

AUDITORIA GOVERNAMENTAL E TIPOS DE SERVIÇOS DE  
AUDITORIA PRESTADOS PELA EQUIPE DE AUDITORIA  
GOVERNAMENTAL

**GOVERNMENT AUDITING AND TYPES OF AUDIT SERVICES PROVIDED BY THE TIME OF  
GOVERNMENT AUDITOR**

Recebido em 13.10.2014 | Aceite final em 27.05.2015 |

Nota: este artigo foi aceito pelo Editor Jorge Eduardo Scarpin e passou por uma avaliação *double blind review*

A reprodução dos artigos, total ou parcial, pode ser feita desde que citada a fonte.

JENNIFER ISABEL ARROYO CHACÓN

Controladoria-Geral da República da Costa Rica (CGR) | E-mail:  
prof.jenniferarroyo@yahoo.com

RESUMO

O objetivo deste documento é explicar os distintos tipos de serviços prestados pela equipe de auditoria no setor governamental com a finalidade de descrevê-los para que possam ser compreendidos facilmente pelo leitor. Em primeiro lugar, o documento faz referência às Normas Internacionais para Prática Profissional da Auditoria Interna do Instituto dos Auditores Internos, as quais são aceitas em muitos países tais como os Estados Unidos, o Brasil e a maioria dos países da América Latina, as normas pretendem regulamentar o trabalho da auditoria governamental, dar as pautas que a equipe de auditoria governamental deve seguir para fazer corretamente seu trabalho, mantendo a independência, objetividade e qualidade dos produtos da auditoria. Em segundo lugar, o documento expõe os diferentes tipos de serviços que pode prestar a equipe da auditoria em uma instituição, tais como: auditoria de conformidade, auditoria de desempenho, auditoria das demonstrações contábeis, auditoria do controle interno do sistema financeiro, auditoria em tecnologia da informação, serviços de consultoria e assistência, e finalmente a auditoria de fraudes. Adiciona o texto uma breve explicação dos principais aspectos que o auditor deve considerar ao momento de realizar cada uma destas auditorias. A principal conclusão do documento é que a equipe de auditoria pode prestar diversos serviços à administração adicionais à auditoria financeira tradicional, aspecto que amplia o escopo do trabalho

da auditoria e beneficia à instituição com mais e melhores productos de auditoria.

**Palavras-chave:** Auditoria governamental. Serviços de auditoria. Normas Internacionais para Prática Profissional da Auditoria Interna.

## ABSTRACT

The purpose of this document is to explain the different types of services provided by the audit team in the government sector in order to describe each one in such a way easily understood by the reader. First, the document referenced The International Standards for Professional Practice of Internal Auditing of the Institute of Internal Auditors, which aims to regulate the work of government audits, give the guidelines that the government auditing team must follow to do correctly their job, keeping the independence, objectivity and quality of the audit product. Secondly, the paper describes the different types of services that can provide the audit team in a public institution such as Compliance Audit, Performance audit, audit of financial statements, audits of internal control of the financial system, technology audit information, advice and assistance and fraud audit services. The main conclusion of the paper is that the audit team can provide many services for the administration of more traditional financial audit which not only broadens the scope of the work of the audit also benefits from the institution with more and better products of the audit.

**Keywords:** Government audit. Audit services. International Standards for Professional Practice of Internal Auditing.

## 1. INTRODUÇÃO

Este documento parte da premissa de que a auditoria governamental é um órgão importante dentro das instituições públicas e que cumpre uma função fundamental, pois permite à administração melhorar sua gestão para alcançar os objetivos públicos e os fins sociais que persegue a instituição.

A auditoria governamental pode ser definida como o processo de auditoria que responde às particularidades e necessidades da gestão pública; que tem como base os fatores teóricos da auditoria tradicional, mas adiciona as particularidades legais e administrativas do governo, tendo que avaliar a observância dos princípios de eficiência, eficácia, economia e equidade nas atividades públicas que audita.

Sua função principal é a fiscalização, é garantir o correto uso dos fundos públicos, tendo presente que deve ter uma atitude proativa, seus relatórios devem estar bem suportados em provas objetivas e de alta qualidade para garantia tanto a administração quanto a cidadania que recebe os resultados da atividade auditora.

Assim a auditoria não deve ser considerada como a inimiga da administração, senão como a conselheira ou um apoio que diz o que deve ser corrigido ou aperfeiçoado. Entendendo a auditoria

governamental como um aliado, é possível assegurar que suas ações dentro da organização são maiores.

A atividade tradicional da equipe de auditoria nela instituição é a auditoria financeira; não obstante, atualmente as coisas estão mudando e agora pode oferecer diferentes serviços à administração, prova dessa mudança é a aprovação das Normas Internacionais para Prática Profissional da Auditoria Interna -aplicáveis nos Estados Unidos, no Brasil e a maioria dos países da América Latina- abarcam um campo de trabalho da auditoria maior, sempre procurando garantir a objetividade, independência e qualidade de seu trabalho como uma garantia para a equipe de auditoria e para a administração de que os resultados da atividade da auditoria estão corretamente suportados.

Este artigo explica os diferentes serviços que pode oferecer a equipe de auditoria dentro das instituições públicas, tais como: a. auditoria de conformidade: procura avaliar que as instituições cumprem com as regras legais e regulamentos que lhes são aplicáveis; b. auditoria de desempenho: mede a economia, eficiência, eficácia, legalidade, confiabilidade e integridade dos programas públicos, mede o correto desempenho das atividades executadas pelas instituições públicas; c. auditoria das demonstrações contábeis: expressa uma opinião sobre as demonstrações financeiras da instituição e avalia suas informações financeiras; d. auditoria do controle interno do sistema financeiro: procura determinar se a organização conta com o bom sistema contábil e se as demonstrações contábeis têm informação idônea; e. auditoria em tecnologia da informação: avalia a confiabilidade das informações informatizadas que suportam as demonstrações contábeis e financeiras, as quais são usadas para analisar os programas ou os resultados dos projetos executados pela instituição; f. os serviços de consultoria e assistência: são outros serviços que pode prestar a equipe de auditoria à organização com o fim de colaborar com eles na implementação de adequados mecanismos de controle interno; e finalmente, g. auditoria de fraudes: corresponde à prevenção e investigação dos atos de corrupção e violações da integridade.

Por último, o objetivo perseguido por este documento é expor os outros serviços que pode prestar a equipe da auditoria governamental nas instituições públicas além das funções tradicionais, suportando um papel mais ativo de parte da auditoria e uma melhor comunicação entre a auditoria e a administração.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

### 2.1 CONCEITO E FUNÇÕES DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL

Antes de descrever os serviços prestados pela equipe de auditoria governamental é preciso falar sobre a função de fiscalização posterior que inclui a auditoria governamental.

