dadas pelos respondentes; no fechado, o respondente faz escolhas, ou pondera, diante de alternativas apresentadas.

A técnica de questionário estruturado foi utilizada nesta pesquisa para a coleta dos dados. A escala Likert para abordar as questões foi empregada, onde se buscou perceber os fatos abordados aos contabilistas desta pesquisa. Nela o respondente deverá selecionar as respostas dentro do seguinte intervalo: (5) concorda totalmente; (4) concorda; (3) sem opinião/indiferente; (2) discorda; e (1) discorda totalmente (AMARO; PÓVOA; MACEDO, 2005).

Para atingir aos objetivos propostos, foi utilizado o método da análise descritiva dos dados. Essa análise foi realizada com o auxílio do aplicativo estatístico SPSS (*Statistical Package for the Social Science*), versão 15.0 para sistema operacional Windows.

Os dados foram tratados a partir do SPSS (*Statistical Package for the Social Science*), após a configuração e digitação de cada questionário na planilha eletrônica do software, com o objetivo de aplicar os testes estatísticos adequados. Foram testadas as variáveis de conhecimento dos termos, aplicabilidade à gestão e à contabilidade pública brasileira.

O estudo dos contabilistas de uma empresa pública, da área de assistência técnica e extensão rural, deve-se ao fato da mesma ser analisada por fatores que refletem a efetividade do gasto público, pois a maior parte de seus recursos advém do convênios e contratos de repasse com o governo federal, fato que referenda a aferição da efetividade através do atingimento das metas físicas destes instrumentos.

4 ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Analisando a faixa etária dos respondentes.

Buscando-se identificar o perfil dos contadores públicos que responderam o questionamento, perguntou-se sobre a faixa etária de cada um, obtendo-se as seguintes informações: que 08 entrevistados têm até 35 anos, enquanto que 02 dos entrevistados têm a idade entre 36 a 40 anos, conforme Tabela 1 abaixo.

Tabela 1 Faixa Etária dos respondentes

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Até 30 anos	4	40,0	40,0	40,0
	De 31 a 35 anos	4	40,0	40,0	80,0
	De 36 a 40 anos	2	20,0	20,0	100,0
	Total	10	100,0	100,0	

Fonte: Elaboração Própria

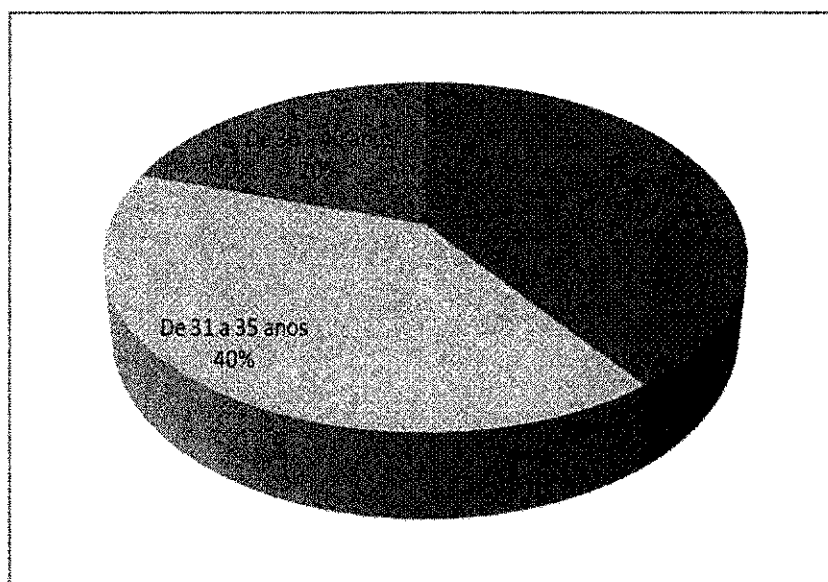


Gráfico 1 – Faixa Etária dos Entrevistados
Fonte: Elaboração Própria

Conforme demonstra o gráfico 1 do total de 100% dos entrevistados, 40% corresponde a contadores com idade até 30 anos de idade, 40% atribui-se a respondentes com faixa etária entre 31 a 35 anos, enquanto 20% dos entrevistados, ou seja, 02 contadores, determinava suas idades entre 36 a 40 anos.

4.2 Analisando o gênero dos respondentes

Observa-se na tabela 2 logo abaixo que, da totalidade de respondentes, houve um equilíbrio, ou seja, do total de 10 pessoas entrevistadas, 05 correspondia ao sexo feminino, como também 05 era do sexo masculino.

Tabela 2 Gênero dos respondentes

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Masculino	5	50,0	50,0	50,0
	Feminino	5	50,0	50,0	100,0
	Total	10	100,0	100,0	

