

FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE
SERGIPE

NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO E EXTENSÃO - NPGE
NÚCLEO DE PÓS-GRADUAÇÃO "LATU SENSU"

ESPECIALIZAÇÃO EM AUDITORIA GOVERNAMENTAL E
CONTABILIDADE PÚBLICA

CRISTIANE PEDRAL DOS SANTOS
ROSENILDE SANTOS COSTA

A AUDITORIA INTERNA E A IMPORTÂNCIA DA INDEPENDÊNCIA DO
PROFISSIONAL AUDITOR NO SERVIÇO PÚBLICO

ARACAJU-SE
2008

CRISTIANE PEDRAL DOS SANTOS
ROSENILDE SANTOS COSTA

A AUDITORIA INTERNA E A IMPORTÂNCIA DA INDEPENDÊNCIA DO
PROFISSIONAL AUDITOR NO SERVIÇO PÚBLICO

Monografia de Conclusão do Curso de Pós-graduação "Lato Sensu" Especialização em Contabilidade Pública e Auditoria Governamental do Núcleo de Pós-Graduação e Extensão da FANESE, sob a orientação do Profº Inaldo da Paixão Santos Araújo

Orientador:

Profº Inaldo da Paixão Santos Araújo.

ARACAJU-SE
2008

Ficha Catalográfica elaborada pela Biblioteca da Faculdade de Administração e
Negócios de Sergipe

COSTA, Rosenilde Santos; DOS SANTOS, Cristiane Pedral

Auditoria Interna e a importância da independência do profissional
auditor no serviço público

106 p.

Monografia apresentada à Faculdade de Administração e
Negócios de Sergipe como pré-requisito para obtenção do título de Especialista em
Auditoria Governamental e Contabilidade Pública. Sob orientação do Profº Inaldo da
Paixão Santos Araújo

Inclui Bibliografia

1. Auditoria Interna. 2. Ordenamento Jurídico. 3. Efetividade

I. Título.

CDU:

CRISTIANE PEDRAL DOS SANTOS
ROSENILDE SANTOS COSTA

A AUDITORIA INTERNA E A IMPORTÂNCIA DA INDEPENDÊNCIA DO PROFISSIONAL AUDITOR NO SERVIÇO PÚBLICO

Monografia de conclusão Curso de Pós-graduação "Lato Sensu"
Especialização em Contabilidade Pública e Auditoria Governamental do
Núcleo de Pós-Graduação e Extensão da FANESE.

Orientador: Profº Inaldo da Paixão Santos Araújo

Cristiane Pedral dos Santos
Rosenilde Santos Costa

Aprovado (a) com a média:
Aracaju (SE) ____/____/ 2008.

O analfabeto do século XXI não será aquele que não conseguir ler ou escrever, mas aquele que não puder aprender, desaprender e, por fim, aprender de novo.

Alvin Toffler

AGRADECIMENTOS

A Deus, por estar sempre ao meu lado, dando-me força e sabedoria para atingir os meus objetivos.

Ao meu pai Manoel Ferreira, pelo seu constante apoio e esforço para que eu pudesse realizar os meus sonhos.

A minha mãe Marlene Dantas, pelo seu carinho constante, estando sempre ao meu lado, orientando-me e incentivando-me.

Aos meus amigos e colegas de trabalho pelo incentivo e apoio.

Aos meus colegas de Pós-Graduação, pela espontaneidade e alegria freqüentes ao longo do curso, em especial, a minha colega de trabalho e amiga Rosenilde, pela sua força e paciência no decorrer deste trabalho.

A todos os professores da FANESE, pelos ensinamentos, sugestões e incentivos, que tanto contribuíram para minha qualificação profissional.

Ao meu orientador Professor Inaldo da Paixão Santos Araújo, pela sua atenção e auxílio no desenvolvimento desse trabalho e pelos conhecimentos que me foram acrescentados, principalmente, através da disciplina Auditoria Governamental.

Muito Obrigada!

Cristiane Pedral dos Santos

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela presença constante em minha vida e pela sabedoria que tem me dado para buscar meus objetivos, como pela coragem para concretizar mais uma vitória.

Dedico este trabalho em especial à minha querida “mainha”, que sempre esteve disposta a me ajudar.

Não poderia ainda deixar de agradecer a todos os meus colegas de turma pelo trabalho conjunto que fizemos e em especial à minha colega e amiga Cristiane Pedral, pelo apoio nos momentos difíceis, em que ela foi a âncora na qual encontrei sustentação para seguir em frente.

Ao meu orientador Professor Inaldo da Paixão Santos Araújo pelo auxílio em tudo que estava a seu alcance e a algumas pessoas que de maneira direta ou indireta contribuíram para o desenvolvimento deste trabalho:

Obrigada!

Rosenilde Santos Costa

DECICATÓRIA

Dedicamos este trabalho monográfico aos nossos pais, pelo direcionamento que nos deram e pelo incentivo nas descobertas de nossos objetivos, que ao longo do tempo transformamos em curiosidade científica e em busca pelo aprendizado.

RESUMO

Nesta monografia é abordado um estudo da Auditoria Interna. Por se tratar de um assunto relevante para o desenvolvimento do labor da auditoria, nesse trabalho foi feito um estudo teórico que engloba os conceitos, as normas e os procedimentos, objetivos e funções nos quais se encaixa a Auditoria Interna, uma vez que se presenciou nos últimos anos um grande desenvolvimento dessa função como consequência da crescente complexidade dos acontecimentos econômicos, maior dimensão das empresas e a comunicação globalizada. Neste trabalho foi elaborado um estudo teórico que engloba os conceitos relevantes de evidência aplicados à auditoria interna do setor público, onde se apresenta as considerações gerais e seus procedimentos. Abordou-se também a seguinte questão: Qual a efetividade na auditoria? Objetivando, principalmente, analisar a influência da independência do trabalho do auditor em sua atuação, bem como analisar os conceitos similaridades e as veracidades dos termos: efetividade, eficiência e eficácia.

Palavras-chaves: Auditoria Interna, Controle Interno, Auditor.

RÉSUMÉ

Dans cette monographie c'est abordé une étude de l'Auditoriat Interne. Être un sujet important pour le développement du travail de l'auditoriat, dans ce travail a été faite une étude théorique qui englobe les concepts, les normes et les procédures, objectifs et fonctions dans lesquelles s'encaisse l'Auditoriat Interne, vu que s'est témoigné ces dernières années un grand développement de cette fonction mange conséquence de la croissante complexité des événements économiques, plus grande dimension des sociétés et la communication globalisée. Dans ce travail a été élaborée une étude théorique qui englobe les concepts importants d'évidence appliqués à l'auditoriat interne du secteur public, où se présente les considérations générales et leurs procédures. S'est abordée aussi la suivante question: Lequel l'efficacité dans l'auditoriat ? En objectivant, principalement, analyser l'influence de l'indépendance de l'auditeur du travail dans son action, les concepts similaridades et veracidades des termes : efficacité, efficacité et efficacité.

Mots-clés: Auditoriat, Auditoriat Interne, Contrôle Interne, commissaire de comptes.

GLOSSÁRIO¹

- **Auditoria:** Exame analítico e pericial que segue o desenvolvimento das operações contábeis, desde o início até o balanço, auditoragem.

- **Escopo:** Objetivo, alvo de trabalho.

- **Eficiência:** é a relação entre os produtos, bens e serviços produzidos ou outros resultados atingidos por uma unidade ou entidade econômica, tendo em conta a quantidade e qualidade apropriada, e os recursos utilizados para produzi-los ou atingi-los; menor custo, maior velocidade, melhor qualidade.

- **Eficácia:** é o grau em que uma organização, programa, processo, projeto, operação, atividade, função ou sistema atinge os objetivos da política, as metas operativas estabelecidas e outros resultados e efeitos previstos.

- **Efetividade:** Relação entre o custo e a efetividade. Entende-se por grau de efetividade o nível de contribuição de um programa ou outra atividade na consecução de metas e objetivos fixados a fim de reduzir as dimensões de um problema ou melhorar uma situação insatisfatória.

¹ **Fonte:** Instituto dos Auditores Internos do Brasil, Organização Básica da Auditoria Interna, Biblioteca Técnica de Auditoria Interna.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Relação Economicidade/ Eficiência / Eficácia / Efetividade..... 68

Figura 2: Processo de auditoria operacional..... 70

LISTA DE QUADRO

Quadro 1: diferenças entre as auditorias interna e externa.....	82
--	----

LISTA DE ANEXOS

ANEXO A - RESOLUÇÃO CFC Nº 986/03.....	93
ANEXO B - PODER JUDICIÁRIO - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - STF.....	100
ANEXO C - TRIBUNAL REGIONAL DO TRABALHO DA 20ª REGIÃO TRT 20ª Região.....	101
ANEXO D - JUSTIÇA FEDERAL DO ESTADO DE SERGIPE - JF/SE.....	102
ANEXO E - MINISTÉRIO PÚBLICO DA UNIÃO - MPU.....	103
ANEXO F – PODER LEGISLATIVO	104
ANEXO G - PODER EXECUTIVO.....	106

SUMÁRIO

RESUMO.....	IX
ABSTRACT.....	X
INTRODUÇÃO.....	16
1 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE AUDITORIA.....	21
1.1 Aspectos Históricos.....	21
1.2 Conceito de Auditoria.....	23
2 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA.....	26
2.1 Procedimentos de Auditoria Interna.....	27
3 AUDITORIA INTERNA, EFETIVIDADE, EFICÁCIA E EFICIÊNCIA.....	36
4 ORDENAMENTO JURÍDICO E BASES LEGAIS DA AUDITORIA.....	44
5 CLASSIFICAÇÃO DA AUDITORIA.....	49
5.1 Auditoria Externa.....	49
5.2 Auditoria Interna.....	51
5.2.1 O Auditor Interno.....	59
5.3 Auditoria operacional.....	66
5.3.1 Dificuldades e Benefícios da Auditoria Operacional.....	72
5.3.2 Aspecto Funcional da Auditoria Operacional.....	74
5.4 Auditoria Interna dos Contadores Públicos.....	79
5.5 Algumas diferenças entre Auditor Interno e Externo.....	81
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	84
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	88
ANEXOS.....	92

INTRODUÇÃO

Este trabalho tem como escopo analisar a Auditoria Interna no âmbito do serviço público.

A Auditoria Interna é a atividade de avaliação independente e de assessoramento da administração, voltada para o exame e avaliação da adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controle, bem como da qualidade do desempenho das áreas em relação às atribuições e aos planos, metas, objetivos e políticas definidos para as mesmas.

O auditor interno executa auditoria contábil, operacional, de gestão, de qualidade, de processos e de produtos, entre outros. Seu trabalho apresenta como característica um maior volume de testes em função da maior disponibilidade de tempo na organização para executar os serviços de auditoria.

