

ANÁLISE DAS ATIVIDADES DA AUDITORIA INTERNA NO ÂMBITO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO CEARÁ: SOB A ÓTICA DOS AUDITORES INTERNOS

RESUMO

A auditoria interna destaca-se cada vez mais como uma importante ferramenta de controle nas instituições públicas, que permite relacionar a avaliação de uma organização sob os aspectos da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos sistemas e processos de controle interno de uma entidade. O objetivo geral da pesquisa é analisar as atividades exercidas pela auditoria interna do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará (TJCE). A metodologia utilizada na pesquisa é caracterizada como quali/quantitativa, exploratória, descritiva, bibliográfica e documental. A pesquisa foi realizada sob a forma de estudo de caso, tendo sido utilizado questionário estruturado, observações diretas e análise de documentos formais para coleta de dados do órgão estudado. O questionário foi aplicado a todos os membros da equipe de auditoria do TJCE. A pesquisa documental consistiu na coleta das informações oriundas dos relatórios de auditoria da entidade, sobretudo das recomendações e das respectivas respostas das unidades auditadas. O resultado da pesquisa permitiu concluir que o processo de auditoria interna TJCE utiliza conceitos, técnicas e procedimentos modernos de auditoria governamental. Embora a auditoria interna dessa entidade necessite de melhorias, verificou-se que 99,25% das recomendações relativas a auditorias internas foram atendidas satisfatoriamente pelas unidades auditadas do órgão. Tal fato justifica-se pela constatação de que os escopos das auditorias são muito restritos, tornando as recomendações bastante específicas e de fácil implementação pelas referidas unidades.

Palavras-chave: Auditoria Interna. Controle Interno. Auditoria Governamental.

1. INTRODUÇÃO

Com a ascensão da democracia, a sociedade adquiriu uma maior participação na política dos países, consolidando a cidadania. Nesta perspectiva, observa-se que quanto mais a população torna-se consciente de seus direitos, maiores são as cobranças. Assim, a Administração Pública está, cada vez mais, descentralizando suas funções e fortalecendo sua capacidade de governo, para o melhor desempenho do seu papel estratégico na promoção do desenvolvimento econômico e social.

Diante desse cenário, a Administração Pública é impulsionada a desenvolver o controle interno de suas operações, utilizando-se da evolução tecnológica, cujo tempo e cuja qualidade no atendimento do interesse público são fundamentais. A Auditoria Governamental é uma das mais atuais ferramentas para o exercício do controle das ações públicas. As atividades de auditoria governamental hoje em dia estão voltadas tanto para a fiscalização como para a análise dos resultados das entidades governamentais. A auditoria moderna indica, além dos resultados da análise de conformidade, as soluções possíveis para o melhor desempenho da administração pública.

Nesse contexto, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que impõe sanções aos governos que não cumprirem as normas por ela estabelecidas, também contribuiu para impulsionar a cultura da auditoria interna da Gestão Pública. As pressões decorrentes do equilíbrio fiscal e o esgotamento do modelo estatal captador líquido de recursos da sociedade demandam uma nova estrutura de controle. O desafio aplicado aos sistemas de controles

internos é adaptar seus instrumentos e processos de trabalhos às novas formas de gestão pública; ao controle externo e que efetivamente auxiliem a tomada de decisão.

Atualmente, a auditoria interna ainda é incipiente em muitas instituições públicas. Outras se expõem a inúmeros riscos, frequentes erros e desperdícios em virtude da ausência de controles adequados. A utilização de técnicas de auditoria é importante para que se possa exercer o controle dos gastos públicos.

O uso da auditoria interna no TJCE é recente. A Unidade de Auditoria Administrativa de Controle Interno (AUDIN) do TJCE passou a exercer, efetivamente, as suas atividades, desde 2007, quando ocorreu uma mudança na estrutura organizacional do Poder Judiciário. Este estudo também poderá ajudar a administração do judiciário cearense na melhoria das técnicas de auditoria que necessite.

Para a melhoria da Administração Pública, faz-se uso da Auditoria Governamental, que compreende a auditoria interna e externa, visando o controle do patrimônio público e o alcance dos interesses sociais (PETER E MACHADO, 2009). Assim, torna-se indispensável a existência de um órgão ou setor de auditoria para auxiliar o controle interno das atividades das instituições públicas.

A realização desta pesquisa está associada à relevância social da auditoria interna. A pesquisa pretende contribuir para o aperfeiçoamento dessa atividade dos órgãos de controle que, no caso do TJCE, visa às boas práticas de gestão pública. Diante do exposto, justifica-se a realização deste trabalho para o estudo da efetividade do uso auditoria interna governamental, bem como a oportunidade e a relevância do tema escolhido.

Diante deste cenário, a presente pesquisa tem por objetivo geral, analisar as atividades desenvolvidas pela Auditoria Interna no âmbito do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará (TJCE). A implantação da auditoria interna no TJCE foi motivada pela necessidade de verificação sistemática da adoção e do cumprimento dos procedimentos de controles internos definidos.

Já os objetivos específicos são: descrever os métodos utilizados na execução dos trabalhos de auditoria interna no TJCE; relacionar as recomendações emitidas pela equipe do TJCE com as ações adotadas pelas unidades auditadas para solução de pendências; avaliar o nível de implementação de cada uma das recomendações propostas, procurando identificar possíveis razões para a sua não implementação, e; coletar as opiniões dos auditores do TJCE sobre o processo de auditoria da entidade.

Dessa forma, a pesquisa busca responder à seguinte questão-problema: Quais atividades de auditoria interna são desenvolvidas no TJCE e como estas contribuem para o controle interno da entidade? Nesta pesquisa, o desenvolvimento das atividades da auditoria interna no TJCE servirá de suporte para a confirmação dos seguintes pressupostos: a) A equipe de auditoria do TJCE desenvolve atividades de auditoria interna voltadas para a avaliação do desempenho da gestão e do uso dos recursos públicos; b) As recomendações emitidas pela equipe de auditoria do TJCE estão sendo eficientemente implementadas pelas unidades auditadas.

O presente estudo baseia-se na necessidade de se obter uma maior compreensão de como é realizada a auditoria interna, no controle das atividades do TJCE e, conseqüentemente, em encontrar uma forma de melhorar a execução dos procedimentos de auditoria realizados no referido órgão.

