

**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE
SERGIPE
NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO E EXTENSÃO – NPGE
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO “LATO SENSU”
ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA GOVERNAMENTAL E
CONTABILIDADE PÚBLICA**

DANIELA ANDRADE TRINDADE

EDLENE LEITE BRITO MATOS

**A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INTERNA PARA GESTÃO
DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

**ARACAJU - SE
2007**

DANIELA ANDRADE TRINDADE

EDLENE LEITE BRITO MATOS

**A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INTERNA PARA GESTÃO
DA
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao núcleo de Pós-
graduação e Extensão da Faculdade de
Administração e Negócios de Sergipe
como exigência para obtenção do título
de Especialista em Auditoria
Governamental e Contabilidade
Pública.

Prof. Orientador: Ms. PEDRO DURÃO

**ARACAJU - SE
2007**

DANIELA ANDRADE TRINDADE

EDLENE LEITE BRITO MATOS

A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INTERNA PARA GESTÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao núcleo de Pós-graduação e Extensão da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe como exigência para obtenção do título de Especialista em Auditoria Governamental e Contabilidade Pública.

BANCA EXAMINADORA

(1º Examinador) _____

Prof. Ms. Pedro Durão

(2º Examinador) _____

(3º Examinador) _____

Aracaju, ____ de _____ de ____.

Buscar novos conhecimentos não significa que você saiba pouco, e sim que reconhece que há sempre muito o que aprender.

O & M e Qualidade Total

AGRADECIMENTOS

Este compêndio foi resultado da contribuição direta ou indireta de várias pessoas. A elas, o nosso agradecimento:

AGRADECIMENTO

A Deus, pela sua infinita bondade, por me dar o dom da existência e sempre ter guiado o meu caminho para alcançar os meus objetivos.

A minha mãe Gilsária, pelo seu imenso amor, incentivo e dedicação concedidos a mim durante toda a minha vida.

Aos meus irmãos Denise e Danilo por sempre acreditarem na minha vitória.

Ao meu amado Anderson por compartilhar desta etapa através da compreensão pelos momentos de ausência.

A todos os professores da FANESE pelo norte a ser seguido em busca do conhecimento e do saber, colaborando com as idéias depreendidas neste trabalho.

Ao Sr. Erivaldo e Sra. Iara, por terem contribuído com presteza e carinho para consecução dessa pesquisa.

Aos meus mestres e amigos Pedro, Inaldo, Edlene e Carla pela infinita atenção, estímulo e amizade.

Daniela

AGRADECIMENTO

A Deus pelo seu amor infinito e pela sua interseção nas horas de cansaço;

A meus pais Edvaldo e Gicelia pelo apoio que me deram em momentos tão cruciais para conseguir seguir minha jornada;

A meu esposo Avelar e minha filha Amanda, razões de minha vida, agradeço o apoio, o afeto, o reconhecimento e a compreensão por tantos momentos de ausência;

A todos os professores da FANESE, principalmente Pedro Durão, pelo auxílio que nos concedeu para a existência deste trabalho;

As amigas Dani, Valda, Ana e Cris, por tantos momentos juntos com trabalhos, discussões e risos durante a jornada do curso.

Edlene

RESUMO

Utilizando-se de metodologia de pesquisa baseada na coleta de material bibliográfico, na busca de normas pertinentes e na pesquisa na internet, a presente monografia, alicerçada em posicionamentos de estudiosos sobre o tema, tem o intuito de demonstrar a pesquisa sobre a importância da auditoria interna para gestão da administração pública, identificando os conceitos, classificação, e, sobretudo, investigando as influências da auditoria interna nas entidades públicas, isto é, analisando sua importância na execução do trabalho da administração pública. Este trabalho divide-se em três partes: a primeira refere-se à análise geral da auditoria, a segunda parte é a demonstração da auditoria interna como meio de gestão, a terceira e última parte refere-se as peculiaridades e importância da auditoria interna. Conseqüentemente, identifica na literatura e nas normas da profissão do auditor, o uso da auditoria interna, como elemento de assessoramento da gestão pública, tendo como finalidade precípua difundir a auditoria interna como instrumento de gestão para os administradores públicos.

Palavras-chave: Auditoria Interna. Administração Pública. Auditoria Governamental.

ABSTRACT

Making use of research methodology based on collection of bibliographical material in the search of pertinent rules and in research in the internet, the present monography, based on the positionings of various searchers about the theme, has the target of demonstrating the research on the importance of the internal audit for ruling the public administration, identifying the concepts, classification and, aspecially, investigating the influences of the internal audit in the public entities so analyzing its importance in the execution of work of the public administration. This work is divided into three parts: the first refers to the general analyzes of audit; the second one is the demonstration of the internal audit as administration instrument and the third part refers to the peculiarities and importance of internal audit. Consequently, it identifies, in the literature and in the rules of the auditor career the use of the internal audit as consulting element of the public administration, having as essencial purpose the spreading of the internal audit as administration instrument for the public managers.

Key-words: Internal Auditorship. Public administration. Governmental Auditorship.

SUMÁRIO

RESUMO	
INTRODUÇÃO	09
1. ANÁLISE GERAL DA AUDITORIA	12
1.1 Visão Cronológica.....	12
1.2 Objetivos da Auditoria.....	15
1.3 Exame Classificatório.....	17
2. AUDITORIA INTERNA COMO MEIO DE GESTÃO.....	22
2.1 Abordagem Conceitual.....	22
2.2 Distinção entre Auditoria Interna e Controle Interno Administrativo.....	24
2.3 Critérios e Perfil exigidos ao Profissional de Auditoria.....	29
3. PECULIARIDADES E IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INTERNA.....	33
3.1 Tipos de Auditoria Interna.....	33
3.2 Administração Pública e as Normas de Auditoria.....	35
3.3 Relação da Auditoria Interna com os Órgãos da estrutura administrativa.....	40
3.4 Crítica e Aporia do Atual Sistema.....	41
CONCLUSÕES	44
BIBLIOGRAFIA	46
ANEXO	50

INTRODUÇÃO

Considerando o impacto que a mudança de perspectiva nas diretrizes das ações de auditoria interna traz à realidade da Administração Pública, o presente trabalho se justifica na necessidade de se estudar a evolução dos conceitos e dos mecanismos da auditoria interna no setor público, para evidenciar o dever institucional essa tem de estar constantemente modernizando o exercício de suas atribuições legais como gestora dos recursos públicos, no resguardo ao cumprimento de dispositivos constitucionais determinando a busca pela eficiência na administração do Erário.

O trabalho tem como objetivo geral demonstrar a importância sobre o uso da auditoria interna na gestão pública, identificando os conceitos, classificação, e, sobretudo, investigando as influências dessa nos patrimônios públicos.

Como objetivos específicos podemos citar:

- Identificar na literatura e nas normas da profissão do auditor, o uso da auditoria interna, como elemento de assessoramento da administração;
- Apresentar os conceitos, classificação e características da auditoria interna.
- Difundir a auditoria interna como instrumento de gestão para os administradores públicos.

Para o presente trabalho foi utilizada a pesquisa bibliográfica e documental, que de acordo com Gil (1991, p.48), se caracterizam respectivamente, pelo levantamento de dados a

partir de material já publicado acerca do tema, como livros, artigos de periódicos e material disponível na internet. Para Santos (2001, p.27) os procedimentos de coleta são os métodos práticos utilizados para juntar as informações necessárias à construção dos raciocínios em torno de um fato, fenômeno ou problema.

Portanto, considerando a importância de uma obra que agrupe o maior número de informações acerca do tema “Auditoria Interna” nas normas Brasileiras de Contabilidade que regulamenta a profissão do auditor e a interpretação dessas normas pelos estudiosos da área a luz de autores notáveis que se dedicaram ao assunto, tais como: Lopes de Sá, Marcelo Cavalcanti, Sérgio Jund, Carlos Vale, Attie, Peter e Machado entre outros com o objetivo de despertar no leitor a importância da Auditoria Interna como instrumento na gestão pública.

O método utilizado buscou explicitar o tema em estudo, e analisá-lo comparativamente ao contexto que se procurou evidenciar.

O trabalho constitui-se de três capítulos, sendo o primeiro a Análise Geral da Auditoria, onde constam a visão cronológica e os objetivos da Auditoria, assim como o exame classificatório segundo alguns autores.