Fonte: Elaboração Própria

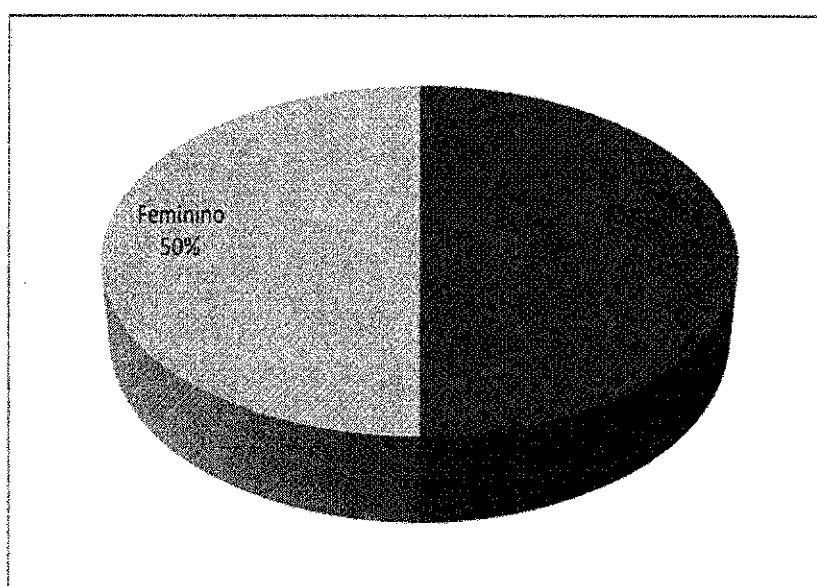


Gráfico 2 Gênero dos respondentes

Fonte: Elaboração Própria

No gráfico 2, fica evidente que houve um empate referente a entrevista dos contadores públicos, ou seja, 50% para ambos os sexos dos entrevistados, ou seja um total de 05 mulheres, e evidentemente a mesma quantia para os homens.

4.3 Analisando a formação acadêmica dos respondentes

Verificou-se ainda quanto à formação acadêmica, onde há uma predominância de uma maior concentração em graduação e especialização em curso, num total de 04 dos respondentes tinha título de graduação, como também, 04 era de especialização em curso, enquanto apenas 02 estão classificados como: 01 em especialização concluída e 01 em mestrado, conforme exposto na Tabela 3 abaixo:

Tabela 3 Formação Acadêmica dos respondentes

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Graduação	4	40,0	40,0	40,0
	Esp. em Curso	4	40,0	40,0	80,0
	Esp. Concluída	1	10,0	10,0	90,0
	Mestrado	1	10,0	10,0	100,0
	Total	10	100,0	100,0	

Fonte: Elaboração Própria

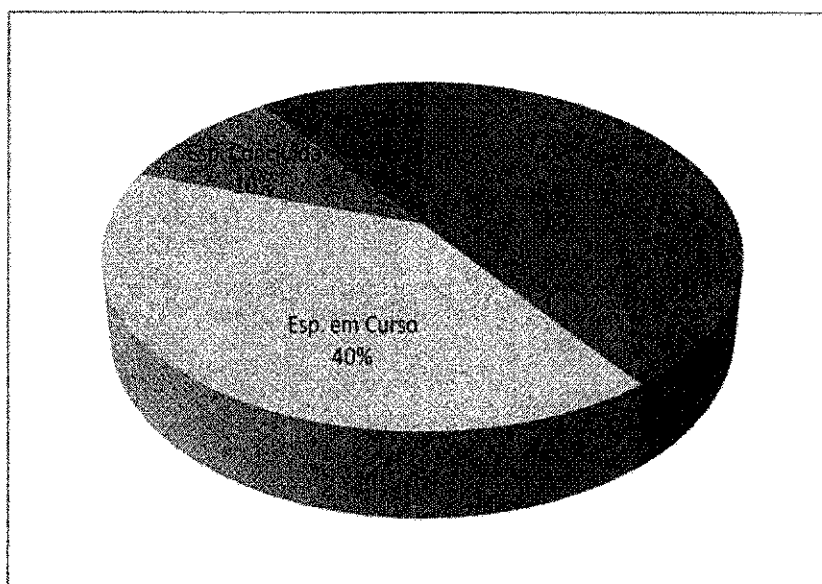


Gráfico 3 Formação Acadêmica dos respondentes

Fonte: Elaboração Própria

Verifica-se que no gráfico 3 acima, a maior parte dos entrevistados, suas formação acadêmica corresponde a 40% especialização em curso, 40% em graduação, e apenas 10% tem especialização concluída, como também apenas 10% detém o curso de mestrado.

4.4 Analisando a área de formação dos respondentes

Na Tabela 4 se trabalhou neles a informação quanto à área de formação, conforme abaixo, ou seja, todos 10 respondentes correspondem à área de Ciências Sociais Aplicadas.

Tabela 4 Área de Formação dos respondentes

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Ciências Sociais Aplicadas	10	100,0	100,0	100,0

Fonte: Elaboração Própria

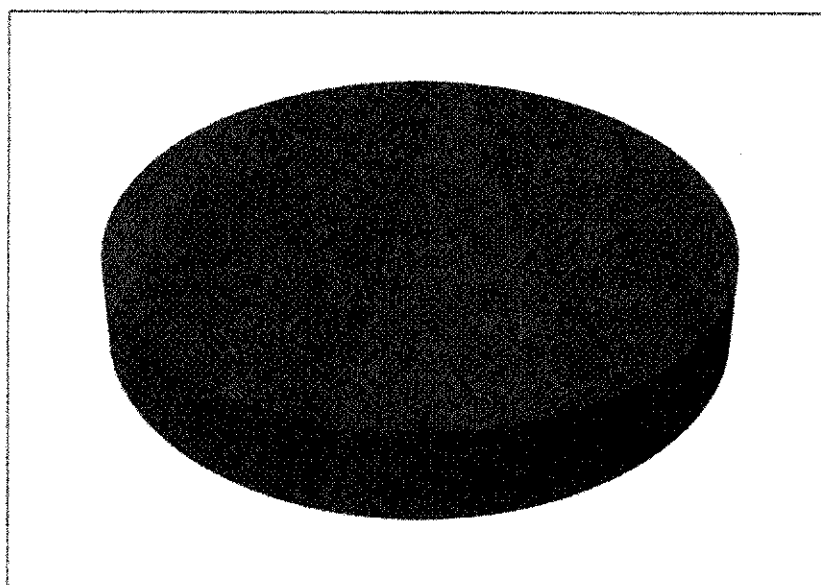


Gráfico 4 Área de Formação dos respondentes
Fonte: Elaboração Própria

De acordo com o gráfico 4, observa-se que 100% dos entrevistados são da área de ciências sociais aplicadas, já que conforme consta do questionário em apenso, diversas perguntas sobre a área de formação.

