

Análise SWOT aplicada a auditoria: um referencial teórico integrado ao princípio da eficiência

SWOT ANALYSIS APPLIED TO AUDITING: A THEORETICAL REFERENCE WITHIN THE EFFICIENCY PRINCIPLE

Francisco Olavo Gomes Silva

Tecnólogo em Processos Gerenciais e formando do curso MBA Administração Pública e Gerencia de Cidades pela UNINTER

Eduardo Vacovski

Especialista em Direito Processual Civil, Advogado atuante no âmbito do Direito Administrativo e Direito Civil, Orientador de TCC no Centro Universitário UNINTER.

RESUMO

Este trabalho é o resultado do estudo, da administração pública *stricto sensu*, focado na aplicação da técnica análise Swot como ferramenta estratégica na estruturação da auditoria, para que, nesse contexto o objeto derivado aporte referencial teórico na consecução prática do princípio da eficiência. Serão pautas, cronologicamente, os estudos acerca da análise Swot, sua fundamentação teórica e aplicabilidade, auditoria e sua fundamentação teórica e demais conceitos, do princípio da eficiência na sua legalidade jurídica e aplicabilidade na administração pública, da aplicabilidade da análise Swot na auditoria e, conclusões derivadas dos anteriores. O objetivo maior é o de evidenciar a potencialidade resultante da aplicação da análise Swot na auditoria, ilustrá-la como referencial teórico para o princípio da eficiência e conjugá-la de forma integrada a sua essência finalística. Por conseguinte, enfatizar a aplicação da Swot no contexto da auditoria sem esgotar as possibilidades de aplicação desta ferramenta nas demais atividades da administração pública, como também, mostrar que ela contribui de maneira fundamental para as atividades de planejamento estratégico, na medida em que se busca a ampliação da capacidade analítica e investigativa na organização. Para tanto, a metodologia utilizada será a de pesquisas: bibliográfica, documental, explicativa e, em parte da rede mundial de computadores, considerando ainda a experiência do Tribunal de Contas da União publicada em boletins oficiais, a Constituição Federal do Brasil de 1988 e demais legislações.

Palavras-chave: Análise Swot. Auditoria. Princípio da Eficiência. Administração Pública.

ABSTRACT

The following paper is the result of a *Stricto sensu* public administration study focused on the Swot technical analysis as a strategic tool in auditing structuring in order to offer a theoretical reference in the practical use of the efficiency principle. It will highlight Swot studies, its theoretical basis and applicability, auditing and its theoretical basis and other concepts, the legal aspects of the efficiency principle and its applicability in public administration, the applicability of Swot analysis within auditing, and conclusions. The main objective is to show the potentiality of using the Swot analysis within auditing, explain it as a theoretical reference for the efficiency principle as well as how to use it along with its finalistic essence. Finally, it emphasizes the application of Swot within auditing, but also considering using it in other areas of public administration as well as showing that it is important for strategic planning activities because it enhances the corporate analytical and investigative capacity. Thus, it was built through a bibliographical, documentary, and explicative review within the World Wide Web as well as through the Brazilian Audit Office official reports, the 1988 Constitution and other legislations.

Keywords: Swot Analysis. Efficiency Principle. Public Administration.

INTRODUÇÃO

A Análise SWOT aplicada a Auditoria: Um Referencial Teórico integrado ao princípio da Eficiência é o tema proposto, do qual é possível elencar três abordagens distintas; a Análise Swot, a Auditoria e o Princípio da Eficiência como elementos direcionadores do raciocínio. Nesse contexto, serão relevantes; a descrição, análise e interpretação de cada abordagem, para que o produto da sua análise, individual e associadas entre si, venha subsidiar a evidencia da potencialidade resultante da aplicação da análise Swot na auditoria e ilustrá-la como referencial teórico para o princípio da eficiência.

A estrutura deste trabalho comporta revisões bibliográficas, como fio condutor do conhecimento considerando a experiência do Tribunal de Contas da União, por meio de boletins oficiais, e a Constituição Federal de 1988, pesquisas; bibliográfica, documental, explicativa e em parte na rede mundial de computadores. Com intuito de analisar um numero considerável de posicionamentos, tidos como corretos acerca das abordagens propostas, e fundamentar um próprio, resultou a elaboração e desenvolvimento deste artigo de revisão bibliográfica.

