

**UNIVERSIDADE DO ESTADO DO AMAZONAS – UEA
ESCOLA SUPERIOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS – ESO
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM PLANEJAMENTO
GOVERNAMENTAL E ORÇAMENTO PÚBLICO**

MARIA DO ROSÁRIO DE SOUZA GALVÃO

O Papel da auditoria nas contas públicas

**Manaus
2009**

MARIA DO ROSÁRIO DE SOUZA GALVÃO

O Papel da auditoria nas contas públicas

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Universidade do Estado do Amazonas, como requisito para a obtenção do título de especialista em Planejamento Governamental e Orçamento Público, sob a orientação do Prof.MSc.Luís Almir de Menezes Fonseca.

**Manaus
2009**

MARIA DO ROSÁRIO DE SOUZA GALVÃO

O Papel da auditoria nas contas públicas

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Universidade do Estado do Amazonas, como requisito para a obtenção do título de especialista em Planejamento Governamental e Orçamento Público.

Aprovada em ____/____/2009

Nota:

Prof.MSc.Luís Almir de Menezes da Fonseca

Catálogo na fonte
Elaborada por Ana Maria Moraes castelo

G182p Galvão, Maria do Rosário de Souza
O papel da auditoria nas contas públicas /Maria do Rosário
de Souza Galvão.- Manaus: UEA, 2009.

46fls.: 30cm.

Monografia apresentada à Universidade do Estado do Amazonas, como requisito para obtenção do título de Especialista em Planejamento Governamental e Orçamento Público.,

Orientador: Prof.MSc.Luiz Almir de Menezes Fonseca

1.Auditoria 2.Contas Públicas I.Título.

CDU 657.6/.63(81)

Primeiramente a DEUS, por ter me concedido saúde e oportunidade de mais uma realização em minha vida.

Aos meus pais: Albelina e Raimundo, que me deram a vida e me ensinaram a vivê-la com dignidade.

Aos meus queridos filhos: Janssen, Nábia e Jasson. Vocês são o motivo que me impulsionou a mais esta conquista.

Aos professores, pela amizade e pelos conhecimentos transmitidos com muita sabedoria.

A meu orientador, pela ajuda, incentivo e pela maneira como conduziu a orientação.

A meus colegas de trabalho, pessoas que fazem parte da minha vida, meus sinceros agradecimentos pelo afeto, ajuda, apoio e compreensão.

Enfim, a todos os colegas e companheiros dessa jornada, meus sinceros agradecimentos. Com certeza, vocês jamais serão esquecidos.

A todos,

Agradeço.

RESUMO

Nesta era de tumultuadas incertezas focaliza-se, em cada um dos sucessivos acontecimentos econômico-financeiros, o papel da Auditoria e suas responsabilidades. Para o seu exercício e o controle da Administração Pública que pressupõe a existência de normas e de agentes controladores que irão utilizá-las como paradigma para conferir a atuação dos seus agentes públicos. Neste cenário, o presente trabalho pretendeu analisar o papel da Auditoria Interna nas Contas Públicas. Para isso, através de uma revisão de literatura, contextualiza os fatos que desencadearam o surgimento da Contabilidade e da Auditoria Interna visando, o papel do Estado, situando o leitor quanto aos principais desafios que a realidade da Administração Pública Brasileira tem para viabilizar o desenvolvimento de estruturas organizacionais que propiciem a utilização dessa ferramenta como instrumento de alavancagem da atual gestão pública brasileira.

Palavras – chave: Contabilidade, Auditoria Interna, Contas Públicas, Responsabilidade.

ABSTRACT

On this era of having disrupted uncertainties it is focused, in each one of the successive economical-financial events, the paper of the auditing and their responsibilities. for his/her exercise and the control of the Public Administration that he/she presupposes the existence of norms and of controlling agents that will use them as paradigm to check their public agents' performance. In this scenery, the present work intended to analyze the paper of the auditing interns in the public bills. For that, through a literature revision, context the facts that unchained the appearance of the accounting and of the auditing it interns seeking, the paper of the state, placing the reader as for the main challenges that the reality of the Brazilian Public Administration has to make possible the development of organizational structures that you/they propitiate the use of that tool as instrument of alavancagem of the current Brazilian public administration.

Key – words: accounting - auditing interns - public bills - responsibilities

SUMÁRIO

Capítulo I

INTRODUÇÃO E DELIMITAÇÃO DO TEMA.....	07
---------------------------------------	----

Capítulo II

REFERENCIAL TEÓRICO.....	10
2.1 ESTADO E SOCIEDADE.....	10
2.2 SETOR PÚBLICO.....	15
2.3 HISTÓRIA DA CONTABILIDADE E ORIGEM DA AUDITORIA.....	17
2.3.1. Origem da Contabilidade.....	17
2.4 Origem da Auditoria.....	20
2.4.1. Regulamentação da Auditoria no Brasil.....	24
2.4.2. Comissão de Valores Mobiliários - CVM.....	25
2.4.3. Instituto Brasileiro de auditores Independentes - IBRACON.....	26
2.4.4. Conselho Federal de Contabilidade e Conselhos Regionais de Contabilidade.....	27
2.4.5. Instituto dos Auditores Internos do Brasil - OIO.....	27
2.4.6. Auditoria Interna e Externa.....	28
2.4.7. Auditoria Operacional.....	28
2.4.8. Auditoria de Eficiência e Economicidade.....	30
2.4.9. Auditoria de Eficácia.....	30
2.4.10. Auditoria de Efetividade.....	31
2.4.11. O Papel da Auditoria nas Contas públicas.....	32

Capítulo III

ANÁLISE.....	38
CONCLUSÃO.....	40
REFERÊNCIAS.....	41
LEGISLAÇÃO CONSULTADA.....	45

CAPITULO I

INTRODUÇÃO

Escolhe-se como tema deste trabalho “A Auditoria” e como título “O papel da Auditoria nas contas publicas”. Esta idéia surgiu a partir de análises em processos de gastos públicos em uma secretaria X no Estado do Amazonas, e com ela vieram questionamento sobre as melhores práticas a serem adotadas na execução de uma despesa publica.

Além do supracitado questionamento, outra motivação para este tema deu-se em razão da efetivação de leituras freqüentes na legislação que regula os gastos públicos em toda a esfera estadual e, principalmente no que tange a formalização destes processos. O interesse deu-se em virtude da mesma ser uma prática utilizada com a finalidade de examinar, corrigir, ajustar, ou seja, certificar um gasto. A atividade de auditoria é originária na Inglaterra, mas foi a partir de 1934, nos Estados Unidos que a profissão de auditor assume importância, uma vez que as empresas foram obrigadas a utilizarem os serviços de auditoria para ter credibilidade e realizarem transações na Bolsa de Valores.

A auditoria tem aspectos amplos, pois além de aspectos contábeis e operacionais que analisa, busca principalmente assegurar-se de que o gerenciamento dos recursos público é precedido com base nos princípios da legalidade, legitimidade, economicidade, efetividade, eficiência e eficácia.

É nesse contexto que, a utilização da auditoria com enfoque na eficácia poderá proporcionar ao controle interno um conhecimento mais adequado sobre órgãos e entidades, podendo não apenas contribuir para o aperfeiçoamento e melhoria da eficácia dos mesmos, mas também auxiliar a administração na gerencia e nos resultados, por meio de recomendações que visem aprimorar os

procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade gerencial do gestor público.

Assim sendo, levantou-se o seguinte questionamento: O papel da auditoria, nas contas públicas, permitiu a efetividade do controle dos gastos públicos, na secretaria X no Estado do Amazonas, tendo em vista os seus resultados? Dessa maneira, levantou-se três hipóteses. A primeira supõe que considerando o exercício desse controle, nas contas públicas através do processo de auditoria, obtém-se como resultado a percepção do legítimo emprego dos recursos públicos de acordo com as ações propostas; a segunda supõe, que a Administração pública aja de acordo com as normas legais que fixam competências dos seus órgãos, delimitando o seu campo de atuação e estabelecendo controles aos quais deve se sujeitar. Assim, não pode agir com absoluta dependência, praticando atos não autorizados em lei e sem objetivar o interesse ou fim público, e por fim, supôs-se que o papel da auditoria será indiferente no controle dos gastos dos recursos públicos.

Como já foi mencionada a auditoria é um instrumento de controle administrativo utilizada com a finalidade de examinar, corrigir, ajustar, avaliando cada fase, resolvendo dificuldades encontradas e proporcionando melhorias.

Assim sendo, esta pesquisa busca como objetivo geral, analisar a importância da auditoria nas contas públicas como forma de controle. Como objetivos específicos se propuseram a proporcionar ao controle interno um conhecimento mais adequado sobre os órgãos. E por fim auxiliar a administração na gerência e nos resultados, por meio de recomendações de visem aprimorar os procedimentos, melhorar os controles e aumentar a responsabilidade do gestor público.

Partindo do princípio que o novo modelo de administração pública revela à necessidade da transparência dos serviços prestados a população e seus respectivos gastos, o desafio da pesquisa e desmistificar que a auditoria tenha caráter punitivo nas contas de governo, e reforçar que a mesma serve para orientar a forma de utilização correta de utilização dos recursos públicos, justificando-se dessa forma, o presente trabalho.