A estrutura do trabalho é composta de cinco seções, incluindo esta introdução. A segunda seção aborda aspectos teóricos que deram suporte à pesquisa, com enfoque na

importância do Controle Interno por meio da Auditoria Governamental para a Administração Pública. A metodologia da pesquisa é detalhada na terceira seção. Os resultados da pesquisa são apresentados na quarta seção, e são seguidos das considerações finais na última seção.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

A presente seção visa descrever os aspectos do controle interno aplicados ao setor público, em especial, da auditoria interna, temática central da pesquisa em questão.

2.1. Controle Interno

Em 1988, já se falava em controle interno na administração pública quando foi determinado pela Constituição Federal (CF/88) em seu art. 74, que “os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno”. Essa necessidade é imposta devido à imprescindibilidade em manter a salvaguarda dos bens públicos, o controle sobre a execução orçamentária e a correspondente prestação de contas com a sociedade (*accountability*).

Nas entidades em geral, o controle interno representa “um conjunto de normas criadas pela entidade que permeia todas as atividades e visa à eficácia organizacional. Reflete o estilo gerencial, a estruturação dos negócios e a cultura organizacional” (PINHO, 2007, p. 47).

Desta forma, o controle interno, sendo uma função da gestão administrativa, tem a missão de verificar o desempenho de pessoas, dos departamentos, e das atividades, a fim de auxiliar as instituições para que estas alcancem os objetivos pretendidos. Assim, o controle é realizado a partir da preocupação em zelar, avaliar, comprovar e exercer um controle interno adequado sobre os atos praticados pela administração.

Na administração pública, a LRF enfatizou o poder de fiscalização do controle interno que já tinha sido dado pelo art. 70 da CF/88, o que contribuiu para que o controle interno passasse a ser bastante valorizado como um instrumento de gestão. Além disso, a gestão pública deve ter controles satisfatórios para o equilíbrio de suas contas, como determina a Lei complementar nº 101/2000.

A interatividade dos segmentos do controle interno na administração governamental faz com que a entidade pública busque controles eficazes, visando alcançar a racionalidade administrativa, princípio básico de toda instituição moderna. Por outro lado, o cidadão está mais consciente de suas necessidades, direitos e deveres, o que leva a Administração Pública a repensar o conceito de Controle Interno.

Segundo Peter e Machado (2009), o sistema de controle interno na área pública deve assegurar que não ocorram erros potenciais, controlando suas causas e atingindo os objetivos específicos. A responsabilidade de promover o alcance desses objetivos e, sobretudo, de formar e manter o controle interno é da Administração. Nesse contexto, Attie (2007) afirma que a Administração deve ser a responsável pelo planejamento, instalação e supervisão de um sistema de controle interno adequado.

Na área pública, a responsabilidade da Administração é determinada pela legislação que obriga a entidade a formar e a manter o sistema de controle interno. Se na área privada a administração pode fazer tudo o que a lei não proíbe, na área pública a Administração somente deve fazer o que a lei determina.

2.2. Princípios do Controle Interno

O Controle Interno na Administração Pública deve satisfazer as normas da CF/88, bem como os dispositivos infraconstitucionais. Contudo, segundo Peter e Machado (2009), os

procedimentos de controle da entidade devem, ainda, ser regidos por regras e diretrizes, chamados de Princípios de Controle Interno, que visam atingir objetivos específicos. Dentre esses princípios destacam-se:

Princípios de Controle Interno
- Relação custo x benefício: os benefícios obtidos pelo controle devem exceder os respectivos custos;
- Qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários: os recursos humanos podem atingir os melhores resultados quando são bem selecionados e treinados. A ocorrência de fraudes é reduzida quando se faz o rodízio de pessoal;
- Delegação de poderes e determinação de responsabilidades: as decisões fluem com maior rapidez quando há a descentralização na administração dos controles;
- Segregação de funções: uma mesma pessoa não deve controlar toda a cadeia de uma transação, ou seja, deve haver a separação das funções de controle entre um determinado número de agentes com responsabilidades limitadas;
- Instruções devidamente formalizadas: os procedimentos, as ações e as instruções sobre os controles devem ser emitidos por autoridade com poderes para tal e serem de fácil entendimento por todos;
- Controles sobre as transações: acompanhamento dos controles, em termos contábil-financeiro e operacional, para garantia de emissão de atos legítimos alinhados com os objetivos da entidade;
- Aderência às diretrizes e normas legais: controle do cumprimento pela entidade auditada das determinações emanadas interna ou externamente.

Quadro 1 – Princípios de Controle Interno

Fonte: Adaptado de Peter e Machado (2009)

Acrescenta-se, ainda, um princípio indicado por Castro (2008): utilização de processamento eletrônico. De acordo com este princípio, a Administração Pública deve utilizar sistemas eletrônicos para o controle das operações realizadas pela entidade, por meio da Tecnologia da Informação, aumentando, assim, a eficiência operacional e a proteção contra erros e fraudes.

2.3. Relação do controle interno com a auditoria interna

Conforme Castro (2008, p. 88), a auditoria interna na área pública deve ser criada para avaliar os controles internos, visando cumprir o que determina o art. 59 da LRF descrito anteriormente. Para Cruz e Glock (2008, p. 27), “a atividade de auditoria interna traduz-se num serviço de apoio à administração, ou seja, passa a ser um elemento de controle, integrante do Sistema, que mede e avalia os demais controles”.

Em muitas entidades públicas existe um equivocado entendimento de que controle interno é sinônimo de auditoria interna. O que deve ser compreendido é que a auditoria interna representa um tipo de controle interno. Assim, o controle interno faz parte das atividades normais da Administração Pública, ao passo que a auditoria interna é um dos componentes do controle interno.

De acordo com Attie (2006), a finalidade da revisão do sistema de controle interno realizada pela auditoria é determinar a certeza de que os controles cumprem os objetivos da organização, de forma eficiente e econômica. Segundo Almeida (1996), não adianta a organização implantar um ótimo sistema de controle interno sem que alguém verifique se as determinações desse sistema estão sendo cumpridas ou se este deve ser adaptado.

A função da auditoria interna não é especificamente controlar uma atividade realizada, mas sim, aperfeiçoar todos os outros controles, para que possam ser realizados de forma correta e eficiente com vistas a atender os objetivos da entidade. Assim, pode-se verificar que

a auditoria interna complementa e apóia o controle interno. Este representa o conjunto de sistemas coordenados para prevenir a ocorrência de erros e irregularidades. A auditoria interna, por sua vez, constitui-se num serviço prestado à Administração Pública com a função de revisar o controle interno, expedindo recomendações para o seu fortalecimento.