4.5 Analisando o tempo de profissão dos respondentes

Buscando ainda traçar o perfil dos respondentes, perguntou-se a eles qual o tempo no cargo de profissão dos contadores públicos. Verifica-se que 05 dos participantes têm acima de 6 (seis) anos no cargo, 04 dos participantes tem tempo no cargo entre 1 e 5 anos de profissão, enquanto 01 contador público tem menos de 1 ano de profissão, conforme expõe a Tabela 5 abaixo:

Tabela 5 Tempo de profissão dos respondentes

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Menos de 1 (um) ano	1	10,0	10,0	10,0
	Entre 1 (um) e 5 (cinco) anos	4	40,0	40,0	50,0
	De 6 (seis) a 10 (dez) anos	5	50,0	50,0	100,0
	Total	10	100,0	100,0	

Fonte: Elaboração Própria

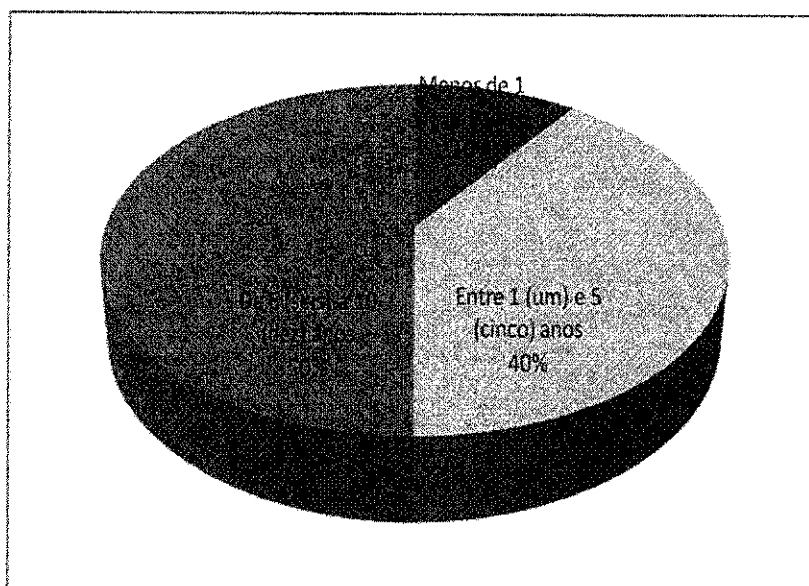


Gráfico 5 Tempo de profissão dos respondentes
Fonte: Elaboração Própria

Conforme determina no gráfico 5, o tempo de profissão dos respondentes atinge um percentual de 50% para os profissionais de 06 a 10 anos, 40% destinam-se a contadores com tempo de 1 a 5 anos, e 10% corresponde a menos de um ano de profissão.

4.6 Analisando se a auditoria de gestão é destinada a verificar a efetividade do gasto público

Após a identificação das pessoas e suas características, foram indagadas a partir dos objetivos precípuos da pesquisa. Foi abordada a seguinte pergunta: A Auditoria de gestão é destinada a verificar a efetividade do gasto público? Destaca-se na tabela 6, que 06 dos entrevistados concordam fortemente com essa indagação, somente 02 concordam, já para 01 entrevistado, discorda, como também 01 pessoa entrevistada discorda fortemente.

Tabela 6 Auditoria de gestão é destinada a verificar a efetividade do gasto público.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Discordo fortemente	1	10,0	10,0	10,0
	Discordo	1	10,0	10,0	20,0
	Concordo	2	20,0	20,0	40,0
	Concordo Fortemente	6	60,0	60,0	100,0
	Total	10	100,0	100,0	

Fonte: Elaboração Própria

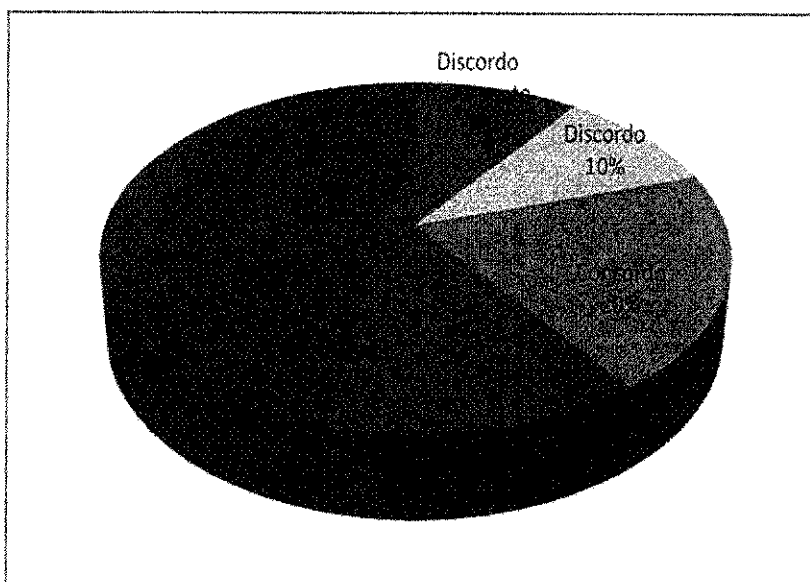


Gráfico 6 Auditoria de gestão é destinada a verificar a efetividade do gasto público.
Fonte: Elaboração Própria

Evidencia-se no gráfico 6 que um percentual de 60% dos entrevistados concordam fortemente e 20% concordam, enquanto que 10% discordam fortemente e 10% discordam. O que se leva a perceber que alguns entrevistados devam rever seus conceitos a respeito da auditoria de gestão em relação à verificação da efetividade do gasto público.