A metodologia utilizada para a realização deste trabalho configurou-se nos passos por onde deve ser conduzida uma investigação de caráter científico. Quanto aos objetivos a pesquisa teve caráter metodológico, pois o seu principal objetivo era contribuir com a ciência e conseqüentemente com a administração pública,

produzindo-se contribuições para o conhecimento da sociedade e em especial o conhecimento acadêmico.

Quanto à forma de estudo caracterizou-se como descritiva. Seu enfoque é orientativo, pois pronuncia-se sobre a conformidade de uma situação com a finalidade examinar, corrigir, ajustar.

Quanto ao objeto a pesquisa caracterizou-se como bibliográfica e documental. Como qualitativa, no que diz respeito a análise de processos e em que se dará de forma analítica, reflexiva e dedutiva, pois se preocupa com o processo dos fenômenos e não apenas com os resultados.(FONSECA, 2008)

O presente trabalho está estruturado em 03 (TRÊS) capítulos: o primeiro trata da introdução e delimitação do tema, com o escopo dos elementos textuais tais como a problemática levantada, os objetivos do trabalho a sua justificativa e os procedimentos metodológicos elencados.

No Capítulo II registra-se a fundamentação teórica acerca da temática, dividindo-se em Estado e sociedade, setor público, história da Contabilidade e origem da Auditoria. O Capítulo III são tecidas algumas conclusões e recomendações acerca dos resultados da pesquisa, onde os dados levantados vão de encontro com as teorias que serviram de embasamento teórico para este trabalho, apresentando, portanto, resposta à problemática levantada.

Espera-se que este trabalho possa contribuir para o estudo e leitura da temática, uma vez que, sua bibliográfica é extensa, mas porem, interpretativa, pois é composta de muitas leis, o que dificulta o entendimento do que está proposto. Por fim, deseja-se que a leitura do presente trabalho seja ao mesmo tempo, simples e esclarecedora. Este é o escopo que manifesto neste trabalho.

CAPITULO II

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ESTADO E SOCIEDADE

A concepção do Estado é de fundamental importância na definição do exercício do controle. Daí, a importância de se conhecer a atuação do Estado, ao longo do tempo, para que se possa ter uma compreensão da sua organização e dos seus métodos de trabalho, buscando atender as contingências econômicas e sociais que predominam nos dias atuais.

De acordo com Maluf(1974,p.36) a primeira noção histórica que se tem de Estado, remonta à Polis grega e à Civitas romana, mas as teorias da existência do Estado, tal como se conhece nos dias de hoje, tiveram origem na Idade Média, quando se conheceu na Itália a palavra Stato, mas ainda com um significado muito vago, que, passou a ser adotado pela Inglaterra, no século XVI e, posteriormente, pela França e pela Alemanha, no século XVI, já fazendo referência ao Estado como significado de ordem pública constituída.

O conceito de Estado, efetivamente, só surgiu com a Revolução Inglesa do século XVII, que quebrou as relações feudais e favoreceu um desenvolvimento econômico mais livre, daí se afirmar que este foi o movimento fundador do liberalismo. Thomas Hobbes e John Locke, filósofos ingleses, foram considerados os principais autores da teoria clássica da concepção de Estado, segundo a qual o Estado nasceu de um acordo entre os indivíduos, que, ameaçados pela

desagregação, buscaram um meio de assegurar as condições de segurança e o direito de propriedade, essenciais à vida em sociedade.

Locke introduziu um novo conceito à teoria do Estado: o ideal da liberdade burguesa. Defendia que ao Estado cabia apenas regulamentar as relações da vida social, tendo o homem reservado para si todos os direitos inerentes à personalidade humana, as liberdades fundamentais e o direito à vida, porque todos anteriores e superiores ao Estado. Percebeu a existência de diferenças que se produziam no mercado, identificando operários e burgueses, e compreendendo que apenas os proprietários participavam plenamente da vida social porque possuíam racionalidade para dirigir e capacidade para acumular riquezas.

A compreensão do Estado foi mais uma vez revista, com o advento da Revolução Francesa, em 1789, originando-se daí as correntes do Romantismo, do Hegelianismo e atingindo seu ponto máximo com Socialismo, cristalizado nas idéias de Karl Marx e Frederic Engels.

Ao pensamento de Hegel, imediatamente reagiram outros autores da teoria do Estado, fazendo com que surgissem as chamadas idéias marxistas (doutrinariamente conhecidas como "a crítica marxista"), que deram ao Estado um novo e revolucionário conceito, ao constatarem que a sociedade que o compunha estaria dividida em duas classes sociais, a dos capitalistas e a dos operários, sendo o Estado o elemento de dominação de uma classe sobre a outra.

Marx revolucionou a visão do Estado, pregando uma sociedade que, além da igualdade jurídica, deveria também buscar uma igualdade econômica. Para isto, o Estado seria um "mal necessário", uma organização transitória que deveria ser extinta, como governo de pessoas, para dar lugar a um sistema de simples administração das coisas comuns, que se constitui na ordem socialista ideal.

Teorias mais recentes sobre o Estado, que tomaram como ponto de partida o marxismo, foram desenvolvidas por Gramsci, Althusser e Poulantzas, dando início à concepção do chamado Estado Moderno. Estas teorias consideram a existência de realidades sociais mais complexas, que não podem ser explicadas por uma visão limitada do fenômeno político.(MALUF, 1974,p.154)

Coutinho (1987) observa que “estas novas concepções decorrem do fato de ser o Estado atual muito mais complexo que aquele até então concebido, no qual a luta política não mais se trava entre burocracias administrativas e policiais militares, e que não tem apenas uma classe majoritária de eleitores e proprietários”.

Para Weber, a formação do Estado Moderno se confunde com a história da ampliação do espaço público e com a desprivatização dos assuntos de interesse geral. Reconhece que o Estado Moderno tem como característica ser um sistema de administração e de lei modificável por legislação, que direciona as atividades coletivas de um quadro executivo. Este "Executivo" reivindica autoridade sobre toda atividade que for exercida no território sobre o qual exerce dominação.

O conceito de dominação (probabilidade de obediência a um determinado mandato) tem extrema importância para Weber, e pode se fundamentar em diferentes motivos de submissão: costume, reunião de interesses, numa relação de afeto, etc.. Entretanto, quando se trata de relações entre dominados e dominantes, a dominação só se torna legítima quando se fundamenta em bases jurídicas. Weber reconhece, assim, três básicos tipos de dominação legítimos:

- a) a dominação legal, decorrente de um estatuto, de acordo com o qual qualquer direito pode ser criado ou modificado; é a dominação burocrática, isto é, há uma regra que estatui um quadro administrativo de funcionários, com formação profissional e que tem como base do funcionamento técnico a disciplina do serviço;
- b) a dominação tradicional, decorrente da crença na santidade das ordenações e dos poderes senhoriais; é a dominação patriarcal;
- c) a dominação carismática, decorrente de devoção afetiva a pessoa de dotes sobrenaturais, com revelações de poder intelectual, heroísmo ou oratória, por exemplo.

Faria (1988, p. 49) comenta que:

Foi Weber quem dimensionou o fenômeno administrativo, ao perceber que a burocracia supera as demais formas de administração, aumentando a eficiência governamental, à medida que despessoaliza a execução das tarefas oficiais. É por essa razão que a formação da burocracia se dá através dos meios predominantemente políticos, ao mesmo tempo em que sua ascensão tem conseqüências econômicas.

Sob esta perspectiva o Estado tem como suporte da dominação, a burocracia exercida por um corpo de instituições organizadas para assegurar a sua eficácia, e legitimada em bases jurídicas constituídas na prevalência de uma lei geral e abstrata, promulgada de acordo com procedimentos estatuídos e específicos.

Para Hobbes apud Dallari (1995, p. 11), o Estado pode ser conceituado como: Uma pessoa de cujos atos se constitui em autora uma grande multidão,

mediante pactos recíprocos de seus membros, com o fim de que essa pessoa possa empregar a força e os meios de todos, como julgar conveniente, para assegurar a paz e a defesa comuns.

Segundo Filellini (1994, p.173), o Estado é definido como a forma de organização social que se caracteriza pela legitimidade e monopólio do uso da força na sociedade, tratando de uma categoria eminentemente política e abstrata. Considera ainda que: “O Estado corresponde a uma idéia de como a sociedade deve se organizar: legitimando e balizando pela lei, o uso da força em relação aos seus próprios integrantes e atribuindo essa prerrogativa estritamente ao Estado, em seus representantes”. Esse é o chamado “contrato social”.

De acordo com Slomski (1999, p.7), “o termo sociedade tem sido empregado como a palavra mais genérica que existe para exprimir todo o complexo de relações do homem com seus semelhantes”. Para alguns autores, a vida em sociedade surgiu como conseqüência natural da índole humana e da necessidade de organização para a defesa individual e coletiva. Na visão de Dallari (1995, p.7):

A vida em sociedade traz evidentes benefícios ao homem, mas por outro lado, favorece a criação de uma série de limitações que, em certos momentos e em determinados lugares, são de tal modo numerosas e freqüentes que chegam a afetar seriamente a própria liberdade humana.

O Estado surge como o ente responsável e capaz de criar regras de convívio social e de proporcionar o bem-estar à sociedade. Para tanto, os homens e as mulheres são obrigados a mantê-lo com parte dos recursos que lhes pertencem, surgindo dessa relação a atividade financeira do Estado, que consiste na obtenção de recursos (dinheiro) da sociedade e sua aplicação, com vistas à sanar as necessidades públicas, sejam sociais ou meritórias.