Como princípio basilar da auditoria, a independência do auditor interno é parcialmente praticada, por se tratar de servidores subordinados hierarquicamente à administração. Essa subordinação pode vir a comprometer a independência da atuação do auditor interno no serviço público, principalmente, quando provisoriamente no exercício de uma função comissionada. Os servidores públicos são nomeados para cargos – nos quais adquirem estabilidade após o cumprimento do estágio probatório estipulado por lei – porém, ao serem nomeados para o exercício de funções, que são temporais e cuja designação é de livre escolha da direção, não se beneficiam do instituto da estabilidade.

O objetivo geral é analisar os procedimentos de auditoria interna e sua efetividade, em confronto com os objetivos do órgão e a definição de suas metas,

com ênfase no papel do auditor interno, sua independência e imparcialidade.

Os objetivos específicos são: tecer considerações gerais sobre auditoria, falando sobre os aspectos históricos e os conceitos de auditoria; constatar a aplicabilidade dos procedimentos necessários para uma auditoria interna eficiente e sua efetividade; classificar a auditoria, destacando as diferenças entre seus diversos tipos; avaliar a formação do grupo de auditores e a regulamentação dos profissionais auditores internos; averiguar a relação entre os auditores internos e a alta administração e o posicionamento da administração diante dos relatórios de auditoria.

Diante disso, o presente estudo orienta-se na seguinte hipótese: É de fundamental importância destacar que a Auditoria Interna não possui independência suficiente que lhe permita ser imparcial e efetiva.

Assim, esse estudo se justifica pelo fato do auditor interno, apesar de pertencer ao quadro de pessoal do órgão ou da empresa auditada, possuir menor grau de independência. A auditoria funciona mais como uma correção do que como uma atividade pro ativa, que busca verificar onde há possibilidades de fraudes. O tema em pauta estimula uma análise mais profunda acerca das atribuições do auditor interno na organização, dando-se oportunidade de estabelecer parâmetros gerais sobre os procedimentos a serem adotados por um profissional dessa área. Diante de nosso cenário político, certamente a população se questiona onde estão os órgãos de controle (externo e interno) que nada fazem para evitar fraudes e desvios de dinheiro público, por exemplo. Como entender onde há falhas? Diante de tantos cargos públicos, de uma hierarquia rigorosa e da exigência de formação acadêmica (pelo menos no texto da lei), onde o auditor tem assessores, secretários, chefes, sistemas únicos e interligados de contabilidade, comissões; enfim, um

aparato de material humano e tecnológico, por que ainda acontecem tantos desvios de verbas públicas, nomeações ilegais, fraudes em licitações, entre tantas inconsistências na administração pública?

A presente pesquisa contribuirá também com uma melhor abordagem a respeito da necessidade de independência do profissional auditor. Através dessa análise mostrar-se-á que é inviável para a administração manter em seus quadros servidores despreparados tecnicamente e descompromissados com o resultado alcançado pela administração, como também nomeados por afinidade política. Também será objeto de discussão a necessidade de se instituir, dentro dos quadros de servidores, auditores com graduação compatível com as exigências do cargo e com garantias e privilégios constitucionais que os incentivem a exigir uma maior seriedade do gestor público quando da administração e aplicação dos recursos colocados sob sua guarda e responsabilidade.

De acordo com a Lei Orgânica da Magistratura Nacional – Lei Complementar nº 35, de 14 de março de 1979, em seus arts. 25 e 26, os magistrados gozam das garantias de vitaliciedade, inamovibilidade e irredutibilidade de vencimentos, além da estabilidade no cargo.

Os auditores internos de um órgão público deveriam fazer parte de um plano de cargos e de carreiras, sendo nomeados para o cargo de auditor, ou ao menos de contador, com as garantias necessárias ao exercício de sua profissão, o que justificaria maior empenho e independência por parte da categoria. Esses teriam suas responsabilidades elencadas no rol de atribuições do cargo, tendo como objetivo assessorar a presidência do órgão e apoiar o controle externo em sua tarefa de fiscalização instituída pela Constituição, sendo o braço direito do Tribunal de Contas da União - TCU e o representante do povo, garantindo-lhe maior seriedade

na administração pública e maior confiança e credibilidade da população com relação às instituições governamentais.

A metodologia empregada constituiu-se em uma revisão bibliográfica por possibilitar informações atualizadas sobre o assunto abordado em artigos, relatórios, livros didáticos e *sites* especializados.

O trabalho está dividido em cinco capítulos, sendo que:

O primeiro capítulo apresenta as Considerações Gerais sobre Auditoria e os seguintes subitens: Aspectos Históricos e Conceito de Auditoria que identifica os conceitos teóricos para poder entender o que significa a palavra Auditoria.

O segundo capítulo versa sobre os Procedimentos de Auditoria geral e de Auditoria Interna que objetiva estabelecer os procedimentos, técnicas e uma metodologia uniforme para a prática e desenvolvimento do controle, a fim de harmonizar sob um enfoque coerente.

O terceiro capítulo, denominado de Auditoria Interna, Efetividade, Eficácia e Eficiência, propõe-se a fornecer informações que permita objetar a seguinte questão: Qual a efetividade na auditoria? E objetiva principalmente ponderar sobre a análise dos conceitos, similaridades e as veracidades dos termos: efetividade, eficiência e eficácia. Para valer-se de um modelo de estimativa da efetividade na auditoria interna e mensurar a mesma por meio das definições e sentido da auditoria.

O quarto capítulo trata do Ordenamento Jurídico e das Bases Legais da Auditoria, citando as normas, leis, artigos, resoluções e decretos que estabelecem as Normas de Auditoria no Brasil.

O quinto e último capítulo intitulado Classificação da Auditoria (Auditoria Externa; Auditoria Interna; Auditoria Operacional; Auditoria Interna dos Contadores Públicos; Algumas diferenças entre Auditor Interno e Externo) trata basicamente das classificações e definições de auditoria, abordando também a função de auditor e o desempenho de suas atividades no setor público e privado, bem como as dificuldades e benefícios e o aspecto funcional da auditoria operacional.

Por fim, são apresentadas as considerações finais acerca do delineamento dessa monografia e algumas sugestões para o desenvolvimento de futuros trabalhos. Adicionalmente, são apresentadas as referências bibliográficas e em seguida os anexos.

1 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE AUDITORIA

1.1 Aspectos Históricos

A denominação *auditor* é antiga, mas não se conhece ao certo sua origem nem a data precisa em que se consagrou, admitindo-se que pudesse ter sido adotada por volta do século XIII, na Inglaterra, no reinado de Eduardo I (CHIQUITO, 2008).

A auditoria é uma das aplicações dos princípios científicos da contabilidade, baseada na verificação dos registros patrimoniais das fazendas, para observar sua exatidão; não obstante, esse não é seu único objetivo.

Auditoria é uma atividade desenvolvida com técnicas próprias e peculiares, constituindo-se em especialização profissional, tendo ampla abrangência e pode dividir-se em externa e interna, segundo a forma de atuação e as relações com a organização auditada. Sua importância é reconhecida desde os tempos mais remotos, tendo-se conhecimentos de sua existência já nas longínquas épocas da civilização suméria.

Em diversos países da Europa, durante a idade média, muitas eram as associações profissionais que se encarregavam de executar funções de auditorias, destacando-se entre elas os Conselhos Londineses (Inglaterra), em 1310, o Colégio de Contadores, de Veneza (Itália), 1581 (ALBERTON, 2008).

A revolução industrial levada a cabo na segunda metade do século XVIII, imprimiu novas direções às técnicas contábeis, especialmente à auditoria, passando a atender às necessidades criadas pela aparição das grandes empresas (onde a natureza e o serviço são praticamente obrigatórios). Preanuncia-se em 1845, ou

seja, pouco depois de penetrar a contabilidade dos domínios científicos e já o "Railway Companies Consolidation Act" obrigava a verificação anual dos balanços que deveriam ser feitos pelos auditores (SANTOS, 2000).

Também nos Estados Unidos do Norte da América, uma importante associação cuida das normas de auditoria, a qual publicou diversos regulamentos, dos quais o primeiro que conhecemos data de outubro de 1939. Em tantos outros consolidaram as diversas normas em dezembro de 1939, março de 1941, junho de 1942 e dezembro de 1943 (SANTOS, 2000).

A exigência de controles internos no setor público em nosso país se encontra preconizada na Lei Maior, em seu artigo 70, a seguir:

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.

No Brasil, o movimento de arregimentação dos auditores iniciou-se em São Paulo, há cerca de 30 anos, através do Instituto de Contadores Públicos do Brasil. Mais tarde surgiram outras instituições, como o Instituto Brasileiro de Auditores Independentes na Guanabara, assim como instituições de Contadores, no Rio Grande do Sul (ICARGS).

A auditoria interna e operacional é o instrumento de controle e de verificação sistemática da eficácia e eficiência das atividades operacionais. Função com independência de atuação, objetivando assistir aos gestores da organização, compartilhando com suas responsabilidades e operando de acordo com as políticas estabelecidas pela administração.

A auditoria interna é uma função de avaliação independente, criada

dentro da empresa para examinar e avaliar suas atividades, como um serviço a essa organização. A proposta da auditoria interna é auxiliar os membros da administração a realizarem eficazmente suas atribuições.

Segundo Oliveira e Filho (2001, p.21), a auditoria interna e operacional objetiva elaborar sugestões para a melhoria da gestão operacional, além de tornar mais eficientes os controles internos.

Na visão de Davis (2007, p. 47), a fraude e o mau uso do dinheiro público, apesar de todos os sistemas de controle, estão relacionados ao conluio entre os servidores, a eventos externos e à relação desfavorável do custo-benefício.

1.2 Conceito de Auditoria

Diante da leitura desta explanação, deve-se identificar os conceitos teóricos para poder entender o que significa a palavra Auditoria.

O início desta explicação proporciona uma visão introdutória ao conceito de Auditoria e a outros conceitos relacionados, para entendê-la da melhor forma possível. As anotações que aqui se apresentam têm como propósito ajudar aos interessados entender melhor os conceitos e as atividades que se desenvolvem na execução da profissão de auditor.

Inicialmente, a auditoria se limitava às verificações dos registros contábeis, dedicando-se a observar se os mesmos eram exatos. Portanto, essa era a forma primária: confrontar o escrito com as provas do acontecido e as respectivas referências dos registros.

Na apreciação de Araújo (2001) o termo auditoria, etimologicamente falando, originara-se do latim *audire*, “ouvir”. Inicialmente os ingleses o traduziram como *auditing* para designar, exclusivamente, o conjunto de procedimentos técnicos para a revisão dos registros contábeis (...). Atualmente ainda predomina o seu significado mais abrangente que incide na atuação independente ou autônomo de se checar uma determinada condição com o juízo crítico preestabelecido

Entretanto, o campo de ação da auditoria continua estendendo-se; não obstante, são muitos os que ainda a julgam como portadora exclusiva daquele objeto remoto, ou seja, observar a veracidade e exatidão dos registros.