O segundo apresenta uma leitura contextualizada sobre a Auditoria Interna como meio de Gestão, através de sua conceituação, da distinção entre esta e o Controle Interno Administrativo e a demonstração dos critérios e perfil exigidos ao Auditor Interno.

O terceiro consubstancia-se de uma exposição sobre as Peculiaridades e Importância da Auditoria Interna, apresentando os tipos de Auditoria Interna, fazendo um breve esclarecimento sobre Administração Pública e as Normas de Auditoria, revelando a relação com os Órgãos da estrutura organizacional e, por fim, a crítica e aporia ao atual sistema.

Em notas conclusivas serão feitas considerações relativas ao desenvolvimento desse trabalho, bem como demonstrações acerca da necessidade da utilização da auditoria interna como instrumento de assessoramento na gestão da administração pública.

CAPÍTULO 1

ANÁLISE GERAL DA AUDITORIA

1.1 Visão cronológica

Segundo os historiadores, é difícil precisar quando se inicia a história da auditoria, pois toda pessoa que verificasse a legitimidade dos fatos econômicos/financeiros e prestasse contas a um superior, poderia ser considerado auditor, e com propriedade Sérgio Jund disse:

Provavelmente, pode ter sido um proficiente guarda-livros, a serviço de mercador italiano do século XV ou XVI que, pela reputação de sua sabedoria e conhecimento técnico, passou a ser consultado por outros sobre a escrituração de suas transformações. Supõe-se que a auditoria se estabeleceu como profissão distinta da atividade contábil para um único usuário, no momento em que o especialista em escrituração deixou de praticá-la para prestar assessoria aos demais especialistas e mercadores, transformando-se em consultor público liberal.

Mas alguns fatos denotaram a importância desta já na antiguidade, como as nomeações por parte dos imperadores romanos de altos funcionários para supervisionarem as operações financeiras dos administradores das províncias e prestarem contas verbalmente; na antiga Mesopotâmia o território era dividido em Satrápias e devido a suas extensões territoriais os Sátrapas (governantes) criavam cargos de funcionários que relatavam o que acontecia e no século III, os barões da França realizavam leitura pública das contas de seus domínios.

Existem referências de que na China, durante a dinastia Westen Zhou, já existia formas embrionárias de auditoria e, na dinastia Song, uma corte real de auditoria foi estabelecida no ano de 992.

Alguns pesquisadores acreditam que mesmo antes da exploração mercantil do continente americano a auditoria já era praticada na Inglaterra, onde o contador exercia a função de detectar erros e fraudes e era denominado de Perito Contador.

Referida versão, baseada em pesquisa limitada ao progresso do continente europeu, não é aceita pela unanimidade dos pesquisadores das ciências contábeis. Além disso, há uma vinculação entre o surgimento da auditoria e a sua aplicação na fiscalização das receitas públicas e do tesouro que teria ocorrido nos primeiros anos do século XVI.

Apesar de todos os indícios, a Auditoria é considerada uma função nova, pois apenas em 1314 foi criado o Cargo de Auditor do Tesouro na Inglaterra e assumiu importância maior com a criação do Security and Exchange Commission nos Estados Unidos, que obrigava todas as empresas que transacionassem na Bolsa de Valores a utilizar os serviços de auditoria para dar maior credibilidade às suas demonstrações financeiras.

Já no Brasil colonial destacou-se a figura do juiz colonial, “o olho do rei”, que era indicado pela Coroa Portuguesa para verificar o correto recolhimento dos tributos para o Tesouro, mas a Auditoria propriamente dita quase não se tem divulgação de pesquisas sobre suas origens, porém existe o primeiro trabalho registrado no século passado, elaborado pela empresa de Auditoria Clarkson & Cross, atual Ernst Young, realizado na empresa Tramway Light&PowerCo(Ricardino,2004).

A auditoria foi organizada formalmente em 26 de março de 1957, porém reconhecida oficialmente em 1968, por ato do Banco Central do Brasil.¹

¹ Resolução nº 88, de 30/01/1968.

A evolução da Auditoria no Brasil deveu-se principalmente a instalação de empresas internacionais de auditoria independente, pois os investimentos internacionais aqui implantados eram obrigados a terem suas demonstrações auditadas.

Segundo Attie as principais influências que contribuíram para o desenvolvimento da auditoria em nosso país foram:

- Filiais e subsidiárias de firmas estrangeiras;
- Financiamento de empresas brasileiras através de entidades internacionais;
- Crescimento das empresas brasileiras e necessidade de descentralização e diversificação de suas atividades econômicas;
- Evolução do mercado de capitais;
- Criação das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil em 1972;
- Criação da Comissão de Valores Mobiliários e da Lei das Sociedades Anônimas em 1976.

É evidente que a origem da auditoria advém do momento em que o homem passa a acumular riquezas, constituindo, assim, um patrimônio. Com o constante aumento desse patrimônio ou mesmo o aparecimento de novas fontes de riqueza, o proprietário passa a permanecer durante muito tempo longe do seu acompanhamento direto, surgindo a necessidade de sua guarda ser realizada por terceiros, evidentemente com a devida confiança e responsabilidade delegadas pelo proprietário.

Conseqüentemente, por ter seu patrimônio sob a guarda de um responsável, tornou-se necessário que o proprietário implantasse determinados controles para que, mesmo distante,

pudesse acompanhar e se certificar do fiel cumprimento pelo responsável de suas determinações. Entre esses controles, é fácil identificar que a informação tempestiva e adequada deveria configurar entre os principais.

Mas surgiu a dúvida se as informações eram de fato adequadas e fidedignas, tornando-se imperioso que o proprietário atribuisse uma outra responsabilidade a um agente independente da relação. Este teria a incumbência de emitir uma opinião sobre a adequação das informações apresentadas ao proprietário pelo responsável da guarda do patrimônio. Esse agente independente, então, seria o auditor.

1.2 Objetivos da Auditoria

Nos primórdios, a Auditoria limitava-se a verificar a exatidão dos registros contábeis, confrontando a escrita com a documentação do fato. Com o passar do tempo o campo de aplicação da auditoria foi se tornando mais abrangente. De forma clara Lopes de Sá escreve:

Auditoria é a técnica contábil do sistemático exame dos registros, visando apresentar conclusões, críticas e opiniões sobre as situações patrimoniais e aquelas dos resultados, quer formadas, quer em processo de formação. (SA, 1989, p. 22)

A Auditoria é uma função independente de avaliação, estabelecida para examinar e avaliar atividades de uma empresa.

O objetivo da Auditoria consiste em apoiar os membros da empresa no desempenho de suas atividades. Para tanto, a Auditoria lhes proporciona análises, avaliações, recomendações, assessoria e informação concernente às atividades revisadas.

A Auditoria oferece um serviço de apoio que consiste em avaliar o cumprimento dos objetivos, políticas e normas estabelecidas pela Alta Direção da empresa na formulação e execução dos planos e programas da Gerência Geral e suas Divisões, de coordenação e serviços. Também é responsável pela avaliação do funcionamento de todos os controles normais de operação e pela adequação da informação que se oferece à Alta Direção e Gerência Geral, acerca das deficiências detectadas em suas observações, a fim de assegurar que se possam atingir os objetivos da Organização.

Portanto, a Auditoria é responsável frente à Alta Direção de proporcionar juízos, opiniões e informação acerca da adequação, idoneidade e efetividade do sistema de controle interno da empresa, assim como sobre a qualidade da gestão.

A Auditoria tem como propósito revisar a adequação do sistema de controle interno, para constatar se o sistema estabelecido proporciona uma razoável segurança e se os objetivos e metas da empresa se cumprem de forma eficiente e econômica.

Para constatar se o sistema está funcionando como deveria funcionar revisa a idoneidade e efetividade do sistema de controle interno; e a qualidade da gestão para averiguar se foram atingidos os objetivos e metas da organização.

Podemos dizer que a Auditoria têm como objetivos:

- Proteger os Ativos da Entidade e verificar a legitimidade do Passivo;
- Fortalecer os Controles Internos;
- Verificar os resultados obtidos, confrontando previsões com realizações;

- Certificar aos dirigentes da Entidade que as Leis e as normas internas estão sendo cumpridas e a contabilidade reflete adequadamente a posição da mesma, proporcionando melhores condições no processo decisório.