Slomski (1999, p.45) cita algumas necessidades que podem ser consideradas como sociais: campanha sanitária, sistema judiciário, serviço de proteção ao país etc. e meritórias – merenda escolar, educação, saúde, programas de assistência social, entre outras. Ainda segundo o autor: O Estado, inicialmente, foi criado para atender às necessidades sociais e, com o decorrer do tempo, por deficiência ou desinteresse do sistema de mercado, passou a atender algumas das necessidades meritórias.

Nesse cenário, o Estado apresenta-se como prestador de serviço a toda a sociedade. Para tanto, necessário se fez que se organizasse de forma político-administrativa, tendo como parâmetros fundamentais à dimensão espacial e a complexidade das relações sociais, econômicas, políticas inerentes a cada espaço territorial, procurando a melhor forma de desempenhar as funções que lhe foram conferidas pela sociedade.

Durante toda a década de 80 surgiram, em diversos países do mundo, infindáveis questionamentos sobre a necessidade de modernização e de agilização da prestação dos serviços públicos. Naquela década a temática sobre o tamanho do Estado era a tônica, e a urgente necessidade de sua redução tornara-se uma unanimidade universal.

Segundo Kettl (2001, p.43):

Os cidadãos reclamavam da burocracia estatal que não funcionava; da inflexibilidade que ninguém conseguia alterar; dos programas e organizações que se superpunham e impossibilitavam a coordenação; dos organismos públicos, que pareciam mais interessados em promover seus próprios negócios do que em servir aos cidadãos.

Assim valores como eficiência, eficácia, efetividade e economicidade passaram a ocupar papéis de destaque como verdadeiros parâmetros para o processo de redesenho da estrutura do Estado. O Estado, como enfatiza Cardoso (2001, p.54), “não precisava ser desmantelado, segundo o autor reformar o Estado significava mais a extinção do seu perfil assistencialista e paternalista”. Perfil este que caracterizava o Estado como um produtor ineficiente de bens e serviços a custos extremamente altos, e suscitava a hipótese de que melhor seria à sociedade a alocação dessas atividades na dinâmica da iniciativa privada. Nesse contexto, a proposta de reforma reside na perspectiva de deixar ao Estado às ações de mantenedor de serviços básicos à população - educação, saúde, segurança, saneamento entre outros, - e de criador, a partir da boa gestão desses serviços, de um ambiente sócio-econômico sustentável.

No Brasil, o projeto de reforma administrativa teve por base um diagnóstico da crise fiscal e do modelo de administração burocrática, que era característica do Estado nacional desenvolvimentista e interventor, que vigeu no país dos anos 30 até o final da década de 80. Ribeiro, (1997, p. 42), afirmando que:

A globalização da economia e a dinâmica tecnológica exigem a modernização do aparelho do Estado, a descentralização de funções e o fortalecimento da capacidade de seu papel estratégico na promoção do desenvolvimento econômico e social.

Falcão & Abe (1997, p.62) relatam que a atual reforma da estrutura do Estado Brasileiro contém três projetos básicos à sua operacionalização. São eles:

Avaliação Estrutural (exame da estrutura de forma global do Estado), Agências Autônomas (para atividades exclusivas do Estado) e Organizações Sociais (serviços não exclusivos do Estado). Os autores reforçam que existe ainda uma série de outros projetos denominados de projetos adicionais, que são fundamentais para a implantação do caráter gerencial do Estado Brasileiro.

2.2 SETOR PÚBLICO

De acordo com a Constituição Federal, a República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, constituindo-se Estado democrático de direito, adotando como forma de Estado a federação.

Para Carrazza (1997), o traço essencial de uma federação repousa na participação direta ou indireta dos Estados nas decisões federais. Para que o Estado brasileiro possa atuar de forma integrada com os entes que o compõem, deve se organizar de forma político-administrativa, a qual segundo Meirelles (1999), mantém estreita correlação com a estrutura do Estado e a forma de governo adotada em cada país. A organização político-administrativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. A União representa o governo federal,

não se delimitando territorialmente. Para Silva (2000, p.492), a União pode ser entendida como:

Uma entidade federal formada pela reunião das partes componentes, constituindo pessoa jurídica de Direito Público interno, autônoma em relação às unidades federadas (ela é unidade federativa, mas não é unidade federada) e a que cabe exercer as prerrogativas da soberania do Estado brasileiro.

A administração pública, portanto, será formada por órgãos instituídos com função específica, visando ao cumprimento dos objetivos governamentais. Para Meirelles (1999, p. 59).

A administração pública pode ser entendida sob a ótica formal, material e operacional, sendo a primeira concebida pelo conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do governo; a segunda refere-se ao conjunto de funções necessárias aos serviços públicos, e, por último, trata-se do desempenho perene e sistemático, legal e técnico dos serviços públicos próprios do Estado, ou outros que por ventura venham a ocorrer em benefício da coletividade.

Contudo, à medida que o Estado liberal do século XIX finalmente deu lugar ao Estado social e econômico do século XX, verificou-se que a Administração Pública Burocrática apresentava sérios limitadores de qualidade, eficiência e economia. O Professor Bresser Pereira enfatiza que: "Na verdade, a Administração Burocrática é lenta, cara, auto-referido, pouco ou nada orientada para o atendimento das demandas dos cidadãos." BRESSER, (2001,p.241).

No intuito de proporcionar funcionalidade ao Estado, foi editado pelo governo federal, em 1967, o Estatuto da Reforma Administrativa, que classificou a administração pública, quanto à forma de atuação, em direta e indireta.

A primeira abrange os órgãos que executam as funções privativas do Estado (legislativa, judiciária, segurança etc.) e as atividades dos chefes do Poder Executivo federal, do estadual, do DF e do municipal, bem como as dos entes criados para assessorá-lo nessas atividades privativas.

A administração pública indireta compreende as entidades instituídas com vistas à descentralização de atividades, podendo assumir as formas de autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista, e fundações públicas.

Com a chegada de uma nova filosofia para a Administração Pública, via modelo gerencial, ou pós-burocrático, a função do controle governamental passa a ser discutida como elemento de crucial relevância para que o Estado possa efetivamente garantir que os conceitos de eficiência e eficácia, perseguidos pelo paradigma gerencial, sejam atingidos a contento.

Nesse contexto, surgem as unidades responsáveis pela execução das atividades do governo e pela elaboração das informações que subsidiarão a prestação de contas aos cidadãos.

As informações produzidas pelas unidades da administração indireta de direito público e a de direito privado são elaboradas de acordo com os princípios, normas contábeis do setor privado e regulamentação do setor público, principalmente, no que se refere ao controle orçamentário.

2.3 HISTÓRIA DA CONTABILIDADE E ORIGEM DA AUDITORIA

2.3.1 Origem da Contabilidade

A origem da contabilidade remonta a origem do Homo sapiens, pois segundo Ludicibus (2000, p.30), o homem primitivo, ao inventariar o número de instrumentos de caça e pesca disponível, ao contar seus rebanhos, ao contar suas ânforas de bebidas, já estava praticando uma forma rudimentar de Contabilidade.

Portanto, desde os tempos antigos o homem já se preocupava em controlar sua riqueza, "(...) afinal à medida que o homem desenvolvia um patrimônio, era necessário que ele procurasse desenvolver procedimentos para determinar as suas posses e avaliar as mesmas". (SILVA, 2002, p.47)

Assim, pode-se dizer que a contabilidade existe desde o início da civilização humana. Sá (1998, p.33) afirma que

(a) Se a Contabilidade mensura riqueza e o homem (a razão da existência dessa ciência) são ambiciosos por natureza, ainda que de modo muito precário, ela acompanha esse homem ambicioso desde o princípio. Veja casos na Bíblia, como os de Jó, Jacó e outros, que tiveram a sua riqueza avaliada, bem como a variação dessa riqueza.

(b) Há mais de 6.000 anos o comércio já era intenso, o controle religioso sobre o estado já era grande e poderoso, daí derivando grande quantidade de fatos a registrar, ensejando, também o desenvolvimento da escrita contábil". No início, esses registros eram realizados através de pequenas peças de argila. O eminente mestre também registra que no Egito há milhares de anos, "o papiro deu origem aos livros contábeis e já se faziam registros sofisticados, inclusive utilizando-se o sistema das matrizes (como na lógica matemática).

Assim considerada, observa-se que em qualquer organização, mesmo pequena ou muito rudimentar, a contabilidade sempre esteve presente, pois todas possuem, mesmo que de maneira muito simples, um sistema de registro e controle de suas atividades.

Conforme relata Marques (2002), até o século XVI, a Contabilidade estava totalmente embasada no empirismo, foi somente a partir do final deste é que começou a romper com essa característica fundamental, passando desde então, preocupar-se com o entendimento das mutações da Substância Patrimonial. Desde então essa preocupação cresceu de maneira vertiginosa, erguendo a Contabilidade a status de ciência possuindo todos os aspectos de uma.

No desenrolar de sua evolução a contabilidade percorreu por várias correntes de pensamento dentro do contexto econômico e social em que foram se desenvolvendo os estudos e ampliando-se o número de estudiosos da ciência contábil, entre as quais destacam-se; "o Contismo, o Personalismo, o Neocontismo, o Controlismo, o Aziendalismo, o Patrimonialismo e o Neopatrimonialismo oriundos da Escola Italiana (Européia) de Contabilidade", como também a corrente proveniente da Escola Anglo-Saxônica de origem Norte-Americana. "Conforme afirma D'Áuria (1929, p.79).