4.7 Analisando se a auditoria de gestão apresenta-se mais próxima do controle social

Na tabela 7, fica evidente que a maioria dos entrevistados nem discordam, como também não concordam, ou seja, 07 dos respondentes, a respeito da seguinte questão: A Auditoria de gestão apresenta-se mais próxima do controle social, pois não se liga apenas na legalidade do fato, mais sim no que este gasto se propôs. O restante fica dividido assim: 01 discorda fortemente, 01 concorda e mais 01 dos entrevistados, concorda fortemente.

Tabela 7 A auditoria de gestão apresenta-se mais próxima do controle social, pois não se liga apenas na legalidade do fato, mais sim no que este gasto se propôs.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Discordo fortemente	1	10,0	10,0	10,0
	Nem discordo, nem concordo	7	70,0	70,0	80,0
	Concordo	1	10,0	10,0	90,0
	Concordo Fortemente	1	10,0	10,0	100,0
	Total	10	100,0	100,0	

Fonte: Elaboração Própria

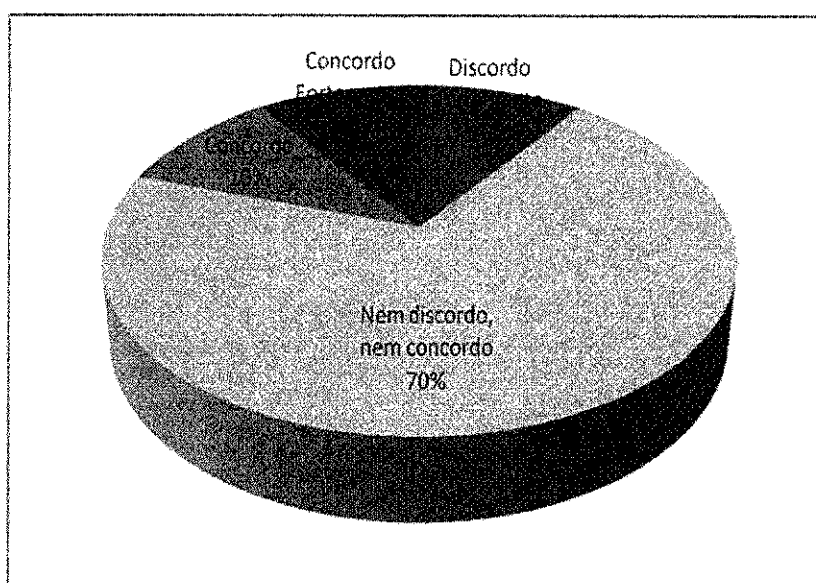


Gráfico 7 A auditoria de gestão apresenta-se mais próxima do controle social, pois não se liga apenas na legalidade do fato, mais sim no que este gasto se propôs.

Fonte: Elaboração Própria

Já o gráfico 7 é notável que de todos os entrevistados, 70% não tem uma posição concreta a respeito da indagação, uma vez que, os mesmos nem discordam, como tão pouco, nem concordam o que se pergunta. No entanto, o restante dos respondentes, 10% concordam, outros 10% concordam fortemente e mais 10% discordam fortemente.

4.8 Analisando se a auditoria de gestão é um caminho para a consolidação e atingimento de um grau de *accountability*

Nesse mesmo marco teórico apresenta-se, como caminho à consolidação da *accountability*, auditoria de gestão. Neste sentido houve um grande número de respondentes que referendaram essa afirmação, sendo que 04 concordam e 05 concordam fortemente, remontando o total de 09, contra apenas 01 que nem discorda, nem concorda, em conformidade com a Tabela 8 abaixo:

Tabela 8 Auditoria de Gestão é um caminho para a consolidação e atingimento de um alto grau de *accountability* nas informações apresentadas a sociedade.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nem discordo, nem concordo	1	10,0	10,0	10,0
	Concordo	4	40,0	40,0	50,0
	Concordo Fortemente	5	50,0	50,0	100,0
	Total	10	100,0	100,0	

Fonte: Elaboração Própria

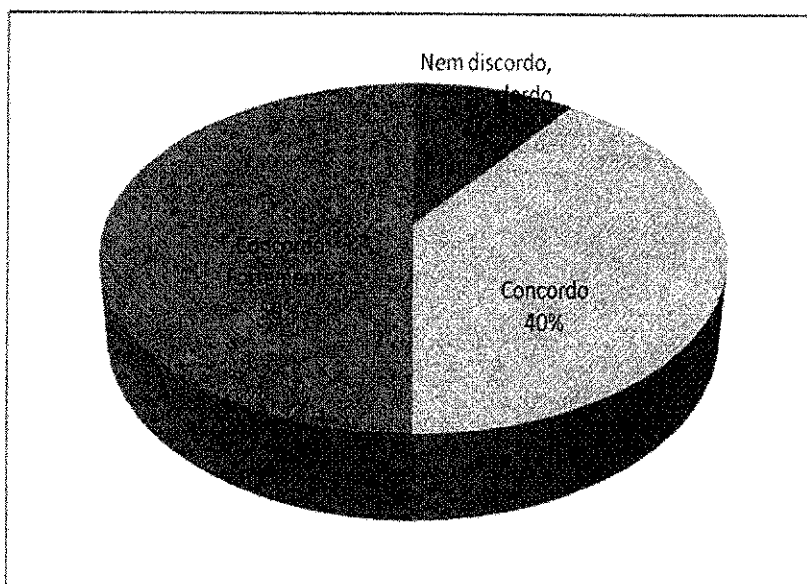


Gráfico 8 Auditoria de Gestão é um caminho para a consolidação e atingimento de um alto grau de accountability nas informações apresentadas a sociedade.
Fonte: Elaboração Própria

No gráfico 8 apresenta-se um percentual de 90% de concordância da abordagem solicitada, sendo que 50% concordam fortemente, 40% concorda, e somente 10% dos entrevistados nem discordam, como também, não concordam.