1.3 Exame Classificatório

A auditoria é a pesquisa analítica que segue o desenvolvimento das operações contábeis, desde o início até o balanço. Portanto, é o exame científico e sistemático dos livros, contas, comprovantes e outros registros financeiros de uma organização, com a finalidade de determinar a integridade do sistema de controle interno contábil, das demonstrações financeiras, bem como o resultado das operações, e, assessorar a companhia no aprimoramento dos controles internos, contábil e administrativo.

O mais formidável e consistente uso do termo auditoria é aquele em que ele é visto como um processo integrativo fundamental, inquirindo a obtenção de resultados específicos. Auditoria é, portanto, um processo pelo qual o auditor cria, dirige, mantém, opera e controla uma organização.

Um segundo significado do termo, e que pode ser considerado complementar ao primeiro, entende-se como um campo de conhecimento, assim sendo: Auditoria é uma disciplina organizada e formal, pesquisada e lecionada em instituição de ensino superior. O espaço da auditoria é integrativo, por essência, trazendo aspectos relevantes de outras disciplinas e, ao mesmo tempo, desenvolvendo seu próprio campo de teorias.

Para Lopes de Sá (1989, p.44) a Auditoria classifica-se em:

a) Quanto ao processo indagativo

- Geral ou de Balanços – analisa as peças dos balanços e de suas conexões;
- Analítica ou Detalhada – abrange o exame de todas as transações, detendo-se, portanto, em todos os documentos em todas as contas e em todos os valores fisicamente verificáveis ou em amplos universos destes.

b) Quanto à forma de intervenção

- Interna – a verificação dos fatos é realizada por funcionários da própria empresa, constituindo um serviço, uma seção ou um departamento. Analisa as peças dos balanços e de suas conexões;
- Externa ou Independente – a verificação dos fatos é levada a efeito por profissional liberal ou por associação de profissionais liberais e, portanto, elementos estranhos à empresa.

c) Quanto ao tempo

- Contínua – é a que se executa sem interrupção, em períodos certos, especialmente mensais ou no máximo trimestrais;
- Periódica – não possui características de continuidade quanto a pontos de partida das verificações, mas observa apenas isoladamente determinados períodos.

d) Quanto à natureza

- Normal – se realiza com objetivos regulares de comprovação, sem finalidades

isoladas ou específicas, abrangendo a gestão administrativa sem particularização de fatos de qualquer natureza;

- Especial – se realiza para obtenção de resultados e conclusões sobre fatos particulares da gestão ou atividade de um elemento certo, visando a um objeto específico (fraude, liquidação etc.).

e) Quanto ao limite

- Total – atinge todo o patrimônio, não deixando de objetivar sequer um componente;
- Parcial – o exame se situa apenas em alguns pontos, ainda que não atendendo a fins especiais, mas apenas seguindo critérios de amostragem.

Já de acordo com Vale (2001, p.16) a Auditoria pode ser classificada:

a) Quanto à finalidade

- Contábil - abrangendo os aspectos orçamentários, financeiros e patrimoniais;
- De conformidade legal - envolvendo atos e fatos da administração pública quanto aos requisitos legais aplicáveis;
- Operacional - envolvendo os aspectos relacionados à economia, eficiência e eficácia na gestão de recursos públicos;
- Integrada - reunindo, numa só ação, as auditorias contábil, de conformidade legal e a operacional.

b) Quanto ao âmbito

- Interna - realizada por iniciativa e com profissionais da própria entidade auditada;
- Externa - realizada por órgãos ou profissionais estranhos à entidade auditada.

c) Quanto ao momento

- Prévia
- Concomitante
- Subseqüente

d) Quanto à forma

- Documental - abrangendo tão somente a análise da documentação disponível ao auditor ou ao órgão de auditoria;

- Diligencial - consistindo nas verificações “in loco” na entidade auditada, como nos contatos com outras entidades que possa, através do fornecimento de informações, auxiliar o desenvolvimento do processo de auditoria;

- Mista - reunindo, num só processo, as formas documental e diligencial de auditoria.

e) Quanto ao período

- Ordinária ou periódica - realizada de forma sistemática, com intervalos de tempo mais ou menos iguais, e, geralmente, utilizada para atender às exigências da legislação;

- Especial ou esporádica - realizada para atender situações de relevância e/ou urgência, tais como denúncias, requisições, solicitações, complementações de instrução etc.

f) Quanto ao conteúdo

- Orçamentária.
- Financeira
- Patrimonial
- De obras
- De pessoal
- De solicitação
- De convênios
- De exigências Constitucionais e legais
- Outras.

Para o Prof. Inaldo Araújo, além das várias classificações já citadas de outros autores também existe quanto ao campo de atuação: (Araújo, 2007, p. 21)

a) Governamental - atua diretamente sobre a administração da coisa pública. Ela está diretamente relacionada com o acompanhamento das ações empreendidas pelos órgãos e entidades que compõem a administração direta e indireta das três esferas de governo;

b) Privada - é toda aquela cujo campo de atuação se dá no âmbito da iniciativa particular, que objetiva o lucro, de uma maneira geral.

Muitas foram as classificações da Auditoria, mas vamos nos ater apenas a Auditoria Interna no próximo capítulo.

CAPÍTULO 2

AUDITORIA INTERNA COMO MEIO DE GESTÃO

2.1 Abordagem Conceitual

A auditoria interna tem como responsabilidade a revisão independente do processo de gestão ou direção, compreendendo seu alcance a todas as partes integrantes da empresa. Tal avaliação incluirá as atividades técnicas, comerciais, financeiras, contábeis e de sistemas de informação e gestão.

Assim, a Auditoria se encontra em uma posição ideal para verificar as operações ou atividades através das fronteiras departamentais, onde é freqüente a existência de debilidades de controle.

A missão da Auditoria Interna é a de proporcionar um serviço de avaliação construtiva de todas as atividades da empresa. Para tanto seleciona as operações e atividades que serão submetidas à auditoria e que potencialmente possam beneficiar-se com a revisão que a Auditoria efetue.

O produto final da auditoria é informar, com base em evidências à direção e gerência superior, se os seus sistemas de controle são econômicos, eficientes e efetivos, assim como, oferecer um conselho ou assessoramento documentado de como conseguir que ditos sistemas o sejam.

A auditoria interna por profissionais empregados da própria entidade auditada,

portanto, parcialmente independente, e que, além das informações contábeis e financeiras, se preocupa também com os aspectos operacionais. Normalmente, a auditoria interna se reporta à presidência da organização, funcionando como um órgão de assessoramento.

A INTOSAI, no glossário anexo às suas Normas (1995, p. 37), afirma que a auditoria interna é:

O meio funcional pelo qual os dirigentes de uma entidade certificam-se, com base em fontes internas, de que as atividades pelas quais são responsáveis estão sendo executadas de forma a minimizar a probabilidade de ocorrência de fraudes, erros ou práticas ineficientes e antieconômicas. A auditoria interna possui várias das características de auditoria externa, entretanto pode perfeitamente seguir as orientações emanadas do órgão ao qual deve apresentar seus relatórios.

O CFC, através da Resolução n.º 986/03, apresentou o seguinte conceito:

A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

A atividade de Auditoria Interna está estruturada em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo sistemático e disciplinado, e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios.

É oportuno salientar que a auditoria interna não se limita somente aos aspectos contábeis de uma organização. Logo, deve ser realizada, preferencialmente, por uma equipe multi e interdisciplinar.

2.2 Distinção entre Auditoria Interna e Controle Interno Administrativo

A Auditoria Interna é uma atividade de avaliação independente e de assessoramento da administração, para testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial, bem como da qualidade do desempenho das áreas de acordo com as atribuições e planos, metas, objetivos e políticas definidos para as mesmas. Já o controle interno é um “conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com objetivos de proteger ativos, produzir dados confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa” (ALMEIDA, 1996, p. 50).

A proteção dos ativos e a produção de dados contábeis podem ser entendidas como controles contábeis e a condução ordenada dos negócios da empresa por controle administrativo. Como exemplo de controles contábeis, podemos citar:

- Sistemas de conferência, aprovação e autorização;
- Controles fiscais;
- Agregação de funções que tenham acesso aos registros contábeis;
- Auditoria interna.