A Controladoria Geral da República da Costa Rica (2011) define a fiscalização posterior como o controle externo exercido pelas Entidades de Fiscalização Superior de conformidade com a gestão e resultados do sujeito passivo fiscalizado, de acordo com os princípios estabelecidos no marco legal, jurisprudencial, técnico e doutrinal. A fiscalização é posterior porque se executa depois da realização das operações das instituições fiscalizadas.

A auditoria governamental é incluída como parte das atividades de fiscalização posterior; por conseguinte, pode ser realizada por uma Entidade de Fiscalização Superior ou pelas auditorias internas. Pérez (1996) define a auditoria governamental como fiscalização, entendida esta ação, em seu sentido mais amplo, como o conjunto de atividades que tendem a comprovar se os objetivos previstos se atingem com as características de qualidade, quantidade e oportunidade requeridas; no sentido mais restringido, a fiscalização da administração pública é o processo mediante o qual se procura a verificação da atividade executada pelo Estado. O autor também anotou que fiscalizar significava analisar o processo de operação para determinar seu comportamento em relação com os

objetivos planejados. Finalmente, disse que a auditoria governamental é aquela revisão sistemática de fatos e circunstâncias que ocorram no contexto da administração pública, com o objetivo de verificar que tais eventos ou circunstâncias contribuam eficazmente para os fins do Estado.

Por sua parte, o Instituto Rio Barbosa (2010) escreve a seguinte definição da auditoria governamental:

1102.1 – AUDITORIA GOVERNAMENTAL: exame efetuado em entidades da administração direta e indireta, em funções, subfunções, programas, ações (projetos, atividades e operações especiais), áreas, processos, ciclos operacionais, serviços, sistemas e sobre a guarda e a aplicação de recursos públicos por outros responsáveis, em relação aos aspectos contábeis, orçamentários, financeiros, econômicos, patrimoniais e operacionais, assim como acerca da confiabilidade do sistema de controle interno (SCI). É realizada por profissionais de auditoria governamental, por intermédio de levantamentos de informações, análises imparciais, avaliações independentes e apresentação de informações seguras, devidamente consubstanciadas em evidências, segundo os critérios de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, ética, transparência e proteção do meio ambiente, além de observar a probidade administrativa e a responsabilidade social dos gestores da coisa pública. (Instituto Rio Barbosa, 2010, p. 11)

Como último exemplo: definição da Controladoria Geral de Minas-Gerais:

Auditoria Governamental – tem como finalidade comprovar a legalidade e legitimidade, e avaliar os resultados quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nas unidades da administração pública, bem como a avaliar a aplicação dos recursos públicos. ... A Auditoria Governamental que vamos abordar é a de Gestão Pública, ou seja, uma atividade de avaliação voltada para o exame, visando à comprovação da legalidade e legitimidade, adequação dos sistemas de Controles Internos e dos resultados obtidos quanto aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia da aplicação dos recursos públicos. Busca corrigir o desperdício, a improbidade, a negligência e a omissão, e ainda, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, garantir os resultados pretendidos, destacando os impactos e benefícios sociais advindos. (Controladoria-Geral do Estado, 2012, p. 47 e 48)

Este artigo define a auditoria governamental como o processo de auditoria que responde às particularidades e necessidades da gestão pública, tendo como base os fatores teóricos da auditoria tradicional, porém adiciona as particularidades legais e administrativas do governo. Consequentemente a equipe de auditoria governamental precisa ter mais habilidades que a equipe da auditoria do setor privado, porque o primeiro não só tem que verificar os elementos técnicos da auditoria tradicional em seu trabalho, senão que também deve avaliar temas de oportunidade, eficiência, economia e legalidade das políticas públicas, sempre de acordo com o marco legal aplicável à organização que audita.

A principal função que deve executar a auditoria governamental é fiscalizar o correto uso dos fundos públicos, que as administrações utilizem adequadamente os dinheiros originados nos impostos e os contribuintes. Também, deve avaliar a observância dos princípios de eficiência, eficácia, economia e equidade em todas as atividades que executarem. De igual importância é a avaliação da conformidade do marco legal dentro da instituição, a equipe de auditoria deve ter certeza que as atuações da organização respeitam o quadro legal que a regulamenta.

Seu objetivo é aconselhar aos gestores públicos para aperfeiçoar suas operações e atividades, expondo num relatório as áreas que têm oportunidades de melhora, com suas respectivas conclusões e recomendações. A atitude da auditoria deve ser proativa e construtiva, enfatizando as possíveis

ações corretivas que permitem o aumento da eficiência, eficácia, economia e equidade nas operações públicas.

Tendo clara a definição e as funções de auditoria governamental segue descrever as regras aplicáveis ao trabalho do auditor do governo.

## 2.2 NORMAS INTERNACIONAIS PARA PRÁTICA PROFISSIONAL DA AUDITORIA INTERNA DO INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS

As normas internacionais para a prática profissional da auditoria interna foram feitas por o Instituto dos Auditores Internos dos Estados Unidos, mas são aceitas em muitos países como o Brasil e a maioria dos países da América Latina, onde os Institutos dos Auditores Internos dos países adaptaram as normas conforme suas necessidades e regulamentações próprias.

As normas pretendem regulamentar a prática profissional da auditoria garantindo a qualidade e objetividade do trabalho da auditoria. Têm como objetivos os seguintes:

1. Desenhar os princípios básicos que representam a prática de auditoria interna.
2. Fornecer uma estrutura para a execução e promoção de um amplo espaço de auditoria interna de valor agregado.
3. Estabelecer as bases para a avaliação de desempenho da auditoria interna.
4. Promover a melhoria dos processos e operações organizacionais.

As Normas estão divididas em dois grandes grupos, que são: Normas de Atributos, as quais estabelecem as características das organizações e dos indivíduos que laboram na auditoria interna, e as Normas de Desempenho que descrevem a natureza da auditoria interna e fornecem os critérios de qualidade dos produtos da auditoria.