2.4. Auditoria Interna Governamental

Para Peter e Machado (2009, p.37), “A Auditoria Governamental contempla um campo de especialização da auditoria, voltada para a Administração Pública (Direta e Indireta), compreendendo a auditoria interna e externa”. A Auditoria Interna representa um controle gerencial que funciona por meio de medição e avaliação da eficiência e eficácia de outros controles.

Portanto, para o setor público, a auditoria interna constitui-se num processo aplicado ao exame da regularidade, da economicidade, da eficiência, da eficácia dos atos e fatos administrativos praticados na gestão de bens públicos.

A exemplo do que acontece no setor privado, a auditoria interna na área pública subordina-se diretamente ao dirigente máximo da entidade. Isso evita vícios nos resultados da auditoria, que poderiam ocorrer caso esta fosse subordinada a algum departamento da entidade.

De acordo com Peter e Machado (2009), a auditoria governamental se classifica em: Auditoria de Gestão, Auditoria de Programas, Auditoria Operacional, Auditoria Contábil, Auditoria de Sistemas, Auditoria de Qualidade, Auditoria Integral e Auditoria Especial. Segundo os mesmos autores, pode-se definir cada uma dessas auditorias da seguinte maneira:

Tipos	Definição
Gestão	- Procura garantir, por meio da avaliação dos resultados da gestão, que os recursos e as ações governamentais estão sendo administrados de acordo com os parâmetros definidos para a consecução dos objetivos sociais;
Programas	- Realizada ao longo dos processos de gestão, atua sobre os atos efetivos e os efeitos exercidos por uma unidade ou entidade pública referente a um projeto ou programa;
Operacional	- Voltada para a análise da economia, eficácia e eficiência da aplicação dos recursos e para a efetividade das ações governamentais;
Contábil	- Visa emitir opinião sobre a adequação e a fidedignidade das demonstrações contábeis e dos respectivos registros elaborados pelas unidades ou órgãos públicos, ao verificar a efetividade e a aplicação dos recursos governamentais;
Sistemas	- Avalia os sistemas informatizados de controle interno, identificando os eventuais pontos fortes ou deficiências e garantindo que as informações obtidas desses sistemas são corretas, oportunas e protegidas contra fraudes ou perdas;
Qualidade	- Analisa os processos e os resultados governamentais em busca da excelência dos serviços públicos, através da avaliação da qualidade do uso dos recursos da entidade e das suas informações;
Integral	- Representa a avaliação global dos processos da entidade, partindo da análise dos principais fluxos e sistemas e desdobrando-se a todos os sub-processos e atividades;
Especial	- Consiste nos exames necessários devido a ocorrências imprevistas, solicitados ou determinados expressamente por autoridade competente, com a indicação dos fatos a serem verificados;

Quadro 3 – Tipos de Auditoria Governamental
Fonte: Adaptado de Peter e Machado (2009)

2.5. Planejamento em Auditoria e Relatórios

O início dos trabalhos de auditoria consiste no seu planejamento para que possa ser realizado da forma mais eficiente possível. O planejamento compreende a organização dos dados sobre a entidade e a elaboração das estratégias e metas de atuação da auditoria. O planejamento é “uma metodologia de preparação de um serviço, que compreende os objetivos definidos, o roteiro, os métodos, planos e programas a serem observados por etapas e os processos de avaliação de que se atingiram as metas programadas” (ATTIE, 2006, p. 44).

O auditor para realizar um bom planejamento deve conhecer bem a entidade a ser auditada e os procedimentos a serem adotados na execução dos trabalhos. Com base nas informações da entidade, o auditor procura prever todas as situações que devem ocorrer durante a execução da auditoria, para o alcance dos objetivos da mesma. A síntese de todo o planejamento deve constar no Plano de Auditoria.

A elaboração do Relatório de Auditoria ou parecer é a fase em que o auditor emite seu posicionamento da situação auditada, com base nos fatos e informações obtidas. Nesse caso, os membros da equipe de auditoria discorrem sobre as causas de cada achado e sobre as ações corretivas recomendadas, bem como sobre os elementos balizadores das conclusões e recomendações.

De acordo com Peter e Machado (2009), o auditor deve congrega atributos de qualidade ao relatório, tais como: concisão, objetividade, convicção, clareza, integridade, coerência, oportunidade, apresentação e conclusivo. Além dessas qualidades, o relatório de auditoria deve seguir um padrão de formatação, mas que pode ser adaptado caso seja necessário para a melhor avaliação e interpretação dos resultados da auditoria (PETER E MACHADO, 2009). Assim, os autores oferecem a seguinte estrutura de um relatório-padrão:

Estrutura padrão de um relatório de auditoria
Página 01 (capa): mostrando o nome do órgão de controle, da unidade regionalizada, número do relatório por ano, órgão ou entidade auditada e data da auditoria;
Página 02: indicando o nome e matrícula dos integrantes da equipe de auditoria;
Página 03: descrevendo a identificação completa da entidade ou órgão auditado e suas características e os dados de seus diretores e gestores;
Página 04: relacionando os itens e subitens dos tópicos do relatório (índice);
Página 05: (a partir desta numerada e rubricada pela equipe de auditoria) contendo:
a) Introdução: com a ordem que determina a auditoria e o objetivo desta;
b) Metodologia: procedimentos usados durante a execução dos trabalhos;
c) Avaliação dos controles internos: nos aspectos físico-funcionais, documental e orçamentário-financeiro;
d) Avaliação qualitativa: descrevendo o diagnóstico da situação analisada, evidenciando as conformidades ou não-conformidades (impropriedades ou irregularidades);
e) Recomendações: sugestões encaminhadas ao gestor e ao auditado para corrigir as distorções identificadas pelas evidências de não-conformidade;
f) Conclusão: com a opinião do auditor sobre as condições de funcionamento e de operação da situação auditada, indicando o parecer técnico da equipe ou a necessidade de novos trabalhos e os devidos encaminhamentos;
g) Data e assinatura dos componentes da equipe de auditoria.

Quadro 4 – Estrutura padrão de um relatório de auditoria

Fonte: Adaptado de Peter e Machado (2009)

Vale destacar que o relatório de auditoria identifica áreas e maneiras para melhorar as operações, ao invés de expressar somente uma opinião sobre a eficácia global das operações.