Pode-se conceituar auditoria interna como um controle gerencial que funciona por meio de medição e avaliação da eficiência e eficácia de outros controles. Deve ser entendida como uma atividade de assessoramento à administração quanto ao desempenho das atribuições definidas para cada área da empresa, mediante as diretrizes políticas e objetivos por aquela determinados. A auditoria interna cumpre um papel fundamental na empresa: subsidia o administrador com dados e informações tecnicamente elaborados, relativos às atividades para cujo acompanhamento e supervisão este não tem condições de realizar; e ela o faz mediante o exame da: a) adequação e eficácia dos controles; b) integridade e confiabilidade das informações e registros; c) integridade e confiabilidade dos sistemas estabelecidos para assegurar a observância das políticas, metas, planos, procedimentos, leis, normas e regulamentos, e da sua efetiva aplicação pela empresa; d) eficiência, eficácia e economicidade do desempenho e da utilização dos recursos; dos procedimentos e métodos para salvaguarda dos ativos e a comprovação de sua existência, assim como a exatidão dos ativos e passivos; e) compatibilidade das operações e programas com os objetivos, planos e meios de execução estabelecidos.²

Pode-se dizer que a auditoria é o exame das demonstrações e registros administrativos. O auditor observa a exatidão, integridade e autenticidade de tais demonstrações, registros e documentos. É o exame de todas as anotações contábeis a fim de comprovar sua exatidão, bem como a veracidade dos estados ou situações que ditas anotações produzem. Tendo em vista os critérios anteriores,

² **Conceito de Auditoria Interna - Portal da Administração** - <http://www.portaldaadministracao.org> - Enviado por Administrador Março 29th, 2007

pode-se dizer que a auditoria é a atividade pela qual se verifica a correção contábil das cifras dos estados financeiros. É a revisão dos registros e fontes de contabilidade para determinar a racionalidade das cifras que mostram os estados financeiros emanados deles.

A Auditoria Interna no governo federal é uma função que tem como propósito opinar e emitir comentários sobre recursos, processos e resultados da entidade em exame.

Especificamente, espera-se que o auditor determine se: os sistemas, procedimentos e controles estão adequadamente traçados e se estão operando com eficiência e eficácia; as informações adequadas estão disponíveis para a tomada de decisões e "responsabilidades"; as informações disponíveis são devidamente utilizadas no processo de tomada de decisões; o dinheiro e os bens públicos estão adequadamente protegidos; e as diretrizes do congresso, do executivo e das agências centrais estão sendo obedecidas.

Espera-se do auditor que este verifique no setor privado, praticamente, as mesmas questões que no setor público, exceto que as duas últimas questões se modificam para: se os ativos estão adequadamente protegidos; se as diretrizes da Administração Geral estão sendo obedecidas.

As conclusões dos auditores internos (assim como as conclusões dos auditores externos) são baseadas em relatórios e em evidências. A finalidade da Auditoria consiste em apoiar os membros da empresa no desempenho de suas atividades. Para isso a auditoria lhes proporciona análise, avaliações, recomendações, assessoria e informações concernentes às atividades revisadas.

2 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

As referências básicas a respeito dos procedimentos de auditoria contemplados neste apartado, bem como suas técnicas, referem-se à auditoria de estados financeiros, e seu uso é aplicável ou adaptável a qualquer tipo de auditoria.

Procedimentos de auditoria é o conjunto de técnicas de investigação aplicáveis a um grupo de fatos e circunstâncias relativas aos estados financeiros sujeitos a exame mediante os quais o contador público obtém as bases para fundamentar sua opinião.

Devido a que geralmente o auditor não pode obter o conhecimento que precisa para fundar sua opinião numa só prova, é necessário examinar cada conjunto de fatos mediante várias técnicas de aplicação simultâneas ou sucessivas. Na prática, a combinação de duas ou mais técnicas de auditoria dão origem aos denominados Procedimentos de Auditoria.

As normas de auditoria geralmente aceitas, universalmente aprovadas são:

- a) A auditoria deve ser efetuada por uma pessoa ou por pessoas que tenham o adequado treinamento técnico e a capacidade profissional como auditor;
- b) Em todos os assuntos relacionados com o trabalho encomendado, o auditor ou os auditores manterão uma atitude mental independente;
- c) Na execução do exame e na preparação do relatório, o auditor ou os auditores manterão o devido cuidado profissional.

A Auditoria Interna tem por missão básica assessorar a Administração no desempenho de suas funções e responsabilidades, através do exame da: adequação e eficácia dos controles; integridade e confiabilidade das informações e dos registros; integridade e confiabilidade dos sistemas estabelecidos para assegurar a observância das políticas, metas, planos, procedimentos, leis, normas e regulamentos e da sua efetiva utilização; eficiência no desempenho e na utilização dos recursos; dos procedimentos e métodos para salvaguarda dos ativos e a comprovação de sua existência, assim como a exatidão dos ativos e passivos; compatibilidade das operações e programas com os objetivos, planos e meios de execução estabelecidos.

2.1 Procedimentos de Auditoria Interna

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. A auditoria interna é competência exclusiva da auditoria contábil.

O presente capítulo tem como objetivo básico apresentar procedimentos, técnicas e uma metodologia uniforme para a prática e desenvolvimento do controle, a fim de harmonizar, sob um enfoque coerente, o desenvolvimento e o cumprimento da função sobre a administração pública e entidades que manejem fundos ou bens da pátria. Assim, serve de orientação na condução de um exame e não pretende, por nenhum motivo, substituir o juízo profissional do auditor, pelo contrário, constitui uma ajuda prática e ágil, padronizando uma metodologia.

Os procedimentos de Auditoria Interna Contábil, também conhecida como simplesmente “Auditoria Interna”, preceituam que o controle financeiro se realizará por procedimentos de auditoria de acordo com as Normas de Auditoria Interna, com o fim de favorecer seu conhecimento e aplicação. Considera-se necessário ordenar a publicação da Resolução CFC Nº 986/2003 de 21 de novembro de 2003, Aprova a NBC T 12 – Da Auditoria Interna que se inclui como **anexo A** dessa monografia.

De acordo com Junior (2004, p. 35), “as etapas do procedimento de plano da auditoria pressupõe como forma eficiente e eficaz as três fases básicas no processo de auditoria, são elas: o planejamento, a execução e a conclusão”.

Segundo o autor acima citado, “O planejamento de auditoria deve ser desenvolvido de acordo com uma metodologia definida pela firma de auditoria, levando em consideração as características da empresa auditada e os objetivos do trabalho” (JUNIOR, 2004).

Para Attie (1986, p. 170),

O desempenho da atividade de auditoria requer, como qualquer outra função, a utilização de ferramentas de trabalho que possibilitem formar uma opinião. Geralmente, o objetivo da auditoria é fundamentar seu ponto de vista com fatos, evidências e informações possíveis, necessárias e materiais. Cabe ao auditor identificar e atestar a validade de qualquer afirmação, aplicando os procedimentos adequados a cada caso, na extensão e profundidade que cada caso requer, até a obtenção de provas materiais e persuasivas que comprovem, satisfatoriamente, a afirmação analisada. Dessa forma, se o objetivo é determinar a existência de um bem, o caminho a seguir é inspecioná-lo fisicamente, buscar uma prova material e persuasiva satisfatória. A atitude no recolhimento e avaliação das provas necessita ser independente e impessoal, e o auditor deve agir com critério de forma ilibada e inquestionável.

Assim, a auditoria interna é composta de uma combinação de procedimentos e técnicas que têm por desígnio examinar a adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da instituição, sendo de jurisdição privativa de Contador registrado em

Conselho Regional de Contabilidade, nesta norma cognominada auditor interno (SANT'ANNA, 2007).

A auditoria deverá ser realizada por pessoa ou pessoas que possuam individualmente e em conjunto a qualificação profissional necessária para a execução das tarefas encomendadas.

Para Sant'anna (2007, p. 01),

O auditor interno, no curso de seus trabalhos, deve prezar pela fidedignidade e integridade nas informações, com o devido exame dos meios utilizados para obtê-las. Deve observar bem as políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos da entidade. Deve fixar-se na consecução dos objetivos e metas, nos métodos utilizados para proteger ativos e nos meios empregados para evitar danos.

Por outro lado, o auditor precisa assegurar-se de que o emprego de recursos e a proteção dos ativos estão sendo realizados de modo adequado, com exame de regras funcionais para identificar irregularidades e tomar providências corretivas. Segundo a Resolução CFC Nº 986/03 de 21 de novembro de 2003, que aprova a NBC-T-12 - Da Auditoria Interna, os procedimentos de auditoria interna são:

1 - Os procedimentos da Auditoria Interna constituem exames e investigações, incluindo testes de observância e testes substantivos, que permitem ao auditor interno obter subsídios suficientes para fundamentar suas conclusões e recomendações à administração da entidade.

2 - Os testes de observância visam à obtenção de razoável segurança de que os controles internos estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento, inclusive quanto ao seu cumprimento pelos funcionários e administradores da entidade. Na sua aplicação, devem ser considerados os seguintes procedimentos:

a) inspeção – verificação de registros, documentos e ativos tangíveis;
b) observação – acompanhamento de processo ou procedimento quando de sua execução; e
c) investigação e confirmação – obtenção de informações perante pessoas físicas ou jurídicas conhecedoras das transações e das operações, dentro ou fora da entidade.

3 - Os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelos sistemas de informação da entidade.

Por meio desses procedimentos pode-se estabelecer os requisitos necessários para o planejamento e realização de auditorias internas, que envolvam os exames iniciais das áreas, atividades, produtos e processos, para definir a amplitude e a época do trabalho a ser realizado, conforme as diretrizes colocadas pela chefia da instituição ou entidade. Referente às normas relativas ao planejamento dos trabalhos de Auditoria Junior (2004, p. 34), informa que:

A execução de um bom trabalho de auditoria depende, dentre outros fatores, de adequado planejamento. O planejamento, normalmente, é elaborado pelo gerente responsável pelo trabalho e submetido à aprovação do sócio responsável. Quando a auditoria é realizada pela primeira vez, o planejamento tem como base as informações que foram levantadas pelo sócio e pelo gerente quando da elaboração da proposta de auditoria. No caso de clientes recorrentes, o planejamento tem como base os trabalhos desenvolvidos em anos anteriores.

