

AUDITORIA PÚBLICA E PRIVADA: UMA ANÁLISE COMPARATIVA

Juliana de Oliveira Nunes*

RESUMO

O desempenho da atividade de auditoria requer a utilização de ferramentas de trabalho que possibilitem formar uma opinião. Em geral o objetivo da auditoria é fundamentar seu ponto de vista embasado em fatos concretos, evidências e provas materiais. No desempenho de suas funções cabe ao auditor identificar e atestar a veracidade de qualquer afirmação, aplicando as técnicas/procedimentos de auditoria necessários para cada caso, de forma a obter elementos de convicção válidos para o todo.

Ao propor uma análise comparativa entre a auditoria pública e a privada, o presente estudo verificando as técnicas/procedimentos de aplicação adotados, objetivou detectar as possíveis semelhanças e diferenças existentes entre a auditoria das entidades particulares e as governamentais.

A partir de conceitos básicos estabeleceu-se alguns pontos considerados importantes na atuação em trabalhos de auditoria, tais como: objetivo, alcance, normas, fraude e erro, controle interno, papéis de trabalho, técnicas/procedimentos, relatórios e parecer do auditor.

Em que pese as entidades analisadas possuírem objetivos específicos de acordo com a sua área de atuação e ainda, que o objeto da entidade pública apresenta-se de forma mais complexa que as entidades privadas, a pesquisa permitiu concluir que tais entidades convergem nos demais aspectos analisados.

PALAVRAS – CHAVE: técnicas/procedimentos, auditoria.

*Contadora, especializanda em Controladoria Empresarial pela Universidade Federal de Santa Maria – UFSM.

1 INTRODUÇÃO

Tanto a auditoria das entidades públicas como a auditoria das entidades privadas baseiam-se e possuem suporte legal nas normas de auditoria, as quais referem-se à pessoa do auditor, à execução dos trabalhos e à opinião do auditor e são estabelecidas claramente pelos órgãos da profissão contábil, não permitindo desvio algum no que se refere à realização dos trabalhos de auditoria. Com os objetivos de regulamentar a função do auditor e controlar a qualidade dos exames e dos relatórios confeccionados pelo auditor, tais normas estabelecem orientação e diretrizes a serem seguidas por esses profissionais no exercício de suas funções.

As normas tratam ainda sobre a periodicidade e prazos para a realização da revisão, os objetivos, procedimentos a serem observados, conteúdo e forma dos relatórios a serem apresentados, bem como os quesitos a serem observados pelo auditor no exercício das atividades de auditoria.

Em seu conceito e alcance a auditoria é um exame analítico de uma determinada operação, com o objetivo de atestar sua validade. Segundo o Conselho Federal de Contabilidade, o auditor ao assumir uma responsabilidade por uma auditoria deve ter conhecimento suficiente da entidade a ser auditada, para que lhe seja possível identificar e compreender as transações realizadas e as práticas contábeis atinentes à situação patrimonial e financeira da entidade..

Em geral, a auditoria procura determinar se as demonstrações e respectivos registros contábeis de uma empresa ou entidade merecem ou não confiabilidade, ou seja, a auditoria verifica se as demonstrações contábeis refletem ou não a situação patrimonial da entidade sendo ela pública ou privada

A auditoria, na entidade pública e na entidade privada, tem os mesmos fundamentos, possuindo em seu teor os procedimentos que são aplicados para ambas às entidades, que nada mais são do que o conjunto de técnicas as quais permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar a opinião sobre as demonstrações contábeis ou processos

auditados. Ao abranger os testes de observância e os testes substantivos a auditoria procura demonstrar um certo grau de segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração estão sendo cumpridos e, também evidenciam a suficiência, exatidão e a veracidade dos dados confeccionados pelo sistema contábil da entidade.

Sabe-se que na auditoria o nível de problemas que alcançam as áreas governamental e privada é muito alto, especialmente os fatores que estão ligados à corrupção agravada ainda com a impunidade. A auditoria no que diz respeito à entidade pública e privada é de suma importância e valia para o bom andamento destas entidades, inclusive para que estas tenham credibilidade no ambiente externo.

A partir dessas prerrogativas fica clara a importância da auditoria para ambas as entidades, surgindo então, a necessidade de uma investigação comparativa entre os dois âmbitos público e privado. Para tanto, verificou-se as técnicas/procedimentos de auditoria, bem como sua aplicação, consideradas ferramentas eficazes tanto na evidenciação de erros, fraudes no patrimônio das entidades como também no auxílio à administração das entidades para a solução dos mesmos.

Justifica-se o presente estudo não só pelo interesse pessoal da autora em desenvolver o assunto sobre a técnica de auditoria no setor público, mas também na procura de um diferencial com relação aos trabalhos já realizados com o tema respectivo, até então direcionados à área pública ou tão somente à área privada.

O presente trabalho cujo objetivo foi a verificação das diferenças e/ou semelhanças existentes entre as esferas pública e privada, oportunizou um paralelo entre os dois segmentos a partir da análise das técnicas/procedimentos de aplicação adotados.

2 METODOLOGIA

Por meio de uma pesquisa bibliográfica descritiva o trabalho envolveu um embasamento teórico realizado através de livros, artigos de revistas que permitiram a abordagem comparativa entre a realidade governamental e privada.

3 REVISÃO DE LITERATURA

3.1 Origem da Auditoria

A Auditoria existe mesmo antes da exploração mercantil do nosso continente. As práticas de técnicas de auditoria segundo pesquisas recentes indicam que a auditoria é originária da Suméria e não da Inglaterra como muitos estudiosos acreditam.

Mais tarde quando das expedições marítimas européias empreendidas nos outros continentes essas necessidades ampliaram-se se considerado as transações daquela época. No Brasil, as práticas mais antigas de auditoria aconteciam em um estágio rudimentar, no seio das civilizações indígenas e com todas as limitações do valor agregado para às pessoas e grupos (CRUZ, 2002)

3.2 Conceito de Auditoria

No setor privado a auditoria é uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informações ou elementos de consideração contábil, objetivando apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou diagnosticados (SÁ, 2000, p. 25).