Os grupos de normas têm subnormas, as quais descrevem com mais detalhe as obrigações que devem cumprir os auditores nos temas estudados pelas normas. As quais são detalhadas na Tabela 1:

I. Normas de Atributos	1000. Propósito, Autoridade e Responsabilidade. 1010. Reconhecimento da Definição de Auditoria Interna, do Código de Ética e das Normas no Estatuto de Auditoria Interna. 1100. Independência e Objetividade 1110. Independência Organizacional 1111. Interação Direta com o Conselho 1120. Objetividade Individual 1130. Prejuízo à Independência ou à Objetividade 1200. Proficiência e Zelo Profissional Devido 1210. Proficiência 1220. Zelo Profissional Devido 1230. Desenvolvimento Profissional Contínuo 1300. Programa de Avaliação da Qualidade e Melhoria 1310. Requerimentos do Programa de Avaliação da Qualidade e Melhoria 1311. Avaliações Internas 1312. Avaliações Externas 1320. Reporte do Programa de Avaliação da Qualidade e Melhoria 1321. Uso de "Em conformidade com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna" 1322. Divulgação de Não Conformidade
------------------------	---

II. Normas de Desempenho	2000. Gerenciamento da Atividade de Auditoria Interna 2010. Planejamento 2020. Comunicação e Aprovação 2030. Gerenciamento de Recursos 2040. Políticas e Procedimentos 2050. Coordenação 2060. Reporte para a Alta Administração e o Conselho 2070. Prestadores de Serviço Externo e a Responsabilidade da Organização sobre a Auditoria Interna 2100. Natureza do Trabalho 2110. Governança 2120. Gerenciamento de riscos 2130. Controle 2200. Planejamento do Trabalho de Auditoria 2201. Considerações sobre o Planejamento 2210. Objetivos do Trabalho de Auditoria 2220. Escopo do Trabalho de Auditoria 2230. Alocação de Recursos para o Trabalho de Auditoria 2240. Programa de Trabalho de Auditoria 2300. Execução do Trabalho de Auditoria: 2310. Identificação das Informações 2320. Análise e Avaliação 2340. Supervisão do Trabalho de Auditoria 2400. Comunicação dos Resultados 2410. Critérios para a Comunicação 2420. Qualidade das Comunicações 2421. Erros e Omissões 2430. Uso de “Conduzido em Conformidade com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna” 2431. Declaração de Não Conformidade do Trabalho de Auditoria 2440. Divulgação dos Resultados 2450. Opiniões gerais 2500. Monitoramento do Progresso 2600. Comunicação da Aceitação de Riscos
--------------------------	--

**Tabela 1.** Normas Internacionais para Prática Profissional da Auditoria Interna do Instituto dos Auditores Internos

Fonte: Dados tomados das Normas Internacionais para Prática Profissional da Auditoria Interna do Instituto dos Auditores Internos

As normas são parâmetros cujo objetivo é orientar a equipe de auditoria para fazer seu trabalho adequadamente resguardando sempre os princípios de objetividade, independência e qualidade em todos seus produtos. Também, são uma garantia para a administração que é auditada de que a auditoria fará sua pesquisa com altos requerimentos de qualidade.

## 2.3 TIPOS DE SERVIÇOS DE AUDITORIA PRESTADOS PELA EQUIPE DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL

As equipes de auditoria governamental podem oferecer diferentes tipos de serviços às instituições para as quais trabalham, entre as mais frequentes e importantes estão: auditoria de conformidade, auditoria de desempenho, auditoria das demonstrações contábeis, auditorias do controle interno do sistema financeiro, auditorias em tecnologia da informação, serviços de consultoria e assistência e auditoria de fraudes. Em virtude sua serão explicadas em detalhe:

a) Auditoria de Conformidade

As auditorias de conformidade procuram verificar que a instituição cumpre com as normas e critérios que regulamentam seu trabalho, tais como as leis e os regulamentos emitidos para o nível nacional, regional ou local aprovadas pelas entidades governamentais que têm potestades de supervisão sobre elas.

O auditor tem que estudar o quadro legal que regulamenta o atuar da instituição na qual esta fazendo fiscalização, a verificação do quadro normativo deve incluir: as leis nacionais e locais, as normas dentro dos contratos e às políticas e procedimentos organizacionais.

Os atributos que contribuem a um sistema de conformidade eficaz nas instituições públicas são:

- Procedimentos operativos devidamente documentados de conformidade com os requerimentos.
- O pessoal e a direção conhecem os requerimentos aplicáveis a seus cargos.
- Existem responsabilidades claramente definidas para a supervisão das metas e objetivos organizacionais, funções operativas e requerimentos legais.
- A instituição tem políticas sobre práticas operativas aceitáveis e códigos de conduta.
- Os titulares dos postos de trabalho têm as qualidades e competências necessárias para exercer suas responsabilidades.

Na auditoria de conformidade o auditor tem que verificar que a instituição cumpre com todos os requerimentos de legalidade e contratuais e que executa suas atuações de conformidade com o quadro legal vigente.

b) Auditoria de Desempenho

A auditoria de desempenho avalia a atuação da instituição, programa, atividade ou função governamental; também é conhecida como auditoria de valor para o dinheiro, auditoria das operações, auditoria integral, auditoria do amplo escopo, auditoria operativa, auditoria da economia e eficiência ou auditoria dos programas. Os nomes fazem referência às auditorias que medem a economia, eficiência, eficácia, legalidade, confiabilidade e integridade da informação pública.

A auditoria de desempenho segue duas abordagens que são:

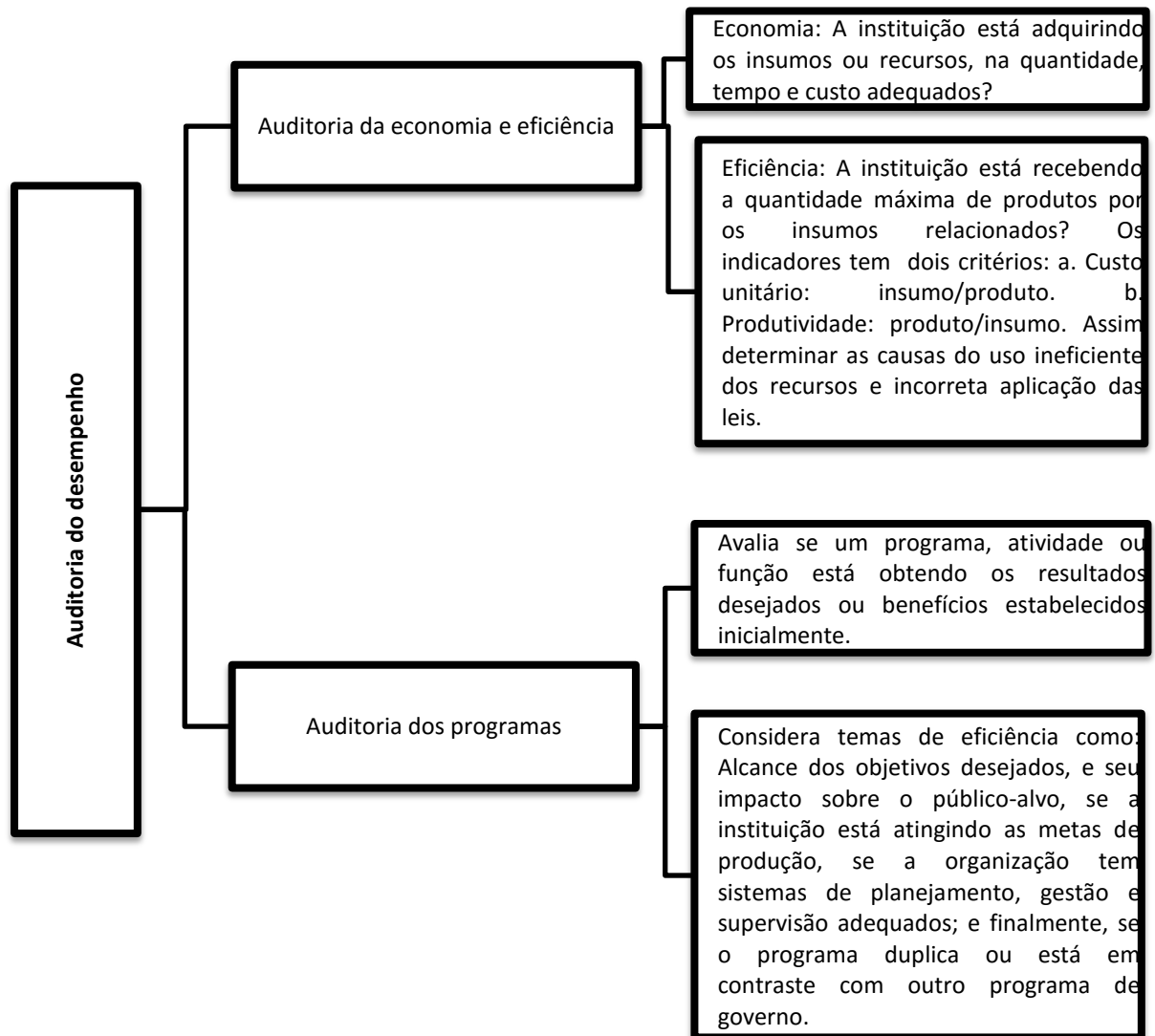
- a. A abordagem com base em processos: É utilizada para determinar se a instituição tem controles suficientes e se esses controles têm a qualidade e competência precisas para fornecer segurança razoável de que os processos da instituição vão atingir o desempenho desejado. O auditor faz questionários de controle interno e compara o controle interno da organização estudada com o controle interno de outras instituições similares.
- b. A abordagem com base em medições: O auditor pode incluir uma metodologia para a medição do desempenho da instituição nos casos em que a instituição não tem a prática de medir seu desempenho ou essa medição é incompleta ou não é confiável. O auditor com base na abordagem de medições pode utilizar uma grande variedade de metodologias quantitativas e qualitativas tendentes a medir o desempenho da instituição.

Na auditoria de desempenho a equipe de auditoria faz os indicadores de desempenho contra os quais depois compara os resultados da auditoria, com o objetivo de conhecer se os resultados da instituição são iguais, menores ou maiores dos indicadores de desempenho feitos ao início do estudo.

Alguns dos indicadores de desempenho são:

- Requerimentos legais ou contratuais.
- Técnica de “benchmark” com operações públicas e privadas comparáveis.
- As metas de desempenho estabelecidas pela administração.
- Indicadores do desempenho validados pelos auditores.

A auditoria de desempenho tem duas categorias: auditoria da economia e eficiência e auditoria dos programas, os quais são citados na Figura 1:



**Figura 1.** Categorias da auditoria do desempenho.

As auditorias de desempenho incluem uma avaliação dos controles da direção e entre outros objetivos estão:

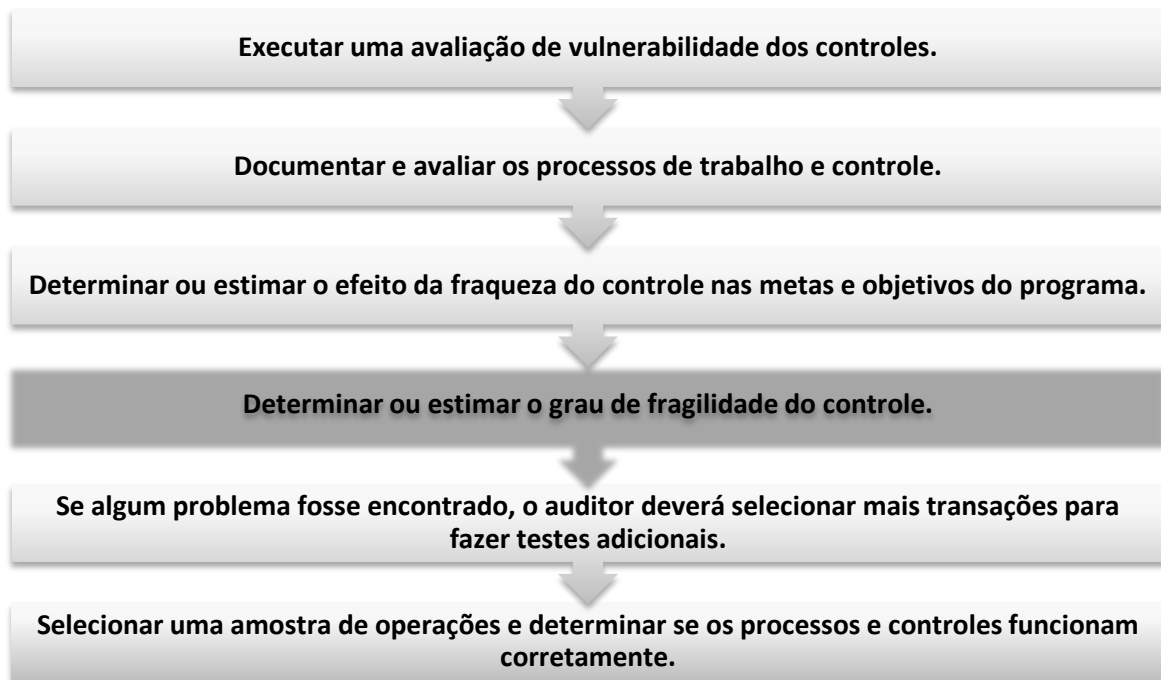
- Operações do programa
- Validade e confiabilidade dos dados
- Conformidade com as leis e regulamentos



- Proteção de ativos

Os controles da direção podem ser avaliados de duas maneiras, que são:

- Abordagem dirigida ao âmbito estreito: É usado para tratar uma deficiência de controle específica causada por uma deficiência de desempenho claramente individualizada. Os auditores identificam e testam os controles relevantes e recomendam as mudanças necessárias.
- Abordagem integral: É usado nos casos em que o objetivo da auditoria é analisar até que ponto a instituição executa uma função, serviço ou atividade corretamente; também, identifica as deficiências de controle significativas e potenciais para análise posterior: As etapas para a revisão são as citadas na Figura 2:



**Figura 2.** Etapas para fazer a abordagem integral.

c) Auditoria das demonstrações contábeis e financeiras

Nesta auditoria a finalidade é expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras e o balanço patrimonial da instituição, avaliando os seguintes pontos:

- a. As informações contábeis e financeiras estão baseadas em dados disponíveis; também, se essas informações incluem as transações, ativos e passivos reais.
- b. Verificar se toda a informação importante está incluída nas demonstrações contábeis ou financeiras.
- c. As partidas sobre direitos e obrigações da empresa têm respaldo documental e refletem compromissos reais da instituição.
- d. As partidas refletem cifras corretas.