Segundo a legislação e normas da Auditoria Interna (Resolução CFC nº 986/03), o planejamento precisa levar em consideração os fatores mais importantes no cumprimento das tarefas, principalmente os subseqüentes:

- a) o conhecimento detalhado da política e dos instrumentos de gestão de riscos da entidade;
- b) o conhecimento detalhado das atividades operacionais e dos sistemas contábil e de controles internos e seu grau de confiabilidade da entidade;
- c) a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria interna a serem aplicados, alinhados com a política de gestão de riscos da entidade;
- d) a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas que estejam no âmbito dos trabalhos da Auditoria Interna;
- e) o uso do trabalho de especialistas;
- f) os riscos de auditoria, quer pelo volume ou pela complexidade das transações e operações;
- g) o conhecimento do resultado e das providências tomadas em relação a trabalhos anteriores, semelhantes ou relacionados;
- h) as orientações e as expectativas externadas pela administração aos auditores internos;
- i) o conhecimento da missão e objetivos estratégicos da entidade.

A idealização necessita estar bem documentada e os planos de trabalho convencionalmente organizados, delineando o que for imperativo à abrangência dos procedimentos que serão micologicamente aproveitados, em termos de natureza,

propriedade, influência, controle, extensão, equipe de auditores técnicos e utilização dos peritos.

Segundo Junior (2004, op. cit.), “(...) o planejamento é elaborado pelo gerente do trabalho com a participação e aprovação do sócio encarregado. As grandes firmas de auditoria dão grande importância ao planejamento, definindo roteiros, formulários e padrões para sua elaboração”. Contudo, o Professor Inaldo da Araújo³ (2007, p. 19), fazendo referência à Norma de Desempenho (2010 - Planejamento) informa que: “O diretor executivo de auditoria deve estabelecer planos com base em análise de riscos para determinar as prioridades da atividade de auditoria interna, consistentes com as metas da organização”. E tudo relacionado com sua atuação profissional, tanto os órgãos de controle como os auditores gozarão e manterão uma posição de independência e atuarão com total objetividade. Tanto a execução dos trabalhos como a preparação e redação dos relatórios se realizarão com a devida diligência profissional (JUNIOR, 2004).

A prestação de serviços de assistência para o desenvolvimento das atividades de auditoria interna encarrega-se da terceirização das atividades e não assegura que exista uma clara separação entre a direção e o controle da auditoria interna, que deverá ser de exclusiva responsabilidade do órgão de administração da entidade e a realização das atividades de auditoria interna em si. Não se incluem nesta incompatibilidade aquelas atividades que constituam uma extensão dos procedimentos necessários para o desenvolvimento da auditoria.

³ O Professor Inaldo da Paixão Santos Araújo é mestre em Contabilidade pela Fundação Visconde de Cairu (FVC), Contador com pós-graduação em Auditoria Contábil pelo CENID: em Auditoria Governamental pela Escola Superior de Administração Fazendária (ESAF) do Ministério da Fazenda e Banco Mundial; em Administração para Auditores Públicos pela Universidade Federal da Bahia (UFABA) e em Metodologia e Didática para o Ensino Superior, pela Universidade Católica de Salvador (UCSAL). É Auditor concursado do Tribunal de Contas do Estado da Bahia há 20 anos, tendo ocupado os cargos de Supervisor, Coordenador de Controle Externo e Substituto de Conselheiro [...].

Segundo a Resolução CFC nº 986/03 (2003 p. 05), *“As informações que fundamentam os resultados da Auditoria Interna são denominadas de “evidências”, que devem ser suficientes, fidedignas, relevantes e úteis, de modo a fornecer base sólida para as conclusões e recomendações à administração da entidade”*.

Uma vez que o Auditor é responsável profissionalmente pelo conteúdo do relatório e de suas conclusões, a responsabilidade profissional do Auditor ficará limitada pelo cumprimento das normas estabelecidas e pelo objetivo e alcance expressado no relatório.

A Resolução CFC nº 986/03 (2003, p. 03), enfatiza que: *“O termo “fraude” aplica-se a atos intencional de omissão e/ou manipulação de transações e operações, adulteração de documentos, registros, relatórios, informações e demonstrações contábeis, tanto em termos físicos quanto monetários”*.

A Resolução CFC nº 986/03 (2003, op. cit.), alude que: *“O termo “erro” aplica-se a ato não-intencional de omissão, desatenção, desconhecimento ou má interpretação de fatos na elaboração de registros, informações e demonstrações contábeis, bem como de transações e operações da entidade, tanto em termos físicos quanto monetários”*.

De acordo com Santos et al. (2008, p. 77),

A consoante imposição normativa, se no transcurso dos seus trabalhos o auditor detectar erros relevantes ou fraudes, ele tem “a obrigação de comunicá-los à administração da entidade e sugerir medidas corretivas, informando sobre os possíveis efeitos no seu parecer, caso eles não sejam adotados”. O CFC, na Resolução nº 03 – Fraude e Erro, objetivando apresentar esclarecimentos adicionais sobre a responsabilidade do auditor na identificação de fraudes e erros. Entre outros aspectos, são apresentados as condições ou eventos que representem aumento de risco de fraude ou erro, que incluem: a) estrutura ou atuação inadequada da administração da entidade auditada ou de algum dos seus membros; b) pressões internas e externas; c) transações que pareçam anormais; d) problemas internos no cumprimento dos trabalhos de auditoria; e) fatores específicos no ambiente de sistemas de informação computadorizados.

Em função disso, o Auditor Público deverá manter e garantir a confidencialidade a respeito da informação obtida no curso de suas atuações, com a amplitude e limitações das disposições legais. Percebe-se que a elaboração destas normas proporcionou uma adequação e atualização das anteriores, com objetivo de constituir um instrumento homogeneizador e de melhora da qualidade dos trabalhos de auditoria realizados no âmbito do setor público estatal (GOMES, 2003).

As normas sobre a execução do trabalho deverão ser planejadas adequadamente, devendo-se efetuar um estudo e uma avaliação adequada do controle interno para determinar seu grau de confiança e com base nisso planificar a auditoria, determinando o alcance, a natureza, o momento e a extensão das provas a realizar em função do risco previsível.

Junior (2004, p. 35), ressalta que na fase de planejamento podem acontecer três tipos de riscos classificados como: *Risco Inerente*, *Risco de Controle* e *Risco de Detecção*, que, se constarem no relatório, o tornam questionável e/ou inacabado.

Na Resolução do CFC nº 986/03 (2003, p. 04), os Riscos da Auditoria é explanado como:

A análise dos riscos da Auditoria Interna deve ser feita na fase de planejamento dos trabalhos; estão relacionados à possibilidade de não se atingir, de forma satisfatória, o objetivo dos trabalhos. Nesse sentido, devem ser considerados, principalmente, os seguintes aspectos: a verificação e a comunicação de eventuais limitações ao alcance dos procedimentos da Auditoria Interna, a serem aplicados, considerando o volume ou a complexidade das transações e das operações; b) a extensão da responsabilidade do auditor interno no uso dos trabalhos de especialistas.

Além de classificá-los, Junior (2004) faz alguns comentários sobre os riscos e argumenta que:

O Risco inerente é a percepção da possibilidade de ocorrência de erros ou irregularidades relevantes mesmo antes de se conhecer e avaliar a eficácia do sistema de controles da empresa. Por exemplo, se uma empresa concentra suas operações com entidades governamentais, o risco para sua atividade e para a realização de seus ativos pode ser considerado alto. Já o Risco de controle é o risco de não haver um bom sistema de controles internos que previna ou detecte em tempo hábil erros ou irregularidades relevantes. E por fim, o Risco de detecção, como nosso exame é efetuado em base de testes, é o risco de não serem descobertos eventuais erros ou irregularidades relevantes.

Em toda auditoria deve-se obter evidência suficiente, pertinente e válida, a fim de se conseguir uma base de juízo razoável em que apoiar os comentários, conclusões e recomendações. Formar-se-á ao mesmo tempo um arquivo completo e detalhado do trabalho efetuado e das conclusões atingidas no que se incluirão todos os papéis de trabalho. De acordo com a Resolução CFC nº 986/03, de 21 de novembro de 2003 (p. 01), os papéis de trabalho na Auditoria Interna,

(...) deve ser documentada por meio de papéis de trabalho, elaborados em meio físico ou eletrônico, que devem ser organizados e arquivados de forma sistemática e racional. Os papéis de trabalho constituem documentos e registros dos fatos, informações e provas obtidas no curso da auditoria, a fim de evidenciar os exames realizados e dar suporte à sua opinião, críticas, sugestões e recomendações. Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhes suficientes para propiciarem a compreensão do planejamento, da natureza, da oportunidade e da extensão dos procedimentos de Auditoria Interna aplicados, bem como do julgamento exercido e do suporte das conclusões alcançadas. Análises, demonstrações ou quaisquer outros documentos devem ter sua integridade verificada sempre que forem anexados aos papéis de trabalho.

Os papéis de trabalho na Auditoria Interna é o acervo conjugado de documentos e rol com informações e amostras e avaliações coligidas pelo auditor interno que consubstanciam o trabalho efetuado. Por outro lado, os trabalhos dos diferentes membros da equipe de auditoria devem ser revisados, com o objetivo de determinar se executaram adequadamente o planejamento e se de acordo com ele pode-se atingir os objetivos inicialmente previstos ao desenhar o procedimento em questão.

Quando as leis, normas ou outros requisitos de obrigado cumprimento forem importantes para os objetivos da auditoria, esta se desenvolverá de forma que proporcione garantias suficientes a respeito de seu cumprimento. Quanto às normas sobre o preparativo, conteúdo e apresentação dos relatórios, os Auditores devem elaborar relatórios por escrito para comunicar os resultados da auditoria. Esses relatórios deverão ser apresentados oportunamente nas datas estabelecidas; devem ser emitidos relatórios prévios parciais quando a importância dos fatos identificados recomende uma atuação imediata.

3 AUDITORIA INTERNA, EFETIVIDADE, EFICÁCIA E EFICIÊNCIA

No campo administrativo, os termos efetividade, eficácia e eficiência são utilizados comumente. Entretanto, na maioria das vezes, a interpretação dos mesmos corresponde a uma síntese abreviada de alguns especialistas que não são de uso cotidiano, e podem ser sujeitas a diferentes interpretações, especialmente quando se dá um sentido mais abrangente, baseado no fato de que se fala a mesma língua. Assim, a idéia de efetividade dá a exata noção de que a principal incumbência do governo é oferecer serviços de qualidade aos cidadãos.

O presente capítulo se propõe a fornecer informações que permita objetar a seguinte questão: Qual a efetividade na auditoria? E objetiva principalmente ponderar sobre os conceitos, similaridades e as veracidades dos termos: efetividade, eficiência e eficácia, para valer-se de um modelo de estimativa da efetividade na auditoria interna e mensurar a mesma por meio das definições e sentido da auditoria.