“A auditoria tanto na área pública quanto na área privada é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial, com o objetivo de atestar sua validade sobre determinado dado” (ATTIE, 2000, p. 25).

A auditoria pode ser definida como o levantamento, o estudo e a avaliação sistemática de transações, técnicas, procedimentos, rotinas e demonstrações contábeis de uma entidade, ela confirma a existência do item; mensurá-o; avaliá-o; verifica se foi corretamente registrado ou escriturado; propõe os ajustes e as correções que julgar necessárias, de modo a fornecer aos seus usuários uma opinião imparcial e fundamentada acerca das normas e princípios sobre sua adequação.

3.3 Normas de Auditoria

São entendidas por normas de auditoria tanto para as entidades públicas quanto para às entidades privadas, as regras estabelecidas pelos órgãos reguladores da profissão contábil. À medida que as necessidades determinam a aplicação de novas normas, que são aceitas pela profissão contábil, elas passam a ser designadas normas usuais de auditoria ou normas geralmente aceitas e representam os quesitos a serem observados pelo auditor no exercício das atividades de auditoria (FRANCO & MARRA, 2001, p. 56).

Para Lima & Castro (2003, p.28-29)

As normas relativas à pessoa do auditor dizem respeito à qualificação técnica e a postura profissional do auditor. Basicamente, dividem-se em independência, conhecimento técnico, capacidade profissional, cautela, zelo profissional e comportamento ético.

As normas relativas à execução dos trabalhos dizem respeito às condições que devem cercar o exame de auditoria. São classificadas em planejamento, avaliação de controles internos, supervisão dos trabalhos, obtenção de evidências, improbidades e irregularidades.

As normas relativas à opinião do auditor referem-se aos elementos que devem cercar as opiniões do auditor, expressar por meio de relatórios e acompanhadas de parecer ou certificado de auditoria.

Entende-se por normas de auditoria as regras estabelecidas pelos órgãos que regulamentam a profissão contábil, com o objetivo de determinar as diretrizes a serem seguidas pelos profissionais de auditoria no exercício de suas funções. Estas normas estabelecem exigências em relação à pessoa do auditor, à execução de seu trabalho e à opinião do profissional de auditoria.

3.4 Auditoria e a Contabilidade

Para ambas as entidades públicas e privadas a técnica contábil permite julgar com convicção se os registros contábeis foram efetuados em conformidade com os princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade, assim como se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas (FRANCO & MARRA, 2001, p. 28).

Com a evolução da Ciência Contábil, que se tornou imprescindível à administração das entidades sejam elas públicas quanto privadas, desenvolveu-se também a técnica de auditoria, a ponto de hoje não ser a mesma uma ferramenta apenas de observação, mas de orientação, interpretação e previsão de fatos.

3.5 Auditoria Interna

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade - NBC T12 (2003, p. 261) "A auditoria interna constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da Entidade".

Para Nascimento (2004, p. 78)

As auditorias internas dos órgãos públicos optam pelo imprevisto, no que se refere à definição de áreas e rotinas a serem examinadas, ao passo que se poderiam elaborar procedimentos de auditoria e papéis de trabalho próprios e aplicá-los com determinada freqüência.

O auditor interno, independentemente de sua função, deve preservar sua autonomia profissional cercado-se dos mesmos cuidados do auditor externo, isto é, com imparcialidade, zelo na realização dos trabalhos e exposições de conclusões. O dever de manter sigilo mesmo depois de terminado o vínculo empregatício ou contratual com a entidade auditada (LIMA & CASTRO, 2003, p. 21).

No entendimento de Almeida (1999, p. 22) "A auditoria interna é importante e necessária à entidade para que essa cumpra sua missão com eficiência".

Em síntese, pode se dizer que a auditoria interna consiste em uma atividade de avaliação independente, que atuando juntamente com administradores e especialistas, deverá avaliar a eficiência e eficácia dos sistemas de controle de toda a entidade, zelando pela aplicação das políticas traçadas e provocando melhorias, fornecendo com isso subsídios aos administradores para a tomada de decisão, visando ao cumprimento da missão da entidade.

3.6 Auditoria Externa ou Independente

A auditoria externa ou independente tanto para as entidades públicas quanto para as entidades privadas é o conjunto de procedimentos técnicos que tem como objetivo emitir parecer sobre a adequação com que estes representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do Patrimônio Líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade a ser auditada, consoante sempre as normas brasileiras de contabilidade (CREPALDI, 2000, p. 48).

De acordo com Zardo (2000, p. 39) "O objetivo principal da auditoria independente é o de emitir opinião sobre a adequação das demonstrações contábeis em face aos Princípios Fundamentais de Contabilidade".

O auditor externo independente trabalha especialmente em cima do sistema contábil e do controle interno de uma entidade tanto privada quanto pública. No entanto, há poucos casos de utilização de serviços de auditores externos independentes no controle da gestão pública, de forma habitual e permanente (NASI, 2001, p. 61).

"No âmbito governamental, as recomendações do auditor independente afetam diretamente a administração daqueles que ocupam cargos públicos, interessa a estes não implementá-las, pois seria o reconhecimento da culpa" (NASCIMENTO, 2004, p. 79).

Pode-se dizer que a auditoria externa independente possui uma característica que a distingue das demais auditorias, é justamente o grau de independência que o auditor mantém em relação à entidade auditada. Ou seja é aquela que possui seus trabalhos realizados por profissionais que não integram o quadro de pessoal da entidade auditada podendo realizar os trabalhos de auditoria com seus próprios métodos e como lhe convir, desde que obedeça às normas de auditoria geralmente aceitas.