É recorrente pautar, que cronologicamente os títulos, a Análise Swot, sua matriz e estrutura, a Auditoria e suas classificações, o Princípio da Eficiência respectivamente foram abordadas de acordo com as suas respectivas teorias. Derivados destes, a Aplicação da Análise Swot em Auditoria, potencializações e limitações e Um referencial Teórico Integrado ao princípio da Eficiência são análises oriundas das proposições anteriores.

O objetivo principal é o de evidenciar a potencialidade resultante da aplicação da análise Swot na auditoria, ilustrá-la como referencial teórico para o princípio da eficiência e conjugá-la de forma integrada a sua essência finalística. Enfatizar a aplicação da Swot no contexto da auditoria sem esgotar as possibilidades de aplicação desta ferramenta nas demais atividades da administração pública, demonstrar que ela contribui de maneira fundamental para as atividades de planejamento estratégico, na medida em que se busca a ampliação da capacidade analítica e investigativa na organização são objetivos secundários ao principal.

As abordagens comportadas no tema são afetas à administração pública, que conforme Di Pietro, 2014, administração pública é “atividade concreta e imediata que o Estado desenvolve, sob regime jurídico total ou parcialmente público, para a consecução dos interesses coletivos”.

A análise Swot é uma ferramenta indicada para fazer diagnóstico de ambientes, sejam esses internos ou externos à organização, de forma estratégica disponibiliza técnicas para identificação, no ambiente interno, das forças e fraquezas, e no ambiente externo, das oportunidades e ameaças. Sendo a auditoria uma atividade independente, de assessoramento, que examina e avalia a adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controle, bem como a qualidade do desempenho das áreas, objetivos e políticas definidas pela organização, esta depende de ferramentas que garantam informações fidedignas ao propósito das auditorias.

O princípio da eficiência apresenta, na realidade, dois aspectos: pode ser considerado em relação ao modo de atuação do agente público, do qual se espera o melhor desempenho possível de suas atribuições, para lograr os melhores resultados; e em relação ao modo de organizar, estruturar, disciplinar a Administração Pública, também com o mesmo objetivo de alcançar os melhores resultados na prestação do serviço público. (DI PIETRO 2014, p. 121):

Supra citando DI PIETRO e considerando os princípios constitucionais da administração pública, torna possível a definição de que Princípio da Eficiência é o que impõe à administração pública a persecução do bem comum, de forma imparcial, neutra, transparente, participativa, eficaz e sem burocracia, primando pela adoção de critérios legais e morais para utilização do recurso público, a fim de evitar desperdício e garantir-se maior rentabilidade social.

ANÁLISE SWOT

O termo "SWOT" é um acrônimo das palavras *strengths*, *weaknesses*, *opportunities* e *threats* que respectivamente significam: forças, fraquezas, oportunidades e ameaças.

Acerca da sua criação não existe, ainda, consenso único que defina o criador da análise Swot, várias fontes bibliográficas e de pesquisa divergem sobre o assunto, citam vários nomes de pessoas de expressão à época e os intitulam “responsáveis pela sua elaboração”, pelo simples fato de a terem utilizado com sucesso ou ainda de forma diversa à sua estrutura em momentos de crise e situações de adversidade no país. Com propósito didático de auxiliar estudos futuros, sem querer esgotar o escopo da questão, a estrutura funcional da análise Swot é de natureza estratégica, e como tal integra as metodologias de planejamento estratégico organizacional, este é o consenso funcional adotado por todas as fontes independente do seu idealizador, porém, é um conceito que se funde sob a ótica do Tribunal de Contas da União quando enfatiza que; “atribui-se, no entanto, a Sun Tzu, em seu livro A Arte da Guerra, a base do pensamento da SWOT” (Boletim do Tribunal de Contas da União - ed. Especial Ano XLIII - Nº 30, Brasília, p. 7, dez. 2010.).

Conhece teu inimigo e conhece a ti mesmo, se tiveres cem combates a travar, cem vezes será vitorioso. Se ignoras teu inimigo e conheces a ti mesmo, tuas chances de perder e de ganhar serão idênticas. Se ignoras ao mesmo tempo teu inimigo e a ti mesmo, só contarás teus combates por tuas derrotas. (Sun Tzu, 2007, p.41)