Segundo Grateron (1999, p. 11),

A efetividade (comparação dos resultados alcançados vs. o ideal), muitas vezes é utilizada como sinônimo de eficácia. Esta última refere-se ao grau de consecução dos objetivos programados, ao passo que a eficiência refere-se à quantidade, tipo, custo e qualidade dos recursos utilizados para atingir esses objetivos; e a economia, por sua vez, concerne à consideração do custo dos recursos utilizados no processo, confrontando o que se paga por estes recursos com o que se deve pagar [...].

Isto é, trata-se da inquietação com a qualidade incorporada ao modelo gerencial, que gera contenda sobre a atitude política da prestação dos serviços públicos, uma vez que apenas os usufrutuários são competentes para analisar a qualidade dos programas governamentais (SILVA, 2006). Assim, avaliar a

efetividade do funcionamento e da atuação do grupo de Auditoria, tendo em vista as atribuições previstas no RA à Resolução CMN 3.198/04 e as boas práticas internacionais.

De acordo com Grateron (1999, p. 11), nota-se que o fator comum entre a efetividade, eficácia e eficiência, é o atingimento dos objetivos programados. Grateron ilustra seu comentário com o seguinte exemplo:

A eficácia pode-se entender como a capacidade de uma fábrica de produzir peças sem defeito; quer dizer, quanto mais peças sem defeito são produzidas em relação ao total de peças fabricadas, a empresa é mais eficaz. Por outro lado a eficiência procura estabelecer a relação mais apropriada entre o número de peças produzidas e a quantidade, tipo e qualidade dos recursos utilizados. Nesta relação, não se pode esquecer dos custos dos recursos utilizados no processo que representa o terceiro (sem conotações de grau de importância) critério envolvido; ou seja, a economia diz respeito ao menor valor possível do produto mantendo a qualidade.

Na prática administrativa, avaliar a efetividade de programas para alcançar seus objetivos é eficaz, resultando em componente imprescindível para a tomada de decisões por parte dos gerenciadoreis.

A efetividade é considerada como o nível ou grau em que se chegou ao resultado anunciado, não tendo evidência econômica, contudo de avaliação qualitativa dos serviços públicos (SANTOS, 2003).

A efetividade também corresponde à relação entre os resultados, isto é: os impactos observados e os objetivos ou impactos esperados. Portanto, a efetividade busca mensurar o impacto das ações dos programas governamentais sobre a população alvo. O fato de que a administração pública não pode ser medida a partir das saídas dos produtos, leva à necessidade de criação de indicadores que avaliem o impacto dos resultados da gestão sobre a população consumidora dos produtos e serviços públicos (BRASIL, 2000, p.107).

O escopo muitas vezes não corresponde ao resultado. A verificação da licitude ficará, ao final, sujeita ao que produziram os agentes políticos ao aplicarem as parcelas de Poder Estatal a seu cargo. Será essa confrontação, entre o que deveria realizar, a partir de sua proposta, e o que de fato realizou a última aferição qualificatória da legitimidade - a legitimidade finalística (MOREIRA NETO, 2003).

De forma primorosa se pode tornar essa avaliação, que o agente político, embora haja sido eficiente na condução de políticas públicas específicas, intercorrentemente legitimadas, poderá vir a produzir resultados que, em seu todo, virão a ser rechaçados pelos governados.

De acordo com Grateron (1999, citado por SILVA 2006, p.10):

A efetividade é sempre um indicador da satisfação externa, melhor dizendo, um indicador que procura retratar os efeitos da gestão dos recursos nos consumidores (cidadãos), enquanto que a economia, eficiência e eficácia representam indicadores internos à organização, que se instrumentaliza com a (...) existência de um planejamento por programas em que as metas e objetivos estejam claramente identificados e, na medida do possível, quantificados descrevendo-se as atividades necessárias para atingi-los.

Segundo a Técnica de Auditoria - Indicadores de Desempenho - Mapa de Produtos - TCU, efetividade é a relação entre os resultados alcançados e os objetivos que motivaram a atuação institucional, entre o impacto previsto e o impacto real de uma atividade (BRASIL, 2000, p. 15). Segundo o Manual de Auditoria de Natureza Operacional do TCU, programa é o “[...] conjunto de ações de iniciativa governamental que concorrem para um objetivo comum preestabelecido, visando à solução de um problema ou o atendimento de necessidade ou demanda da sociedade [...]” (TCU, 2000, p. 110).

A efetividade foi mensurada por meio de procedimentos estatísticos, utilizando também uma extensa pesquisa documental e pesquisa bibliográfica, que

se dá com a localização e consulta de fontes diversas acerca do tema como captação de informações (como artigos e publicações mais atuais), o que torna a pesquisa exploratória e descritiva.

Para calcular a efetividade do programa efetua-se uma regressão linear simples, na qual se relacionam duas variáveis de maneira a tentar explicar a “quantidade de alunos concluintes”, por meio da variável “valor aplicado por município”. Se esta variável explicar aquela, considera-se o programa efetivo. Caso contrário considera-se não efetivado.

Sob esse cenário, os recursos públicos mostram-se insuficientes e as políticas públicas inoperantes, quando se trata de atender às crescentes demandas sociais, fato esse que potencializa a utilização de bens e serviços públicos sob a égide da eficiência, da economicidade e da efetividade. Cumpre citar alguns conceitos dispostos no Glossário de Termos Comuns Utilizados no Âmbito do Controle Externo do Tribunal de Contas da União -TCU - e do Tribunal de Contas de Portugal.

Eficácia. 1- Capacidade de a organização em cumprir as suas metas e objetivos previamente fixados. (Revista da Associação Brasileira de Orçamento Público, Brasília, 1975). 2- Grau de alcance dos objetivos visados, segundo uma relação de custo/benefício favorável. (Boletim Interno do TCU n. 34 de 23/07/92 – Glossário de Termos Comuns Utilizados no Âmbito do Controle Externo do TCU e do Tribunal de Contas de Portugal). Eficiência. 1- Mede a capacidade da organização em utilizar, com rendimento máximo, todos os insumos necessários ao cumprimento dos seus objetivos e metas. A eficiência preocupa-se com os meios, com os métodos e procedimentos planejados e organizados a fim de assegurar otimização dos recursos disponíveis. (Revista da Associação Brasileira de Orçamento Público, Brasília, 1975). 2- Utilização dos recursos financeiros, humanos e materiais de modo a atingir a maximização dos resultados para um determinado nível de recursos ou a minimização dos meios para determinada quantidade e qualidade de resultados. (Boletim Interno do TCU n. 34 de 23/07/92 – Glossário de Termos Comuns Utilizados no Âmbito do Controle Externo do TCU e do Tribunal de Contas de Portugal). Efetividade. Impacto de uma programação em termos de solução de problemas. (Revista da Associação Brasileira de Orçamento Público, Brasília, 1975). (GLOSSÁRIO, 2007).

Normalmente, nas especificações técnicas dos grupos utilizam-se indistintamente os termos eficiência, eficácia e efetividade, sendo que a eficiência e a efetividade podem ser consideradas dois adjetivos de natureza qualitativa, ambos aplicáveis aos processos logísticos ou qualquer área em geral, pois em condições ordinárias se propende à otimização; o que implica eficiência e em condições extraordinárias se deve cumprir a missão ainda às custas dos meios, sem chegar a se converter em vitórias.

Por outro lado, é relevante entender que a eficácia não é um defeito, pois, uma alta eficiência depende de seguir estritamente o lineamento do planejamento, mas é conhecido que o planejamento deve ser flexível, porquanto existem variáveis influentes, especialmente as do meio, que produzem mudanças que, por não se poder atuar neles, poderiam produzir o fracasso; é nestas contingências onde a eficácia se impõe. Segundo Ferraz (2007, p. 17),

A eficiência sempre esteve na Constituição de 1988. O artigo 74, inciso II, determina que Legislativo, Executivo e Judiciário, mantenham de forma integrada, sistemas de controle interno com a finalidade de comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos da administração. Contudo, a inclusão, no art. 37, do princípio da eficiência, informa que há, ao lado dos demais princípios, um dever-ser de eficiência. O constituinte utilizou-a no art. 37, "caput", em sentido amplo e no art. 74, inciso II, em sentido estrito. Então, eficiência no art. 74, II, não se liga às idéias de resultado e de alcance de metas.

Enquanto que, a efetividade é a quantificação do cumprimento da meta, não importa se esta é conseguida de forma eficiente ou de forma efetiva. Em alguns casos, aceita-se a efetividade como o lucro de uma meta acertadamente selecionada no processo de planejamento, isto é, a hipótese que produzia a solução idônea ao problema ou necessidade existente. No entanto, isto corresponde à assertividade, palavra esta, que não se encontra no dicionário.

A eficiência é tratada no sentido de maximização dos meios. Ser eficiente significa conseguir melhorar os meios para o alcance dos resultados. A eficácia, por sua vez, diz respeito a atingir metas preestabelecidas.

Ainda de acordo com o autor, a eficiência no art. 37 está a abarcar ainda outra idéia: a efetividade. Essa idéia relaciona-se à prática de políticas públicas, se determinada política pública resultou em benefícios à sociedade. Isso é ser efetivo, é maximizar resultados sociais. Então, deve-se comparar a efetividade da ação de governo, ou seja, o benefício social, e verificar o reflexo na sociedade e não no público específico da ação governamental. Esse é o conceito de efetividade. Deste modo, a efetividade está intimamente ligada à prática de políticas públicas que resultam em benefícios sociais. Não basta atingir resultados, metas preestabelecidas, e sim, que haja resultado para a coletividade, a sociedade em geral, tendo-se como foco o interesse público.

Essa compressão conjuntural gerou renovado interesse no desenvolvimento do controle sob o enfoque da economicidade, eficiência e eficácia, intitulado “auditoria integrada”, “auditoria operacional” ou “auditoria governamental” (MILESKI, 2005). Com fundamento no trabalho desenvolvido no TCU, pode-se estabelecer que o bom desempenho da instituição está associado ao alcance de objetivos e estes estabelecidos em cinco dimensões, as quais devem ser englobadas na aferição dos indicadores: economicidade, eficácia, eficiência, qualidade e efetividade.

Exige-se uma visão mais ampla, embasada em valores sociais, mas de moderno cunho gerencial, apto a utilizar técnicas de gestão contemporâneas e a lidar cada vez mais com questões estratégicas, reflexo do ambiente complexo e de incertezas e, sobretudo, saber interagir com os diversos protagonistas e aplicar

processos de gestão de pessoas de modo a obter bons índices de produtividade e de resultados. Torna-se essencial ao Tribunal de Contas valer-se não apenas de instrumentos técnicos como, por exemplo, a auditoria governamental, mas também do mais valioso meio de fiscalização da Administração: o controle social, que permite a participação efetiva do cidadão na gerência das coisas públicas.