4.9 Analisando se a auditoria de gestão é diferente da auditoria operacional

A Auditoria de gestão é diferente da auditoria operacional? Quanto a essa indagação, no qual do total de 08 respondentes, concordam, ou seja, 04 concordam, 04 concordam fortemente e 02 nem concorda, nem discorda, segundo os dados apresentados na Tabela 9 adiante:

Tabela 9 A Auditoria de gestão é diferente da auditoria operacional.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nem discordo, nem concordo	2	20,0	20,0	20,0
	Concordo	4	40,0	40,0	60,0
	Concordo Fortemente	4	40,0	40,0	100,0
	Total	10	100,0	100,0	

Fonte: Elaboração Própria

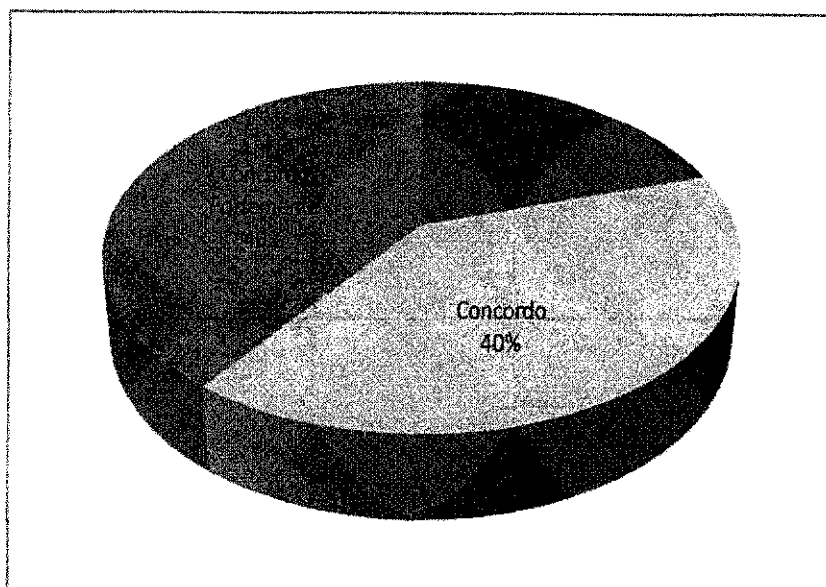


Gráfico 9 A Auditoria de gestão é diferente da auditoria operacional?
Fonte: Elaboração Própria

Para o gráfico 9, foi feita a seguinte indagação: A Auditoria de gestão é diferente da auditoria operacional? O que identificamos que 80% das pessoas entrevistadas concordam, sendo: 40% concordam fortemente e 40% só concordam já 20% nem discordam, nem concordam.

4.10 Analisando a auditoria de gestão como uma nova ferramenta para auxiliar o processo gerencial

Para os profissionais correspondentes, indagado sobre auditoria de gestão como ferramenta auxiliar no processo gerencial da esfera pública, evidenciou-se um total de 05 dos entrevistados que concordam com essa indagação, 04 concordam fortemente, enquanto que apenas 01 pessoa entrevistada, discorda fortemente. Conforme exposta na tabela 10.

Tabela 10 A esfera pública, a auditoria de gestão apresenta-se como uma nova ferramenta para auxiliar o processo gerencial.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid				
	Discordo fortemente	1	10,0	10,0
	Concordo	5	50,0	60,0
	Concordo Fortemente	4	40,0	100,0
	Total	10	100,0	100,0

Fonte: Elaboração Própria

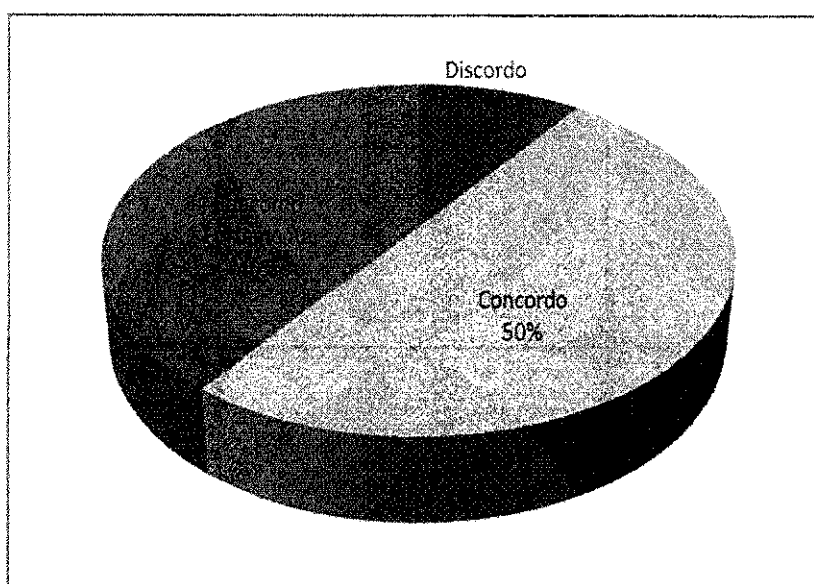


Gráfico 10 A esfera pública, a auditoria de gestão apresenta-se como uma nova ferramenta para auxiliar o processo gerencial.

Fonte: Elaboração Própria

Verifica-se que em relação à indagação apresentada, o gráfico 10, testemunha que 50% concordam, 40% concordam fortemente e 10% discordam fortemente da questão em análise.