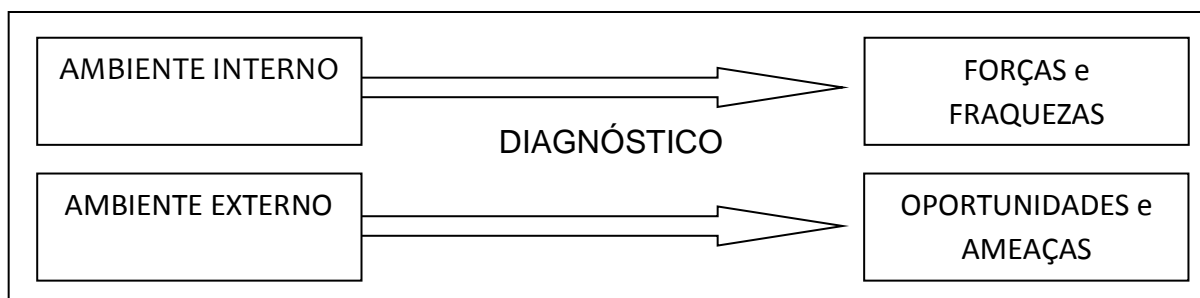
Sun Tzu foi general do exercito Chinês, e desde a sua publicação, “A arte da Guerra”, inseriu, de forma muito efetiva, a ótica da necessidade de ter estratégias eficazes que subsidiassem, dentro e fora das organizações, planos adequados às suas perspectivas e os passos a seguir em um determinado espaço de tempo.

Elementos da Análise Swot

No âmbito da administração, a análise Swot é uma ferramenta estrutural, estratégica e que possui como principal finalidade avaliar os ambientes internos e externos à organização para estabelecer um diagnóstico preciso acerca das; *strengths* (forças), *weaknesses* (fraquezas), *opportunities* (oportunidades) e *threats* (ameaças),

(Figura¹), e através deste, formatar uma lista de prós e contras, com intuito de fundamentar a tomada de decisão, (Figura²).

Figura¹ - Elementos integrantes do diagnóstico.



Fonte: Boletim do Tribunal de Contas da União - ed. Especial **Ano XLIII** - N° 30, Brasília, p. 7, dez. 2010.

O objeto derivado do diagnóstico dependerá das circunstâncias sob as quais as forças, fraquezas, oportunidades e ameaças serão submetidas, pois, dimensionar-las é relativamente simples ao passo em que sejam interpretadas no sentido lógico de cada uma delas. Sem a intenção de esgotar o assunto, tendo em vista a existência de vários outros sentidos, segue alguns exemplos de como caracterizar tais elementos:

Forças: são as características positivas internas, habilidades, capacidades ou competências que a organização possui e que nesse momento devem emergir acentuadamente de forma organizada, mais rápida ou vantajosa com vista a alcançar o objetivo.

Fraquezas: características internas negativas ao desempenho da organização porque são pontos de ausência de capacidade e que geram deficiências características que precisam ser controladas, ou até mesmo, superadas para o alcance do objetivo, a exemplo da falta de treinamento de pessoal ou a alta rotatividade de pessoal são pontos fracos que precisam ser trabalhados ou contornados com o objetivo minimizar seus efeitos ou ainda torná-los forças relevantes durante as atividades.

Ameaças: Corresponde às características externas negativas e não controláveis, podem impedir que a organização realize um planejamento adequado

conseqüentemente não atingindo suas metas e influenciar diretamente os resultados, a exemplo dos conflitos de competências.

Oportunidades: Corresponde a características positivas e externas ao ambiente da organização, as quais independem do seu controle, mas podem influenciar muito positivamente e até fazer com que exceda as metas planejadas, a exemplo das diretrizes governamentais favoráveis.

Essa análise corresponde à identificação por parte da organização e de forma integrada dos principais aspectos que caracterizam a sua posição estratégica num determinado momento, tanto interna como externamente. (Alexandre Valim, et al, apud. SILVEIRA, 2001, p. 209).

Consiste na análise subjetiva das capacidades internas, para identificar as forças e as fraquezas da organização, e do ambiente externo no qual atua a organização, para apontar as oportunidades e ameaças presentes (Figura¹).