E por controles administrativos citamos:

- Análises estatísticas de lucratividade por linha de produto/serviço;
- Controle de qualidade;
- Estudos de tempos e movimentos;
- Controle de compromissos assumidos, mesmo que não realizados economicamente.

A responsabilidade pela implantação do sistema de controle interno da empresa é da administração, verificando se o mesmo está sendo seguido pelos funcionários, bem como também é responsável por sua modificação, visando adaptações necessárias. De acordo com Almeida (1996, p. 50), alguns dos princípios norteadores dos controles contábeis são os seguintes:

Responsabilidade: determinadas tarefas atribuídas aos funcionários ou setores internos da empresa devem estar bem definidas por escrito e ainda limitadas mediante manuais internos. Esse item tem suas razões ancoradas na detecção de fraudes, para assegurar que todos os procedimentos serão executados, e ainda para apurar as responsabilidades por quaisquer danos causados à empresa por omissão de informações.

Rotinas Internas: aconselha-se elaborar um manual de organização de todas as rotinas internas que podem incluir, por exemplo:

- Formulários de aquisição sejam de materiais ou de serviços;
- Formulários de cotação de preço;
- Mapas de licitação;
- Ordens de compra;
- Mapa de controle financeiro;
- Formulários de devolução;
- Procedimentos internos diversos.

Acesso aos Ativos: é de fundamental importância porque visa à segurança dos dados. Deve limitar o acesso dos funcionários aos ativos da entidade e estabelecer controles físicos

sobre estes. Tal acesso pode representar:

- Manuseio de numerários recebidos;
- Emissão de cheques;
- Custódia de ativos (estoques, imobilizado etc.).

Segregação de Funções: consiste no fato de que uma pessoa não deve ser responsabilizada para determinadas funções, ou seja, a mesma pessoa ter acesso aos ativos e aos registros contábeis, pois são incompatíveis dentro de um sistema de controle interno. Os registros contábeis retratam a existência e continuidade da entidade. Assim, a pessoa responsável por esses registros terá permissão para modificar os dados que deram origem aos registros e, dessa forma, sendo a mesma a lidar com os ativos, poderá manipular tais informações, podendo causar, por exemplo, desvio físico de um ativo por meio de baixa do imobilizado para uma despesa, ocultando a transação.

Confronto dos ativos com os registros: os registros devem ser confrontados periodicamente, visando a detectar algum desfalque de bens ou até mesmo de registro contábil inadequado. Alguns exemplos são:

- Conciliações bancárias;
- Inventário físico de bens;
- Contagem física de títulos comparando-os com os registros do razão geral.

Amarração do Sistema: deve-se conceber um sistema de controle interno de maneira que sejam registradas apenas as transações autorizadas, observando-se seus valores corretos e

dentro de seu período de competência, ou seja:

- Conferências independentes do registro de transações contábeis (transporte de valores dos documentos para os registros iniciais, transporte de valores dos registros intermediários para os registros finais, somas do razão geral e dos registros iniciais, intermediários e finais etc.);

- Conferências independentes dos cálculos (cálculo das depreciações, cálculo das provisões para salários, férias, 13º salário, cálculo de atualização de dívidas etc.);

- Conferência da classificação contábil;

- Estabelecimento e definição de rotinas de controles sequenciais sobre compras e vendas;

- Assegurar que as rotinas internas de controle sejam determinadas de modo que uma área controle a outra.

Auditoria Interna: alguém deve verificar periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado no sistema de controle interno, ou se tal sistema não deveria ser ajustado às novas circunstâncias, já que os objetivos da auditoria interna são exatamente os de verificar se as normas internas estão sendo cumpridas, avaliar a necessidade de novos ajustes às normas e até novas normas internas.

A partir da promulgação da Constituição Federal de 1988 com a previsão contida nos artigos 70 e 74, ganhou ênfase a discussão sobre o controle interno governamental.

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle com a finalidade de:

I – avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II – comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

Muita confusão se tem feito a respeito do assunto, ora se atribui o controle interno aos departamentos de contabilidade, ora aos departamentos de finanças, orçamento, contabilidade e auditoria, ou, se atribui à auditoria interna todo o controle interno.

Segundo o AICPA – American Institute of Certified Public Accountant (apud, MOTA, 1992), o controle interno pode ser conceituado:

O Controle Interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas, adotadas numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidelidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.

Segundo a definição do AICPA (apud Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo, 1988), os objetivos do controle interno são quatro:

- proteção dos ativos;
- obtenção de informação adequada;
- promoção da eficiência operacional; e
- estimulação da obediência e do respeito às políticas da administração.

Percebe-se que o controle interno faz parte das atividades normais da Administração Pública, se subordina ao titular do órgão ou entidade, e tem como função acompanhar a execução dos atos indicando, em caráter opinativo, preventivo ou corretivo, as ações a serem desempenhadas com vistas a atender o controle da execução orçamentária, financeira, contábil e patrimonial, bem como os controles administrativos de um modo geral.

O Auditor interno atua sobre todas as atividades da Administração Pública, e seus testes partem justamente do controle interno, levando em consideração o seu grau de confiabilidade. Deste dependerão o enfoque, a amplitude e a natureza da auditoria a ser efetuada.

Pode-se dizer que a auditoria interna se sobrepõe às atividades operacionais de um modo geral, inclusive sobre as atividades do controle interno, ou seja, aquela normatiza, orienta, fiscaliza, avalia o grau de confiabilidade e controla a eficiência e eficácia deste.

2.3 Critérios e Perfil exigidos ao Profissional de Auditoria

O Auditor tem como função principal avaliar o trabalho alheio e para tal deve ser justo com os outros, submetendo-se à autocrítica. É muito fácil criticar algo que já foi feito, por isso deve sempre fazer uma auto-análise e ao preparar seus papéis de trabalho anotar as circunstâncias ou as justificativas que levaram o auditado a optar pela alternativa sob crítica.

Ao citar um ponto, o Auditor deve fazê-lo com a razão e não com a comoção, deve ser imparcial, evitando que emoções ou outras influências possam exagerar a realidade dos fatos.

Assuntos de natureza confidencial devem ser discutidos somente com pessoas autorizadas. O sigilo é uma das armas mais importantes com que o Auditor conta para obter êxito na conclusão do seu trabalho. Nada daquilo que chega ao conhecimento do Auditor, por força de seu trabalho, pode, jamais, ser invocado em seu proveito ou benefício próprio.

O auditor sempre deve utilizar bom senso para revisão e sugestão de um ponto, sendo tolerante dentro do que é justo, abandonando detalhes que não prejudiquem o todo, sendo sereno e equilibrado ao julgar e, por fim, sempre tentar ver as virtudes antes dos erros.

O Auditor Interno deve ser autoconfiante, pois caso não se sinta seguro quanto à sua cultura, inteligência e experiência, não terá condições de apresentar um bom trabalho.

O trabalho do Auditor é essencialmente analítico. Pode acontecer dele se perder em detalhes. O excesso de minúcias pode prejudicar o trabalho. Uma forma de minimizar o problema é dividi-lo em tantas partes quantas forem necessárias a fim de evitar a dispersão e sendo objetivo tentando não se afastar do foco ao qual o Auditor se propôs.

O auditor só deve emitir sua opinião ou dar informações quando o exame assim o permitir e houver condições para fazê-lo. Seu parecer precisa ser redigido com objetividade e clareza, em qualquer circunstância, seja em condições favoráveis ou não, e apresentar as razões que motivaram o auditor a tal conclusão (ATTIE, 1998, p.34).

Ao auditor é necessária a perspicácia, não lhe sendo suficiente o preparo técnico e a cultura se aquela o faltar, contanto que não seja confundida com a desconfiança que é péssima companheira por levar o Auditor a praticar sérias injustiças. A perspicácia é a soma da experiência, humildade, curiosidade e motivação voltada para um objetivo.

Nem sempre o trabalho do Auditor produz resultados imediatos. A persistência em seguir um objetivo o conduzirá a um resultado satisfatório. Insistir sem desprezar os demais é uma medida eficiente. O volume dos trabalhos, a complexidade dos exames, os insucessos, nada disso deve abalar a persistência.