Constituindo-se na fase final do processo de auditoria, o relatório deverá ser discutido entre os membros da equipe, entre esses e a administração da entidade auditada, e ainda com o auditado, devendo conter as recomendações constantes do papel de trabalho.

Por fim, as recomendações emanadas do relatório devem ser acompanhadas e avaliadas pelo auditor para a correta implementação das ações corretivas sugeridas à entidade auditada. Segundo Peter e Machado (2009), isso ocorre ao se analisar as respostas solicitadas pela Carta de Acompanhamento elaborada pela auditoria e enviada ao gestor ou dirigente da área auditada, solicitando-se a implementação das recomendações.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

Esta seção se propõe a apresentar as especificações relativas à forma de realização do estudo. A pesquisa é o meio para se poder chegar à ciência. Assim, esta seção trata da metodologia utilizada na presente pesquisa, envolvendo a tipologia, a coleta e a análise de dados.

3.1. Caracterização da Pesquisa

A metodologia científica compreende o conjunto de etapas ordenadamente dispostas a serem executadas na investigação de um fenômeno. A presente pesquisa é classificada quanto aos objetivos, aos procedimentos e à abordagem do problema, conforme Beuren *et al* (2008).

Quanto aos objetivos, o estudo se caracteriza por ser exploratório e descritivo. De acordo com Gil (2006, p.43), a pesquisa exploratória é utilizada quando o tema é pouco explorado, e possui o objetivo principal de “desenvolver conceitos e idéias para a formulação de problemas mais precisos e hipóteses pesquisáveis em estudos posteriores”. O tema deste trabalho ainda é considerado pouco explorado em ciências sociais devido ao pequeno enfoque dado às pesquisas em auditoria governamental no Brasil. Através da investigação exploratória, a presente pesquisa tem por finalidade analisar e, assim, proporcionar maiores informações sobre a auditoria interna do ambiente em estudo, descrevendo as atividades e os procedimentos de auditoria do TJCE. Desta forma, a pesquisa descritiva também é uma característica do enfoque dos objetivos deste trabalho, podendo ser definida por descrever, narrar e classificar características de uma situação, estabelecendo conexões entre a base teórico-conceitual existente ou de outros trabalhos já realizados sobre o tema (CHAROUX, 2006).

Em relação aos procedimentos da pesquisa, o presente trabalho é considerado como um estudo de caso, definido por Cervo, Bervian e Silva (2007, p.62) como “a pesquisa sobre determinado indivíduo, família, grupo ou comunidade que seja representativo de seu universo”. O estudo de caso procura o aprofundamento de uma realidade específica, basicamente realizada por meio da observação direta das atividades do grupo estudado, de entrevistas ou de aplicação de questionário junto aos informantes para captar as explicações e interpretações do que ocorre naquela realidade. Desta forma, através da profundidade da pesquisa e do contato do pesquisador com o órgão de auditoria do TJCE, esta pesquisa se caracteriza por ser um estudo de caso.

As pesquisas bibliográfica e documental também se referem à classificação quanto aos procedimentos e se encaixam na caracterização deste estudo, uma vez que o instrumento de coleta de dados foi elaborado conforme o referencial teórico sobre o tema (fontes secundárias). Também foram utilizados relatórios de auditoria interna (fontes primárias) elaborados pela AUDIN no ano de 2009 para complementar a descrição das atividades de

auditoria do TJCE, que, em conjunto com a técnica de observação direta, foi possível corroborar na triangulação das informações geradas no processo.

Sobre a abordagem do problema, esta pesquisa se caracteriza tanto como qualitativa quanto quantitativa, destacando-se por possuir dados e evidências coletadas que podem ser quantificados, mesurados. Os dados coletados por meio de questionário serão tabulados para que possam descrever como são realizadas as atividades de auditoria interna do TJCE, sob a perspectiva dos auditores do próprio órgão. Para a quantificação dos dados coletados nesta pesquisa é utilizada a frequência absoluta, uma vez que o total de observações é reduzido, e são representados por meio de tabelas e gráficos.

3.2. Procedimentos de coleta e análise de dados

A coleta de dados constitui a obtenção dos dados primários, isto é, daqueles que ainda não sofreram estudo e análise. Para coletá-los, pode-se utilizar: questionário, formulário, entrevista, discussão de grupo, observação etc. Neste trabalho, a pesquisa primária foi realizada por meio da análise documental, observações diretas e aplicação de questionário.

A pesquisa foi realizada em três fases distintas. Primeiro, foi desenvolvida a pesquisa bibliográfica usual, onde se procurou obter a base teórica necessária para análise do tema. Na segunda etapa, por meio de observação simples e pela aplicação de questionário, foi possível compreender o processo de realização da auditoria interna no TJCE. E, finalmente, através da pesquisa documental, foi realizada a coleta de dados para verificação do grau de adesão das unidades auditadas às recomendações expedidas nos relatórios.

Nessa pesquisa, por meio do contato direto do pesquisador com o fenômeno analisado foi realizada a técnica de observação. Desse modo, foram obtidas as informações sobre a realidade em seus próprios contextos, tendo-se buscado compreender melhor a forma como estão sendo realizadas as auditorias na entidade investigada.

A coleta dos dados sobre as atividades de auditoria realizadas no TJCE foi obtida por meio do questionário aplicado a todos os integrantes da equipe de auditoria dessa entidade, totalizando 10 servidores. O questionário corresponde a um conjunto ordenado e consistente de perguntas a respeito de variáveis e situações que se deseja medir ou descrever (MARTINS E THEÓPHILO, 2009).

O questionário auto-aplicável é composto por 15 (quinze) perguntas fechadas com opções de resposta, na qual foi feito o levantamento para conhecer a metodologia utilizada na auditoria interna da entidade investigada. Esse questionário foi elaborado com base nos estudos obtidos na doutrina acerca do tema analisado. Em algumas questões foi utilizada a Escala Likert, que tem por objetivo permitir que os respondentes informem o grau de concordância ou discordância sobre o que foi questionado (SAMPIERI, COLLADO e LÚCIO, 2006). Desse modo, o pesquisador pode controlar a direção do conteúdo do questionário para os pontos mais importantes.