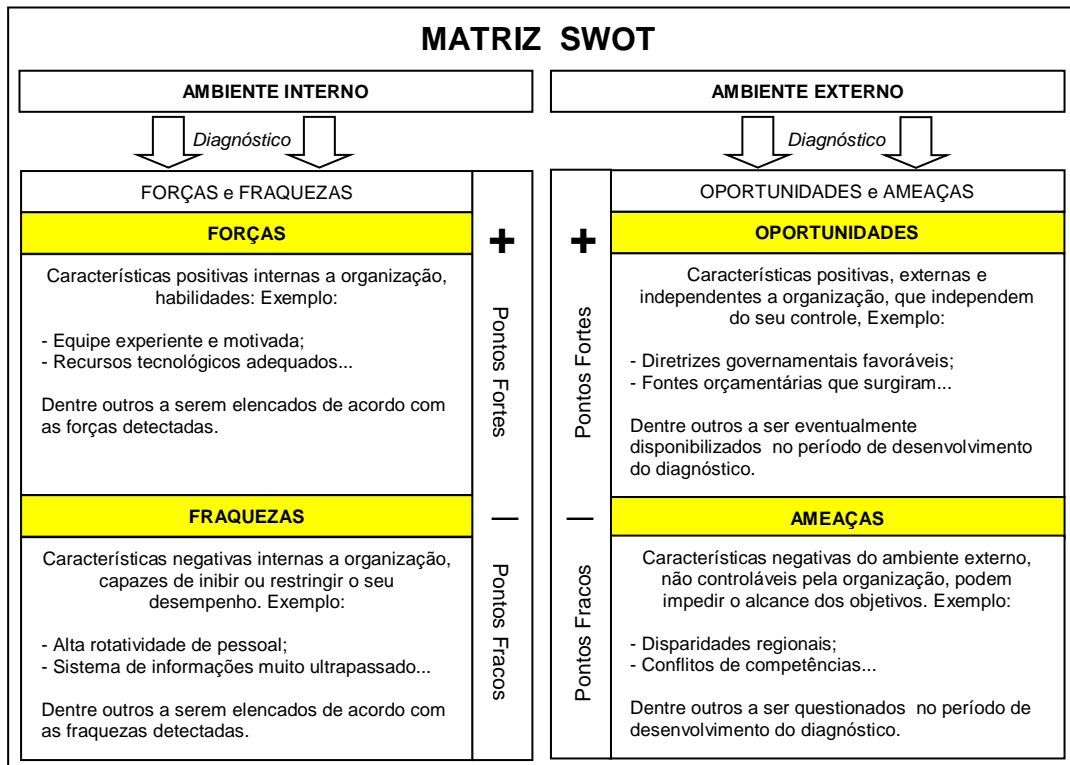
Estrutura da Matriz Swot

Estratégia é o produto derivado da aplicação da análise Swot, de acordo com a sua finalidade, portanto a adequação entre as capacidades internas e as possibilidades externas pode ocorrer quando do diagnóstico estratégico, após a definição da missão ou após o estabelecimento de objetivos da organização.

A Swot é parte integrante das metodologias de planejamento estratégico, deve ser aplicada antes da formulação da estratégia de ação como aporte de recursos que subsidiarão a fundamentação para o planejamento organizacional de médio e longo prazo da organização e a tomada de decisões mais acertadas.

Objetivando a análise do cenário interno e externo, ao compilar todas as informações coletadas através dos quatro elementos do diagnóstico, o produto oriundo da análise Swot gerará, de forma estruturada, uma matriz de informações denominada Matriz Swot, que disposta em quatro quadrantes, alocará as informações obtidas.

Figura²: Ilustração Matriz Swot



Fonte: TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Auditoria Operacional, Aula 5. Pág 6. Sem ano de referência. (Com adaptações).

Em forma de tabela a disposição das informações nos quadrantes obedecerá ao seguinte formato: dois do lado esquerdo para análise do ambiente interno (forças e fraquezas), outros dois á direita para análise do ambiente externo (oportunidades e ameaças), (Figura²), de acordo com (TCU - INSTITUTO SERZEDELLO CORRÊA, Brasília, Apostila – Técnicas de Auditoria Operacional, aula 5, p. 6. 2014),

AUDITORIA

A auditoria, sob sintetização de um conceito geral abordado neste estudo, é dada como mecanismo de imposição da verificação e do cumprimento dos objetivos e metas do Estado, com objetivo de aferir os parâmetros que conduzem para eficiência e eficácia da administração pública. A administração pública é vinculada ao cumprimento da lei e ao atendimento do interesse público, razão pela qual, o estado é obrigado a estabelecer

mecanismos que proporcionem e garantam o controle na administração pública com vista à prestação de contas da sua administração. (BTCU Especial nº 12, 2011).

Em uma abordagem conceitual mais histórica, Segundo (POUBEL, 2013), auditoria é oriunda do latim *audire* significa ouvir, todavia existem muitos conceitos sobre a perspectiva de suas atividades dada a sua amplitude. Na França, século III os Barões já exerciam a prática da prestação de contas a funcionários designados pela coroa, no Brasil Colônia o Juiz Colonial era como os olhos do rei, para o qual conferia todos os tributos, e ainda no século XVII a Inglaterra submetia as grandes companhias a conferência do pagamento de tributos sob seus lucros, todos estes já exerciam atividades de auditoria como processo de confrontação entre a situação encontrada e um determinado critério.