Segundo Guerra (2005, p. 93),

A partir do momento em que o cidadão conhece e confia nos órgãos de controle e conscientiza-se da importância de sua participação no processo, agindo como verdadeiro dono da *res publica*, ter-se-á a efetivação dos sistemas de controle. Há que se ponderar que a implantação e a evolução de quaisquer atividades inovadoras implicam adaptações constantes e inevitáveis, as quais são imperativo de eficácia e eficiência.

Como último aspecto pode-se destacar dentro da terminologia examinada, os seguintes princípios: eficiência, eficácia e efetividade, ou seja:

1. Princípio da eficiência: "O ator estratégico fará um uso medido de seus recursos em cada evento do jogo interativo, o qual ocorrerá em função da aplicação de recursos por parte do outro" (KILIAN Z D., 2004, p. 139).

2. Princípio da eficácia: "A obtenção dos resultados deverá exigir a menor quantidade de eventos possíveis. O encontro e a fricção deverão minimizar-se, e só produzir-se como eventos encadeados integral e organicamente orientados para os resultados" (KILIAN Z D, 2004, op. cit.).

3. Princípio da efetividade: "O balanço entre os efeitos positivos e os efeitos negativos dos *Resultados*, deverá ser favorável para um ator e desfavorável para o outro. Isto é, dado que cada ator obtém resultados com efeitos positivos, mas também negativos, cada ator orientará sua estratégia para que os efeitos negativos do outro sejam maiores do que os efeitos negativos dele" (KILIAN Z D., 2004, op. cit.).

Estes conceitos são característicos do planejamento estratégico situacional, no qual a diferença do regulamento, se lhe atribui um peso importante no cálculo interativo. Pode-se observar as numerosas definições que podem aceitar as palavras avaliadas no presente capítulo, as quais dependem da área em que se aplique (auditoria, engenharia, administração, etc.). Deste modo, recomenda-se que estes termos sejam incluídos num glossário de termos do presente trabalho, com o intuito de facilitar o entendimento.

Por outro lado, é apropriado que as pessoas que desempenham funções de instrução aceitem a não universalidade destes conceitos e não questionem a nível acadêmico o uso das expressões citadas e que cheguem a um acordo confortável para sua aplicação na sala de aula e afazeres da disciplina. Sendo que ao elaborar esse capítulo procurou-se colocar um precedente, com a finalidade de padronizar o uso dos termos estudados, para se basear no princípio de que o uso rotineiro cria a norma, com a finalidade de facilitar a comunicação.

4 ORDENAMENTO JURÍDICO E BASES LEGAIS DA AUDITORIA

Como estabelecido na Constituição Brasileira, a vigilância da gestão fiscal do Estado inclui o exercício de um controle financeiro, de gestão e de resultados, fundado na eficácia, economia, equidade e valorização dos custos. E para seu desenvolvimento se faculta ao Contador Geral da República precisas atribuições de tal matéria, o que permite estabelecer à administração, em um período determinado, que a aplicação de recursos seja o mais adequado para maximizar seus resultados, que em igualdade de condições de qualidade dos bens e serviços se obtenham, a menor custo, que seus resultados se logrem de maneira oportuna e guarde relação com objetivos e metas.

Para tal, o ordenamento jurídico brasileiro está guiado pela Constituição Federal de 1988, que com relação aos municípios, assim se refere em seu artigo 29, (1988, p. 30), *“O Município reger-se-á por lei orgânica, votada por dois terços dos membros da Câmara Municipal, que a promulgará, atendidos os princípios estabelecidos nesta Constituição, na Constituição do respectivo Estado”*.

Assim sendo, a auditoria interna governamental, para cumprir com seus objetivos, realizará exames e avaliação posterior das operações e atividades da entidade, através de exames especiais com sujeição às disposições legais, normas nacionais e internacionais. Gera informações de qualidade com recomendações tendentes a melhorar a gestão institucional. Proporcionam assessoria técnico-administrativa para autoridades, níveis diretivos e servidores da entidade, exclusivamente nas áreas de controle. Deste modo, para o exercício do controle

fiscal podem-se aplicar sistemas de controle como: o financeiro, de legalidade, de gestão, de resultados, a revisão de contas e a avaliação de controle interno.

Entre as normas aplicáveis na auditoria podem-se indicar as seguintes:

1. Normas Brasileira de Contabilidade - da Auditoria Interna - Aprova a NBC T 12 da auditoria interna;

2. Banco Central do Brasil, resolução 18/1966, a obrigatoriedade do uso de serviços de AUDITORIA pelos bancos de investimento e desenvolvimento;

3. Banco Central do Brasil, resolução 39/1966, estabelece a obrigatoriedade da AUDITORIA nas Bolsas de Valores e destas em seus associados;

4. Lei 6.385/1976 cria a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e determina que esta proceda ao registro, à fiscalização e à responsabilidade civil dos AUDITORES que irão atuar em companhias abertas e demais sociedade do mercado acionário;

5. Lei 6.404/1976 estabelece a obrigatoriedade da Auditoria Independente para as companhias abertas e para os grupos de sociedades compostos por uma ou mais companhias abertas;

6. Lei Delegada nº 133/2007. Ementa: Dispõe Sobre a Auditoria-Geral do Estado - AUGÉ -, Órgão Central do Sistema Estadual de Auditoria Interna, e dá outras providências.

Quanto às Normas Contábeis, pode-se citar algumas como, por exemplo:

1. NBC-T-11 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis - aprovada pela Resolução CFC nº 820/97 de 17-12-97;

2. NBC-P-1 - Normas Profissionais de auditor Independente - aprovada pela Resolução CFC nº 821/97 de 17-12-97;

3. Conselho Federal de Contabilidade. Princípios de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade/Conselho Federal de Contabilidade - Brasília - CFC, 1999;

4. Conselho Federal de Contabilidade. Normas Brasileiras de Contabilidade e Normas de Auditoria, 1991;

5. Conselho Federal de Contabilidade. *Resolução CFC 986/2003*. Aprova a NBC T 12 - Da Auditoria Interna. Entra em vigor a partir do dia 1º de janeiro de 2004, revogando a Resolução CFC nº 780, de 24 de março de 1995.

6. A respeito dos instrutivos aprovados, entre outros são:

1. Portaria nº 330 - Aprova o Regimento Interno do Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF - 18/12/1998;

2. Normas de Auditoria Governamental;

3. Normativa MEFP/DTN/COAUD/Nº 16, de 20 de dezembro de 1991;

4. Normas profissionais de auditor independente - Aprova a NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente, com alterações, e dá outras providências;

5. Resolução CFC Nº 953/03;

6. Interpretação Técnica NBC-T-11-IT-05;

7. Código de Ética do Auditor Governamental;

8. Normas Brasileiras de Contabilidade T-12 - DA AUDITORIA INTERNA;

9. Resolução CFC nº 1.051 de 07 de outubro de 2005;

10. Normas Internacionais para o Exercício Profissional da Auditoria Interna;

11. Normas profissionais do auditor interno - Aprova a NBC P 3 - Normas Profissionais do Auditor Interno;

12. Controles Internos - Resolução 2.554 - Dúvidas Encaminhadas ao Departamento de Normas do Sistema Financeiro do Banco Central do Brasil;

13. Decreto nº 2.799 - Aprova o Estatuto do Conselho de Controle de Atividades Financeiras - COAF - 08/10/1998.

No Brasil, a legislação é muito presente no desenvolvimento de todas as áreas de atividade e, assim, não seria diferente com a Auditoria. A Lei 4.728/1965, em seu art. 20, constitui-se na primeira norma legal a mencionar o termo Auditoria e a pessoa do Auditor, neste caso, do Auditor Independente. A nossa história é rica em exemplos, citaremos alguns:

A. Decreto nº 199/1967, estabelece a obrigatoriedade da AUDITORIA EXTERNA nas contas das entidades da administração indireta;

B. Decreto nº 67.090/1970 estabelece normas e fixa procedimentos de AUDITORIA a serem aplicados na administração direta federal;

C. Resolução nº 220/1972, cria a obrigatoriedade da AUDITORIA EXTERNA para as empresas obrigadas ao registro no BANCEN.

A constituição prevalece sobre qualquer outra norma legal. As disposições de leis orgânicas e ordinárias, decretos-leis, decretos, estatutos, ordenanças, regulamentos, resoluções e outros atos dos poderes públicos, deverão manter conformidade com suas disposições e não têm valor, em si, de prescrições. Se houver conflito entre normas de distinta hierarquia, as cortes, tribunais, juízes e autoridades administrativas o resolverão mediante a aplicação da norma hierarquicamente superior.

A elaboração das normas acima citadas supõe que é uma adoção e atualização das anteriores, aprovadas com o objeto de construir um instrumento

harmonizador e de melhora de qualidade dos trabalhos de auditoria realizados no âmbito do setor público estatal. Os artigos e Decretos também estabelecem as Normas de Auditoria e instruções ditadas.

5 CLASSIFICAÇÃO DA AUDITORIA

5.1 Auditoria Externa

Aplicando o conceito geral, pode-se dizer que a auditoria externa é o exame crítico, sistemático e detalhado de um sistema de informação de uma unidade econômica, realizado por um Contador Público sem vínculos trabalhistas com a mesma, utilizando técnicas determinadas e com o objetivo de emitir uma opinião independente sobre a forma como opera o sistema, o controle interno do mesmo e formular sugestões para seu melhoramento.

Portanto, auditoria externa é feita por um profissional totalmente independente da empresa auditada. O objetivo do auditor externo é emitir uma opinião - chamada parecer - sobre as demonstrações financeiras. A opinião independente tem transcendência a terceiros, uma vez que dá plena validade à informação gerada pelo sistema, que se produz sob a figura da Fé Pública e obriga os mesmos a ter plena credibilidade na informação examinada.

Araújo, Arruda e Barreto (2008, p. 31), diz que, *“Em sentido mais amplo, pode-se dizer que é a auditoria sobre a área contábil e outras, realizada por profissionais independentes da entidade auditada”*. O autor afirma ainda que de acordo com o glossário de termos e expressões utilizados em matéria de auditoria externa das finanças públicas da *Intosaí*, elaborado por Eversard e Wolter (1989, p. 187), a auditoria externa constitui a:

Auditoria realizada por um organismo externo e independente da entidade controlada, tendo por objetivo, por um lado, emitir parecer sobre as contas e a situação financeira, a regularidade e a legalidade das operações e/ou sobre a gestão financeira e, por outro, elaborar relatórios correspondentes.

A Auditoria Externa examina e avalia qualquer dos sistemas de informação de uma organização e emite uma opinião independente sobre os mesmos, mas as empresas geralmente requerem a avaliação de seu sistema de informação financeiro em forma independente para outorgar-lhe validade ante os usuários do produto deste, pelo qual tradicionalmente se associou o termo Auditoria Externa a Auditoria de Estados Financeiros, o qual, como se observa não é totalmente equivalente, pois pode existir Auditoria Externa do Sistema de Informação Tributário, Auditoria Externa do Sistema de Informação Administrativo, Auditoria Externa do Sistema de Informação Automático etc.