3.7 Objetivo da Auditoria

Conceitua-se como objetivo principal da auditoria pública a garantia dos resultados operacionais da coisa pública, comprovando a legalidade e a legitimidade dos atos e fatos administrativos, bem como avaliar os resultados alcançados sob os aspectos de eficácia e eficiência, economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística das unidades e entidades da administração pública em todas as suas esferas do governo e níveis de poder (LIMA & CASTRO, 2003, p. 68).

“No âmbito das entidades privadas o objetivo principal da auditoria pode ser descrito como o processo pelo qual o auditor certifica-se da veracidade das demonstrações contábeis” (CREPALDI, 2000, p. 27).

No entendimento de Zardo (2002, p. 40) “O objetivo principal de um trabalho de auditoria é o de expressar uma opinião independente acerca da fidedignidade das demonstrações contábeis de uma empresa”.

O objetivo da auditoria tanto nas entidades públicas quanto privadas não se resume a certificação da veracidade das demonstrações contábeis, mas também a detecção das disfunções do patrimônio, em decorrência de falhas na administração (SÁ, 2000, p. 449).

Não é restrito o objetivo da auditoria governamental e privada ao levantamento de fraudes e ou irregularidades, mas também fornecer aos administradores subsídios para à obtenção de informações úteis para a tomada de decisão contribuindo ao aprimoramento da gestão.

3.8 Objeto da Auditoria

Conceitua-se objeto tudo o que é apreendido pelo conhecimento, peça, matéria, assunto, é o ponto de convergência duma atividade.

A auditoria pública pode ter como objeto a lei orçamentária anual, os orçamentos plurianuais de investimentos, as aberturas de créditos adicionais, balancetes de receitas e despesas, rol de responsáveis, livros documentos, demonstrações, recursos transferidos do Tesouro Nacional a entidades públicas e privadas, arrecadação e a restituição de receitas de tributos federais, processos licitatórios, bem como assuntos de interesse público. (SÁ, 2000, p. 44-45).

O objeto das entidades privadas é o conjunto de todos os elementos de controle patrimonial administrativo, os quais compreendem registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que promovem a legitimidade dos atos da administração, bem como sua sinceridade na defesa dos interesses patrimoniais (FRANCO & MARRA, 2001, p. 31).

A auditoria tem ainda por objeto fatos não registrados documentalmente, ou seja, relatados por aqueles que exercem atividades relacionadas ao patrimônio administrado, cuja informação mereça confiabilidade desde que tais informações possam ser admitidas como seguras pela evidencia ou por indícios convincentes (CREPALDI, 2000, p. 28).

3.9 Alcance da Auditoria

Para as Normas Internacionais de Auditoria, a expressão "alcance de auditoria" refere-se aos procedimentos necessários para atingir os objetivos propostos. Os procedimentos devem ser determinados pelo próprio auditor, sempre em observância às leis, regulamentos, organizações profissionais pertinentes e, quando apropriados, aos termos da contratação da auditoria e exigências de relatórios (FRANCO & MARRA, 2001, p. 88).

3.10 Controle Interno

No entendimento de Almeida (1998, p. 202) O controle interno nas entidades públicas é um plano de organização o qual incorpora um conjunto de técnicas e procedimentos que assegurem a proteção dos ativos e registros contábeis viáveis, e que a atividade desenvolva-se de forma eficiente e eficaz de acordo com objetivos da administração.

De acordo com Peter e Machado (2003, p. 26) “O objetivo geral do controle interno das entidades públicas é assegurar que não ocorram erros potenciais, através do controle de suas causas”.

Para Zardo (2002, p. 44)

É preciso entender que o bom funcionamento dos controles internos depende da eficiência e eficácia das pessoas que os planejam e executam, e, nesse sentido, é cabível ressaltar que as pessoas estão sujeitas a pressões internas e externas.

Nas entidades privadas pode-se dizer que o controle interno representa em uma organização os procedimentos, métodos e medidas coordenadas cujos objetivos são proteger seus bens, conferir a exatidão e a fidedignidade dos dados contábeis, promover a eficiência operacional e estimular a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas (IBRACON, 2000, p. 45).

De acordo com Nasi (2004, p. 61) controle interno é definido como:

A série de políticas e procedimentos adotados pela administração para ajudar no cumprimento do objetivo administrativo de assegurar, na medida do possível, a execução ordenada e eficiente das atividades, incluindo a sujeição as políticas administrativas, a salvaguarda dos ativos, a prevenção e detecção de fraudes e erros, e exatidão e a integridade dos registros contábeis e a preparação oportuna de informação financeira e contábil.

Indo ao encontro dos conceitos dos autores o controle interno de uma entidade seja ela pública ou privada consiste no conjunto de políticas estratégicas e operacionais, procedimentos e definições de estrutura da organização, operados por pessoas qualificadas e que visam a salvaguardagem dos ativos da entidade,

assegurar a fidedignidade das informações contábeis, gerenciais, estimulando a eficiência e eficácia operacional.

3.10.1 Avaliação do Controle Interno

Nas entidades públicas e nas entidades privadas a avaliação do controle interno, consiste na consolidação da opinião do profissional de auditoria, por meio dos elementos que são considerados decisivos para a existência de um bom sistema de controle interno, segregação de funções, fluxo de autorizações, revisão de etapas, limitação do acesso direto a ativos/registros e sistema de comparações (NASCIMENTO, 2004, p. 80).

O referido autor na mesma obra citada diz que “A avaliação dos controles internos é atividade relevante, como instrumento de um planejamento do trabalho de auditoria de forma eficiente e eficaz não somente em relação ao setor privado, mas também no setor público”.

Para Lima & Castro (2003, p. 67)

A avaliação do controle interno, o auditor fará uso de questionários, pressupondo técnicas eficientes de controle interno, adaptadas a cada órgão/entidade auditada. Os questionários possuirão um elenco de perguntas individuais que avaliarão se os controles internos contábeis e administrativos. A cada resposta negativa, o auditor verificará se existe um controle alternativo ou ausência de controle.