A equipe de auditoria governamental também tem a obrigação de verificar se as demonstrações contábeis cumprem com os seguintes fatores:

- Respeitam os princípios de contabilidade geralmente aceitados.
- Respeitam os princípios contábeis correspondentes.
- As demonstrações contábeis revelam adequadamente os fatores que podem afetar sua utilização ou interpretação.
- As demonstrações contábeis classificam e resumem a informação razoavelmente.
- As demonstrações contábeis refletem as transações da forma que facilite ao leitor conhecer os resultados das operações e os fluxos de caixa.

Igualmente, a auditoria deve considerar o conceito de materialidade para definir as constatações de auditoria. Uma constatação de auditoria tem materialidade no momento em que possa mudar o influir na opinião que uma pessoa razoável possa ter depois de ler as demonstrações contábeis da instituição. As normas internacionais para prática Profissional da auditoria interna falam de “significância” como:

#### Significância

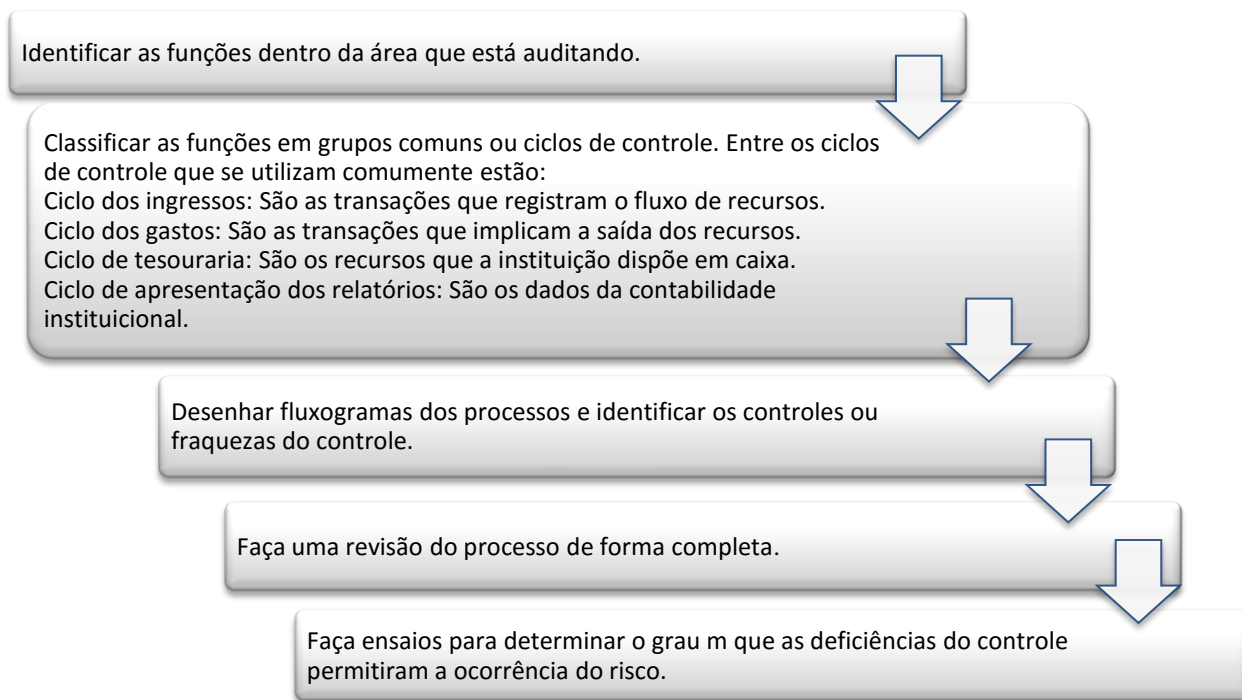
A importância relativa de um assunto dentro do contexto no qual está sendo considerado, incluindo fatores quantitativos e qualitativos, tais como: magnitude, natureza, efeito, relevância e impacto. O julgamento profissional auxilia os auditores internos quando se avalia a significância de assuntos dentro do contexto dos objetivos relevantes. (The Institute of Internal Auditors, 2012, pág. 21)

As constatações de auditoria importantes podem ser originadas por:

- a. Incorreta aplicação dos princípios contábeis.
  - b. Omissão de informação contábil importante nas demonstrações contábeis.
  - c. Informação falsa ou enganosa
- d) Auditorias do controle interno do sistema financeiro

As auditorias do controle interno do sistema contábil e financeiro procuram determinar se a instituição conta com o bom sistema contábil e se as demonstrações contábeis têm informação adequada.

A metodologia para fazer esse tipo de auditorias é a descrita na Figura 3:



**Figura 3.** Metodologia da auditoria do controle interno do sistema financeiro.

Um bom sistema de controle interno inclui um sólido ambiente de controle, um sistema de contabilidade corretamente desenhado e mantido; assim como, políticas e procedimentos para garantir a integridade dos dados e proteção de ativos.

O auditor tem que verificar que o sistema de controle interno cumpra com as seguintes atividades:

- As transações são devidamente autorizadas pela autoridade competente para isso.
- Os registros contábeis são bem desenhados.
- Existem salvaguardas adequadas sobre os ativos e registros.