A essência das atividades de auditoria sempre derivou, historicamente, do exercício da supremacia do Estado sobre o particular. Dessa forma, traçando um paralelo, considerando os modelos de administração pública praticados no Brasil, é possível aferir a presença contínua do Estado na gestão do poder de forma direta, por pessoas, através de atividades ou órgãos a ele subordinados, portanto, a verificação, cumprimento dos objetivos e aferição de parâmetros para alcançar metas, pontuam a composição da essência das atividades de auditoria.

Ao contextualizarmos passado e presente, respectivamente, o auditor era “toda pessoa que possuísse a função de verificar a legitimidade dos fatos econômico-financeiros, prestando contas a um superior, poderia ser considerado como auditor”, (POUBEL, 2013), hoje, é a pessoa responsável por verificar a legitimidade dos fatos econômico-financeiro, analisar constantemente a atividade do órgão, empresa ou programa pautado em verificações, e finalizando com a elaboração de um relatório para o órgão de fiscalização ou a empresa requisitante. Neste contexto, houve apenas uma redefinição para atualização do conceito, visto o modelo gerencial de administração pública praticado hoje no Brasil, haja vista que em nada modificou a essência das atividades de auditoria.

A área de desenvolvimento de trabalhos de ambos os setores, público (diretamente sobre a administração da coisa pública) e privado (diretamente sobre o particular com objetivo de lucro de uma maneira geral), correspondem ao campo de atuação da auditoria.

Classificações das auditorias

Conforme a Constituição Federal de 1988

De forma geral conforme descreve a Constituição Federal de 1988, no seu artigo nº 72, inciso IV, que são classificadas em cinco tipos distintos, auditorias contábil; financeira; orçamentária; operacional e patrimonial, regidas por grandes critérios de legalidade, legitimidade e economicidade estabelecidos no *caput* do artigo 70 desta.

Conforme o objeto da auditoria

De forma específica, tem o propósito de classificar a auditoria de acordo com o tipo do objeto a ser auditado, usualmente: auditoria contábil, financeira ou patrimonial; auditoria de gestão de riscos, controles internos; auditoria de contas; auditoria de programas; auditoria de pessoal; auditoria de obras; auditoria de TI ou de sistemas; auditoria da qualidade; auditoria ambiental dentre outras menos usuais.

Conforme a vinculação

Por esta classificação a auditoria é classificada de acordo com a vinculação que a unidade auditora tem com a entidade auditada, portanto, dois tipos distintos, auditoria interna (quem audita integra a própria estrutura do auditado); auditoria externa (quem audita é independente da entidade auditada), o que representa para a administração pública, respectivamente, seus controles interno e externos.

PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA

Assim como auditoria, a palavra eficiência também é oriunda do termo latim *efficientia*, que significa a capacidade de dispor de alguém ou de algo para conseguir um

efeito determinado, é o uso racional dos meios dos quais se dispõe para alcançar um objetivo.

A Eficiência é o princípio norteador da administração pública, o qual foi inserido como princípio constitucional através da Emenda a Constituição Federal nº 19 de 04 de junho de 1998, alterando o art. 37. Ainda como princípio norteador, a Lei nº 9.784/1999 o recepciona no seu art. 2º, caput. Desta forma, a administração pública obedece aos princípios constitucionais e a outros previstos em lei, tendo o da eficiência como referência para a boa administração. Celso Antonio Bandeira de Melo (2013, p. 123,) descreve “O fato é que o princípio da eficiência não parece ser mais do que uma faceta de um princípio mais amplo já superiormente tratado, de há muito, no Direito italiano: o princípio da “boa administração”, fato que expressa tamanha dimensão do princípio da eficiência no sentido de comportar todas as características necessárias para uma boa administração inseridas no ordenamento brasileiro.

O princípio da eficiência, dentre os princípios da administração pública, é o instrumento mais importante na imposição da qualidade dos serviços prestados pelo Estado à sociedade, bem como exigência da qualidade dos produtos fornecidos pelo mesmo, porém, não deve ser um instrumento de sobreposição aos demais princípios como afirma Di Pietro:

Vale dizer que a eficiência é princípio que se soma aos demais princípios impostos à Administração, não podendo sobrepor-se a nenhum deles, especialmente ao da legalidade, sob pena de sérios riscos à segurança jurídica e ao próprio Estado. Di Pietro (2013, p 122).