De acordo com Silva (2002), a contabilidade tem evoluído ao longo dos anos em função de diversos estudos que possibilitam o surgimento de novas e melhores formas de controlar o patrimônio através de um sistema informações que possibilitam a tomada de decisões mais racionais no intuito de garantir a continuidade e o sucesso das organizações.

No Brasil, a evolução da contabilidade esteve sob a influência da escola Italiana. No entanto, destaca Ludícibus (2000, p.45) não sem aparecerem traços de uma escola verdadeiramente brasileira.

De acordo com Attie (1998, p.63), de 1840 até 1920” a escola Italiana iniciou o processo de desenvolvimento da teoria da contabilidade. A partir de 1920 passou a predominar a Escola Anglo-Americana de Contabilidade, desenvolvendo a Contabilidade de Custos, Gerencial, Análise de Balanços, Auditoria e outras ramificações técnicas. “Além dessas escolas Schmidt, (2000, p.36) cita outras, como: a Escola Alemã no final do século XIX e início do século XX, tendo como principal contribuição o desenvolvimento doutrinário da contabilidade, e a Escola Francesa ou Neocontista, também no final do século XIX, estabeleceu procedimentos para a elaboração dos balanços das empresas, e, em 1880, foi realizado na França um congresso de contadores, no qual houve um consenso sobre a padronização dos balanços patrimoniais”.

A contabilidade, segundo Franco & Marra (2001, p.80), destina-se a,

(...) estudar e controlar o patrimônio das entidades, do ponto de vista econômico e financeiro, observando seus aspectos quantitativo e qualitativo e as variações por ele sofridas, com o objetivo de fornecer informações sobre o estado patrimonial e suas variações em determinado período.

Já Ludícibus, (2000) registra que de forma simples e objetiva diz que “o objetivo da contabilidade, pode ser resumido no fornecimento de informações para vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais, envolvendo aspectos de produtividade e os aspectos sociais.”

Entende-se assim que, as informações, geradas pela contabilidade e apresentadas através de relatórios financeiros, são as ferramentas imprescindíveis para a visualização da situação passada, atual e, principalmente, futura, garantindo

dessa forma, aos usuários e gestores, informações e decisões tomadas com um grau maior de confiabilidade.

Os objetivos da Contabilidade, pois, devem ser aderentes, de alguma forma explícita ou implícita, àquilo que o usuário considera como elementos a Contabilidade como uma disciplina neutra, que se contenta em perseguir esterilmente sua verdade ou beleza. A verdade da Contabilidade reside em ser instrumento útil para a tomada de decisões pelo usuário, tendo em vista a entidade. MARION (2002, p.57)

Assim, a contabilidade tem por objetivo fornecer informações fidedignas sobre o patrimônio, e, portanto fornece condições para que a administração possa tomar decisões mais racionais para preservação, ampliação do patrimônio e conseqüente continuidade da entidade.

A contabilidade, para atingir sua finalidade utiliza-se de varias técnicas, dentre elas, destacam Franco & Marra (2001, p.25):

1. Escrituração (registro dos fenômenos patrimoniais);
2. Demonstrações (balanços e outras demonstrações);
3. Auditoria;
4. Analise de balanços.

2.4 Origem da Auditoria

Segundo Sá (1998), apud Alberton (2002, p.28), o termo auditoria possui origem latina “audire, que significa o ouvinte, aquele que ouve, e foi rotulada pelos ingleses por auditing, no sentido de revisão e tem como finalidade examinar, corrigir, ajustar, (certificar) ser oriunda da cultura inglesa”.

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 conseqüência, o exame dos investimentos mantidos naqueles locais. (MARCONDES,2003,P.3-4)

Para Santi (1988, p.17), apud Alberton (2002), a origem é imprecisa e provavelmente surgiu dentre os guarda-livros prestadores de serviços aos

comerciantes italianos, para assessorar os demais especialistas na atividade de escrituração das transações.

As primeiras auditorias eram denominadas auditorias corretivas, que visavam detectar desfalques e fraudes, e verificar a honestidade dos administradores. O objetivo era assegurar aos proprietários que os empregados contratados controlavam corretamente as contas, que não faltava nenhum bem e que as cifras eram exatas. Estas auditorias atingiam todas as operações e registros contábeis.

Foi a partir da criação do Securities Exchange Act - SEC, em 1934, nos Estados Unidos, que a profissão de auditor assume importância e cria um novo estímulo, uma vez que as empresas que transacionavam ações na Bolsa de Valores foram obrigadas a se utilizarem dos serviços de auditoria para dar maior credibilidade às suas demonstrações financeiras. (MARCONDES, 2003,P.9)

No Brasil, segundo Motta (1998, p.14), “o processo de expansão das auditorias ocorreu quando da chegada das multinacionais por volta da década de 40, embora existam relatos de trabalhos desenvolvidos anteriormente”.

Observa-se assim, que o conceito de auditoria contábil foi se modificando ao longo dos anos. O conceito mais antigo enfocava a auditoria de registros contábeis. Posteriormente, passou a focar a auditoria das demonstrações contábeis.

A auditoria destaca-se como uma das técnicas para avaliar as informações contábeis, assim em consequência, a evolução da auditoria, que é decorrente da evolução da contabilidade, aconteceu como resultado do desenvolvimento econômico dos países, resultado do crescimento das empresas e da expansão das atividades que acabou gerando uma grande complexidade na administração dos negócios e de práticas financeiras.

A veracidade das informações, o correto cumprimento das metas, a aplicação do capital investido de forma lícita e o retorno do investimento foram algumas das preocupações que exigiram a opinião de alguém não ligado aos negócios e que confirmasse, de forma independente, a qualidade e precisão das informações prestadas, dando, dessa forma, o ensejo ao aparecimento do auditor.

A história da auditoria, tal como a da contabilidade, remonta a uma época antiga.

Era antes de Cristo, na antiga Suméria, e nas províncias Romanas, no primeiro século depois de Cristo. Na idade média, no Continente Europeu, surgiram as associações de profissionais que realizavam auditorias. A história do surgimento da auditoria na idade média teve como fato marcante a necessidade do Clero em dirigir os empreendimentos da Igreja Católica. Segundo Magalhães (2001), mediante a colocação de títulos mobiliários no mercado, o Vaticano foi à organização que contraiu a primeira dívida pública. ALBERTON, (2002,p.27)

Na definição de Barros (2000, p.22) :

Auditoria, em sentido amplo, pode ser entendida como um processo de investigação sistemático em que são obtidas e analisadas evidências suficientes que permitam ao auditor pronunciar-se sobre a conformidade de uma situação vigente com os critérios de comparação selecionados e comunicar os resultados aos usuários interessados.

No atual contexto, no pensamento de Gil (2000, p.117) “auditoria” é função administrativa em realce e de domínio obrigatório por executivos e profissionais de vanguarda na sociedade de negócios - caracterizada pelo predomínio da pessoa jurídica expandida do início do próximo século.

Especificamente no Brasil, a auditoria foi impulsionada pelo crescimento das empresas e pelo interesse da economia popular nas grandes organizações. Os principais fatos que marcaram a evolução da auditoria contábil, na visão de Teixeira (1999, p.67) foram:

- a) o crescimento de empresas cuja complexidade e ramificações tornaram impossíveis aos administradores controlar todos os atos de seus subordinados;
- b) o aparecimento, cada vez em número maior, das sociedades abertas;
- c) a utilização, sempre crescente, de capitais de terceiros por parte das empresas, principalmente de financiamentos de entidades particulares e empréstimos junto ao público;
- d) o crescimento da importância do imposto de renda – baseada no resultado do exercício – na receita pública de muitos países;
- e) o controle – cada vez maior do poder público sobre as em presas particulares e entidades que exercem atividades relacionadas com o interesse público;

f) a exportação de capitais, ou seja, a instalação de subsidiárias de empresas multinacionais, exigindo a fiscalização e controle das atividades dessas subsidiárias. Igualmente, a associação de multinacionais com empresas locais, gerando o interesse dos alienígenas em controlar seu investimento.

Além da obrigação legal, de acordo com Almeida (1996, p.29) outras razões levam as empresas a utilizar-se de serviços de Auditoria e a contratar um auditor contábil independente, quais sejam:

- a) para controle interno de acionistas, proprietários ou administradores da empresa;
- b) concessão de empréstimo por uma instituição financeira;
- c) por imposição de um fornecedor para financiar a compra de matéria-prima;
- d) para atender às exigências do estatuto ou contrato social da companhia ou empresa;
- e) para efeito de incorporação, fusão e cisão de empresa.

De acordo com Marcondes (2003, p.4), o objetivo da auditoria é a emissão do parecer sobre a adequação com que as demonstrações financeiras representam a posição financeira, "(...) o resultado das operações e as modificações na posição financeira, de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos".

Um segundo objetivo da auditoria, destacado por Marcondes (2003, p.4) é auxiliar a alta administração no processo de implementação das estratégias gerenciais, dos quais podemos destacar:

- Assistência nos processos de planejamento, execução e controle das operações empresariais;
- Assessorar nas implementações de tecnologias gerenciais, tecnologias de materiais, tecnologias de indústria e dos processos;
- Detectar fraudes, desfalques e promover a investigação a ponto de quantificar os efeitos nos resultados dos negócios;
- Prevenir fraudes e erros relevantes em tempo.