A avaliação do controle interno de uma entidade seja ela pública ou privada consiste na consolidação da opinião do auditor para a tomada de medidas significativas com referência às transações desempenhadas, erros e irregularidades nas demonstrações. Para auxiliar na avaliação dos controles internos, os profissionais de auditoria utilizam questionários de avaliação de controle interno os quais deverão ser adaptados à realidade de cada entidade.

3.11 Fraude e Erro

Nas entidades públicas “O termo fraude aplica-se ao ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis, tanto em termos físicos quanto contábeis” (LIMA & CASTRO, 2003, p. 23).

De acordo com Crepaldi (2000, p. 115) “O termo fraude nas entidades privadas refere-se a atos intencionais de emissão e manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis”.

É possível constatar que se os erros forem irrelevantes o risco do auditor ser responsabilizado por omissão de algum fato que envolva diretamente seus trabalhos tende a ser menor do que aqueles erros que forem de maior relevância os quais não sendo descobertos podem denegrir a imagem do auditor envolvendo-o em processo de responsabilidade pela omissão de informações. Já na fraude, os atos praticados ocorrem sempre de caso pensado com intenção de onerar a entidade em benefício próprio ou de terceiros, agindo com má fé ao manipular registros, transações e documentos da entidade auditada.

3.12 Riscos de Auditoria

Tanto para as entidades públicas quanto para as entidades privadas “Risco em auditoria é a possibilidade do auditor emitir parecer de auditoria tecnicamente inadequado sobre as demonstrações contábeis significativamente incorretas” (LIMA & CASTRO, 2003, p. 47).

Para Franco & Marra (2001, p.61) “O risco de auditoria consiste em emissão de parecer de auditoria errôneo quando o auditor não detecta distorções relevantes nas demonstrações contábeis”.

Dessa forma, pela complexidade e sofisticação que envolvem os trabalhos de auditoria, o risco torna-se provável sempre que irregularidades não forem detectadas durante o procedimento realizado pelo auditor. Sendo assim e tendo em mente que a possibilidade da existência de risco é sempre muito presente, o auditor para detectar estes riscos deve aplicar procedimentos específicos a cada entidade auditada.

3.13 Técnicas/Procedimentos de Auditoria

As técnicas, também conhecidas como procedimentos de auditoria nas entidades públicas e privadas, são o conjunto de investigações empregadas de que se serve o controle da entidade para obtenção de evidências, as quais devem ser suficientes, adequadas, relevantes e úteis para à conclusão dos trabalhos (LIMA & CASTRO, 2003, p. 49).

De acordo com Franco & Marra (2001, p. 145) "Técnicas de auditoria governamental é o conjunto de procedimentos a ser adotado no desenvolvimento dos trabalhos de auditoria".

Nas entidades privadas pode-se dizer que as técnicas de auditoria são o conjunto de processos e ferramentas empregados pelo auditor para reunir as evidências que lhe proporcionem atestar a fidedignidade das demonstrações contábeis. (CREPALDI, 2000, p. 151).

As técnicas de auditoria possibilitam maior ou menor benefício em decorrência da época em que são aplicadas. Muitas vezes, a esperteza e a perspicácia tornam-se fatores indispensáveis para à aplicação das técnicas em momento oportuno (ATTIE, 2000, p. 133-144).

De forma geral, pode-se definir procedimentos de auditoria como sendo as ferramentas técnicas que o auditor utiliza na realização de seu trabalho, consistindo na reunião das informações possíveis e necessárias como também na avaliação das informações obtidas para a sua opinião parcial.

3.14 Papéis de Trabalho

Os papéis de trabalho tanto nas entidades públicas quanto privadas são o conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coligidas do auditor, preparados de forma manual, por meio eletrônico ou por outros meios, que constituam a evidência do trabalho executado e o fundamento de seu parecer.

O referido autor dando continuidade a sua obra faz referência aos papéis de trabalho como sendo de propriedade exclusiva do auditor, que é responsável por sua guarda e sigilo devendo manter a custódia dos papéis de trabalho por cinco anos, a partir da data da emissão do seu parecer (FRANCO & MARRA, 2001, p. 322).

Para Crepaldi (2000, p.249)

Entende-se por papéis de trabalho o conjunto de formulários e documentos que contém as informações e apontamentos coligidos pelo auditor, no decorrer do exame, as provas por ele realizadas e, em muitos casos a descrição dessas provas, que constituem o testemunho do trabalho executado e o fundamento de sua opinião.

Os papéis de trabalhos constituem um registro permanente dos trabalhos do auditor e da documentação em que este baseia seu parecer. Desse modo significa que estes deverão conter todos os fatos materiais colhidos pelo auditor, demonstrar a extensão dos trabalhos realizados, como também as fontes de informações utilizadas e fundamentar as suas considerações finais.

3.15 Relatório de Auditoria

É o instrumento formal de comunicação entre o auditor e o auditado, tanto no setor público quanto no setor privado. Este apresenta as atividades desenvolvidas e as conclusões sobre o exame de auditoria, sendo que para cada auditoria realizada o auditor deverá elaborar relatório com os resultados dos exames efetuados (LIMA & CASTRO, 2003, p. 31).

As informações contidas nos relatórios quanto aos atos, fatos ou situações observadas reúnem propósito e objetivo da auditoria, identificação da equipe, data da auditoria, documentos auditados ou relacionados; descrição da não-conformidade detectada; julgamento de auditoria quanto à importância das não conformidades encontradas e sua influencia na efetividade do serviço, bem como a relação de encaminhamento de relatório (PETER & MACHADO, 2003, p. 106).

O relatório é o documento expedido pelo auditor no qual refletirá os resultados dos exames de auditoria efetuados durante todo o processo de

auditação da entidade. As informações contidas no relatório deverão ser em linguagem clara, de fácil entendimento e com mensagem direta para que o interlocutor possa chegar a mesma conclusão do auditor; ser coerente, ou seja, os resultados deverão estar correlacionados aos objetivos propostos.