e) Auditorias em tecnologia da informação

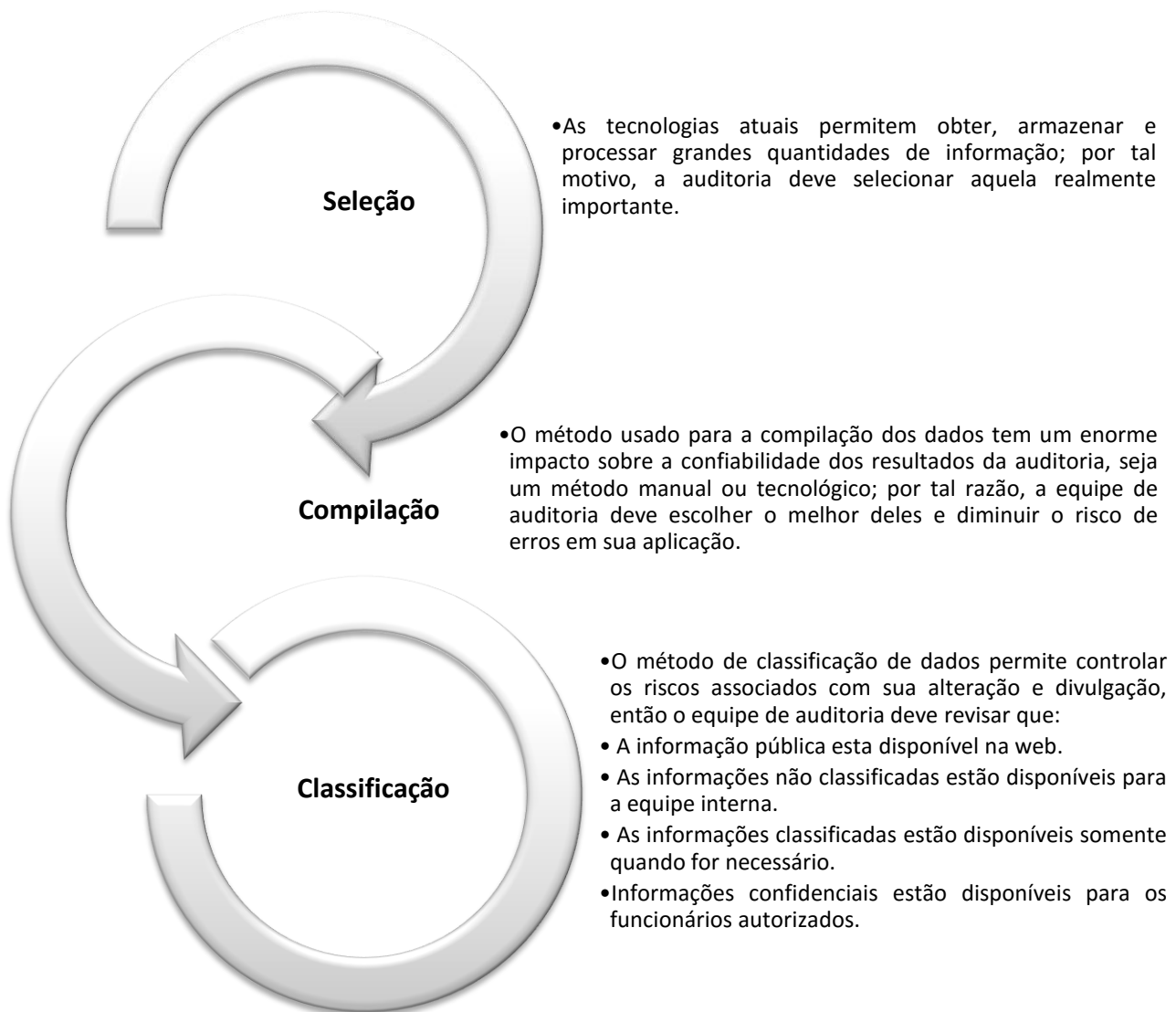
A auditoria deve avaliar a confiabilidade das informações informatizadas que suportam as demonstrações contábeis e financeiras as quais são usadas para analisar os programas ou resultados dos projetos que executa a instituição. A equipe de auditoria governamental deve entender os elementos que compõem as informações e a integridade do processo para assim poder definir a adequação e eficácia dos controles.

**Tabela 2: Elementos da informação e integridade do processo**

<b>Elemento</b>	<b>Definição</b>
Autorização	É um elemento de informação, uma transação ou um sistema completo, ao qual se acede, desenvolve, modifica ou usa corretamente com a autoridade competente para isso.
Preciso	A informação e os processos associados estão corretos e podem ser utilizados para alcançar o objetivo proposto.

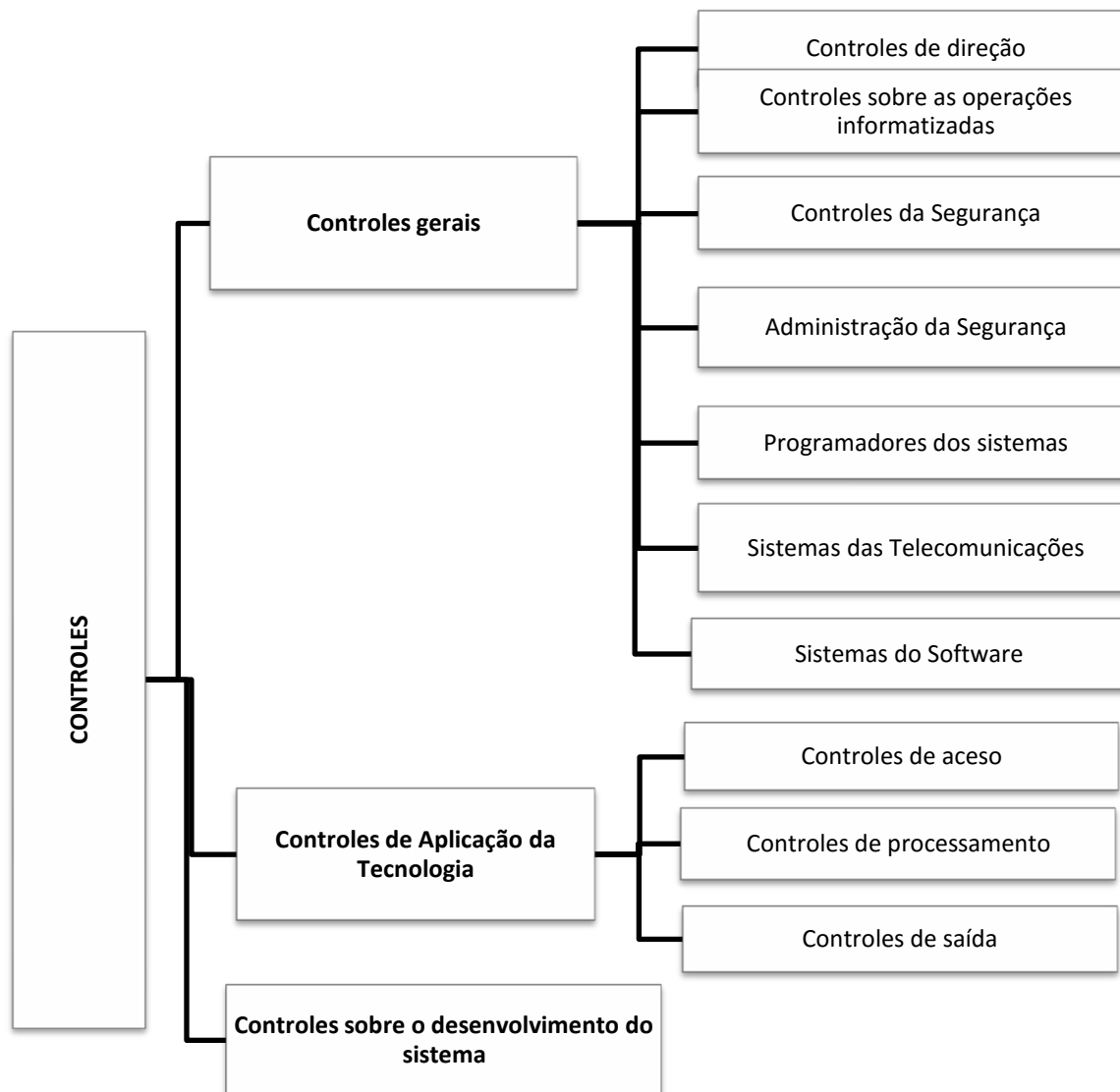
Completo	A informação solicitada esta completa, não tem ausência de dados, também não estão duplicados. As transações refletidas são identificadas, monitoradas e substituídas conforme for o caso.
Oportuno	O trabalho é processado rapidamente e tem os níveis de qualidade que são precisos.
Registrado, processado e apresentado em um relatório no prazo adequado.	Respeito das datas do ciclo contábil e outros prazos importantes.
Seguro	A informação e os processos estão protegidos contra acessos, atualizações, divulgações ou destruições não autorizadas.