4.11 Analisando se a auditoria de gestão auxilia o controle externo dando suporte a análise legal

A seguir foi perguntado quanto à auditoria de gestão, se auxilia o controle externo dando suporte a análise legal. O resultado apresentado na tabela 11 evidencia que 07 dos entrevistados concordam, sendo que 04 concordam e 03 concordam fortemente, e nem discorda, nem concorda os outros 03 dos entrevistados.

Tabela 11 A auditoria de gestão auxilia o controle externo dando suporte a análise legal?

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nem discordo, nem concordo	3	30,0	30,0	30,0
	Concordo	4	40,0	40,0	70,0
	Concordo Fortemente	3	30,0	30,0	100,0
	Total	10	100,0	100,0	

Fonte: Elaboração Própria

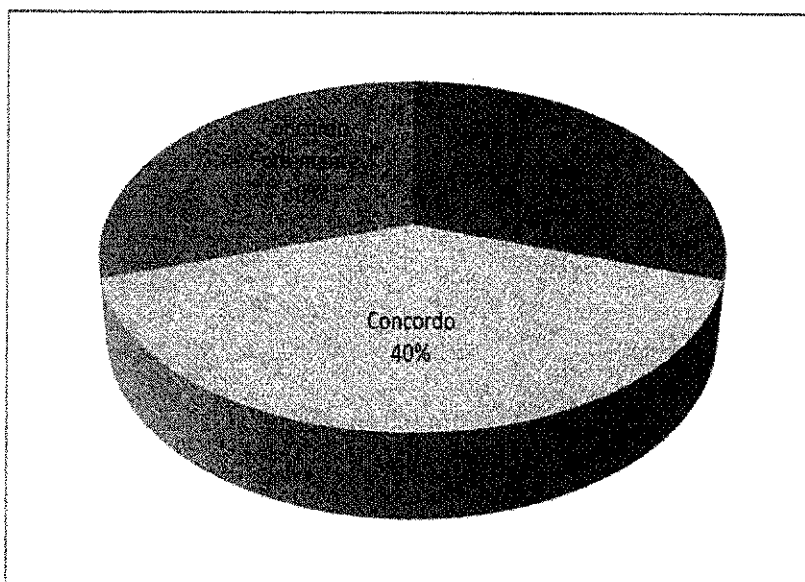


Gráfico 11 A auditoria de gestão auxilia o controle externo dando suporte a análise legal.

Fonte: Elaboração Própria

Conforme demonstra no gráfico 11, do total de 10 entrevistados, o percentual para os respondentes corresponde a 40% dos que concordam 30% concordam fortemente, enquanto que 30% nem discordam, nem concordam.

4.12 Analisando se a auditoria de gestão é um caminho para verificar a aplicabilidade do princípio da eficiência

Para finalizar, perguntou-se a auditoria de gestão é um caminho para verificar a aplicabilidade do princípio da eficiência? Os entrevistados apresentaram suas respostas da seguinte forma: 01 Nem discorda, nem concorda, enquanto que 09 concordam, divididos em 06 concordam fortemente e 03 só concordam, como se pode verificar na Tabela 12 abaixo:

Tabela 12 A auditoria de gestão é um caminho para verificar a aplicabilidade do princípio da eficiência.

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Nem discordo, nem concordo	1	10,0	10,0	10,0
	Concordo	3	30,0	30,0	40,0
	Concordo Fortemente	6	60,0	60,0	100,0
	Total	10	100,0	100,0	

Fonte: Elaboração Própria

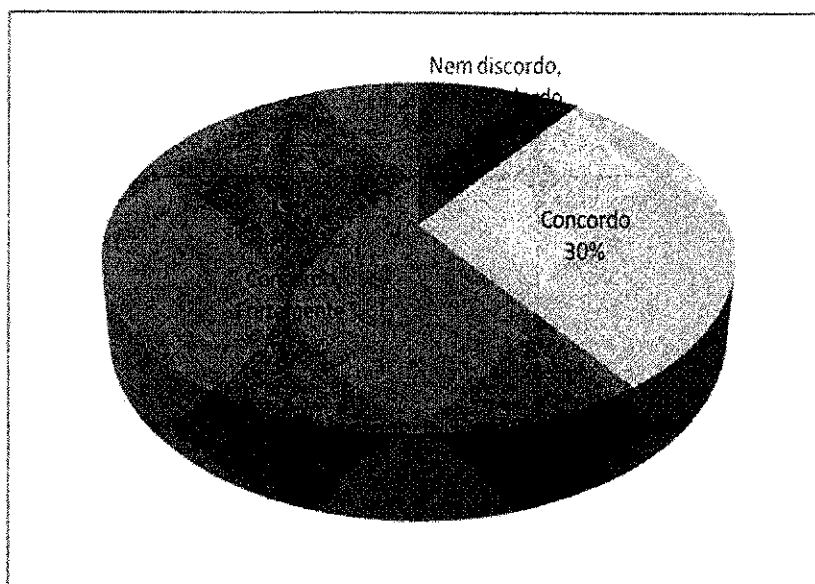


Gráfico 12 A auditoria de gestão é um caminho para verificar a aplicabilidade do princípio da eficiência.

Fonte: Elaboração Própria

No gráfico 12, verifica-se que 60% dos respondentes, tomaram por decisão de concordar fortemente com a indagação do questionário. Como também 30% acharam para a melhor resposta em concordar com a questão em evidência, enquanto que apenas 10% encontraram na sua melhor resposta, o meio termo, ou seja, nem discordam, como também não concordam.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

As empresas sejam elas públicas ou privadas a cada dia se expandem uma por visar ganhar novos clientes e, por conseguinte mais lucros para os seus cofres, outras por necessidade que a população precisa, e por essa dependência os gestores criam novas pastas aumentando assim sua estrutura. Conseqüentemente é necessário contratar mais pessoas pra suprir essas precisões, diante desses fatos fica uma dependência muito grande dos administradores em saber se realmente todos os setores estão sendo operados e produzindo positivamente.