O objeto da auditoria de acordo com Franco & Marra (2001,p.31) é o conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrado, os quais compreendem registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a veracidade dos registros e a legitimidade dos atos da administração, bem como sua sinceridade na defesa dos interesses patrimoniais.

Além desses, afirmam os autores que a auditoria pode ter por objeto, ainda, fatos não registrados documentalmente, mas relatados por aqueles que exercem atividades relacionadas com o patrimônio administrado, cuja informação mereça confiança, desde que tais informações possam ser admitidas como seguras pela evidência ou por indícios convincentes.

O termo contabilidade segundo a definição de Marion (1998, p.30),

Reflete um dos aspectos dos anseios mais arraigados no homem hedonístico, isto é, põe ordem nos lugares em reinava o caos, toma pulso do empreendimento e compara uma situação inicial com outra mais avançada no tempo. De certa forma, o "homem contador" põe ordem, classifica, agrega e inventaria o que o "homem produtor" em seu anseio de produzir vai às vezes desordenadamente, amalhando, dando condições a este último para aprimorar cada vez mais a quantidade e a qualidade dos bens produzidos, por meio da obtenção de maiores informações sobre o que conseguiu até o momento. As organizações passam por um período em que "aplicar recursos escassos disponíveis com a máxima eficiência" tornar-se devido as dificuldades econômicas (concorrência, etc.) uma tarefa difícil.

De acordo com Silva (2002, p.27), quanto ao vínculo com a empresa a auditoria pode ser externa e interna; quanto aos objetivos do exame pode ser Operacional, de Sistemas, Contábil e Financeira e de Gestão, dentre outras, e quanto ao campo de atuação pode ser de natureza Governamental e Privada.

2.4.1 Regulamentação da auditoria no Brasil

Segundo Franco & Marra (2001, p.36) “a lei no. 4.728, de 14 de julho de 1965, a primeira lei do mercado de capitais, é o texto legal histórico pioneiro a tratar e tornar obrigatória esta prática”.

A partir desta lei, surgiram inúmeras disposições legais que estabeleceram a obrigatoriedade da Auditoria para segmentos específicos da economia e instituições a estes ligadas.

Para Franco & Marra (2001, p.40) a lei no. 6.385, de 7 de dezembro de 1976 que criou a Comissão de Valores Mobiliários e a lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976 representaram importante marco na história da Contabilidade e da Auditoria.

“No que diz respeito à Auditoria, referidas leis ampliaram consideravelmente a atuação da mesma, considerando que até então estava restrito às atividades que envolviam a economia popular, tais como instituições financeiras e assemelhadas”.

As normas têm a finalidade de estabelecer os padrões técnicos e de comportamento, visando alcançar uma situação coletiva e individualmente desejável. Na auditoria, estas normas objetivam qualificação na condução dos trabalhos e garantia de atuação suficiente e tecnicamente consistente do auditor e do parecer diante dos usuários da mesma.

Ao longo desses anos, diversos pronunciamentos sobre normas vêm sendo editados, evidenciando um claro processo de evolução e preocupação com a melhoria constante.

No Brasil, as normas de auditoria são adaptações às normas do International Federation of Accountants - IFAC e estão contidas nas resoluções emanadas do Conselho Federal de Contabilidade - CFC. Considerando que as atribuições do auditor resultam da convergência de aspectos técnicos para execução dos trabalhos, de aspectos comportamentais do profissional e de aspectos atitudinais e culturais do auditado, foram divididas em normas referentes à atividade de Auditoria e normas referentes à pessoa do Auditor.

As atividades da auditoria interna são regulamentadas pelas Resoluções 780/95 e 781/95, do Conselho Federal de Contabilidade. Esta resolução, segundo Nascimento (2003) apresenta os principais conceitos utilizados, definindo o que é a própria técnica de auditoria, os tipos de procedimento com os quais trabalha, bem como o entendimento da classe quanto aos papéis de trabalho e a postura do auditor frente à fraude ou erro.

As atividades da auditoria externa têm sua regulamentação através das normas emitidas pelos órgãos de relacionamento do auditor: a Comissão de Valores Mobiliários - CVM, o Conselho Regional de Contabilidade - CRC, Instituto Brasileiro de Auditores Independente – IBRACON.

2.4.2 Comissão de valores mobiliários - CVM

A Lei n. 6.385, de 07 de dezembro de 1976, que disciplina o mercado de valores mobiliários, criou a Comissão de Valores Mobiliários, determinando no art. 26 que somente empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários poderão auditar as demonstrações contábeis de companhias abertas e de instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários.

Exercendo a competência que lhe foi conferida na lei, a Comissão de Valores Mobiliários expediu inicialmente, em 24 de outubro de 1978, a Instrução CVM n. 04, instituindo as primeiras normas para o registro de auditores independentes e definindo as condições em que poderiam ensejar a recusa, a suspensão ou o cancelamento.

Os fundamentos que nortearam o posicionamento da Comissão de Valores Mobiliários - CVM são:

- a importância de um sistema de auditoria independente como suporte indispensável ao órgão regulador;
- a figura do auditor independente como elemento imprescindível para a credibilidade do mercado e como instrumento de inestimável valor na proteção dos investidores, na medida que a sua função é zelar pela fidedignidade e confiabilidade das demonstrações contábeis da entidade auditada;
- a exatidão e a clareza das demonstrações contábeis, inclusive a divulgação em notas explicativas de informações indispensáveis à visualização da situação patrimonial e financeira e dos resultados da entidade auditada, dependem de um sistema de auditoria eficaz e, fundamentalmente, da tomada de consciência do auditor quanto ao seu verdadeiro papel dentro deste contexto; e
- a necessidade de que o mercado disponha de auditores independentes altamente capacitados e que, ao mesmo tempo, desfrutem de um elevado grau de independência no exercício da sua atividade.

Assim, a Comissão de Valores Mobiliários - CVM tem por objetivo dotar este mercado de auditores que possuam elevada qualificação técnica e, ao mesmo tempo, os atributos de competência, ética e independência que são requeridos desses profissionais.

2.4.3 Instituto Brasileiro de Auditores Independentes - IBRACON

O Instituto Brasileiro de Auditores Independente - IBRACON é uma pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos, cujos principais objetivos são:

- 2.4.3.1 Fixar princípios de contabilidade;
- 2.4.3.2 Elaborar normas e procedimentos relacionados com auditoria e perícias contábeis.

De acordo com Nascimento (2003, p.21) o Instituto Brasileiro de Auditores independentes - IBRACON e o Instituto dos Auditores Internos do Brasil - AUDIBRA adotam os mesmos postulados básicos da ética profissional. Para ambos os Institutos o padrão de exigência é alto em termos de honestidade, objetividade, diligência e lealdade. São os seguintes:

- 2.4.4 Independência profissional;
- 2.4.5 Independência de atitudes e de decisões;
- 2.4.6 Intransferibilidade de funções;
- 2.4.7 Eficiência técnica;
- 2.4.8 Integridade;
- 2.4.9 Sigilo e discrição;
- 2.4.10 Imparcialidade;
- 2.4.11 Lealdade de classe.

2.4.4 Conselho Federal de Contabilidade - CFC e Conselhos Regionais de Contabilidade - CRC

O Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais de Contabilidade foram criados em 1946. Esses conselhos representam entidades de classe dos contadores. A principal finalidade desses órgãos é o registro e fiscalização da profissão contábil

2.4.5 Instituto dos Auditores Internos do Brasil - OIO

Criado em 1960, tem por objetivo promover o desenvolvimento da auditoria interna, mediante intercâmbio de informações.

Na ausência de pronunciamentos de órgão fixadores de princípios, em seu país, o auditor poderá considerar outras fontes de princípios contábeis estabelecidos, tais como: as interpretações contábeis de outros países, ou do ISAC, ou ainda, os critérios contábeis seguidos pela entidade específica, o auditor também poderá adotar os pronunciamentos de outras associações profissionais e agências reguladoras, tais como: a Comissão de Valores Mobiliários - CVM, o Banco Central do Brasil - BACEN, a Superintendência de Seguros Privados - SUSEP, a legislação tributária e as publicações contábeis em livros e artigos de autores consagrados.

Se, todavia, houver conflitos geradores de discrepâncias ou divergências entre as normas contábeis determinadas por órgãos reguladores ou pela legislação tributária em relação aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, o auditor independente deve considerar tais divergências como desvios aos princípios contábeis aceitáveis e expressar parecer com a ressalva necessária, já que sua opinião tem como base e padrão os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

2.4.6 Auditoria Interna e Externa

A Auditoria externa e interna se diferencia pela distinção entre os controles internos da organização e os controles impostos pela legislação. A auditoria externa é executada por profissionais independentes, cujo objeto principal de trabalho configura-se na emissão de pareceres sobre a veracidade das demonstrações contábeis, expostas pelas organizações contratantes. A realização deste trabalho ocorre por meio de estudo e análise dos sistemas contábeis e de controles internos que compõem os planos, métodos e procedimentos escolhidos pela alta administração para desenvolver seu objetivo social.