Em tese, é válido referenciar que o princípio da eficiência deve estar submetido ao princípio da legalidade, como forma de balizar o condicionamento da eficiência, sempre de maneira conjunta e nunca sobrepostas, pois na atuação administrativa contrária ao ordenamento jurídico, ainda seja muito eficiente, a sua antijuridicidade fará com que torne ilegal.

No estudo do princípio da eficiência, duas vertentes emergem no contexto da sua aplicação, as quais conduzem e completam-se simultaneamente para o alcance do conceito de boa administração, levando em consideração o agente público e o modo de

organização da administração pública. De um lado, aplicando ao agente, a administração pública deve dispor de um quadro de pessoal qualificado profissionalmente, levando em consideração a sua atuação e desenvolvimento para que o resultado do seu empenho seja a melhor ferramenta para consecução do objetivo para a administração pública. De outro, aplicando ao modo de organizar, estruturar e administrar a administração pública, neste sentido prioriza-se, que o aparelho estatal seja menos burocrático, mais atualizado e evidencie a eficiência da administração, que seja prestado o melhor serviço e oferecidos os melhores produtos com menor custo à sociedade. (DI PIETRO, 2013). Contemplando as vertentes expostas, quando se faz referência ao serviço público não basta que a legalidade seja o fator determinante para a sua prestação, devendo o Estado atuar dispondo da melhor atuação de seus agentes e estruturação por parte da administração pública a fim de que o princípio da eficiência seja contemplado em todas as suas instâncias administrativas.

APLICAÇÃO DA ANÁLISE SWOT EM AUDITORIA

A análise Swot aplicada na auditoria é uma das formas de gerenciar estrategicamente o planejamento, é direcionar melhor suas potencialidades para atingir os objetivos preestabelecidos para a auditoria. Essa tese se consolida mediante o exemplo da experiência do Tribunal de Contas da União que a utiliza, na prática, para consecução da sua atividade fim por meio do instrumento de auditoria. Dessa forma o equilíbrio entre as ações de planejamento e execução se dá de forma mais sincronizada, e permite priorizar a atuação das equipes na auditoria.

Nos trabalhos de auditoria, a elaboração da matriz SWOT auxilia a equipe a caracterizar, de forma sistemática, situações relacionadas às forças ou fraquezas internas, bem como às oportunidades e às ameaças externas do objeto da auditoria. Permite, dessa forma, identificar estratégias adequadas e equilibradas para priorizar a atuação na auditoria.

Segundo a *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Intosai), as EFS adotam diferentes métodos quando realizam a análise preliminar do objeto de auditoria. As técnicas mais utilizadas são a análise de risco, a análise SWOT, a análise de problemas, entre outras (ISSAI 3000/Appendix 1, 2004).

A análise SWOT possibilita uma interpretação mais estruturada dos resultados e permite que esses sejam transformados em ações concretas, mais rapidamente (TOIVANEN, 1999). Os pontos fortes e fracos são decorrentes de variáveis internas e controláveis pelo órgão ou programa. As oportunidades e ameaças são decorrentes de variáveis externas, não diretamente controláveis pelo gestor do objeto da auditoria, mas sobre as quais, por vezes, pode exercer influência. As oportunidades podem propiciar condições favoráveis, desde que o gestor tenha interesse e condições de usufruí-las. As ameaças podem criar condições desfavoráveis, devendo ser minimizadas. (Boletim TCU – Especial, ano XLIII - nº 30, 2010, p. 8)

Deriva dessa aplicação o conhecimento técnico e/ou especializado sobre os micro e macro-ambientes identificados nas oportunidades e ameaças detectadas, Figura³, os quais terão como fontes as bibliografias especializadas, artigos acadêmicos, de grupos de interesse, enfim, que ofereçam suporte para a estruturação de uma ordem lógica de entendimento, discussão e tomada de decisões acerca de assuntos com maior necessidade de conhecimentos específicos.