Todos os elementos antes citados são selecionados, coletados e classificados para ser apresentados no relatório e armazenamento da informação. Esta etapa se trabalha como disse a Figura 4:



**Figura 4.** Etapas para fazer auditoria em tecnologia da informação

Neste processo o auditor deve verificar uma importante diversidade de controles, tais como:



**Figura 5.** Sistemas de controle que deve verificar a equipe de auditoria governamental.

Por sua parte, o COBIT do inglês *“Control Objectives for Information and related Technology”* é um conjunto de diretrizes baseadas em auditoria para processos, práticas e controles de TI, voltado para redução de risco, enfoca integridade, confiabilidade e segurança, é um conjunto de ferramentas para a excelência em TI. Estabelece 4 domínios ou classificações de alto nível, que são:

- Planejamento e Organização (PO): Inclui as estratégias e táticas, mas também, estuda a maneira em que as tecnologias da informação contribuem á alcançar os objetivos da instituição.

- Aquisição e Implementação: Inclui a identificação, desenvolvimento ou aquisição, e integração das distintas aplicações tecnológicas no processo de negócio.
- Entrega e suporte: Os processos de suporte necessários para realizar as entregas dos serviços de acordo com este domínio incluem o processamento real dos dados mediante os sistemas de aplicação e classificação segundo os controles dos aplicativos.
- Supervisão: É preciso avaliar os processos de tecnologia frequentemente com o fim de supervisionar sua qualidade e cumprimento com os requerimentos do controle do sistema.

f) Serviços de consultoria e assistência

A equipe de auditoria governamental pode prestar outros tipos de serviços às administrações, tais como: Consultoria, autoavaliação do controle interno e treinamento, os quais são definidos como:

<b>Consultoria</b>	<b>Autoavaliação do controle</b>	<b>Treinamento</b>
<p>•São atividades de consultoria aquelas cuja natureza e alcance estão dirigidas a dar valor agregado e melhorar os processos da governança, gestão de riscos e controle de uma organização, sem que o auditor o assuma responsabilidade de gestão.</p>	<p>•Para garantir que a instituição tem controles adequados e que estão trabalhando corretamente, a equipe de auditoria pode colaborar no processo de planejar os controles internos adequados, dando assistência direta ou informação específica relacionada com as áreas de estabelecimento e supervisão dos controles internos, avaliações de riscos e amostragem eficazes.</p>	<p>•Por causa da experiência a equipe de auditoria pode treinar ao pessoal e à direção administrativa sobre questões de controle de gestão, medidas de desempenho ou outros princípios de gestão.</p>

**Figura 6.** Tipos de Serviços de consultoria e assistência

g) Auditoria de fraudes

A importância de uma violação à integridade está relacionada com a forma em que afeta à instituição no âmbito financeiro ou em construir uma percepção pública negativa dela. A auditoria institucional pode executar provas de auditoria adicionais onde percebem a possibilidade ou probabilidade de que ocorra uma violação à integridade específica e significativa.

Entre as categorias de violações à integridade se incluem:

- São atos ilegais as violações às leis e os regulamentos
- A fraude é um tipo de ato ilegal que envolve a obtenção de um benefício mediante atos tendentes a violar intencionalmente as normas e controles.
- Incumprimentos contratuais e violações das condições dos contratos ou subvenções.
- Os abusos são diferentes aos atos ilegais e aos incumprimentos. Os abusos ocorrem quando a conduta não cumpre as expectativas da sociedade do comportamento prudente. Em

virtude de que a determinação do abuso é uma atividade subjetiva, não é possível que a auditoria elimine o risco de que ela ocorra, mas pode dar uma segurança razoável para detectá-la.

- As irregularidades são distorções intencionais, omissões de valores ou divulgações importantes nas demonstrações financeiras.
- O desperdício é o uso antieconômico ou ineficiente dos recursos.

Quando o auditor tiver suspeita de que uma violação a integridade esta acontecendo, deverá procurar aconselhamento legal para:

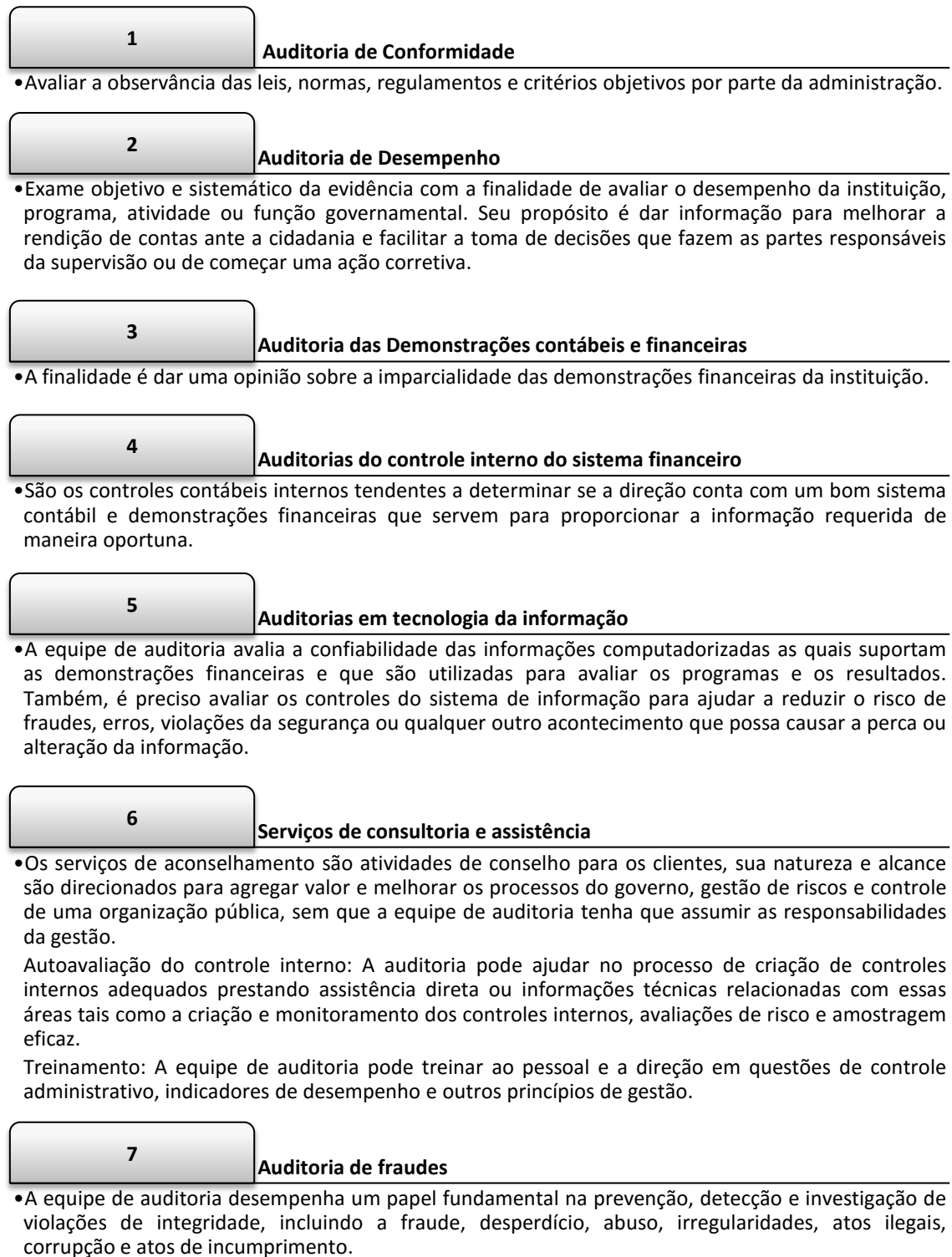


**Figura 7.** Ações pelas quais o auditor deve procurar o aconselhamento legal

Neste campo a auditoria pode prestar dois serviços que são:

1. **Prevenção:** Dar conselhos para a prevenção de esses atos ou para fazer políticas de luta contra a corrupção e detecção de atos de corrupção ou violações de integridade.
2. **Investigação de possíveis atos de corrupção ou violações da integridade:** Quando ocorrer um ato de corrupção ou uma violação da integridade a equipe de auditoria fará a investigação necessária e recolher provas suficientes, competentes e relevantes para escrever o relatório final da investigação e dirigi-lo para as autoridades competentes.

Finalmente, todos os serviços prestados pela auditoria governamental às instituições públicas, podem ser resumidos na seguinte Figura 8:



**Figura 8.** Tipos de serviços prestados pela equipe da auditoria.

## CONCLUSÃO

A principal conclusão deste artigo é que a equipe de auditoria pode prestar diversos serviços à administração com o objetivo de contribuir a melhorar a gestão pública e os serviços que presta a instituição.



O trabalho desempenhado pela auditoria é importante, porque permite chamar a atenção dos gestores públicos em aquelas áreas que têm oportunidades de melhora com o fim de alcançar os princípios de eficiência, eficácia, economia e equidade nas atividades públicas.

A equipe de auditoria pode executar desde auditorias financeiras tradicionais até auditorias de caráter mais amplas tais como as auditorias de desempenho, de controle interno do sistema financeiro, tecnologias da informação, ou bem prestando serviços de consultoria e assistência, o qual forma parte do valor agregado que pode dar a auditoria à instituição.

Consequentemente, a auditoria deve ser considerada como um aliado para melhorar os serviços públicos, e como um apoio para os gestores públicos em seu trabalho, pois eles podem procurar os serviços de auditoria com o objetivo de mudar suas debilidades por fortalezas.

Finalmente, este artigo fecha destacando a importância do trabalho conjunto entre a administração e a equipe de auditoria com o fim de melhorar os processos, mudar as áreas com oportunidades de melhorar e prestar o serviço público de qualidade para os cidadãos.

## REFERENCIAS

Arroyo, J. I. (2012). Responsabilidad del auditor ante una investigación de actos de corrupción o violaciones a la integridad [Responsabilidade do auditor em uma investigação de corrupção ou violação da integridade]. Revista Administración y Economía, Universidad Occidental de Colombia [Revista Gestão e Economia da Universidade Ocidental da Colômbia], 57-79.

Contraloría General de la República de Costa Rica. (2011). Manual General de Fiscalización Integral [Manual Geral de Fiscalização Integral]. Fonte: Contraloría General de la República: [http://documentos.cgr.go.cr/content/dav/jaguar/documentos/cgr/estrategia/documentos/2013mag\\_e fi\\_2011\\_al\\_23\\_5\\_2013\\_vf.pdf](http://documentos.cgr.go.cr/content/dav/jaguar/documentos/cgr/estrategia/documentos/2013mag_e fi_2011_al_23_5_2013_vf.pdf)

Controladoria-Geral do Estado. (2012). Curso Básico de Controle Interno e Auditoria Governamental. Minas Gerais, Brasil: Subcontroladoria de auditoria e controle de gestão– SCG.

Instituto Rio Barbosa. (2010). Normas de Auditoria Governamental (NAGs) aplicáveis ao Controle Externo. Brasil.

Kincaid, J. K., Sampias, W. J., & Marcella, A. J. (s.d.). CGAP Profesional Certificado en Auditoría Gubernamental. Guía de Estudio para el Examen. Tercera Edición. [CGAP Profissional certificado em auditoria governamental. Guia de Estudo para o Exame. terceira Edição]. 2004: The Institute of Internal Auditors Inc. .

Peréz Saavedra, J. (1996). La auditoría Gubernamental en el contexto de la administración pública [A auditoria governamental no âmbito da administração pública]. Revista de Administración Pública, 89-97.

The Institute of Internal Auditors. (2012). Normas internacionais para prática profissional de auditoria interna (normas). Brasil: The Institute of Internal Auditors.