Na expectativa de verificar se todos os setores dentro de uma organização estão funcionando sem prejuízos para a instituição, criou-se a pessoa do auditor, no sentido de buscar o que de fato está correto ou errado nas determinações impostas pelos administradores.

A auditoria divide-se em: auditoria interna e externa, cujo objetivo é detectar falhas ou erros dentro de uma instituição, a fim de solucionar os pontos que dão prejuízo, sejam eles por falha humana ou por tentativa de fraudar e tirar proveito próprio. O trabalho de uma auditoria esclarece muitos pontos para o gestor, diagnosticando as situações que vem oferecendo mau estar para o administrador, que as vezes se pensa que está realizando um trabalho proveitoso junto a sociedade, no entanto, os resultados atingidos pela auditoria contraria tudo o que está sendo executado, apresentando uma situação de déficit para a comunidade.

O presente estudo objetivou evidenciar a percepção dos contabilistas de uma empresa pública a cerca da importância da auditoria de gestão para aferição da efetividade dos gastos públicos. No entanto o que se pode perceber é que existem ainda dificuldades conceituais quanto à separação entre auditoria de gestão e auditoria operacional, que produzem um efeito negativo na utilização destes dados, o que ficou evidenciado no questionário de perguntas sugeridas para os entrevistados, como também está demonstrado nos gráficos que fazem parte deste trabalho.

Nesse trabalho foram abordados 10 contadores da área pública, em que foi elaborado um questionário com 12 questões a fim de revelar o conhecimento dos mesmos a respeito da contribuição da auditoria de gestão junto às instituições públicas, como também foi abordados perguntas sobre o tempo de serviço desses respondentes, como também sua faixa etária e sua formação acadêmica.

Diversos instrumentos foram criados a fim de inibir os maus aproveitadores dos recursos que são direcionados para a sociedade. E o trabalho do auditor independente vem com conhecimento de causa verificar a aplicação destes recursos, na tentativa de revelar se o gasto dos recursos foi aplicado de forma correta, ou se os recursos tiveram finalidades fraudulentas, ou até mesmo aconteceu uma falha das pessoas que manipulam os recursos e que sem interesse erraram no momento de repassá-los.

Conclui-se ainda que a auditoria de gestão contribui com a aferição da efetividade do gasto público buscando fazer o correto na aplicação dos recursos, ou seja, desempenhar com satisfação, sem desperdício das aquisições e contratações, adquirindo de forma econômica, porém ela ainda não se aproxima da sociedade, quanto ao fomento do controle social, mais seus dados contribuem para o gestor aumentar o grau de *accountability*.

Por fim chega-se ainda a conclusão que ela auxilia o controle externo, para que este não fique apenas averiguando a legalidade do fato, mais sim, aproxime-se da efetividade do gasto público e assim verificará o cumprimento do princípio da eficiência.

6. LIMITAÇÕES E SUGESTÕES DO ESTUDO

A título de limitação, aponta-se o fato de que o presente estudo analisou uma vertente do setor público, através da visão e da percepção dos contabilistas de uma empresa pública. Este fato limita o estudo e com isso as conclusões aqui apontadas, não dispõe de consistência para estrapolação e assim aplicação em outros contextos.

Porém aconselha-se a ampliação deste para um ente como um todo visando verificar se as constatações aqui evidenciadas se confirmam em outros pontos do ente em estudo.

REFERÊNCIAS

ABRAHÃO, Jorge & FERNANDES, Maria Alice Cunha. **Sistema de Informações sobre os Gastos Públicos da Área de Educação – SIGPE: Diagnóstico para 1995**. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/pub/td/td_99/td_674.pdf> Acesso em 23 de junho de 2010.

AMARO, Ana; PÓVOA, Andreia; MACEDO, Lúcia. **A arte de fazer questionários**. Porto, 2004/2005. Disponível em: <www.jcpaiva.net/getfile.php?cwd=ensino/cadeiras/metodol/20042005/894dc/f94c1&f=a9308>. Acesso em: 16 de junho de 2010.

ANDRADE, Telma Alves. **ANÁLISE DA IMPLEMENTAÇÃO DE RECOMENDAÇÕES EM PROCESSOS DE AUDITORIA OPERACIONAL DO TCU**. Brasília 2008. Disponível em <<http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/17976/An%C3%A1lise%20Implementa%C3%A7%C3%A3o%20Recomenda%C3%A7%C3%B5es%20Telma%20Alves%20de%20Andrade.pdf?sequence=1>> Acesso 03 de maio de 2010.

ARRAS, Maria da Glória; MACHADO, Peter Marcus Vinicius. **Manual de auditoria governamental**. São Paulo: Atlas, 2003.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos de. **Introdução à Auditoria Operacional**. Rio de Janeiro: FGV, 2008.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

ATTIE, William. **Auditoria Interna**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 1992.

BARROS, Ricardo Paes de & FOGUEL, Miguel Nathan. **Focalização dos gastos públicos sociais e erradicação da pobreza no Brasil**. Disponível em <<http://academico.direito-rio.fgv.br/ccmw/images/b/ba/Focaliza%C3%A7%C3%A3o.pdf>> Acesso em 23 de junho de 2010.

Cervo; A. L, Bervian P. A. **Metodologia Científica**. 4 ed. São Paulo: Makron Books, 1996.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE, Disponível em <<http://materiaiscontabilidade.vilabol.uol.com.br/04.html>> acesso em 27 de mar. de 2010.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil Teoria e Prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria Governamental**. São Paulo; Atlas, 1997.