Para obtenção dos dados sobre as recomendações da equipe de auditoria, realizou-se a leitura do inteiro teor dos relatórios de cada auditoria realizada no TJCE, referente ao exercício de 2009. Por questões de sigilo, os dados não foram evidenciados de forma detalhada nesta pesquisa. Ao mesmo tempo, foi realizado um mapeamento dos dados sobre os procedimentos adotados pelas unidades auditadas sobre cada recomendação emitida pela AUDIN. Desta forma, realizou-se a categorização dos dados, por meio da análise de conteúdo, que é caracterizada como uma técnica que visa estudar e analisar a comunicação de maneira objetiva e sistemática (MARTINS E THEÓPHILO, 2009). Com base nas categorias estabelecidas, foi quantificada a frequência de ocorrência de cada classe determinada,

procurando agrupar significações e identificar padrões nos resultados das auditorias internas do órgão. Assim, foi possível analisar o nível de atendimento das recomendações pelas áreas auditadas. A execução da análise dos dados e os resultados obtidos são apresentados na seção seguinte.

4. RESULTADOS DA PESQUISA

Por meio das respostas dos questionários aplicados aos 10 (dez) servidores que compõem a equipe de auditoria do TJCE, no período de 27 de outubro a 08 de novembro de 2010, foram identificadas as atividades de auditoria interna da entidade. Para isso, foram realizadas questões diretas e objetivas, visando o foco principal do trabalho, abordando atividades, tipos e equipe de auditoria interna, princípios do controle interno, planejamento, técnicas e procedimentos de auditoria, evidências, papéis de trabalho e relatório de auditoria.

Considerando-se a pergunta de nº 1 do questionário aplicado, onde é arguido o grau de execução das atividades de auditoria interna na entidade estudada, no qual os dados foram extraídos por meio de escala de atitudes Likert, obteve-se os resultados apresentados na Tabela 1. A legenda da escala é: (A) Não executa; (B) Raramente executa; (C) Pouco executa; (D) Executa razoavelmente; (E) Sempre executa.

Tabela 1 – Atividades de Auditoria Interna realizadas no TJCE

Atividade	Frequência das respostas				
	A	B	C	D	E
Comprovar a legalidade e legitimidade dos atos da entidade					10
Avaliar os resultados da entidade, quanto à eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial das unidades auditadas				1	9
Revisão e avaliação dos controles internos					10
Verificação do cumprimento das políticas, planos, programas, normas e procedimentos definidos em lei ou internamente				1	9
Verificação e exame das receitas e despesas da entidade	1				9
Controle e coordenação das informações, diligências e auditorias requeridas pelo Tribunal de Contas junto ao TJCE.	1		3	2	4
Verificação da fidedignidade dos registros contábeis				1	9
Avaliação da qualidade no desempenho dos responsáveis pelo patrimônio da entidade				1	9
Emissão de recomendações para melhoria dos controles internos por meio dos relatórios de auditoria					10

Fonte: Resultados da Pesquisa (2010)

Observa-se, pela análise das respostas dos servidores, que a maioria destes considera que todas as atividades de auditoria interna indicadas são sempre realizadas. Contata-se, assim, que a AUDIN atinge seus objetivos ao realizar, em benefício da administração do TJCE, as atividades mencionadas na referida questão.

Conforme as respostas dos servidores na questão de nº 2, os tipos de auditoria interna exercidos pela AUDIN são os descritos no Gráfico 1.

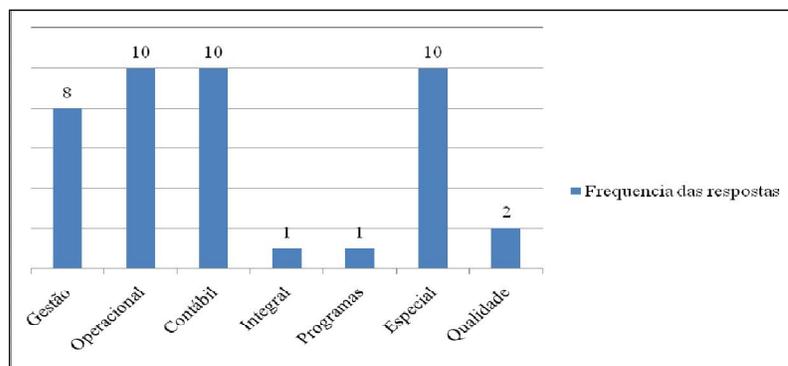


Gráfico 1 – Tipos de Auditoria Interna realizados no TJCE
 Fonte: Resultados da Pesquisa (2010)

Através dos resultados mostrados no Gráfico 1, observa-se que a Auditoria Operacional, Contábil e Especial são as modalidades mais praticadas no TJCE, por unanimidade das respostas dos auditores. Isso se deve ao fato de esses tipos de auditoria serem mais voltados ao atendimento das exigências legais e dos órgãos de controle externo como, por exemplo, Tribunal de Contas e o Conselho Nacional de Justiça (CNJ).

Na questão de nº 3, procurou-se obter a informação do uso dos Princípios do Controle Interno (indicados na pesquisa bibliográfica deste trabalho), nas avaliações realizadas pela AUDIN sobre os controles da entidade. Nesse contexto, quase todos os servidores foram unânimes em indicar que os controles são sempre avaliados pela auditoria sob a ótica desses princípios. Apenas 01 (um) servidor indicou que a descentralização das decisões é avaliada razoavelmente.

Sobre a equipe de auditoria do TJCE, através da questão nº 4 foram colhidas informações da composição e capacidade técnica, conforme apresentado no Gráfico 2:

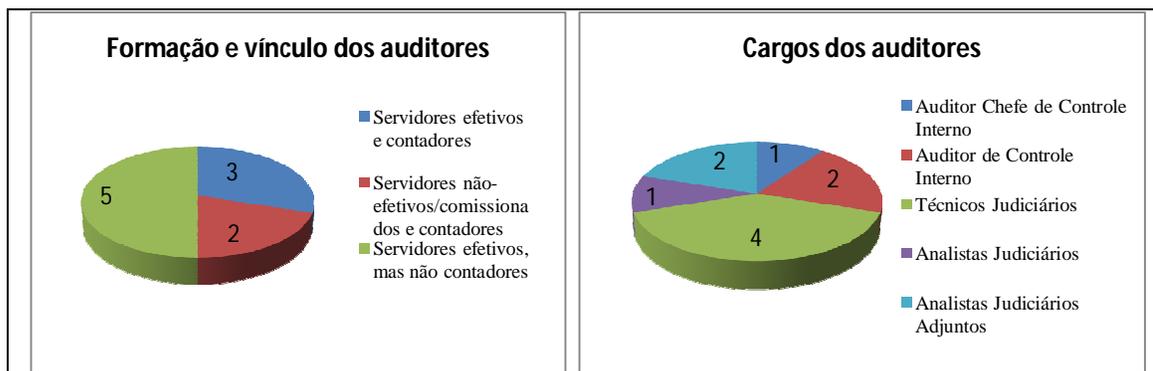


Gráfico 2 – Perfil dos auditores
 Fonte: Resultados da Pesquisa (2010)