Ao auditor não é permitido ter deficiências no caráter, e este como tem raízes na personalidade do indivíduo, não pode ser transformado. Ao decidir ser Auditor, o indivíduo deve estar certo de que o seu caráter é perfeito. Enquanto em outras profissões o desempenho pode ser aperfeiçoado através de treinamento apropriado, é praticamente impossível modificar ou melhorar o caráter de um indivíduo.

Algumas vezes, o Auditor, no curso de seu trabalho, é levado a concluir pela existência de ocorrências irregulares que, não obstante o esforço despendido, não chegaram a se concretizar em prova material. Este não deve inserir em seu relatório observações relativas a fatos sobre os quais não esteja documentalmente qualificado para responder. Por outro lado, o trabalho não deve ser perdido, fazendo parte de um “dossiê” ao qual poderá, no futuro, adicionar outros elementos que surjam, de forma a esclarecê-lo.

Mesmo possuindo todas as provas, o Auditor deve tratar a suspeita sobre a conduta de alguém com prudência e cautela. O Auditor jamais deve se valer de tais circunstâncias para se promover.

O trabalho do auditor deve ser fundamentado com as técnicas profissionais, adquiridas através de escolaridade apropriada e conhecimento baseado na experiência do trabalho.

O Auditor deve possuir o maior nível de conhecimento possível em ramos tais como: Administração Geral, Organização de Empresas, Contabilidade, Economia, em todos os seus ramos, Direito Constitucional, Comercial, Trabalhista, Tributário, Finanças, Técnicas Comercial, Industrial e Bancária, Relações Humanas e Psicologia Aplicada. Entretanto, todo este acervo só terá expressão se for acompanhado da experiência que só a prática pode fornecer.

A atitude de auditoria, com vistas ao objeto em exame, reflete a combinação de uma educação profissional adquirida com o conhecimento técnico pelo estudo permanente de novas ferramentas de trabalho, regulamentações, aprimoramento pessoal e pela experiência adquirida através de trabalhos diferentes com o uso do raciocínio e julgamentos, complementados pela maturação pessoal dando-lhe capacitação mental e intelectual para avaliar e concluir os dados em exame (ATTIE, 1998, p. 26).

O Auditor Interno está subordinado à cúpula hierárquica da organização, mas isso não deve lhe tirar a necessária independência, uma vez que, esta é mais um estado de espírito que uma questão de separação organizacional.

A repulsa à censura, a confiança na infalibilidade do próprio julgamento, a excessiva benevolência consigo mesmo, a superficialidade, o abatimento perante tarefas mais árduas, as conclusões precipitadas, são algumas das deficiências pessoais que não são aceitas ao adequado exercício da profissão de Auditor.

Sobre as peculiaridades e importância da Auditoria Interna estaremos abordando no próximo capítulo.

CAPÍTULO 3

PECULIARIEDADES E IMPORTÂNCIA DA

AUDITORIA INTERNA

3.1 Tipos de Auditoria Interna

Na posição de Auditor Interno, o Contador classifica seus trabalhos de acordo com o enfoque que lhes é definido. Desse modo, tem sua atuação em vários tipos e abrangências de trabalhos, com abordagens diferentes, podendo em algumas áreas obter a ajuda de outros profissionais especializados.

Um dos tipos da Auditoria Interna é a Auditoria na Área Contábil a qual tem por objetivo identificar a adequação dos registros e procedimentos levados a efeito na empresa, à qualidade dos controles internos existentes, a observância das normas e regulamentos determinados pela administração, como também avaliar a correta aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade.

A Auditoria na Área Operacional tem como alvo maior assessorar a administração na atuação efetiva de suas funções e responsabilidades, analisando se a organização, departamento, sistemas, funções, operações e programas auditados estão alcançando os objetivos estabelecidos com a identificação de falhas e irregularidades no sistema operacional.

Outro tipo de Auditoria Interna é a Auditoria de Sistemas Informatizados com a finalidade de avaliar o processo de planejamento, desenvolvimento, testes e aplicação dos

sistemas através da estrutura lógica, física, ambiental, organizacional de controle, segurança e proteção dos dados. Então, cabe ao auditor informar à administração sobre a adequação, eficácia, eficiência e desenvolvimento dos sistemas e respectivos procedimentos de segurança em processamento de dados.

Já a Auditoria da Qualidade tem como fim a avaliação planejada, programada e documentada, sendo executada por pessoas independentes da área auditada, com o objetivo de verificar a eficácia de um sistema implantado, no atingimento das metas e padrões preestabelecidos, para servir de meio de retroalimentação e aperfeiçoamento do próprio sistema.

Auditoria Ambiental também é um tipo de Auditoria Interna e tem como objetivo examinar e analisar os impactos prováveis que as empresas possam causar ao meio ambiente, com reflexo direto sobre a imagem delas no mercado e, conseqüentemente, sobre a captação de recursos em forma de financiamentos ou lançamento de ações no mercado financeiro. O trabalho da Auditoria Interna deverá formar opiniões consistentes, não somente relacionadas aos custos dos empreendimentos, mas também aos riscos ambientais previstos com sua implantação e às medidas compensatórias e reparadoras a serem tomadas.

Flávio da Cruz (1997, p. 25) faz uma classificação da seguinte forma:

Auditoria Fiscalizadora:

- Objetivo - fiscalizar as transações sob as óticas financeira e patrimonial, bem como os registros delas decorrentes;
- Principal resultado a alcançar - certificar a adequação dos controles internos e apoiar

irregularidades, truques e fraudes detectados.

Auditoria de Gestão:

- Objetivo - vigiar a produção e a produtividade e avaliar os resultados alcançados diante de objetivos e metas fixados para um determinado período dentro da tipicidade própria;

- Principal resultado a alcançar - identificar desvios relevantes e apontar atividades e/ou departamentos fora do padrão de desempenho esperado.

Auditoria de Operacional:

- Objetivo - vigiar as transações sob as óticas da economicidade, eficiência e eficácia e das causas e dos efeitos decorrentes. Verificar a efetividade de programas específicos diante do posicionamento da empresa em seu ambiente de atuação e o significado do desempenho obtido diante de metas-desafios estabelecidos nos vários campos de resultados maximizadores do valor da entidade;

- Principal resultado a alcançar - certificar a efetividade e oportunidade dos controles internos e apontar soluções alternativas para a melhoria do desempenho operacional. Medir o grau de atendimento das necessidades dos clientes e acompanhar, mediante indicadores do nível de eficiência e eficácia, o desvio em relação ao desafio-padrão.

3.2 Administração Pública e as Normas de Auditoria

A doutrina refere-se "administração" (em letra minúscula) ao exercício da atividade administrativa e "Administração" (em letra maiúscula) ao próprio Estado. Desse modo, a "Administração Pública" é entendida como o conjunto de órgãos e entidades que desempenha

as atividades necessárias à satisfação da coletividade e aos fins almejados pelo Estado e, "administração pública" é a função ou atividade administrativa através da qual se cuida dos interesses do Estado e da coletividade.

Assim, reforce-se, a atividade administrativa pode ser compreendida como a gestão dos interesses denominados da comunidade sendo traçados pela união de dois princípios que caracterizam o regime jurídico-administrativo: supremacia do interesse público e indisponibilidade do interesse público. A Administração Pública está relacionada aos princípios de direito administrativo instituídos no Art. 37, *caput*, da Constituição Federal que são os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Segundo (MEIRELES, 2000, p. 59):

A administração pública, em sentido material, é o conjunto coordenado de funções que visam à boa gestão da *res publica* (ou seja, da coisa pública), de modo a possibilitar que os interesses da sociedade sejam alcançados.

E, ainda segundo (HARADA, 1999, p. 40):

A administração pública destaca-se, portanto, por ser um conjunto de órgãos destinados a cumprir as finalidades do Estado, o que pode ser resumido na busca da 'realização do bem comum'.

As atividades administrativas podem ser executadas de forma direta, pelos Poderes e seus órgãos, e de forma indireta, mediante a desconcentração de atividades específicas para outras pessoas jurídicas, de direito público ou privado, criadas pelo Estado e entidades privadas.