3.16 Parecer do Auditor

No entendimento de Peter e Machado (2003, p. 112) “O parecer de auditoria é o documento que representa a opinião do auditor, sobre a exatidão regularidade ou não da gestão e a adequação ou não das peças examinadas”.

Para Lima & Castro (2003, p. 95-98) “São pareceres de auditoria parecer sem ressalva, parecer com ressalva, parecer adverso e parecer com abstenção de opinião”.

O parecer de auditoria é o documento no qual o auditor expressa sua opinião acerca dos resultados que encontrou durante todo o processo de exame de auditoria na entidade auditada, lembrando sempre que seu parecer deve ser claro, preciso, fidedigno e com um alto grau de confiabilidade para que usuários possam ter segurança e confiabilidade nos trabalhos auditados.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

A auditoria das entidades públicas é o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública das entidades através de processos e resultados gerenciais e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado. É um importante instrumento de controle para a melhor alocação dos recursos públicos, contribuindo para detectar e propor correções de desperdício, improbidade, negligência e omissão. Nas entidades privadas pode se definir a auditoria como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações e rotinas das demonstrações financeiras de uma entidade.

No decorrer do desenvolvimento do trabalho constatou-se que as normas de auditoria na área pública e na privada referem-se à pessoa do auditor, à execução dos trabalhos, à opinião do profissional de auditoria e objetivam

regulamentar o exercício da função do auditor, controlando assim a qualidade dos exames e dos relatórios confeccionados por estes. As normas estabelecem também orientações e diretrizes a serem seguidas pelos auditores no exercício de seus trabalhos de auditoria.

A auditoria distingue-se da contabilidade embora seja parte integrante desta, pois constitui a técnica por ela utilizada para confirmar a veracidade dos registros contábeis, que é o principal meio de que a contabilidade utiliza-se para alcançar sua meta.

A auditoria interna pública assume um importante papel de prevenir situações indesejáveis, assume a missão de analisar resultados e trabalha no sentido de dar publicidade aos atos dos gestores públicos, prestando informações de enorme valia à sociedade. Nas entidades privadas a auditoria interna não é diferente, pois é importante e necessária no assessoramento à alta administração, contribuindo sobremaneira para o cumprimento da missão com eficiência.

A auditoria externa nas entidades públicas pode ser executada no âmbito do sistema de controle interno de cada órgão, exercendo a função de comprovar a legalidade e avaliação dos resultados, quanto dos aspectos da economicidade, eficácia e eficiência da gestão pública. Nas entidades privadas, os exames da auditoria externa são dirigidos principalmente visando a averiguar se as demonstrações contábeis refletem com propriedade a situação contábil da entidade em certa data.

No que se refere à auditoria governamental os objetivos são: examinar a regularidade e avaliar a eficiência da gestão administrativa e dos resultados alcançados, bem como apresentar subsídios ao aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos e controles internos das entidades. No âmbito das entidades privadas, o objetivo é o de obter elementos de fundamento que propiciem o julgamento de que os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais e as normas de contabilidade e, se refletem de forma adequada a situação econômica-financeira do patrimônio e os resultados do período administrativo examinado.

O objeto da auditoria governamental consiste nos sistemas administrativos e operacionais de controle interno utilizados na gestão orçamentária, financeira e patrimonial; a execução dos planos, programas, projetos e atividades que envolvam recursos públicos; a aplicação dos recursos transferidos pelo Estado a entidades públicas e privadas; os contratos firmados por gestores públicos com entidades privadas para prestação de serviços, execução de obras e fornecimento de materiais; os processos de licitação, sua dispensa ou inexigibilidade; os instrumentos e sistemas de guarda e conservação dos bens e do patrimônio sob responsabilidade da administração direta e entidades supervisionadas; os atos administrativos que resultem em direitos e obrigações para o Poder Público, em especial os relacionados com a contratação de empréstimos internos ou externos e com a concessão de avais; a arrecadação e a instituição de receitas de tributos estaduais, bem como, os sistemas de processamento de dados, suas entradas e informações de saída, objetivando constatar a segurança física do ambiente e das instalações do Centro de Processamento de Dados (CPU); segurança lógica e a confiabilidade nos sistemas desenvolvidos em computadores de diversos portes; eficácia dos serviços prestados pela área de informática; eficiência na utilização dos diversos computadores existentes na entidade e verificação do cumprimento da legislação pertinente. Já o objeto de exame das entidades privadas compreendem registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos, anotações que comprovem a veracidade dos registros, funcionamento do controle interno e o mantimento da empresa dentro dos limites traçados de organização e legalidade.

O termo alcance de auditoria consiste no elenco de procedimentos necessários ao alcance dos objetivos de auditoria, que devem ser determinados pelo profissional de auditoria em consonância com as Normas Internacionais de Auditoria, das leis, regulamentos, organizações profissionais, aos termos da contratação de auditoria e exigência de relatórios, quando apropriado.

O controle interno em uma entidade seja ela pública ou privada representa os procedimentos, métodos ou rotinas cujos objetivos são proteger os ativos,

produzir os dados contábeis e ajudar a administração a conduzir ordenadamente os negócios da entidade.

A avaliação do controle interno pelo auditor consiste em aplicar medidas significativas na consideração de transações relevantes e ativos correlatos envolvidos na auditoria, tendo como finalidade principal detectar erros e irregularidades materiais nas demonstrações financeiras. Para avaliar o sistema de controle interno de uma rotina operacional é necessário o conhecimento e o funcionamento do sistema. Esse conhecimento pode ser obtido através de leitura de manuais de procedimentos da entidade auditada ou através de entrevistas com o responsável pela operação.