Constatou-se que a AUDIN é composta de 10 (dez) integrantes, com os seguintes cargos, conforme o Gráfico 2: a) 01 (um) Auditor Chefe de Controle Interno; b) 02 (dois) Auditores de Controle Interno; c) 04 (quatro) Técnicos Judiciários d) 01 (um) Analista Judiciário e; e) 02 (dois) Analistas Judiciários Adjuntos. Do total, 08 (oito) são servidores efetivos da entidade pesquisada. Ainda no questionário foi indicado que, do total de servidores da AUDIN, metade são Contadores. Sobre esses últimos, conforme informações do Auditor Chefe de Controle Interno, 03 (três) são funcionários efetivos e 02 (dois) exercem cargo comissionado, não pertencendo ao quadro de servidores concursados do TJCE. Apenas

01 (um) informante indicou que a equipe muitas vezes passa por treinamentos, enquanto os demais responderam que sempre são treinados.

Todavia, todos foram unânimes em indicar que a equipe está adequada quanto à capacidade técnica para o exercício dos trabalhos demandados, mas possui uma quantidade insuficiente de membros. Durante as observações *in loco*, o Auditor Chefe de Controle Interno comentou que a equipe de auditoria é composta por um número inferior de servidores necessários ao cumprimento da sua missão, tendo em vista que a AUDIN ainda não consegue realizar auditorias em todas as unidades do TJCE, no intuito de fazer, por exemplo, exames físicos do patrimônio da entidade em todas as comarcas do interior.

Tendo em vista as respostas da questão de nº 5, todos os integrantes da AUDIN indicaram que os papéis de trabalho elaborados durante a fase de Planejamento das auditorias são: Programação das atividades, Matriz de Risco, Planos de Auditoria e Programas de Trabalho. A maioria dos servidores indicou que também são elaborados os seguintes papéis de trabalho de planejamento: a Solicitação de Auditorias-prévias (oito pessoas) e o Quadro de Rotação de Ênfase (sete pessoas).

Para o Plano de Auditoria, a AUDIN adota o período de abrangência de 01 (um) ano, de acordo com as respostas indicadas nos questionários, referente à questão de nº 6. Na elaboração desse plano, os temas a serem auditados são definidos por meio dos seguintes critérios indicados na Tabela 2, conforme o número de respostas obtidas na questão de nº 7.

Tabela 2 – Critérios utilizados na definição dos temas de análises no Plano de Auditoria

Critérios indicados nos questionários	Frequência das respostas
Sugestão dos membros da AUDIN com base na experiência desta	6
Sugestão dos membros da AUDIN baseada na familiarização dessa equipe com as atividades desenvolvidas no TJCE	8
Considerando a missão e os objetivos estratégicos do TJCE	10
O cumprimento das orientações e determinações emanadas pela Presidência do TJCE	10
Considerando os pontos críticos da organização	10
Considerando o último período em que a unidade responsável foi auditada	10
Considerando os resultados de auditorias anteriores	9
Solicitações de órgãos de controle externo	7
Determinações legais	10

Fonte: Resultados da Pesquisa (2010)

Observa-se, pela Tabela 2, que todos os servidores tiveram a mesma opinião quando indicaram que a missão e os objetivos estratégicos, as ordens da Presidência do TJCE, os pontos críticos, a última auditoria realizada e as determinações legais são os critérios utilizados para definir os temas das auditorias a serem realizadas descritas no Plano.

Ainda sobre o Plano de Auditoria, solicitou-se que os informantes indicassem os procedimentos realizados na elaboração desse plano, de acordo com os itens da questão de nº 8. Segundo o resultado das respostas dessa questão, os servidores indicaram que são realizados os procedimentos abaixo durante a elaboração do Plano de Auditoria: Levantamento das informações necessárias da entidade para detectar os riscos da auditoria e a relevância dos temas a serem examinados; Análise preliminar da situação a ser auditada para definir a abrangência da auditoria; Definição das finalidades do controle das atividades da entidade a serem auditadas; Definição do tipo de auditoria; Definição da equipe responsável; Indicação e a base de sustentação das responsabilidades das áreas ou da administração da entidade que tem relação com a auditoria a ser realizada; Identificação das condições pró ou

contra a execução dos programas (com exceção de uma pessoa que não indicou este procedimento); Elaboração dos Programas de Auditoria; Apresentação do Plano à equipe de auditoria para aprovação, mediante consenso, após análise e discussão, e; Apresentação do Plano à Presidência do TJCE para avaliação e aprovação.

Quanto aos Programas de Auditoria elaborados pela AUDIN, assunto da questão de nº 9, os servidores indicaram que esses programas descrevem: os objetivos e o escopo das auditorias, as técnicas e os procedimentos de exame a serem utilizados, a documentação da entidade necessária para referências, o material a ser utilizado nas auditorias, o diagnóstico inicial, o programa de controle, os papéis de trabalhos e o cronograma de atividades. Apenas um servidor não indicou este último item. As notas de auditoria ainda não fazem parte dos elementos descritos nos programas de auditoria da entidade, tendo em vista que este item não foi indicado por nenhum dos informantes.

As Técnicas de Auditoria utilizadas no TJCE, que foram indicadas na questão de nº 10 pelos servidores da AUDIN, são: exames físicos e de documentos originais, circularizações ou confirmações formais, conferências de cálculos e somas, observações das atividades da situação auditada, exame de lançamentos contábeis, exame de livros e de registros auxiliares, entrevistas com as áreas auditadas e análise de informações inter-relacionadas a áreas diferentes da entidade. A técnica de auditoria “Análise de Informações Inter-relacionadas a áreas diferentes da entidade” não foi indicada apenas por uma das pessoas que respondeu o questionário.

A partir das Técnicas de Auditoria apontadas na questão anterior, buscou-se obter as informações sobre o direcionamento dessas técnicas nas formas de aplicação indicadas na questão de nº 11. Assim, por meio de escala de atitudes Likert, solicitou-se aos auditores o grau de aplicação de cada uma das formas indicadas nesta questão, quando aplicadas as técnicas de auditoria. A legenda da escala é: (A) Não aplica; (B) Raramente aplica; (C) Pouco aplica; (D) Aplica razoavelmente; (E) Sempre aplica. Os resultados são expostos na Tabela 3.