A Administração Pública é dividida em "Administração Pública Direta" e "Administração Pública Indireta". Assim, a Administração Pública Direta é formada pelos

órgãos que integram cada ente federativo, aos quais são atribuídos competências para o exercício, de forma centralizada, das atividades administrativas do Estado. Já a Administração Pública Indireta é formada pelas pessoas jurídicas ou entidades criadas por lei ou mediante autorização legal para a realização, de forma descentralizada, de serviços administrativos ou de interesse público.

A administração direta compreende a estrutura administrativa dos três Poderes (Legislativo, Executivo e Judiciário) e suas subdivisões (estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios, Secretarias estaduais e/ ou municipais com seus respectivos departamentos e seções). É um conjunto de unidades organizacionais que integram a estrutura administrativa de cada um dos Poderes da União, dos estados e dos Municípios. A administração indireta constitui-se de entidades públicas dotadas de personalidade jurídica própria, que se encontram vinculadas a esses Poderes por meio de determinação em lei. (ARAÚJO, 2004, p. 6).

Fazem parte da Administração Pública Indireta as seguintes entidades:

- Autarquia - tem por objetivo a execução de atividades típicas da Administração;
- Fundação Pública - tem por objetivo a execução de atividades que não sejam relativas aos órgãos de direito público;
- Empresa Pública - é constituída com capital exclusivo do Estado com o objetivo de explorar atividade econômica de produção ou comercialização de bens e prestar serviços públicos transferidos ou delegados;
- Sociedade de Economia Mista - é constituída sob a forma de sociedade anônima, pertencendo o controle acionário ao Poder Público, para explorar atividade econômica de produção ou comercialização de bens e prestar serviços públicos transferidos ou delegados.

Como já abordado no Capítulo 2, a Administração exerce a função de controle, ou seja, tem a atribuição de acompanhar, vigiar, verificar, orientar e corrigir a atuação que um poder, órgão ou agente público exerce sobre o outro ou mesmo sobre sua própria atuação.

Inaldo Araújo (2004, p. 13) faz a seguinte divisão clássica desse controle:

- Heterocontrole - controle externo ou exocontrole - é exercido por um ente externo à organização, especializado nas atividades de auditoria, fiscalização, inspeção e acompanhamento;

- Autocontrole - controle interno ou administrativo - é exercido pela própria organização em seus atos, processos, atividades, normas, estruturas etc., a cargo de uma unidade especializada de assessoria e consultoria junto à administração central.

A Administração Pública também é responsável pela organização de suas respectivas unidades de auditoria interna que terão como finalidades básicas o fortalecimento da gestão e a racionalização das ações de controle. A auditoria interna, ou melhor, as atividades de auditoria são revestidas por normas firmadas pelo órgão regulador da profissão contábil que, no Brasil, é o Conselho Federal de Contabilidade, com o objetivo de disciplinar o exercício da função.

Tais normas estão voltadas à pessoa do auditor, à execução do trabalho e ao parecer de auditoria.

Então, como já enfatizado no Capítulo 2, o auditor deve ter um posicionamento independente em todos os assuntos relacionados ao seu trabalho e deve aplicar o maior cuidado e zelo na realização de seu exame e na exposição de suas conclusões, bem como, estar legalmente habilitado perante o Conselho Regional de Contabilidade.

A execução do trabalho deve ser adequadamente planejada, tendo o auditor de estudar

e avaliar o sistema contábil e o controle interno da entidade como base para determinar a confiança que neles pode depositar, mas também, fixar a natureza, a extensão e a profundidade dos procedimentos de auditoria a serem aplicados, os quais devem ser estendidos e aprofundados até o alcance dos meios comprobatórios imprescindíveis para fundamentar o parecer.

Conseqüentemente, o parecer deve esclarecer se o exame foi efetuado de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas, se as demonstrações contábeis verificadas foram preparadas conforme os princípios de contabilidade geralmente aceitos e se os referidos princípios foram aplicados, no exercício examinado, com uniformidade em relação ao exercício anterior. O parecer, igualmente, deve expor a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis tomadas em conjunto e, quando não se puder expressar opinião sem ressalvas sobre todos os elementos contidos nelas e nas notas explicativas, devem ser declaradas as razões que motivaram esse fato. Em todas as situações, o parecer deve conter indicação precisa da natureza do exame e do grau de responsabilidade assumida pela pessoa do auditor.

A NBC-T12 do Conselho Federal de Contabilidade assim expõe:

- A auditoria interna é de competência exclusiva de Contador registrado em Conselho Regional de Contabilidade, nesta norma denominado auditor interno.
- Os procedimentos de auditoria interna são os exames, incluindo testes de observância e testes substantivos, que permitem ao auditor interno obter provas suficientes para fundamentar suas conclusões e recomendações.
- O auditor interno deve assessorar a administração no trabalho de prevenção de erros

e fraudes, obrigando-se a informá-la, de maneira reservada, sobre quaisquer indícios ou confirmações de erros ou fraudes detectados no decorrer de seu trabalho.

- O planejamento do trabalho de auditoria interna compreende os exames preliminares da Entidade, para definir a amplitude do trabalho a ser realizado de acordo com as diretrizes estabelecidas pela administração.

- O relatório é o instrumento técnico pelo qual o auditor interno comunica os trabalhos realizados, suas conclusões, recomendações e as providências a serem tomadas pela administração.

3.3 Relação da Auditoria interna com os Órgãos da Estrutura Administrativa

Com o crescimento das atividades da Administração Pública, sentiu-se necessária uma maior atenção às normas e aos procedimentos internos, tendo em vista que o gestor público não teria condições de supervisionar todas essas atividades de sua entidade e mesmo com a implantação de controles internos, sem um acompanhamento da execução por parte dos agentes públicos de nada valeria. A Auditoria Interna surgiu como uma atividade de avaliação independente e de assessoramento da alta administração da entidade, voltada para o exame e avaliação da adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controle, assim como da qualidade do desempenho das áreas em relação às atribuições e aos planos, missão, metas, objetivo e políticas definidos para as mesmas.

A ação da Auditoria Interna deve estender-se a todos os serviços, programas, operações e controles existentes na entidade.

A existência de uma Auditoria Interna na estrutura administrativa deve ser suficientemente elevada para lhe permitir o desempenho de suas responsabilidades com autonomia, abrangência e independência. Neste aspecto, a unidade de auditoria deve ocupar uma posição diretamente ligada ao mais alto nível da administração para fortalecer a gestão agregando valor ao gerenciamento da ação governamental.

A necessidade de se ter uma Auditoria Interna em cada órgão do Governo que atue preventivamente e em conjunto com a Secretaria Federal de Controle, é imprescindível para o funcionamento de um controle interno eficaz. Para isso as Auditorias Internas de cada órgão público deveriam estar mais diretamente ligadas com SFC. No modelo atual as Auditorias Internas das instituições públicas estão ligadas diretamente à administração de seus respectivos órgãos. Este quadro dificulta a atuação do Controle Interno, uma vez que gera um conflito de subordinação e interesses. Para isso os auditores internos de cada um dos órgãos públicos deveriam estar ligados diretamente ao controle interno. Ao contrário do setor privado o controle interno governamental não está diretamente ligado a mais alta administração superior da entidade, neste caso a Presidência da República. Por sua vez os auditores internos de cada órgão, estão subordinados a administração superior de seu próprio órgão, ou seja, trabalham em prol dos interesses de sua entidade, pois é a ela que estão diretamente vinculados. (SIQUEIRA, 2007, p. 1)

3.4 Crítica e Aporia do Atual Sistema

Por ser considerada uma atividade meio e não uma atividade fim, ainda se tem o pensamento de que auditoria numa empresa pode ser dispensável por não agregar diretamente valor. Se tomarmos como base o pressuposto de que tudo que não for gasto numa empresa é visto e considerado como economia, então poderia se admitir que os valores não utilizados na execução de uma auditoria, para verificação e retificação de procedimentos inadequados e incorretos, igualmente seriam considerados uma economia. Na realidade, a auditoria, ou ainda, a auditoria interna é uma ferramenta de auxílio muito importante em uma entidade,

pois através dela é possível a criação de mecanismos capazes de promover a diminuição dos custos derivados de desperdícios e ações operacionais inadequadas. Em torno disso, o resultado tão almejado, visto à distância pelos administradores, passa a ser concretizado.