FRANCO, Hilário & MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. São Paulo: Atlas, 1982.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

GRATERON. Ivan Ricardo Guevara. **Auditoria de Gestão: Utilização de Indicadores de Gestão no Setor Público**. *Cadernos de Estudos, São Paulo, FIPECAFI, nº 21 – Maio a Agosto/1999*.

JUND, S. **Auditoria: conceitos, normas técnicas e procedimentos: teoria e 550 questões**. Rio de Janeiro: Impetus, 2001.

MARTINELLI AUDITORES, **Curso Básico de Auditoria Interna**. Módulo 1, janeiro 2002. Disponível em <http://www.reitoria.rei.unicamp.br/auditoria/documentos/mod1_ap.pdf> acesso 27 de mar. 2010.

MOTTA, João Maurício. **Auditoria. Princípios técnicas**. S. Paulo: Atlas, 1988.

OLIVEIRA, Alci Malaquias de. **Controle e Auditoria Governamental com Enfoque em Auditoria Operacional**. Brasília, outubro de 1996. Disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/IPremio/control/MHsiafp2PTN/OLIVEIRA_Alci_Malaquias.pdf> acesso em 15 de abril de 2010.

OLIVEIRA, Luiz Carlos Silva. **Auditoria operacional sob a ótica da eficácia – A relevância da sua utilização pelo sistema de controle interno federal**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/uparq/trabalhos/018.doc>> Acesso em 31 de março 2010.
PEREZ JUNIOR, J. H. et. al. **Auditoria de Demonstrações Contábeis**. Rio de Janeiro: FGV, 2007.

PEREZ JUNIOR, J. H. **Auditoria de Demonstrações Contábeis: Normas e Procedimentos**. São Paulo: Atlas, 1998.

RESOLUÇÃO CFC Nº 774/94 disponível em <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res774P1.htm> acesso em 25 de março de 2010.

SÁ, A Lopes de. **Curso de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2000.

SANTOS, Marcos Igor da Costa. **Auditoria Interna como Instrumento Formador da Eficiência e Eficácia dos Resultados Organizacionais**. II CONNEPI 2007. Disponível em <http://www.rede.net.br/publicacoes/arquivos/20080922_105130_GEST-011.pdf> acesso em 30 abril de 2010.

Secretaria de Orçamento Federal. Coletânea de Melhores Práticas de Gestão do Gasto Público. 1ª edição. Brasília, maio de 2008. Disponível em

<http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/sof/prog_eficiencia/Coletanea_Melhores_Praticas.pdf> Acesso em 23 de junho de 2010.

SILVA, Jorge Luiz Rosa da. **APOSTILA DE AUDITORIA INTERNA**, disponível em <www.uff.br/.../pages/...auditoria/auditoria_apostila_jorge.doc> acesso em 02 de abril de 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. “**O Tribunal de Contas e o controle da legalidade, economicidade e legitimidade**”. Rio de Janeiro, Revista do TCE/RJ, nº 22. 1991.

TREVISAN, A. M. et al. **O Combate à Corrupção nas Prefeituras do Brasil**. Transparência Brasil. Disponível em: <<http://www.transparencia.org.br/docs/Cartilha.html>> Acesso em 22 de junho de 2010.

VERGARA, S.C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

APÉNDICE

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
UNIDADE ACADÊMICA DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

Questionário

1 – Marque na quadrícula correspondente a esquerda das opções, na qualificação pessoal:

Faixa Etária		Gênero		Formação Acadêmica	
Até 30 anos		Masculino		Graduação	
De 31 a 35 anos		Feminino			
De 36 a 40 anos				Especialização – em curso	
De 41 a 50 anos				Especialização – concluída	
Acima de 50 anos				Mestrado	
				Doutorado	

Área de Formação		Tempo de profissão	
Ciências da Saúde (Medicina, Odontologia, Fisioterapia etc.)		Menos de 1 (um) ano	
Ciências Sociais Aplicadas (Administração, Contabilidade etc.)		Entre 1 (um) e 5 (cinco) anos	
Ciências Humanas e Educação (Pedagogia, História etc.)		De 6 (seis) a 10 (dez) anos	
Ciências Tecnológicas (Engenharias)		De 11 (onze) a 20 (vinte) anos	
Ciências da Natureza (Biologia, Computação, Matemática etc.)		Mais de 20 anos	

2 – Circule nas escalas sombreadas a seguir o valor que corresponde ao grau em que você considera cada um dos termos nas diversas situações:

<i>Auditoria de gestão é destinada a verificar a efetividade do gasto público.</i>				
1	2	3	4	5
Discordo fortemente				Concordo fortemente

<i>A auditoria de gestão apresenta-se mais próxima do controle social, pois não se liga apenas na legalidade do fato, mais sim no que este gasto se propôs.</i>				
1	2	3	4	5
Discordo fortemente				Concordo fortemente

<i>Auditoria de Gestão é um caminho para a consolidação e atingimento de um alto grau de accountability nas informações apresentadas a sociedade.</i>				
1	2	3	4	5
Discordo fortemente				Concordo fortemente

<i>A Auditoria de gestão é diferente da auditoria operacional.</i>				
1	2	3	4	5
Discordo fortemente				Concordo fortemente

<i>A esfera pública, a auditoria de gestão apresenta-se como uma nova ferramenta para auxiliar o processo gerencial.</i>				
1	2	3	4	5
Discordo fortemente				Concordo fortemente

<i>A auditoria de gestão auxilia o controle externo dando suporte a análise legal.</i>				
1	2	3	4	5
Discordo fortemente				Concordo fortemente

<i>A auditoria de gestão é um caminho para verificar a aplicabilidade do princípio da eficiência.</i>				
1	2	3	4	5
Discordo fortemente				Concordo fortemente