Tabela 3 – Grau de aplicação das formas por meio das técnicas de auditoria no TJCE.

Formas de aplicação	Frequência das respostas				
	A	B	C	D	E
Provas selecionadas direcionadas ao objeto auditado					9
Provas selecionadas de forma aleatória			1		9
Testes de procedimentos ou de observância					10
Testes substantivos					10
Amostragem probabilística				1	9
Amostragem não probabilística (ou subjetiva)		1			6

Fonte: Resultados da Pesquisa (2010)

Constata-se que a maioria dos auditores considera que as técnicas de auditoria são sempre aplicadas por meio das formas indicadas na Tabela 3. Os servidores da AUDIN não foram unânimes em indicar todas essas formas de aplicação das técnicas de auditoria, tendo em vista que 04 (quatro) servidores se abstiveram em marcar as seguintes formas: Provas selecionadas direcionadas ao objeto auditado (um auditor) e Amostragem não probabilística (três auditores).

Os tipos de Evidências obtidas pela AUDIN durante a execução das auditorias é o que foi solicitado na questão de nº 12. Segundo as respostas dos informantes, sempre são obtidas nas auditorias realizadas as evidências do tipo: física, analítica, documental e testemunhal. Apenas uma pessoa indicou que esta última forma é razoavelmente obtida.

Considerando-se a questão de nº 13, todos os informantes responderam que durante a fase de Execução dos Trabalhos de auditoria são realizados os seguintes procedimentos: Identificação dos achados e das evidências de auditoria durante o trabalho de campo; Expedição das recomendações sobre cada achado e as respectivas evidências; Análise das entrevistas realizadas com as unidades auditadas; Análise das observações realizadas nas unidades auditadas; Revisão dos programas de auditoria sempre que necessário; Elaboração do Relatório de Auditoria, e; Acompanhamento e avaliação das recomendações emitidas nos relatórios.

Com a questão de nº 14 do questionário, obteve-se a informação de quais os Papéis de Trabalho elaborados pela AUDIN. Como não houve um total consenso entre os integrantes da equipe de auditoria do TJCE sobre os papéis de trabalho produzidos, o Gráfico 3 apresenta esses documentos de acordo com as respectivas frequências das respostas obtidas.

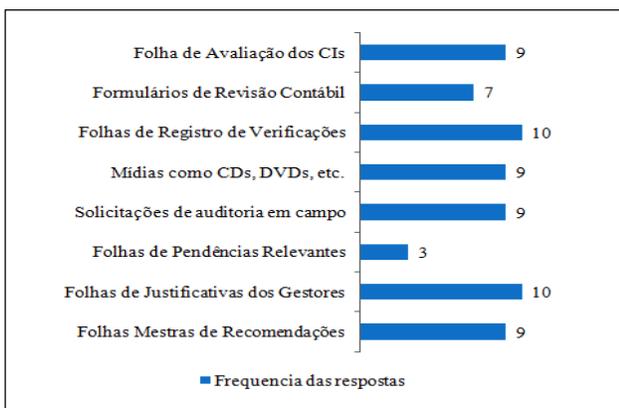


Gráfico 3 – Papéis de Trabalho de execução das auditorias realizados no TJCE
Fonte: Resultados da Pesquisa (2010)

Pelo Gráfico 3, verifica-se que a maioria dos auditores opinou que os papéis de trabalho indicados são elaborados pela equipe de auditoria, exceto em relação ao item “folhas de pendências relevantes” que foi indicado por apenas 3 (três) servidores. Observa-se ainda, que, por unanimidade dos auditores, as folhas de registro de verificações e as de justificativas dos gestores sobre as situações auditadas são elaboradas pela entidade durante as auditorias.

Na última questão, nº 15, solicitou-se que os servidores da AUDIN indicassem os elementos constituintes dos Relatórios de Auditoria. Pela análise das respostas desta questão, observa-se que os relatórios de auditoria da AUDIN seguem o modelo de relatório-padrão sugerido por Peter e Machado (2009), descrito na parte conceitual desta pesquisa. Nesse contexto, todos foram unânimes em assinalar que as partes que compõem esses relatórios são:

- Capa: indicando os dados iniciais do órgão/unidade auditada e do relatório;
- Descrição do nome e matrícula dos integrantes da equipe de auditoria;
- Identificação completa da unidade auditada e de seus responsáveis;
- Índice dos tópicos do relatório;
- Introdução: indicando a ordem que determinou a auditoria e o objetivo desta;
- Metodologia (procedimentos) utilizada na execução dos trabalhos;
- Avaliação dos controles internos;
- Avaliação qualitativa que indica as conformidades ou não-conformidades constatadas (impropriedades ou irregularidades);

- Recomendações para corrigir distorções contidas nos controles da entidade;
- Conclusão dos trabalhos;
- Data de realização auditoria e;
- Assinatura e rubrica dos componentes da equipe de auditoria.

Desse modo, os relatórios de auditoria da AUDIN expressam bem todas as constatações e recomendações das auditorias, sendo úteis para a melhoria das atividades da entidade. Assim, a equipe do TJCE estrutura satisfatoriamente esses relatórios, atendendo aos objetivos pretendidos e fornecendo informações adequadas para os usuários dos relatórios.

4.1. Nível de Implementação das Recomendações

Durante o exercício de 2009, a AUDIN produziu 14 (quatorze) relatórios de auditoria interna, cujos trabalhos foram considerados concluídos. Analisando o inteiro teor das respostas colhidas das unidades auditadas sobre as recomendações expedidas naquele exercício, agrupou-se os dados em categorias específicas. Em grande parte dos casos, essas unidades não respondem à AUDIN, mas o atendimento das recomendações era verificado pela auditoria através da existência de documentos comprobatórios emitidos por aquelas unidades, como por exemplo, por uma norma publicada de acordo com as recomendações emitidas.

Dividiu-se os tipos de atendimento das recomendações em três grupos, com a seguinte codificação: 1 - recomendação atendida satisfatoriamente; 2 - recomendação parcialmente atendida; e 3 - recomendação não atendida. Na Tabela 4, encontram-se apresentadas as frequências de ocorrência de cada uma das categorias estabelecidas.