Para a detecção de fraudes e erros o auditor deverá avaliar o sistema contábil incluindo o controle interno, tanto em termos de concepção quanto de funcionamento efetivo, concedendo especial atenção às condições ou eventos que representem aumento de risco de fraude e erro.

Nas entidades públicas e nas entidades privadas sempre há risco nos trabalhos de auditoria, ou seja, existe a possibilidade de emitir opinião tecnicamente inadequada sobre demonstrações contábeis relevantemente incorretas.

Constituem-se técnicas de auditoria nas entidades públicas e nas entidades privadas o conjunto de procedimentos a serem adotados no desenvolvimento dos trabalhos de auditoria. As técnicas de auditoria proporcionam maiores ou menores resultados dependendo da época em que são realizadas e ainda permitem ao auditor formar opinião concreta para emitir seu parecer fundamentado. Abrangem os testes de observância e testes substantivos, comentados a seguir.

A aplicação das técnicas/procedimentos de auditoria deve ser realizada por meio de provas seletivas e/ou testes. Caberá ao auditor, com base na análise de riscos, determinar a amplitude necessária dessa técnica para a obtenção dos elementos de convicção que sustentarão sua opinião.

Tanto nas entidades públicas quanto nas entidades privadas o relatório de auditoria é o documento no qual o auditor comunica-se com o auditado, deposita

suas conclusões acerca dos exames realizados e apresenta as atividades desenvolvidas.

O parecer do auditor é o documento pelo qual este expressa sua opinião, com base nas demonstrações contábeis e na análise efetuada como um todo, estabelecendo-se aí sua responsabilidade técnico-profissional em relação à entidade auditada.

Com vistas a atender o proposto do estudo foi desenvolvida, de forma mais específica, uma análise detalhada sobre as técnicas/procedimentos aplicados, os quais representam o aspecto prático da pesquisa.

São consideradas técnicas/procedimentos de Auditoria nas Entidades Públicas bem como nas Entidades Privadas.

4.1 Exames físicos

Permite ao auditor formar opinião quanto à existência física do objeto a ser examinado. Este exame deve possuir as seguintes características:

- existência física: comprovação visual da existência do objeto examinado;
- autenticidade: comprovação da fidedignidade do objeto examinado;
- quantidade: apuração apropriada da quantidade real física e
- qualidade: apuração adequada da quantidade real ou laboratorial de que o objeto examinado permanece em perfeitas condições de uso.

Considerada uma técnica complementar o exame físico permite ao auditor verificar se há correspondência nos registros da entidade. Desta forma, a comprovação física existe para determinar se os registros estão corretos e se os valores são adequados em função da qualidade do objeto examinado.

Como forma de ilustração essa técnica de auditoria pode ser aplicada nas entidades públicas no caixa flutuante, movimentação bancária, nos numerários em caixa, recursos financeiros, processos licitatórios, conta especial de projeto, responsáveis, no orçamento plurianual, e nas aberturas de créditos adicionais de investimentos. Nas entidades privadas, podem ser aplicadas na contagem de

caixa e bancos como também na contagem de aplicações financeiras, estoques, imobilizado.

4.2 Circularização ou confirmação formal

É a técnica utilizada na obtenção formal e imparcial de pessoas não ligadas à entidade, seja por interesses comerciais ou afetivos, de fatos ligados às operações dos mesmos.

. A primeira condição deve-se ao fato de o auditor não ter poderes para assinar ou solicitar pedido de confirmação pela entidade. A segunda é para evitar que haja influência ou modificação, por parte do auditado, dos dados ou respostas dos itens objetos do processo de circularização.

O pedido de confirmação utilizado nos trabalhos de auditoria pode ser positivo e negativo. O primeiro, é utilizado quando há necessidade de resposta da pessoa de quem se quer obter uma confirmação formal, pode ser :

branco: quando não se colocam valores nos pedidos de confirmação e;

preto: quando são encaminhados saldos ou valores para confirmação.

O pedido de confirmação negativo é utilizado quando a resposta for necessária em caso de discordância da pessoa de quem se quer obter a confirmação, ou seja, na falta de confirmação o auditor entende que a informação encaminhada está correta.

Como forma de ilustração essa técnica de auditoria pode ser aplicada nas entidades públicas em recursos a receber, movimentações bancárias para a confirmação de saldos bancários, movimentações financeiras. Nas entidades privadas essa técnica é normalmente aplicada em contas a receber, confirmação de saldos bancários, aplicações financeiras, empréstimos, estoques em poder de terceiros e investimentos custodiados com terceiros, exame documental que comprove a existência de contas a pagar.

4.3 Exame de documentação original

Trata-se da técnica direcionada à comprovação das transações que por exigências legais, comerciais ou de controle são evidenciadas por documentos comprobatórios dessas transações.

O exame realizado pelo auditor sobre estes documentos deve atender às condições:

autenticidade: constatar se a documentação é fidedigna e merece credibilidade de:

normalidade: constatar se a transação realizada refere-se a operação normal e de acordo com os objetivos da entidade;

aprovação: verificação de que a operação e os documentos foram aprovados por pessoa autorizada;

registro: comprovar se os registros feitos são adequados à documentação examinada e se estão contabilizados apropriadamente.

Como forma de ilustração essa técnica de auditoria pode ser aplicada nas entidades públicas no exame documental das aplicações financeiras, exame da documentação comprobatória, fatos administrativos bem como o exame dos convênios, contratos, acordos, ajustes e outros congêneres – para consecução de planos, programas, projetos e atividades desenvolvidas pelo gestor. Nas entidades privadas é aplicada no exame documental de cheques pagos, exame de contratos, exame dos avisos bancários, na documentação de vendas realizadas e de serviços adquiridos.

4.4 Conferência de somas e cálculos

Esta técnica é, ao mesmo tempo, a mais simples e a mais completa. É amplamente utilizada em virtude de a quase totalidade das operações da entidade envolver valores, números, etc. Muito embora, os valores auditados possam ter sido conferidos pela entidade é de grande importância que sejam reconferidos.