As pessoas, de modo geral, ou até mesmo empresários e agentes públicos tinham (ou, alguns ainda têm) a concepção de que auditoria interna só servia para encontrar indivíduos desonestos ou fraudadores. Isso se deve ao fato de que os meios de comunicação nacional há alguns anos relatam fatos ligados a irregularidades direcionadas ao setor público e privado.

Doravante, a imagem da auditoria interna como instrumento fiscalizador ou caçador de malfeitores está sendo substituída pela visão de meio que auxilia e assessora os atuais gestores. Assim, ela deve ser entendida como parceira que conduz à alta administração dados e informações confiáveis e imparciais sobre todas as atividades da entidade, sejam estas de cunho administrativo, operacional ou de gestão. Nesse contexto, uma análise cuidadosa dos Controles Internos e dos procedimentos de trabalho, associada a sugestões de melhoria, aumenta extraordinariamente o desempenho operacional e a qualidade técnica dos serviços ou mesmo da produção.

À proporção que os administradores passarem a utilizar os recursos que a auditoria interna tem à sua disposição, mais perto estarão de não permitir que falhas ou erros voluntários e involuntários ocorram na administração.

A Secretaria dos Controles Internos com um programa de avaliação das contas das estruturas públicas e autárquicas busca através do desempenho da auditoria interna a convalescença dos serviços prestados à população. Essa é uma estrutura que objetiva os

gestores públicos a encontrarem o equilíbrio administrativo-financeiro dos órgãos sob sua administração.

Atualmente, independentemente da rigidez e determinações da Lei de Responsabilidade Fiscal, um planejamento bem elaborado contempla o desempenho de auditores justamente para auxiliarem os gestores públicos a concluírem seus mandatos de bem com o Tribunal de Contas.

A auditoria interna assim representa um importante instrumento de controle para a administração pública por contribuir consideravelmente para a garantia e adequação dos controles internos implantados por sua organização pública com a finalidade de comprovar a adequação com as normas e avaliar os resultados alcançados quanto à eficiência e aplicação dos recursos. É nítida a importância da auditoria interna e, portanto, se ela é um excelente instrumento de gestão para os atuais administradores é oportuno que a sua utilização seja largamente ampliada.

Não é necessário apenas que se implante a auditoria interna como órgão central do sistema de controle interno, pois, para que esse elemento-chave do sistema de controle interno tenha efetividade em suas ações, haverá sempre a dependência da vontade da administração, de uma legislação objetiva e clara, de recursos necessários ao desenvolvimento das atividades e da equipe comprometida, especializada e com formação multidisciplinar. Todavia, o que não se pode discutir é a sua importância. (ARAÚJO, 2007, p. 5)

CONCLUSÕES

Muitas foram as versões dadas para a origem da Auditoria, mas em todas percebemos que se baseavam no fato de o homem acumular riquezas e não mais conseguir administrá-la sozinho, passando a função para outrem, considerado de sua confiança, mas para não haver dúvidas das responsabilidades do mesmo, incumbiu a um terceiro a função de verificar e emitir uma opinião sobre as informações prestadas ao dono do patrimônio.

Assim podemos concluir que a Auditoria tinha nos primórdios o objetivo de verificar a exatidão das informações transmitidas ao senhor do patrimônio, mas através dos tempos estes objetivos foram se ampliando e hoje esta é de suma importância, apoiando os membros da empresa no desempenho de suas atividades, com análises, avaliações, recomendações, assessoramento e informações referentes às atividades que antes apenas revisava.

A Auditoria foi crescendo, fazendo com que houvesse especializações, e assim criadas várias classificações por parte dos estudiosos, nenhuma mais ou menos importante, apenas com visões, abrangências diferentes.

Como nosso estudo enfoca a Auditoria Interna para a gestão da Administração Pública, podemos dizer que esta é executada nas entidades públicas por profissionais da própria visando às informações contábeis, financeiras, os aspectos operacionais, e atuando também sobre o Controle Interno do qual faz parte, avaliando o grau de confiabilidade e controlando a eficiência e eficácia deste.

Muitos são os requisitos para ser um Auditor Interno, mas podemos citar alguns cruciais, sem os quais não se admite que a pessoa seja qualificada: segurança, confiança, credibilidade, integridade, independência, objetividade, imparcialidade, segredo profissional e competência profissional.

A auditoria interna era vista apenas como caçadora de fraudadores, hoje os horizontes se ampliaram e já se percebe que ela auxilia e assessora os gestores, não permitindo que falhas ou erros voluntários e involuntários ocorram na administração, tornando-se oportuna sua utilização na gestão da Administração Pública.

BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, José Joaquim Marques; MARQUES, Maria da Conceição da Costa. Intensificar o papel da Auditoria no Setor Público: uma oportunidade reforço da eficiência nas organizações. Revista Brasileira de Contabilidade, n. 145, p. 39-53. jan./fev. 2004.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. Auditoria. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. Marcelo Cavalcanti. Auditoria: um curso moderno e completo. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. Apostila do Curso de Pós-Graduação em Auditoria Governamental e Contabilidade Pública. Disciplina: Controladoria Interna. Aracaju: 2007.

_____. Inaldo da Paixão Santos. Redescobrimo a contabilidade governamental: uma mudança de paradigmas para uma melhor transparência. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

_____. Inaldo da Paixão Santos. ARRUDA, Daniel Gomes. Contabilidade Pública: da teoria a prática. Atual conforma a LRF São Paulo: Saraiva, 2004.

ATTIE, William. Auditoria Interna. São Paulo: Atlas, 1986.

BERTRAND, José Ribamar Mendonça. A Nova postura do Auditor Interno. Disponível em : www.classecontabil.com.br/trabalhos/ISRAC_05.doc. Acesso em: 10 mar 2007.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Normas Brasileiras de Contabilidade. Normas Brasileiras de Auditoria. 3 ed. Rio de Janeiro, 1991. 87p.

_____. CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. Curso Básico de Auditoria. São Paulo: Atlas, 1988.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em: 15 fev 2007.

CRUZ, Flávio da. Auditoria Governamental. São Paulo: Atlas, 1997.

DURIGON, Almir Rodrigues. Origem da Auditoria e sua Evolução no Brasil. Disponível em : <http://www.portaldecontabilidade.com.br/noticias/1contabil280406.htm>. Acesso em: 15 fev 2007.

GIL, Antonio Carlos. Como elaborar projeto de pesquisa. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1991.

HARADA, Kiyoshi. Dicionário de Direito Público. São Paulo: Atlas, 1999.

JUND, Sergio. Auditoria. Rio de Janeiro: Impetus, 2002.

LIMA, Paulo Gildo de Oliveira. Auditoria fiscal contábil. 2 ed. João Pessoa: Almeida, 1988.

MEIRELES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELLO, Agostinho de Oliveira . O que é auditoria interna. Disponível em :

<<http://www.auditoriainterna.com.br/conceitos.htm#oquee#oqueee>>. Acesso em: 02 mar

2007

MOTTA, João Maurício. Auditoria Princípios e Técnicas. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1992.

NEVES, Wanderlei Pereira das. O Controle Interno e a Auditoria Interna Governamental:

Diferenças Fundamentais. Disponível em :

<http://www.sef.sc.gov.br/publicacoes/controle%20interno_auditoria%20interna.pdf>.

Acesso em: 25 fev 2007.

Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores - INTOSAI. Normas de Auditoria do INTOSAI. Trad. do Tribunal de Contas da União 1ª ed. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1995. Título Original: “INTOSAI - Auditing Standards”

PETER, Maria da Glória Arrais; MACHADO, Marcus Vinícios Veras. Manual de Auditoria Governamental. São Paulo: Atlas, 2003.

RICARDINO, Álvaro; CARVALHO, L. Nelson, Breve Retrospectiva do Desenvolvimento das Atividades de Auditoria no Brasil. Disponível em :

<http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad35/ed_35_parte2_pg22a34.pdf>. Acesso em : 08 abr 2007.

SÁ, Antônio Lopes de. Curso de Auditoria. 7 ed. - ver. ampl. e atual. – São Paulo: Atlas, 1989.

SANTOS, Antonio Raimundo dos. Metodologia Científica a construção do conhecimento.

4. ed. Rio de Janeiro: DP & A. 2001.

SILVA, Jorge Luiz Rosa da. A Auditoria é uma função independente de avaliação. Disponível

em : <<http://www.datasoft.com.br/auditoria.htm>> . Acesso em: 12 fev 2007.