Tabela 4 - Atendimento das Recomendações por categoria

Número do Relatório	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	Total	%
Número de Ocorrências	27	7	36	25	8	8	8	31	30	19	27	18	12	12	268	100%
Categoria 1	27	7	36	25	8	8	8	31	30	19	27	16	12	12	266	99,25%
Categoria 2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	1	0,37%
Categoria 3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	1	0,37%

Fonte: Dados da Pesquisa (2010)

Conforme a Tabela 4, verifica-se que 99,25% das recomendações emitidas pela equipe de auditoria foram consideradas pertinentes pelas unidades auditadas. A única recomendação não atendida depende da interação com outro órgão para sua implantação e a outra recomendação que foi atendida parcialmente depende da implementação de providências que estão em fase de andamento.

Dentre os motivos para que exista essa quase absoluta efetividade no atendimento das recomendações, foram identificados dois pontos considerados mais relevantes: a simplicidade das recomendações e o escopo muito reduzido das auditorias. A grande maioria das recomendações é de fácil implementação pelas unidades auditadas, tendo em vista que exigem apenas esclarecimentos ou medidas para corrigir erros simples no desenvolvimento das atividades realizadas no TJCE.

O escopo das auditorias é muito restrito. Assim, as recomendações são bem específicas, facilitando sua implementação. Cada relatório envolve apenas uma atividade ou processo. Na pesquisa realizada, observou-se nos quatorze relatórios emitidos que: a) 07 (sete) relatórios se referem à auditoria de um contrato específico cada, realizados pela entidade; b) 05 (cinco) têm escopo sobre apenas um processo cada (Folha de Pagamento, Diárias ou Compras, etc.) e; c) 02 (dois) relatórios abrangem processos de gestão, sendo um do patrimônio físico e o outro do financeiro da entidade. Portanto, pode-se inferir que o escopo restrito permite recomendações mais efetivas.

Considerando-se o exposto nesta seção, as ações desenvolvidas pela auditoria interna do TJCE são realizadas conforme os preceitos de auditoria governamental estudados nesta pesquisa. Acrescenta-se ainda que as atividades realizadas pela AUDIN estão de acordo com a sua missão definida em lei. Assim, a auditoria interna do TJCE fornece os subsídios necessários à boa aplicação de recursos públicos, auxiliando a administração da entidade na correta tomada de decisões e contribuindo para a moralidade e transparência dos atos de seus gestores públicos.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A utilização dos procedimentos de auditoria interna está se consolidando mais firmemente nas instituições públicas no país. Nesse contexto, surge a necessidade de adequações na metodologia que deve ser considerada uma etapa normal no processo de introdução da técnica. Assim, sobre o TJCE, o presente estudo visou analisar as atividades de auditoria interna desenvolvidas no domínio dessa entidade, sob a ótica dos próprios auditores do órgão.

Desta forma, a pesquisa evidenciou que a entidade utiliza os serviços de auditoria interna para melhoria dos níveis de controle interno e, conseqüentemente, evitar erros e fraudes. A qualidade dos controles internos dentro das organizações depende muito da utilização dos procedimentos de monitoramento, e estes devem estar em constante aperfeiçoamento para garantir a maximização dos resultados.

Em síntese, pelos dados apresentados foi possível constatar que: a) As atividades desenvolvidas pela equipe de auditoria do TJCE estão em consonância com a missão institucional da AUDIN, no intuito de garantir a eficiência, eficácia, economicidade e publicidade das ações realizadas pelos gestores públicos; b) O processo de auditoria realizado na AUDIN utiliza os métodos e procedimentos de auditoria interna consagrados pela literatura pesquisada, embora não exista um total consenso nas opiniões dos servidores dessa unidade; c) 99,25% das recomendações emitidas em 2009 pela AUDIN foram acolhidas pelas unidades auditadas; d) O escopo restrito das auditorias aliado às recomendações específicas e simples contribuem para a quase total efetividade das ações sugeridas pela AUDIN e devidamente implementadas pelas unidades auditadas.

Verifica-se, também que a Auditoria de Sistemas ainda não é uma prática realizada pela AUDIN, haja vista que não fora indicada nos questionários. Esse tipo de auditoria deve ser implementado no TJCE, tendo em vista que essa entidade está a cada dia informatizando seus controles internos, por exemplo, já existem os sistemas de almoxarifado, de compras, de contratos e convênios etc.

Porém, percebe-se a necessidade da elaboração de um Manual de Auditoria da própria entidade para padronizar os procedimentos de auditoria realizados no TJCE, no sentido de incentivar o profissionalismo dos servidores da própria entidade na área de auditoria, e para

melhorar a qualidade dos trabalhos. Esse manual deverá, portanto, orientar as atividades de auditoria interna do órgão, evitando que os métodos e as técnicas de análise sejam utilizados de forma inadequada e sujeitas a mudanças de cunho individual, a cada alteração no quadro de auditores da entidade.

Por fim, espera-se que outras pesquisas contribuam com o aperfeiçoamento das práticas de auditoria interna, tendo em vista a relevância do tema para os controles governamentais, bem como para controle social, em busca de uma gestão pública cada vez mais eficiente e justa para a coletividade.

REFERÊNCIAS

ATTIE, William. **Auditoria Interna**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **Auditoria: conceito e aplicações**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BEUREN, Ilse Maria (organizadora e colaboradora). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade – Teoria e Prática**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988)**. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2010.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria e controle interno na administração pública: evolução do controle interno no Brasil: do código de contabilidade de 1922 até a criação da CGU em 2003**. Guia para atuação das auditorias e organização dos controles internos nos Estados, Municípios e ONGs. São Paulo: Atlas, 2008.

CERVO, Amado L; BERVIAN, Pedro A; SILVA, Roberto. **Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CHAROUX, O. M. G. **Metodologia: processo de produção, registro e relato do conhecimento**. 3ª Ed. São Paulo: DVS Editora, 2006.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle interno nos municípios: orientação para a implantação e relacionamento com os Tribunais de Contas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2009.

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de Auditoria Governamental**. 1ª Ed. – 4ª reimpressão. São Paulo: Atlas, 2009.

PINHO, Ruth Carvalho de Santana. **Fundamentos de auditoria: auditoria contábil: outras aplicações de auditoria**. São Paulo: Atlas, 2007.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LÚCIO, P. B. **Metodologia de Pesquisa**. Tradução Fátima Conceição. 3 ed. São Paulo: MCGRAW-HILL, 2006.