Como forma de ilustração essa técnica de auditoria pode ser aplicada nas entidades públicas na soma das conciliações bancárias, cálculo de juros recebidos, recursos transferidos do Tesouro Nacional a entidades públicas e

privadas bem como impostos, taxas e contribuições. Nas entidades privadas normalmente aplica-se essa técnica também na soma das conciliações bancárias, na soma do razão auxiliar de bancos, cálculos de juros a pagar e a receber, cálculo de participação acionária.

4.5 Exame dos lançamentos contábeis

É a técnica usada pela auditoria para constatação da veracidade das informações contábeis, fiscais etc, além de possibilitar levantamentos específicos nas análises, composições de saldos e conciliações.

Como forma de ilustração essa técnica de auditoria pode ser aplicada nas entidades públicas na composição de saldos, conciliações bancárias, balancetes de receitas e despesas, bem como nos demonstrativos dos certificados e despesas (DCA) e demonstração de investimento no projeto (DIP). Nas entidades privadas ela é aplicada no exame de contas do razão de caixa e bancos como também nas contas de aplicação financeira, exame da conta razão de receitas.

4.6 Entrevista ou inquérito

Consiste na formulação de perguntas e elaboração de respostas adequadas e satisfatórias. Essa técnica deve ser bem aplicada evitando questionamentos desnecessários, sem ser objeto da auditoria. Recomenda-se que sua aplicação seja efetuada por auditor o qual tenha razoável conhecimento da entidade da área sob exame. As respostas podem ser obtidas por meio de declarações formais ou informais.

Como forma de ilustração essa técnica de auditoria pode ser aplicada nas entidades públicas nos controles internos, na explicação das contas examinadas e nas contas a receber em atraso. Nas entidades privadas é aplicada normalmente para verificar o aumento de vendas no período, a posição dos investimentos a existência de duplicatas a receber em atraso e os controles internos. Para ambas as entidades, a entrevista deve ser uma orientada e profunda coleta de informações e de opiniões, portanto, devem ser realizados, um estudo preliminar

da entidade, um estudo orgânico dos diversos setores administrativos, uma pesquisa sobre a vida da entidade, um estudo de todas as rotinas de trabalho.

4.7 Exame de livros e registros auxiliares

Esses registros constituem suporte de autenticidade dos principais registros examinados. O uso dessa técnica deve sempre ser conjugada com as outras técnicas que possam comprovar a fidedignidade do registro principal. Entretanto, há possibilidade de que esses registros também possam não ser autênticos, por terem sido apressadamente preparados com a única finalidade de apoiar dados incorretos.

Como forma de ilustração essa técnica de auditoria pode ser aplicada nas entidades públicas no exame do registro de arrecadação/recolhimento, exame do registro de repasse e pagamento. Nas entidades privadas essa técnica pode ser aplicada em contas a receber – exame do registro de recebimento, nas contas a pagar – exame do registro de pagamento e nas contas do imobilizado.

4.8 Correlação entre as informações obtidas

Durante a execução do trabalho, o auditor executará serviços cujas informações estão relacionadas a outras áreas de controle do auditado. À medida que for sendo observado este relacionamento o auditor estará efetuando o procedimento de correlação.

Como forma de ilustração essa técnica de auditoria pode ser aplicada para ambas as entidades no relacionamento do recebimento com as contas a receber, relacionamento de pagamento com as contas a pagar e relacionamento de juros pagos com as despesas, relacionamento com dividendos recebidos, relacionamento da equivalência patrimonial com o resultado, relacionamento das compras de investimentos realizadas com disponível ou passivo.

4.9 Investigação minuciosa

Trata-se do exame em profundidade da matéria auditada, podendo ser por meio de documentos, análise ou informação obtida. Objetiva certificar-se de que

objeto auditado é fidedigno, devendo o auditor atentar para à existência de quaisquer anomalias.

Como forma de ilustração essa técnica de auditoria pode ser aplicada nas entidades públicas em exame de documentos de pagamentos realizados como adiantamento de dinheiro aos servidores públicos no momento de viagem, exame detalhado das aplicações financeiras adquiridas ou resgatadas. Nas entidades privadas são aplicadas nos relatórios de despesas de viagens, de compras e vendas, exame detalhado da documentação de compra de venda.

4.10 Observação das atividades

É a técnica de auditoria mais intrínseca, pois envolve o poder de constatação visual do auditor. Essa técnica pode revelar erros, problemas ou deficiências através de exames visuais. É uma técnica dependente da argúcia, conhecimentos e experiências do auditor.

Como forma de ilustração essa técnica de auditoria pode ser aplicada em ambas as entidades para a verificação de movimentação morosa de itens dos estoques, classificação adequada das contas, uniformidade e obediência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e classificação contábil. É também utilizada para verificar se as tarefas estão sendo realizadas de acordo com a legislação ou manuais internos de procedimentos, o auditor pode ter como campo de observação indagar sobre a segurança do pessoal, analisar os investimentos e os custos, examinar as ociosidades de capital, analisar a política de concordância nas compras, analisar a ociosidade de mão-de-obra.

Durante a execução dos trabalhos de auditoria, o auditor deverá estar atento para adotar a melhor forma de obtenção das provas necessárias a seu trabalho, obtendo informações consideradas válidas e satisfatórias, avaliando de imediato, todas as provas e informações obtidas no decorrer dos exames de auditoria.

Como consequência da utilização das técnicas/procedimentos de auditoria poderá vir a surgir provas ou evidências de erros que conduzirão o auditor a

detectar fraudes culposas ou falhas nos procedimentos de controle interno. Não existe técnica de auditoria voltada para detecção de fraudes ou erros culposos. Estes são descobertos como consequência dos testes e extensão dos exames de auditoria aplicados corretamente.