O Tribunal de Contas da União é categórico ao afirmar, que para a integralidade da aplicação desta prática, “Inicialmente, devem ser realizadas oficinas, com participação dos gestores do objeto de auditoria, sob a orientação da equipe de auditoria que vai elaborar o diagnóstico do ambiente em estudo.” (Boletim TCU – Especial, ano XLIII - nº 30, 2010, p. 8). Com a finalidade de obter, dos gestores do objeto de auditoria, um levantamento preliminar da situação do objeto auditado e, agir, os condutores da oficina, como instrutores evitando a omissão de informações não abordadas pelos gestores com isso mantendo o foco da oficina. O levantamento de informações é o pontapé inicial para coleta das primeiras informações acerca do objeto auditado, para tanto, é necessário abrir um campo de discussão que permita a apuração de todas as informações abordadas por cada um dos gerentes do objeto auditado, considerando as respostas às colocações apresentadas, será possível a coleta de um elevado número de informações e soluções. De posse das informações, a Swot permitirá que a equipe formule a estrutura necessária para identificar forças, fraquezas, oportunidades e ameaças segundo seus impactos para o objeto de auditoria. (Boletim TCU – Especial, ano XLIII - nº 30, 2010)

POTENCIALIDADES E LIMITAÇÕES DA ANÁLISE SWOT

Por ser uma ferramenta de aplicação estratégica, dentre as principais potencialidades, a de dispor de elementos que possibilitem uma maior flexibilidade no direcionamento e avaliação das circunstâncias que envolvem a organização ou a atividade naquele momento, é a maior delas. Essa flexibilidade, paradoxalmente, pode ser também a sua maior limitação, tendo em vista a necessidade de compreender o ambiente em estudo, essa flexibilização permite que se abra um leque de opções que podem acabar na perda do foco das atividades ou ainda possibilitando que esta análise fique superficial.

Outra, das potencialidades, é a de fornecer elementos capazes de orientar a equipe de auditoria nas atividades de formulação de deliberações, ou seja, nas discussões cujo propósito consista na resolução de um problema ou assunto especializado como reavaliar metas institucionais, formular processos de trabalho ou aprimoramento dos serviços prestados.

UM REFERENCIAL TEÓRICO INTEGRADO AO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA

O conceito resultante dos referenciais teóricos fundamentados na interação da análise Swot com a auditoria corrobora para uma conjugação deste conceito resultante ao princípio da eficiência. O princípio da eficiência é a capacidade de dispor de alguém ou de algo para conseguir um efeito determinado, é o uso racional de meios para o alcance de objetivos, portanto, a análise Swot quando aplicada na auditoria resulta em estratégias adequadas e equilibradas para priorizar a atuação na auditoria.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A formatação do tema, bem como a propositura da sua fragmentação em três abordagens distintas conduziu os estudos de forma mais dinâmica, como um conjunto de fatores diversos que convergem sua funcionalidade para uma mesma finalidade dentro da administração pública. Como artigo de revisão bibliográfica, a base científica demandou uma variedade de fontes, das quais a experiência extraída do Tribunal de

Contas da União, de forma ímpar, foi um referencial decisivo para a sustentação do propósito inicial deste trabalho, tendo em vista que a peculiaridade da aplicação da análise Swot em Auditoria é uma prática fundamentada por este órgão.

Foram considerados, em conjunto com o posicionamento do Tribunal de Contas da União, o de Domingos Poubel de Castro (2013), Moacir Marques da Silva (2012), Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2014) e Celso Antônio Bandeira de Mello (2013), bem como a Constituição Federal de 1988 para a formulação do aspecto legal do raciocínio empregado neste estudo.

O aprendizado e amadurecimento de forma analítica comparativa, acerca da análise Swot, remete o conceito descrito por Sun Tzu, em “A arte da Guerra”, pela essência estrutural na forma com a qual, neste trabalho, a análise Swot é aplicada na auditoria.

Conhece teu inimigo e conhece a ti mesmo, se tiveres cem combates a travar, cem vezes será vitorioso. Se ignoras teu inimigo e conheces a ti mesmo, tuas chances de perder e de ganhar serão idênticas. Se ignoras ao mesmo tempo teu inimigo e a ti mesmo, só contarás teus combates por tuas derrotas. (Sun Tzu, 2007, p.41).

A relevância do contexto bibliográfico, das três abordagens do tema, focou nas respectivas previsões legais para a administração pública, o que permitiu a composição de um cenário lógico para o cruzamento das informações necessárias. Nesse contexto, o produto desta análise possibilitou subsidiar a evidência da potencialidade resultante da aplicação da análise Swot na auditoria e ilustrá-la como referencial teórico para o princípio da eficiência.