Ao contrário, a auditoria interna é desempenhada pelos funcionários da própria organização, não é obrigatória e é concebida em virtude do assessoramento

administrativo. É uma atividade responsável, não pelos procedimentos e controles operacionais (esta é uma função administrativa), qualquer que seja o departamento auditado, mas sim pela avaliação e melhoria dos controles internos, para evidenciar fraquezas e proporcionar a eficiência e eficácia operacional e financeira, além de garantir a qualidade das informações produzidas por estes controles, que são fundamentais para a tomada de decisões pela alta administração.

2.4.7 Auditoria operacional

Dentro do trabalho de auditoria interna, a auditoria operacional é o instrumento de controle administrativo, capaz de influenciar as operações examinadas, sob as quais o auditor utiliza os registros contábeis para conhecer os mecanismos escolhidos pelos departamentos, órgãos, divisões e setores, passando pelas diversas unidades administrativas, seguindo todas as fases operacionais, julgando, criticando, avaliando cada fase, resolvendo dificuldades encontradas e proporcionando melhorias.

Mediante seu desenvolvimento prático confirmou-se que o exercício de um controle operacional adequado sobre todas as áreas assumiu importância fundamental para que a organização alcance os resultados mais favoráveis com menores desperdícios. Assim, a função da auditoria como instrumento de controle administrativo é, hoje, unanimemente reconhecida e tem importância proporcional ao tamanho da empresa.

Cook & Winkle (1976, p.61) consideram que:

A auditoria operacional é um exame e uma avaliação abrangente das operações de uma empresa, com a finalidade de informar a administração se as várias atividades são ou não cumpridas de um modo compatível às políticas estabelecidas, com vistas à consecução dos objetivos da administração. (...) A auditoria deve compreender, também, recomendações para soluções dos problemas e de métodos para aumentar a eficiência e os lucros.

Um dos principais aspectos da auditoria operacional é a avaliação das operações com vistas à consecução dos objetivos da administração que devem estar bem definidos, documentados e amplamente divulgados na empresa. Segundo Baleeiro (2002, p.42):

A finalidade da Auditoria Operacional – diferentemente do controle de legalidade – tem em vista melhorar a economia, a eficácia e a efetividade dos programas de governo. Economicidade, aqui entendida no sentido de proceder de maneira econômica, a custo baixo e, se possível, a custo mínimo. Ou seja, gastar menos. Eficácia, no sentido de maximizar a produtividade com o mínimo de insumos. Ou seja, gastar bem. E a efetividade, no sentido de averiguar se foram atingidos os resultados programados. Ou seja, gastar racionalmente.

Ainda que a Administração Pública aja de acordo com normas legais que fixam competências dos seus órgãos, delimitando o seu campo de atuação e estabelecendo controles aos quais deve se sujeitar. Assim, não pode agir com absoluta independência, praticando atos não autorizados em lei e sem objetivar o interesse ou fim público. “Controle da Administração Pública é a verificação da conformidade da atuação desta a um cânone, possibilitando ao agente controlador a adoção de medida ou proposta em decorrência do juízo formado”. Figueiredo (1997, p.99).

Segundo Oliveira (2003, p.74) os conceitos de eficiência, eficácia, economicidade e efetividade constituem e ou consubstanciam os principais objetivos da Auditoria operacional e divide-se em três áreas principais:

2.4.8 Auditoria de Eficiência e Economicidade

Nesta, compete avaliar:

- a) o órgão está adquirindo, protegendo e empregando seus recursos econômica e eficientemente;
- b) o órgão tem cumprido as leis e regulamentos aplicáveis em matéria de economia e eficiência;

- c) é adequado o grau de eficiência e economia alcançado pelo órgão, ou se há causas de ineficiências ou práticas antieconômicas.

Se as entidades 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. OLIVEIRA, (2003 P.75).

O autor enfatiza ainda que em face de seu potencial de redução de custos este tipo de auditoria operacional é particularmente atraente nos períodos de restrição orçamentária.

2.4.9 Auditoria de Eficácia

Objetiva medir o grau dos resultados ou benefícios alcançados em determinado programa, ou ainda, verificar se a administração, através de um projeto ou meta, conseguiu atingir os objetivos a que se propôs inclusive os estabelecidos pelas normas pertinentes.

O que geralmente observa-se é que muitas entidades não dispõem de sistemas estruturados para coletas de dados que propiciem a adequada avaliação do desempenho. No entanto, havendo o referido sistema, o auditor deverá desenvolver:

- a) avaliação da adequação dos indicadores de eficácia escolhidos pela administração;
- b) validação dos bancos de dados que servem de apoio aos indicadores de eficácia;
- c) verificação se a administração tem formulado alternativas para a execução dos programas que possam conduzir aos resultados desejado com maior eficácia e a um menor custo.

Como resultados práticos desse tipo de auditoria pode-se apontar possíveis ganhos em: desempenho da entidade, aprimoramento dos procedimentos e dos controles administrativos, ou seja, o processo de gestão em seus múltiplos aspectos de planejamento, execução, controle e avaliação.

2.4.10 Auditoria de Efetividade

Esta visa mensurar o efeito ou impacto transformador de uma ação que quer se modificar. De acordo com Oliveira (2003 , p 67)

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 deu 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.

Este tipo de auditoria consiste em:

- a) avaliar os impactos e benefícios econômicos e sociais concernentes a atuação do órgão;
- b) identificar os padrões de desempenho operacional específicos para avaliar a efetividade dos programas ou projetos governamentais no médio ou longo prazo.

Entretanto, em virtude do grau intangível de mensuração, ainda persiste certa dificuldade quanto a disponibilidade de indicadores eficazes para esse tipo de avaliação OLIVEIRA,(2003, p.31).

De acordo com Barros (2000, p.54), "a auditoria em qualquer de suas vertentes, compreende as seguintes macro-etapas: planejamento, obtenção e análise de evidências, preparação e divulgação de relatórios." Entretanto, não obstante a importância de todas as fases no processo de auditagem:

2.4.11 O Papel da Auditoria Interna nas Contas públicas

Antes da década de 80, os trabalhos de auditoria, no setor público, eram pouco questionados e conhecidos. Somente após a promulgação da Constituição, através da Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964, mediante atenção aos artigos 77 até 82, foi que o controle externo das contas públicas passou a ser de responsabilidade do Poder Legislativo, com objetivo deste conferir a legalidade do orçamento do Poder Executivo e a prestação das contas dos usuários de bens e valores públicos.

Esta responsabilidade confirmou que o Poder Legislativo, além de criar e aplicar leis deve se dispor ao exame dos atos do Poder Executivo finalizando saber se este cumpre o que as leis impõem, como atender aos diversos princípios constitucionais, mantendo a publicidade, a moralidade e a economicidade nos atos administrativos.

Na administração pública federal, a auditoria operacional começou aparecer como perspectiva de aplicação, a partir de 1986, mediante edição do Decreto 93.874 cujo artigo 10, parágrafo segundo, estabelecia que além de examinar os atos da gestão, a fim de certificar a exatidão e a regularidade das contas, a Auditoria deveria verificar a eficiência e a eficácia na aplicação dos recursos

Com a promulgação da Constituição de 1988, a Seção IX – DA FISCALIZAÇÃO CONTÁBIL, FINANCEIRA E ORÇAMENTÁRIA se institucionaliza a auditoria operacional ao definir no artigo 70 que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta será exercida também pelo Sistema de Controle Interno de cada Poder.

Neste enfoque, Santos (1992, p.30) exara que:

A ênfase à fiscalização operacional, que nada mais é do que a auditoria operacional, como também a exigência da implantação de um sistema de controle interno em cada Poder, são duas grandes novidades que nos trazem os arts. 70 e 74 da Constituição Federal. (...) além da análise e revisão de peças e demonstrativos contábeis, econômicos, financeiros e patrimoniais, se introduziu a chamada auditoria operacional.

No Manual de Auditoria de Gestão Pública da Secretaria Federal de Controle Interno editado em 1996, observa-se que o conceito de auditoria operacional consiste em avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional dos órgãos da administração pública federal, no tocante aos aspectos da eficiência, eficácia, economicidade, efetividade e qualidade.

A auditoria operacional atua predominantemente em programas, atividades ou segmentos operacionais, avaliando os fatores ligados à utilização dos recursos da entidade, além de ser um processo de avaliação do desempenho real em confronto com o esperado, visando formular recomendações destinadas a melhorar este desempenho.

Assim, a auditoria operacional atua na revisão do sistema de controle interno, fundamentalmente pela ótica dos controles administrativos, fornecendo à administração subsídios no sentido de que os objetivos e metas por ela emanado estão sendo devidamente divulgados e internalizados, que os controles instituídos são eficientes e eficazes e que o plano da entidade, os métodos e procedimentos estão sendo cumpridos e garantem operações eficientes, além de certificar a aderência aos planos, políticas e diretrizes definidos.

Vê-se então, que a auditoria operacional, em termos institucionais evoluiu de uma situação onde se encontrava implícita no Decreto 93.874/86 tornando-se, pela Constituição Federal de 1988, instrumento essencial para o efetivo cumprimento dos preceitos constitucionais no que tange ao controle.

Sobre a institucionalidade da Auditoria operacional no texto constitucional, Da Silva, (1993, p.33) comenta:

Em que pese o atraso na percepção da necessidade da realização de auditoria operacional no setor público no Brasil, a incorporação de sua concepção explicitamente no texto constitucional, representa uma tomada de consciência dos políticos e administradores públicos.(...) Este tipo de auditoria desempenha importante papel como instrumento gerencial na avaliação do grau de eficiência, economia, e eficácia com que são realizadas as operações e atividades governamentais.