A Auditoria Externa ou Independente tem por objeto averiguar a integridade e autenticidade dos estados, expedientes e documentos e toda aquela informação produzida pelos sistemas da organização. Uma Auditoria Externa bem conduzida, com a intenção de publicar o produto do sistema de informação examinado, deve fazer acompanhar no relatório uma opinião independente que lhe dê autenticidade e permita aos usuários de dita informação tomar decisões confiando nas declarações do Auditor.

De acordo com Araújo; Arruda e Barretto (2008, p. 32), *“Para assegurar a qualidade nos trabalhos de auditoria externa, conforme determinação do CFC e da CVM, os auditores devem se submeter à revisão dos controles internos de qualidade, por outros auditores – revisão pelos pares (Res. CFC nº 1.9091/2007) -, pelo menos a cada quatro anos”*. Uma auditoria deve ser feita por uma pessoa de capacidade profissional reconhecida.

O auditor deve ser capaz de oferecer uma opinião imparcial e profissionalmente experiente acerca dos resultados de auditoria, baseando-se no fato de que sua opinião tem de acompanhar o relatório apresentado ao termo do

exame e concedendo que possa expressar-se uma opinião baseada na veracidade dos documentos e dos estados financeiros, em que não se imponha restrições ao auditor em seu trabalho de investigação. Sob qualquer circunstância, um contador profissional se distingue por uma combinação de conhecimentos completos dos princípios e procedimentos contábeis, juízo certo, estudos profissionais adequados e uma receptividade mental imparcial e razoável (DIAS, 2004).

Nota-se que o objetivo é apenas emitir um parecer sobre as demonstrações contábeis. Logo se conclui que a auditoria externa não é realizada para detectar fraudes, erros ou para interferir na administração da empresa, ou ainda, reorganizar o processo produtivo ou demitir pessoas ineficientes. Naturalmente, no decorrer do processo de auditoria, o auditor pode encontrar fraudes ou erros, mas o seu objetivo não é este. Seu objetivo é emitir um parecer.

5.2 Auditoria Interna

A auditoria interna é uma atividade independente que tem lugar dentro da empresa ou entidade e que está encaminhada à revisão de operações contábeis e de outra natureza, com a finalidade de prestar um serviço à administração.

A auditoria interna surge com posterioridade à auditoria externa pela necessidade de manter um controle permanente e mais eficaz dentro da empresa e de fazer mais rápida e eficaz a função do auditor externo. Geralmente, a auditoria interna clássica veio-se ocupando fundamentalmente do sistema de controle interno, isto é, do conjunto de medidas, políticas e procedimentos estabelecidos nas empresas para proteger o ativo, minimizar as possibilidades de fraude, incrementar a eficiência operativa e otimizar ou aperfeiçoar a qualidade da informação

econômico-financeira. Centrou-se no terreno administrativo, contábil e financeiro (FERRAZ, 1999).

A necessidade da auditoria interna se põe de manifesto numa empresa à medida que esta aumenta em volume, extensão geográfica e complexidade e faz impossível o controle direto das operações por parte da direção. Com anterioridade, o controle era exercido diretamente pela direção da empresa por meio de um permanente contato com seus comandos intermediários, e até com os empregados da empresa. Na grande empresa moderna esta peculiar forma de exercer o controle já não é possível, daí a emergência da chamada Auditoria Interna.

Por outro lado, o auditor interno é funcionário da empresa, mas como executa auditoria contábil e operacional, deve ter certa independência dentro da entidade. Se for subordinado ao departamento contábil ou administrativo, pode sofrer pressões quando da execução de seus trabalhos (CREPALDI, 2000). Assim, para ter o maior grau possível de independência, deverá ser subordinado à presidência da empresa. Como exemplos, podem ser observados os organogramas e as estruturas organizacionais de alguns órgãos dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário demonstrados nos **ANEXOS B, C, D, E, F, e G**.

Em empresas de grande porte, existe um verdadeiro departamento de auditoria interna, onde o principal escopo é auxiliar a direção no cumprimento de suas funções e responsabilidades, proporcionando-lhe análises objetivas, avaliações, recomendações e todo tipo de comentários pertinentes sobre as operações examinadas.

Este objetivo se cumpre através de outros mais específicos como os seguintes: Verificar a confiabilidade ou o grau de razoabilidade da informação contábil e extra-contábil, gerados em diferentes níveis da organização; vigiar o bom

funcionamento do sistema de controle interno (o qual implica seu relevamento e avaliação), tanto o contábil como o operativo (CREPALDI, 2000).

O controle interno é uma função que tem por objeto salvaguardar e preservar os bens da empresa, evitar desembolsos indevidos de fundos e oferecer a segurança de que não serão contraídas obrigações sem autorização (DIAS, 2004).

Uma segunda acepção definiria o controle interno como o sistema conformado por um conjunto de procedimentos (regulamentações e atividades) que inter-relacionadas, têm por objetivo proteger os ativos da organização.

Segundo Araújo, Arruda e Barreto (2008, p. 29), a auditoria interna,

É realizada por profissionais empregados da própria entidade auditada, portanto, parcialmente independente, que, além das informações contábeis e financeiras, se preocupa também com os aspectos operacionais. Normalmente, a auditoria interna reporta-se à presidência da organização, funcionando como órgão de assessoramento.

Portanto, é um controle de direção que tem por objeto a medida e avaliação da eficácia de outros controles. Assim, percebe-se que a auditoria interna no setor privado é uma função desempenhada por empregados da própria empresa, os chamados auditores internos, estes dependentes hierarquicamente, de uma maneira direta, da alta direção (Presidência, Conselho de Administração ou Diretor Geral), segundo estabeleça o nível hierárquico de cada empresa.

A auditoria interna é uma profissão desenvolvida por especialistas do quadro permanente da organização; a finalidade dessa atividade tem maior magnitude em relação à auditoria externa, compreendendo o estudo e avaliação constante da norma de controle interno, seu ajustamento e atuação (CREPALDI, 2000).

Entre os significados encontrados para auditoria interna, cita-se a de Almeida (1999, p.31), que parece explicar o aforismo genérico dos estudiosos do assunto:

Atividade de avaliação independente, que, atuando em parceria com administradores e especialistas, deverá avaliar a eficiência e a eficácia dos sistemas de controle de toda a entidade, agindo proativamente, zelando pelas políticas traçadas e provocando melhorias, fornecendo subsídios aos proprietários e administradores para a tomada de decisão, visando ao cumprimento da missão da entidade.

É inconveniente, deste modo, tratar-se auditoria interna como apenas sinônimo de controle interno. Enquanto este engloba um conjunto de procedimentos e avaliações que se propõem a garantir o bom funcionamento da entidade, aquela é uma atividade cuja missão básica é assegurar o funcionamento dos controles (FLORENTINO, 1998). Devem ser considerados os seguintes níveis de intervenção da Auditoria Interna: Auditoria de Regularidade ou de Contas; Auditorias de Demonstrações Financeiras (ou contábil) e Tributária; Auditoria Operacional; Auditoria de Gestão; Auditoria de Informática e Auditorias Especiais.

Pela sua importância para os auditores com atuação no Setor Público, recomenda-se tomar conhecimento dos termos da Instrução Normativa nº 16, de 20.12.91, do Departamento do Tesouro Nacional, que define Conceitos, Diretrizes e estabelece as Normas de Auditoria do Sistema de Controle do Poder Executivo.

No setor público o auditor interno também é servidor da entidade pública. A auditoria interna é considerada uma atividade independente de avaliação de uma organização, mediante a revisão de sua contabilidade, finanças e outras operações que servem de base à administração da empresa. Também se pode dizer que é um controle gerencial que funciona medindo e avaliando a eficácia de outros controles.

O significado da palavra independente utilizada na definição de auditoria interna não é o mesmo do que se atribui à auditoria externa; refere-se à faculdade do auditor interno de realizar seu trabalho de forma livre e objetiva dentro da empresa, sem interferência. Araújo, Arruda e Barreto (2008, p. 30), afirma que: “A auditoria interna possui várias características da auditoria externa, entretanto, pode perfeitamente seguir as orientações emanadas do órgão ao qual deve apresentar seus relatórios”. Assim, é o auditor quem verifica se os relatórios estão de acordo com a realidade e fiscaliza para a direção o desenvolvimento das atividades desempenhadas por todo o pessoal da empresa privada ou pública, verificando se estão de acordo com as normas ditadas pela alta administração. Não existindo uma diferença significativa em termos de objetivos de trabalho de auditoria interna no setor público ou privado, valendo para ambos os setores a definição de objetivos e aplicação de auditoria interna.

A Auditoria Interna é uma atividade de avaliação que, de forma independente dentro de uma empresa tem por objeto a revisão de operações contábeis, financeiras e de todo tipo, com o fim de prestar um serviço à direção. É um controle administrativo, cuja função é a de medir e valorizar a eficácia de outros controles. Araújo, Arruda e Barreto (2008, op. cit.) fazem referência à Resolução nº 986/2003, do CFC. A Auditoria Interna apresenta a seguinte definição:

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 [grifo do autor].

Por todas essas citações e definições acima mencionadas, entende-se que a atividade de auditoria interna é de auxílio à alta direção de uma entidade e/ou empresa e que o profissional de auditoria, por sua vez, deve comunicar à direção como são desenvolvidas as atividades em todos os setores da corporação.

Contudo, de acordo com Araújo, Arruda e Barreto (2008, op. cit.), “A auditoria interna não deve se limitar aos aspectos contábeis de uma organização, adentrando, na maioria das vezes, nos aspectos operacionais (questões de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade)”. Logo, deve ser realizada, preferencialmente, por equipe interdisciplinar, uma vez que, é a visão da direção da empresa, projetada sobre todas as suas dependências e organizações, para captar e informar permanentemente à mesma, de sua situação e dos possíveis problemas que possam existir.

Para realizar seu labor se faz necessário que o auditor interno tenha um profundo conhecimento da empresa em que trabalha, conheça detalhadamente os objetivos, controle interno, as políticas e os planos da empresa. Os relatórios que o auditor interno prestará à administração serão frutos dos resultados de seus trabalhos de verificação. Um relatório deve ser documentado e recolher todas as evidências que tenham surgido ao longo da atuação, assinalada a conformidade ou inconformidade quando proceda, indicando as razões em que se baseiam as inconformidades.