SIQUEIRA, Frederico Rodrigues de. Evolução do Sistema Governamental de Controle.

Disponível em : <http://www.inpecon.com.br/evolucao_do_sistema_de_controle.htm>.

Acesso em: 25 fev 2007.

VALE, Carlos. Procedimentos de Auditoria Pública. João Pessoa: Universitária, 2001.

ANEXO

NBC T- 12 – DA AUDITORIA INTERNA

12.1 – CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS

12.1.1 – CONCEITUAÇÃO E OBJETIVOS DA AUDITORIA INTERNA

12.1.1.1 – A auditoria interna constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da Entidade.

12.1.1.2 – A auditoria interna é de competência exclusiva de Contador registrado em Conselho Regional de Contabilidade, nesta norma denominado auditor interno.

12.1.2 – PROCEDIMENTOS DA AUDITORIA INTERNA

12.1.2.1 – Os procedimentos de auditoria interna são os exames, incluindo testes de observância e testes substantivos, que permitem ao auditor interno obter provas suficientes para fundamentar suas conclusões e recomendações.

12.1.2.2 – Os testes de observância visam a obtenção de uma razoável segurança de que os controles internos estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento, inclusive quanto ao seu cumprimento pelos funcionários da Entidade.

12.1.2.3 – Os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelos sistemas de informações da Entidade.

12.1.2.4 – As informações que fundamentam os resultados da auditoria interna são denominadas de "evidências", que devem ser suficientes, fidedignas, relevantes e úteis, de modo a fornecerem base sólida para as conclusões e recomendações.

12.1.3 – PAPEIS DE TRABALHO

12.1.3.1 – Os papéis de trabalho são o conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coligidas pelo auditor interno que consubstanciam o trabalho executado.

12.1.4 – FRAUDE E ERRO

12.1.4.1 – O termo "fraude" aplica-se a atos voluntários de omissão e manipulação de transações e operações, adulteração de documentos, registros, relatórios e demonstrações contábeis, tanto em termos físicos quanto monetários.

12.1.4.2 – O termo "erro" aplica-se a atos involuntários de omissão, desatenção, desconhecimento ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis, bem como de transações e operações da Entidade, tanto em termos físicos quanto monetários.

12.1.4.3 – O auditor interno deve assessorar a administração no trabalho de prevenção de erros e fraudes, obrigando-se a informá-la, de maneira reservada, sobre quaisquer indícios ou confirmações de erros ou fraudes detectados no decorrer de seu trabalho.

12.2 – NORMAS DE EXECUÇÃO DOS TRABALHOS

12.2.1 – PLANEJAMENTO DA AUDITORIA INTERNA

12.2.1.1 – O planejamento do trabalho de auditoria interna compreende os exames preliminares da Entidade, para definir a amplitude do trabalho a ser realizado de acordo com as diretrizes estabelecidas pela administração.

12.2.1.2 – O planejamento deve considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes:

- a) o conhecimento detalhado dos sistemas contábil e de controles internos da Entidade e seu grau de confiabilidade;
- b) a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria interna a serem aplicados;
- c) a existência de Entidades associadas, filiais e partes relacionadas que estejam no âmbito dos exames da auditoria interna;
- d) o uso do trabalho de especialistas e outros auditores;
- e) os ciclos operacionais da Entidade relacionados com volume de transações e operações;
- f) o conhecimento das atividades operacionais da Entidade, como suporte para a análise eficaz dos procedimentos e sistemas de Contabilidade de Custos que estão sendo aplicados para acompanhar e controlar o uso e o consumo de recursos, visando verificar a existência de desvios em relação às rotinas preestabelecidas;
- g) o conhecimento da execução orçamentária, tanto operacional como de investimentos, no sentido de verificar a exatidão de apropriação dos valores, se os desvios estão sendo controlados e se as conseqüentes ações corretivas estão sendo aplicadas.

12.2.1.3 – O auditor interno deve documentar seu planejamento e preparar, por escrito, o programa de trabalho, detalhando o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade e extensão.

12.2.1.4 – Os programas de trabalho, estruturados de forma a servir como guia e meio de controle, devem ser revisados e ou atualizados quando necessário.

12.2.2 – APLICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA INTERNA

12.2.2.1 – O auditor interno deve obter, analisar, interpretar e documentar as informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais para dar suporte aos resultados de seu trabalho.

12.2.2.2 – O processo de avaliação das informações contábeis compreende:

a) a obtenção de informações sobre todos os assuntos relacionados com os objetivos e alcance da auditoria interna. As informações devem ser suficientes, adequadas, relevantes e úteis no fornecimento de evidências às conclusões e recomendações da auditoria interna:

1. a informação suficiente é factual e convincente, de tal forma que uma pessoa prudente e informada possa entendê-la da mesma forma que o auditor interno;
2. a informação adequada é aquela que, sendo confiável, propicia a melhor evidência alcançável através do uso apropriado das técnicas de auditoria interna;
3. a informação relevante é a que dá suporte às conclusões e recomendações da auditoria interna;
4. a informação útil é a que auxilia a Entidade a atingir suas metas.

b) a aplicação dos procedimentos de auditoria interna, incluindo os testes e técnicas de amostragem, e, onde praticável, deve ser definida antecipadamente e ampliada ou alterada se as circunstâncias assim o exigirem.

12.2.2.3 – O processo deve ser supervisionado para alcançar razoável segurança de que o objetivo do trabalho da auditoria interna está sendo atingido.

12.2.2.4 – O auditor interno deve adotar procedimentos adequados para assegurar-se que todas as contingências ativas e passivas relevantes decorrentes de processos judiciais, reivindicações e reclamações, bem como de lançamentos de tributos e de contribuições em disputa, foram identificadas e são do conhecimento da administração da Entidade.

12.2.2.5 – O auditor interno deve examinar a observância das legislações tributária, trabalhista e societária das legislações tributária, trabalhista e societária, bem como o cumprimento de normas reguladoras a que estiver sujeita a Entidade.

12.2.3 – DOCUMENTAÇÃO DA AUDITORIA INTERNA

12.2.3.1 – O auditor interno deve documentar, através de papéis de trabalho, todos os elementos significativos dos exames realizados, que evidenciem ter sido a auditoria interna executada de acordo com as normas aplicáveis.

12.2.3.2 – Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhe suficientes para propiciarem a compreensão do planejamento, da natureza, da oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria interna aplicados, bem como do julgamento exercido e do suporte das conclusões alcançadas.

12.2.3.3 – Os papéis de trabalho devem ser elaborados, organizados e arquivados de forma sistemática e racional.

12.2.3.4 – Ao se utilizar de análises, demonstrações ou quaisquer outros documentos, o auditor interno deve certificar-se de sua exatidão, sempre que integrá-los aos seus papéis de trabalho.

12.2.4 – AMOSTRAGEM ESTATÍSTICA

12.2.4.1 – Ao determinar a extensão de um teste de auditoria interna de método de seleção dos itens a serem testados, o auditor interno pode empregar técnicas de amostragem estatística.

12.2.5 – PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS – PED

12.2.5.1 – O auditor interno deve dispor de conhecimento suficiente dos recursos de PED e dos sistemas de processamento da Entidade, a fim de avaliá-los e planejar adequadamente seu trabalho.

12.2.5.2 – O uso de técnicas de auditoria interna que demande o emprego de recursos de PED, requer o auditor interno as domine completamente, de forma a implementar os próprios procedimentos ou, se for o caso, orientar, supervisionar e revisar os trabalhos de especialistas.

12.3 – NORMAS RELATIVAS AO RELATÓRIO DO AUDITOR INTERNO

12.3.1 – O relatório é o instrumento técnico pelo qual o auditor interno comunica os trabalhos realizados, suas conclusões, recomendações e as providências a serem tomadas pela administração.

12.3.2 – O relatório deve ser redigido com objetividade e imparcialidade, de forma a expressar claramente os resultados dos trabalhos realizados.

12.3.3 – O relatório do auditor interno é confidencial e deve ser apresentado ao superior imediato ou pessoa autorizada que o tenha solicitado.

12.3.4 – O auditor interno deve, no seu relatório, destacar, quando for o caso, as áreas não examinadas, informando os motivos pelos quais não as contemplou.