O controle interno da Administração Pública Brasileira, segundo Mello (2003, p. 24) possui dois vieses, os quais têm finalidades distintas, mas complementares entre si:

- 1) Controle interno de fiscalização: engloba as atividades de fiscalização, auditoria e avaliação de gestão, exercidas atualmente pela Controladoria Geral da União - CGU, que absorveu as atividades antes exercidas pela Secretaria Federal de Controle Interno - SFC e possui a prerrogativa de identificar práticas ilegais, dentro da administração federal, a fim de aplicar as sanções legais, de forma a garantir a legalidade das ações públicas;
- 2) Controle interno de administração: desempenha atividades de cunho financeiro e contábil e funciona a cargo da Secretaria do Tesouro Nacional - STN. Visa munir o governo de informações referentes às contas públicas, de forma que ele possa maximizar seu desempenho, procurando racionalizar o conjunto de suas ações, conciliando receitas e despesas, garantindo, assim, uma boa gerência. Além desses controles internos mais gerais, existem ainda, nas estruturas internas de cada órgão de Estado, sistemas internos que desempenham auditorias e correições, visando instrumentalizar o administrador da maior quantidade de informações necessárias a seu trabalho.

À medida que o paradigma gerencial vai se consolidando como viga mestra da Administração Pública é vital que sejam criados mecanismos de aferição dos investimentos públicos, que possam traduzir com maior clareza e objetividade a retórica política dos administradores públicos.

Ferramentas como a auditoria interna que busca avaliar o nível de excelência das organizações públicas a partir de aspectos como eficácia, eficiência, economicidade e efetividade, surgem para aliar as vertentes como a gestão de riscos, *accountability*¹ e a integração dos órgãos de controle, na perspectiva de construção de uma sociedade mais sócio-economicamente equilibrada. Segundo Silva (2002, p. 43)

¹ *Accountability* origina-se de termo latino (considerar), um antepôs como prefixo forma de *computare* (calcular), que em volta derivada de *putare* (calcular).

Ao Órgão Central de Auditoria cabe impedir, tempestivamente, a ocorrência de desvios ou fraudes. Deve voltar-se para a aferição de resultados, sendo capaz de identificar uma irregularidade, a tempo de contê-la, evitando possíveis desperdícios, ao mesmo tempo em que auxilia o agente público a cumprir seus objetivos. Sua responsabilidade é averiguar o grau de adequação dos controles internos administrativos e contábeis, de forma a reduzir a vulnerabilidade e os riscos inerentes à gestão.

É incumbência do Órgão Central de Auditoria realizar auditorias sobre a gestão dos recursos públicos sob a responsabilidade de órgãos e entidades públicas e privadas, bem como sobre a aplicação de subvenções e renúncia de receitas, atentando para os aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, patrimoniais e operacionais, na concepção de Silva, (2002).

Segundo Ferreira, (2002, p.32) o papel da auditoria nas contas públicas, além de ter o objetivo fiscalizador para apurar erros, falhos e até fraudes nos registros contábeis, deve ser de aliada para melhorar o trabalho dos auditados quando necessário, visualizando as diversas atividades e rotinas, conhecendo todas as áreas envolvidas com o plano de trabalho estabelecido na auditoria interna ou contratado pela auditoria externa, além de analisar informações, proporcionar a confiabilidade das demonstrações contábeis, examinar e avaliar a adequação dos sistemas de controles contábeis e operacionais, indicar procedimentos corretos, auxiliar na resolução de problemas para melhorar o desempenho das áreas em relação aos planos e metas e evitar atuações improdutivas.

Todavia, afirma Nasi (2000, p.123)

São poucas as informações espontâneas dos governos com relação aos seus balanços, suas receitas, suas despesas, seu déficit ou superávit. Até agora a prestação de contas à sociedade tem sido feita pela imprensa, através de um esquema publicitário, mas onde se fala em obras ou ações, em recursos aplicados, em melhorias para a população, dentre outras. Normalmente dados mais amplos sobre a situação econômico-financeira dos governos, são tratados em jornais e revistas especializados ou em programas de televisão também específicos. Ou seja, o grande público não sabe de nada do que acontece com as contas públicas.

Assim, segundo o autor, não cremos que o simples fato das contas públicas serem examinadas por auditores externos e sobre elas emitirem um parecer vai mudar esta situação. Todavia, deve-se avaliar e ponderar os impactos que isto poderia gerar e, antes de qualquer coisa, considerar que várias etapas deverão ser concretizadas.

De acordo com Nasi (2000, p.123), “a primeira questão a avaliar é se a estrutura das contas públicas deve permanecer como está ou se deve ser modificada, aí se incluindo os princípios contábeis adotados para a elaboração dos balanços das entidades públicas”.

A segunda questão a ser examinada segundo o mesmo autor é “a forma de divulgação das contas públicas, hoje limitadas às publicações nos Diários Oficiais, de leitura restrita e longe de atingir a grande maioria da população”. Devemos, certamente, buscar formas de divulgação mais democráticas. Se os governos gastam fábulas de dinheiro em publicações sobre realizações de obras ou ações de governo que visam mostrar seu desempenho, porque não obrigá-los a gastar em publicações sobre as contas públicas, de forma compreensível para a grande maioria da população e não só para contadores, economistas e administradores entenderem?

Na terceira etapa devemos considerar as vantagens que tais publicações sejam acompanhadas de um parecer ou relatório de um auditor externo, mostrando à sociedade que tais números são consistentes, fidedignos, enfim, que têm credibilidade.

Um fato importante a destacar é o impacto que gera na imprensa quando as contas de determinados governantes não são aprovadas pelos Tribunais de Contas ou que governantes são processados por fraudes, desvios ou desmandos administrativos. Isto é salutar mostra à sociedade a utilidade dos Tribunais de Contas. Todavia, fica uma pergunta: não se comete uma injustiça com o governante que tem suas contas aprovadas, algumas até com louvor pelo Tribunal de Contas, pela retidão de sua gestão? NASI, (2000, p.122)

Não temos nenhuma dúvida de que instrumentos como o Parecer ou Relatório de Auditores Externos (Independentes) podem ajudar, em muito, para um começo de mudança sobre a visão que a sociedade tem sobre os governantes.

Este trabalho deve ser feito de forma permanente, devidamente acompanhado e supervisionado pelos órgãos de controle, internos e externos, exercendo os mesmos um controle de qualidade sobre o trabalho dos auditores independentes, revisando desde a contratação, passando pelo planejamento, execução do trabalho e emissão dos informes correspondentes.

Deve ser proposto, segundo Nasi (2000, p.122) é que ao divulgar o balanço das contas públicas, o governante o faça com a credibilidade que a sociedade exige e para isto o Parecer de um auditor independente pode em muito contribuir, como ocorre em países mais desenvolvidos que o nosso.

Além disso, os auditores internos independentes podem contribuir com novas tecnologias, criar novos questionamentos quanto à contabilidade pública e a forma de prestação de contas do gestor público à sociedade.

CAPÍTULO III

ANÁLISE

Frente a uma sociedade dinâmica em transição o fenômeno da globalização exige conhecimento, tecnologia, competição com produtos e serviços de melhor qualidade e de menor preço, custos baixos, elevada produtividade, extração aceitável dos recursos escassos aplicados e capacidade profissional de agregação de valores. As organizações, neste novo mundo, requerem novas habilidades das pessoas, mentalidade aberta, criativa e ágil.

Assim, um dos mais importantes papéis da auditoria interna nas contas públicas é o seu uso como instrumento para alcançar o objetivo educacional que é a comunicação interpessoal, o diálogo, capaz de despertar a consciência crítica sobre os métodos tradicionais, incentivar os envolvidos a acompanharem as necessidades atuais e a se relacionarem construtivamente e sem temores, visando a valorização, eficiência e expansão do trabalho de auditoria nas organizações e perante a sociedade em geral.

A auditoria e seu objetivo preventivo são fundamentais e precisam ser desenvolvidas antecipadamente, para evitar imprecisão e prejuízos. A alta administração deve obter e controlar informações fidedignas sobre todas as suas operações. Por isso, a importância do objetivo preventivo da auditoria que deve ser realizada de forma sistemática, periódica e planejada.

A alta administração, pela necessidade de acompanhar a situação político-econômica imposta pela globalização, precisar manter uma equipe de funcionários eficientes e até realizar programas de treinamento para aperfeiçoá-los ou reciclá-los, começou a utilizar o trabalho de auditoria, não mais tradicional com o objetivo fiscalizador para apurar erros, falhos e até fraudes nos registros contábeis,

mas como importante aliada para melhorar o trabalho dos auditados quando necessário, visualizando as diversas atividades e rotinas da empresa, conhecendo todas as áreas envolvidas com o plano de trabalho estabelecido na auditoria interna ou contratado pela auditoria externa, além de analisar informações, proporcionar a confiabilidade das demonstrações contábeis, examinar e avaliar a adequação dos sistemas de controles contábeis e operacionais, indicar procedimentos corretos, auxiliar na resolução de problemas para melhorar o desempenho das áreas em relação aos planos e metas e evitar atuações improdutivas.

É fundamental deixar claro que a auditoria da eficácia não deve ser confundida com a análise de resultados das políticas públicas. Contudo a auditoria da eficácia integra essa análise, possibilitando informações específicas que, ao lado de outras resultantes da eficiência, economicidade e efetividade, mensuram os resultados dos programas governamentais.