A adequada prática dessas técnicas/procedimentos, juntamente com os objetivos traçados, permitirá ao auditor executar o programa de auditoria de acordo com tais objetivos e com a segurança fornecida pelos sistemas de controles internos avaliados.

Tendo em vista que os exames de auditoria não podem ser realizados sobre a totalidade dos atos e fatos devido à necessidade de levar em conta a praticabilidade, o custo do trabalho e o prejuízo a tempestividade

CONCLUSÃO

Diante do exposto, a pesquisa permitiu concluir que tanto a auditoria das entidades públicas quanto à auditoria das entidades privadas possuem suporte legal nas normas de auditoria e nos princípios fundamentais de contabilidade, baseando-se nos mesmos fundamentos, possuindo as mesmas técnicas/procedimentos de auditoria. Estas normas representam os quesitos a serem observados pelo auditor no exercício de sua função, dividindo-se em normas relativas a pessoa do auditor, a execução dos trabalhos e opinião do profissional de auditoria.

A auditoria auxilia o administrador na tomada de decisões por meio dos relatórios e pareceres, colaborando para a evidenciação de erros, omissões ou fraudes, salvaguardando o patrimônio da entidade.

Embora a auditoria distinga-se da contabilidade é parte integrante desta, pois constitui a técnica por ela utilizada a fim de confirmar a veracidade dos registros contábeis, que é o principal meio de que a contabilidade utiliza-se para alcançar sua meta.

Quanto às auditorias interna e externa ou independente verificou-se que as mesmas apresentam características semelhantes em ambas entidades analisadas.

Nas entidades privadas, o objetivo da auditoria é o processo pelo qual o auditor certifica-se da veracidade das demonstrações contábeis preparadas pela entidade auditada. Já o objetivo da auditoria nas entidades públicas é examinar a regularidade, avaliar a eficiência da gestão administrativa e ainda a aplicação dos recursos públicos por entidades de direito privado. Com isso, concluí-se que os objetivos da auditoria nas entidades públicas tornam-se mais complexos na medida que deverá ser atendido em conformidade com a legislação, regulamentos, portarias governamentais e diretrizes ministeriais.

Nas entidades de direito público e de direito privado o objeto de exame da auditoria divergem devido ao campo de atuação de cada setor, pois a auditoria pública abrange as atividades de gestão das unidades da administração direta, entidades supervisionadas, programas de trabalhos, recursos e sistemas de controle administrativo, operacional e contábil. Nas entidades privadas, a auditoria abrange o cumprimento das obrigações fiscais, interesses de acionistas e investidores, erros e fraudes, concessão de crédito, exigências legais, apuração do valor real do patrimônio líquido e os sistemas de controle, administrativo operacional e contábil,

Verificou-se que o controle interno compreende todos os meios planejados numa entidade seja ela pública ou privada, para dirigir, restringir, governar e conferir suas várias atividades com o intuito de fazer-se cumprir os seus objetivos. Para a sua avaliação, o auditor utilizará questionários onde através de um rol de perguntas individuais avaliarão os controles internos contábeis e administrativos, o que permitirá verificar a existência ou não de um controle interno adequado e efetivo.

Pode-se concluir também que nos trabalhos de auditoria seja na área pública ou na área privada incorrem riscos, que é a possibilidade de o profissional

de auditoria emitir parecer tecnicamente inadequado sobre as demonstrações contábeis significativamente incorretas.

Tanto o auditor público quanto o auditor da entidade privada, no decorrer de seu trabalho, deve aplicar as técnicas/procedimentos de auditoria que constituem as investigações técnicas a quais possibilitam a formação fundamentada de sua opinião. A respeito, o estudo mostrou que a aplicação das técnicas/procedimentos de auditoria são bem semelhantes entre as entidades investigadas.

Por fim e sem pretender esgotar o assunto, observou-se que nos demais pontos abordados pelo estudo como: conceito de erro e fraude, papéis de trabalho, relatórios e pareceres de auditoria as entidades não apresent divergências de destaque.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATTIE, William. **Auditoria Conceito e Aplicação**. São Paulo: Atlas S.A., 2000.

MIRANDA ALMEIDA PAULA, Maria Goreth. **Auditoria Interna**. São Paulo: Atlas S.A., 1999.

ARRAIS PETER, Maria da Glória; VERAS MACHADO, Marcus Vinícius. **Manual de Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas S.A., 2003. 241 p.

CFC. **Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2003.

APARECIDO CREPALDI, Silvio. **Auditoria Contábil teoria e prática**. São Paulo: Atlas S.A., 2000.

CRUZ. de, Flávio, **Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas S.A., 2002. P. 21-25.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. São Paulo: Atlas S.A., 2001. 607 p.

IBRACON. Coleção Seminário CRC. **Controles Internos Contábeis e Alguns aspectos de auditoria**. São Paulo: Atlas S.A., 2000. P. 45-46.

LIMA de, Diana Vaz; CASTRO de, Robson Gonçalves. **Fundamentos de Auditoria Governamental e Empresarial**. São Paulo: Atlas S.A., 2003. 138 p.

NASCIMENTO do, Roberto Sérgio. Aspectos Relevantes da avaliação dos controles internos na auditoria governamental. **Revista Brasileira de Contabilidade**. São Paulo, v.33, nº147, p. 65-81, maio/junho 2004.

NASI, Antonio Carlos. O Controle Interno no contexto da modernização do Estado: A experiência das Empresas de Auditoria Externa. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade**. Porto Alegre, v.28, nº 97, p. 58-66, julho 1999.

PEREZ JUNIOR, HERNANDEZ José. **Auditoria de Demonstrações Contábeis**. São Paulo: Atlas S.A., 1998. P. 13-15.

SÁ de, António Lopes, **Curso de Auditoria**. São Paulo: Atlas S.A., 2000. 544 p.

ZARDO, Olíria da Cunha. A Auditoria e a Detecção de Fraudes. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade**. Porto Alegre, v.29, nº107, p.38-44, dezembro 2001.