Durante a realização deste estudo, percebeu-se que a análise Swot, além de ser uma ferramenta estratégica, gera maior desempenho no planejamento, potencializa o foco, direciona os resultados e agrega credibilidade às informações obtidas pelas equipes de auditoria na sua atividade fim. O fato gerador da potencialização dos resultados obtidos pela auditoria, por este aspecto, perfaz o princípio da eficiência de modo prático, que, à luz da Constituição Federal da República de 1988 o define como um dos princípios fundamentais da administração pública.

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência... (Constituição Federal, 1988, art.37).

De acordo com Hely Lopes Meirelles (2003:102) citado por Di Pietro (2014), o princípio da eficiência é definido como o sentido que deve mover o agente público e a gestão da administração pública na prestação dos serviços à sociedade.

Hely Lopes Meirelles (2003 : 1 02) fala na eficiência como um dos deveres da Administração Pública, definindo-o como "o que se impõe a todo agente público de realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional. É o mais moderno princípio da função administrativa, que já não se contenta em ser desempenhada apenas com legalidade, exigindo resultados positivos para o serviço público e satisfatório atendimento das necessidades da comunidade e de seus membros". (Di Pietro (2014), apud, Hely Lopes Meirelles (2003:102)).

Desta forma conclui-se que, o fato gerador da potencialização dos resultados da auditoria é atribuído à aplicação da análise Swot nas atividades da auditoria, postulado de forma conclusiva à cerca do sentido real do princípio da eficiência adotado neste estudo. Conclui-se ainda, que este fato gerador de potencialização representa a essência do princípio da eficiência posto de forma involuntária ao agente e conseqüentemente nas atividades da administração pública para a qualidade do objeto da auditoria.

A eficácia da aplicação da Swot no contexto da auditoria não esgota as inúmeras possibilidades de aplicação desta ferramenta nas demais atividades da administração pública, porque contribui de maneira fundamental para as atividades de planejamento estratégico, na medida em que se busca a ampliação das capacidades analítica e investigativa na organização.

REFERÊNCIAS

ARRAIS PETER, Maria da Glória; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de Auditoria Governamental**. 2ª ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2014.

BRASIL, **Constituição (1988)**. Disponível em:

<http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/CON1988_05.06.2014/CON1988.pdf

> Acesso em: 10/10/2014.

_____, TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Boletim do Tribunal de Contas da União – Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União – Revisão Junho 2011, BTCU Especial Ano XLIV nº 12.** Brasília 2011.

_____, TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Programa de aprimoramento profissional em Auditoria – proaudi, Auditoria Governamental, Instituto Serzedello Corrêa.** Brasília 2011.

_____, TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Boletim do Tribunal de Contas da União – Análise Swot e Diagrama de Verificação de Risco Aplicados em Auditoria, PORTARIA-SEGECEX Nº 31, DE 9 DE DEZEMBRO DE 2010, BTCU Especial Ano XLIII nº 30.** Brasília 2010.

_____, TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Auditoria Operacional, Aula 5 – Análise SWOT e diagrama de verificação de risco, Instituto Serzedello Corrêa.** Brasília sem ano de referência.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria Contabilidade e Controle Interno no Setor Público.** 5ª ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2013.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo.** 27ª ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2014.

FERNANDES, I. G. M., Figueiredo, H. M., da Costa Junior, H. L., Sanches, S. G., & Brasil, Â. **PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO: ANÁLISE SWOT.** Disponível em:
<http://scholar.googleusercontent.com/scholar?q=cache:yOwx51XS7D4J:scholar.google.com/+PLANEJAMENTO+ESTRAT%C3%89GICO:+AN%C3%81LISE+SWOT&hl=pt-BR&as_sdt=0,5&as_vis=1> Acesso em: 08/01/2015.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo.** 30ª ed. revista e atualizada até a Emenda Constitucional 71, de 29.11.2012. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

PEREIRA, José Matias. **Manual de Gestão Pública Contemporânea.** 4ª ed. Revista e atualizada. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2012.

SILVA, Moacir Marques da. **Curso de Auditoria Governamental**. 2ª ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2012.

VALIM, A., Guidinelli, A. C. I. P., Gonçalves, C., Malavoti, J., Vital, L., Pedroni, L. **O MODELO SWOT**. Disponível em: <<https://www.administradores.com.br/producao-academica/analise-swot/3060/download/>> Acesso em: 23/01/2015.

TZU, Sun. A Arte da Guerra. Disponível em:
<http://unes.br/Biblioteca/Arquivos/A_Arte_da_Guerra_L&PM.pdf > Acesso em 21/12/2014.