Como resposta a problemática levantada registra-se a necessidade da implementação efetiva desse tipo de auditoria, sem dúvida, poderá contribuir para a consolidação de uma administração pública voltada para o resultado, desde que, é claro, seja utilizado um sistema de acompanhamento e controle com indicadores transparentes e objetivos, a fim de permitir correções quanto ao mau gerenciamento dos recursos públicos colocados à disposição dos gestores em geral.

CONCLUSÃO

Como reflexo da presente pesquisa em, algumas situações ficaram evidentes através das mesmas foi possível concluir acerca do assunto. Considerando o exercício um controle nas contas publica percebe-se que como hipótese a ser levantada, levando em conta a finalidade de uma auditoria e de que o exercício do controle publico, através do processo de auditoria, obtém como resultado, a percepção do legitimo emprego dos recursos públicos, de acordo com as ações propostas e com seus respectivos resultados, proporcionando, ainda a transparencia dos atos dos gestores de públicos, atos esses preconizados na Constituição Federal de 1988.

Esse processo, que na interpretação da presente pesquisa possui um destaque especial na gestão publica, serve para justificar a forma como se processa o papel da auditoria nas contas publicas de governo, ao mesmo tempo em que, propõe que esse procedimento de gestão seja sistemático, em todas as esferas do poder.

E por fim a Auditoria cabe impedir, tempestivamente, a ocorrência de desvios ou fraudes. Pois a mesma volta-se para a aferição de resultados, sendo capaz de identificar uma irregularidade, a tempo de contê-la, evitando possíveis desperdícios, ao mesmo tempo em que auxilia o agente público a cumprir seus objetivos. Sua responsabilidade é averiguar o grau de adequação dos controles internos administrativos e contábeis, de forma a reduzir a vulnerabilidade e os riscos inerentes à gestão.

REFERÊNCIAS

ALBERTON, L. **Uma contribuição para a formação de auditores contábeis independentes na perspectiva comportamental**. 2002. Tese de Doutorado. Universidade Federal de Santa, Florianópolis.

ALMEIDA, M.C. **Auditoria**: um curso moderno e completo. São Paulo: Atlas, 1996.
ATTIE, W. **Auditoria**: conceitos e aplicações. São Paulo: Atlas, 1988.

BALLEIRO NETO, J. **As organizações sociais e o controle dos tribunais de contas**. 2002 Tese de Mestrado. Universidade Federal da Bahia, Salvador.

BARROS, E.F. Auditoria de desempenho e auditoria contábil: principais aspectos metodológicos da etapa de planejamento. **XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade**, 2000.

BRESSER PEREIRA, L.C. **Gestão do setor público**: estratégia e estrutura para um novo estado. 4. ed. Rio de Janeiro. Editora Fundação Getúlio Vargas, 2001

CARDOSO, F.H.C. Reforma do estado. In. **Reforma do Estado e administração pública gerencial**, Orgs. Bresser Pereira, Luiz Carlos & Spink, Peter., 4. ed. Rio de Janeiro. Editora Fundação Getúlio Vargas, 2001.

CARRAZZA, A.R. **Curso de direito constitucional e tributário**. 9.ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

COSTA e SILVA, F. Nota explicativa à instrução CVM nº 308 de 14 de maio de 1999 2000. Disponível em: <http://www.societario.com.br/leis/ne308.html>> Acesso em junho de 2009.

COOK, J.W. & WINKLE, G.M. **Auditoria**: filosofia e técnica, São Paulo: Ed. Saraiva, 1976.

COUTINHO, C.N. **Dualidade de poderes**: Introdução à teoria marxista do estado e revolução. São Paulo, Editora Brasiliense, 1987.

DA SILVA, R.C. **Auditoria operacional como instrumento de gerência no setor público**. 1993. Dissertação de Mestrado, São Paulo: FEA, USP.

DALLARI, D.A. **Elementos de teoria geral do estado**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

FALCÃO, M. & ABE, S. **Qualidade e participação na Administração Pública Federal** - Novos critérios para a avaliação da gestão pública. Brasília, 1997. Disponível em:< www.tcu.gov.br/isc/sedip/premioscorrea/> Acesso em 05 de jul. 2009.

FARIA, J.E. **Eficácia jurídica e violência simbólica**: o direito como instrumento de transformação social. São Paulo, Editora da Universidade de São Paulo, 1988.

FRANCO, H. & MARRA, E. **Auditoria contábil**. 4 ed., São Paulo: Atlas, 2001.

FILELLINI, A. **Economia do setor público**. São Paulo: Atlas, 1994.

FONSECA, Luiz Almir Menezes. **Metodologia Científica ao alcance de todos**. 3. ed., Valer Manaus, 2008.

GIL, A.L. **Auditoria operacional e de gestão**. 5 ed., São Paulo: Atlas, 2000.
IUDÍCIBUS, Sérgio De. Manual de Contabilidade das Sociedades Por Ações aplicável às Demais Sociedades. 6. Ed. 2003.

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da contabilidade**. 6 ed., São Paulo: Atlas, 2000.

KETTL, D. F. A revolução global: reforma da administração do setor público. in. **Reforma do Estado e administração pública gerencial**, Orgs. Bresser Pereira, Luiz Carlos & Spink, Peter., 4. ed. Rio de Janeiro. Editora Fundação Getúlio Vargas, 2001.

MALUF, S. **Teoria geral do estado**. São Paulo, Sugestões Literárias S/A, 1974.

MARCONDES, N.R. **Ciências contábeis**. 2003. Disponível em: www.contabilidade.freesites.com.br> Acesso em 18 de maio de 2009.

MARION, J. C. **Contabilidade empresarial**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
Preparando-se para a profissão do futuro. 2002. Disponível em:<
www.marion.pro.br/portal/modules/wfsection/article.php?articleid=9> Acesso em
junho de 2009.

MARQUES, V.A. **O empirismo e a contabilidade: uma abordagem histórica**.
2002. Disponível em: < www.sinescontabil.com.br/trabs_faculdades/trabalhos/o_empirismo_e_a_contabilidade.> Acesso em 30 de maio de 2009.

MELLO, C.A.V. **Alta corrupção como resposta a baixos níveis de accountability**.
2003. **Mestrado em Ciência Política**. Universidade Federal de Pernambuco, Recife.

MEIRELLES, H.L. **Direito administrativo brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Malheiros,
1997.

MOREIRA NETO, D.F.. **Administração pública não estatal e descentralização social**. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

MOTTA, J.M. **Auditoria: princípios e técnicas**. S. Paulo: Atlas, 1988.

NASCIMENTO, RS.; PINHO, R.C.S.; FARIAS, A.B. O papel do auditor e da auditoria pós - enron: algumas considerações sobre a auditoria governamental. **I seminário regional de auditoria e controladoria**, Fortaleza, 03 e 04 de julho de 2003.

NASI, AC **Experiência das empresas de auditoria externa**. 2000. Disponível em:<
http://www.auditoriainterna.com.br/auditoria_externa.htm> Acesso em julho de
2009.

RIBEIRO, S.M.R Controle interno e paradigma gerencial. **Texto para Discussão n. 17**, Brasília: MARE/ENAP, 1997.

SÁ, A.L. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1998.

SANTOS, W.A. Características e alcance da auditoria no setor governamental. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, v. 21 , n. 79, p. 64-73, abril/junho,1992.

SILVA, L.M. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SILVA, M.L.M.. Auditoria ou consultoria? a saída para a busca da excelência na gestão empresarial . I **Seminário regional de auditoria e controladoria**, Fortaleza, 03 e 04 de julho de 2003.

SILVA, L.I.S. **A contabilidade**. 2002. Disponível em: <http://www.sinescontabil.com.br/trabs_profissionais/A_Contabilidade_e_oProcesso_de_Comunicacao/> Acesso em 16 de agosto de 2009.

SILVA, ES. **Órgão central de auditoria**: uma necessidade para o Estado Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Humanas da Universidade do Estado da Bahia (UNEB), Salvador, 2002.

SILVA O.L.C. **Auditoria operacional sob a ótica da eficácia** - A relevância da sua utilização pelo sistema de controle interno federal. 2003. Disponível em: <www.milenio.com.br/siqueira/tr018.htm> Acesso em 15 de agosto 2009.

SLOMSKI, V. **Teoria do agenciamento no Estado**: uma evidenciação da distribuição de renda econômica produzida pelas entidades públicas de administração direta. 1999. Tese de Mestrado. Universidade de São Paulo, São Paulo.

Legislação consultada:

BRASIL. *Constituição da Republica Federativa do Brasil*, promulgada em 05 de outubro de 1988.

BRASIL. Lei n.º 4.320, de 17/03/1964 – estatui normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e distrito Federal.

BRASIL. Decreto n.º 9.3874, 23/12/1986 - dispõe Sobre os Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria, e de Programação Financeira, Organiza o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, e da Outras Providencias.

BRASIL. Lei n.º 4.728, DE 14 DE JULHO DE 1965 - disciplina o mercado de capitais e estabelece medidas para o seu desenvolvimento.

BRASIL. Lei Federal nº 6.404, de 15/12/1976 - que disciplina as sociedades por ações.

BRASIL. Resolução CFC 780/95, estabelece conceitos de Auditoria Interna, seus trabalhos e delimita sua responsabilidade e estrutura.