As inconformidades podem ser por: não cumprimento de normas internas da empresa, erros ou omissões, não cumprimento de disposições legais e fiscais, defeitos de registros, operações não registradas na contabilidade, e até mesmo fraudes. O auditor deve planejar seu trabalho para que possa ser executado com rapidez. Um programa de auditoria serve para transmitir instruções aos membros da

equipe do auditor quanto ao trabalho a realizar e facilita um controle e seguimento mais eficaz do trabalho realizado. Deve indicar com suficiente detalhe os procedimentos de auditoria que o auditor considera necessários para conseguir os objetivos do exame.

O planejamento do trabalho de auditoria comporta o desenvolvimento de uma estratégia a ser seguida para o alcance dos objetivos da auditoria, bem como o estabelecimento de um programa de trabalho a ser seguido. Para o devido desenvolvimento do programa, deverá o auditor: estabelecer um calendário para realizar as verificações, indicando ao mesmo tempo os componentes da equipe que tenham de aplicar as provas.

No plano de atuação, deverá o auditor rodear-se de todos os elementos de informação básica da empresa (estados financeiros, balanços de auxiliares e de escritórios menores, sucursais, agências, análise de normas ditadas de ordem interior sobre os aspectos que afetem a qualquer das atividades que deve verificar, disposições legais, promotoras, trabalhistas que sejam de possível aplicação e observância) e todos quantos dados e informações possa reunir referentes ao departamento onde deve atuar.

A Auditoria Interna tem como objetivo determinar em que medida os controles internos são adequados e eficazes. Os controles internos são implantados pela direção da empresa, e é por meio do trabalho da auditoria interna que a direção sabe se os controles são suficientes para atender os objetivos fixados pela organização. O controle interno trata da boa organização preventiva e a Auditoria Interna comprova se realizaram corretamente todas as atividades e operações da empresa, atendo-se às normas de toda ordem estabelecida. O controle interno inclui controles que podem ser de dois tipos: controles contábeis e controles

administrativos. Para fazer seu trabalho de auditar o controle interno, precisa o auditor de evidências, que são a certeza clara e manifesta de que as normas do controle estão ou não sendo executadas dentro da empresa.

A opinião do auditor se baseia no material fornecido em seu trabalho de auditoria, isto é, baseia-se em evidências.

A Auditoria Interna é uma atividade de avaliação independente e de assessoramento da administração, voltada para o exame e avaliação da adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controle, bem como da qualidade do desempenho das áreas em relação às atribuições e aos planos, metas, objetivos e políticas definidos para as mesmas. A ação da Auditoria Interna estende-se por todos os serviços, programas, operações e controles existentes na entidade. O posicionamento da Auditoria Interna na organização deve ser suficientemente elevado para permitir-lhe o desempenho de suas responsabilidades com abrangência e independência. Em tese, o departamento de auditoria deve sempre estar vinculado ao nível mais alto da organização. A independência da Auditoria Interna visa a que possa desincumbir-se das responsabilidades, atribuições e tarefas atribuídas pelas normas, atos, decisões e solicitações dos Colegiados e autoridades integrantes da Diretoria da Entidade.

A natureza básica da auditoria interna e da externa é similar, e o papel do auditor em ambos os casos é essencialmente o mesmo. Similar ao papel do auditor externo, o auditor interno tenta estabelecer o grau de correspondência entre o assunto em exame e certo critério de avaliação predeterminado.

A revisão de conceitos de auditoria externa revela que auditores internos podem se beneficiar usando a estrutura conceitual desenvolvida pela auditoria externa.

Por essa razão, recomenda-se adotar e adaptar conceitos da auditoria externa ao contexto da auditoria interna em área em que é prático e útil fazê-lo. Apresentam-se a seguir conceitos de evidência aplicados na auditoria externa, com a tentativa de verificar como podem ser aplicados também na auditoria interna.

A auditoria interna, para cumprir com seus objetivos, realizará exames e avaliação posterior das operações e atividades da entidade, através de exames especiais, com sujeição às disposições legais, normas nacionais e internacionais; Gera relatórios de qualidade com recomendações propensas a melhorar a gestão institucional; Proporciona assessoria técnica e administrativa às autoridades, níveis diretivos e servidores da entidade, exclusivamente nas áreas de controle.

5.2.1 O Auditor Interno

O auditor interno, dentro de uma empresa, por ser funcionário da mesma, pode sofrer restrições para a emissão de relatórios com críticas às práticas empresariais ou decisões de alto escalão. Para diminuir a dependência, o auditor interno deve ocupar um cargo de nível hierárquico superior, de preferência subordinado ao alto escalão de comando da empresa. O trabalho do auditor precisa ter forte respaldo por parte da direção da empresa.

Conforme ensina Attie (1998, p. 18), *“As normas usuais de auditoria representam os requisitos básicos a serem observados no desempenho do trabalho de auditoria. As normas usuais subdividem-se em: independência, competência profissional, âmbito do trabalho, execução do trabalho e administração do departamento”*. Quanto à independência, os auditores internos somente são independentes quando podem exercer suas funções de auditoria de forma livre e objetiva.

A independência permite aos auditores internos exercerem julgamento imparcial e sem tendenciosidade, que é essencial à realização de uma boa auditoria.

Ainda sobre independência, ressaltamos a importância da objetividade do auditor durante a realização dos trabalhos de auditoria (ATTIE, 1992). Assim, o auditor interno não deve se exceder em suas avaliações e em seus julgamentos, como também deve exercer cada tarefa sem tendenciosidade. O auditor interno não pode ser colocado em situação que os impeça de exercer um julgamento profissional objetivo.

O auditor interno, como todo empregado, servidor, ou até mesmo o profissional liberal, não tem independência total, pois de alguma forma está subordinado a quem o contratou através do salário ou da remuneração. Ele deve buscar o maior grau de imparcialidade, integridade e objetividade. Portanto, o auditor deve ser colocado separadamente das pessoas cujas atividades examinam (ATTIE, 1992).

Outro ponto relevante é que esse profissional não tenha exercido anteriormente à condição de auditor, cargo que terá suas próprias atribuições auditadas. O auditor interno, dentro de um órgão público, por ser servidor efetivo e de fácil remoção para lotação em outras áreas, encontra dificuldades em se manter imparcial em sua análise e na apresentação de relatórios. Por isso, o auditor tem que ser autônomo e mostrar que tem independência.

O auditor interno renderá contas e receberá instruções da pessoa a quem esteja subordinado. Essa pessoa será o usuário das informações relatadas pelo auditor interno. O Auditor Interno atua com bastante independência dentro do organismo e tem faculdade para conferir com a maior amplitude, todos os elementos de informação que considere necessário para o desenvolvimento de sua função (ATTIE, 1992). A independência do auditor interno está relacionada com sua missão de ser ele provedor de informações à direção geral. É aquela pessoa profissional,

que se dedica a trabalhos de auditoria habitualmente com livre exercício de uma ocupação técnica. Para ordenar e imprimir coesão a seu labor, o auditor conta com uma série de funções propensas a estudar, analisar e diagnosticar a estrutura e funcionamento geral de uma organização.

As funções típicas do auditor são: Estudar a normatividade, missão, objetivos, políticas, estratégias, planos e programas de trabalho; Desenvolver o programa de trabalho de uma auditoria; Definir os objetivos, alcance e metodologia para instrumentar uma auditoria; Captar a informação necessária para avaliar a funcionalidade e efetividade dos processos, funções e sistemas utilizados; Angariar e revisar estatísticas sobre volumes e ônus de trabalho; Diagnosticar sobre os métodos de operação e os sistemas de informação; Detectar os achados e as evidências e incorporá-los aos papéis de trabalho; Respeitar as normas de atuação ditadas pelos grupos de filiação, corporativos, setoriais e instâncias normativas e, se for o caso, globalizadoras; Propor os sistemas administrativos e/ou as modificações que permitam elevar a efetividade da organização; Analisar a estrutura e o funcionamento da organização em todos seus âmbitos e níveis; Revisar o fluxo de dados e formas; Considerar as variáveis ambientais e econômicas que incidem no funcionamento da organização; Analisar a distribuição do espaço e o emprego de equipes de escritório; Avaliar os registros contábeis e as informações financeiras; Manter o nível de atuação através de uma interação e revisão contínua de avanços; Propor os elementos de tecnologia de ponta requeridos para impulsionar a mudança organizacional e; Desenhar e preparar os reportes de avanço e relatórios de uma auditoria (ATTIE, 1986).

É conveniente que a equipe de auditores tenha uma preparação conforme com os requerimentos de uma auditoria administrativa, já que isso lhe permitirá

interagir de maneira natural e congruente com os mecanismos de estudo que de uma ou outra maneira serão empregados durante seu desenvolvimento. E atendendo a essas necessidades, é recomendável apreciar os seguintes níveis de formação: Estudos a nível técnico, licenciatura ou pós-graduação em Administração, Informática, Comunicação, Ciências Políticas, Administração Pública, Relações Industriais, Engenharia Industrial, Pedagogia, Engenharia em Sistemas, Contabilidade, Direito, Relações Internacionais e Desenho Gráfico (SÁ, 2002).

Outras especialidades como Atuarias Matemáticas, Engenharia e Arquitetura, podem contemplar-se desde que tenham recebido uma capacitação que lhes permita intervir no estudo. Instrução na matéria, obtida ao longo da vida profissional por meio de diplomas, seminários, foros e cursos, entre outros, e conhecimento resultante da implementação de auditorias em diferentes instituições. Adicionalmente, deverá saber operar equipes de cômputo e de escritório, e dominar os idiomas que sejam parte da dinâmica de trabalho da organização sob exame. Também terão que ter em conta e compreender o comportamento organizacional cifrado em sua cultura.

Uma atualização contínua dos conhecimentos permitirá ao auditor adquirir a maturidade de juízo necessária para o exercício de sua função de forma prudente e justa. Em forma complementar à formação profissional, teórica e/ou prática, a equipe de auditores demanda de outro tipo de qualidades que são determinantes em seu trabalho, referentes a recursos pessoais, produto de seu desenvolvimento e dons intrínsecos a seu caráter.

A expressão destes atributos pode variar de acordo com o modo de ser e o dever ser de cada caso em particular. No entanto é conveniente que, quem se dê à tarefa de cumprir com o papel de auditor, seja possuidor das seguintes

características: atitude positiva; estabilidade emocional; objetividade; sentido institucional; saber escutar; criatividade; respeito às idéias dos demais; mente analítica; consciência dos valores próprios e de seu meio; capacidade de negociação; imaginação; clareza de expressão verbal e escrita; capacidade de observação; iniciativa; discricção; facilidade para trabalhar em grupo; comportamento ético (ATTIE, 1992). Um dos elementos fundamentais que se tem que considerar nas características da equipe é o relativo à experiência pessoal de seus integrantes, uma vez que disso depende em grande parte o cuidado e diligência profissionais que se empregam para determinar a profundidade das observações.

Pela natureza da função a desempenhar, existem vários campos que se tem que dominar: conhecimento das áreas substantivas da organização; conhecimento das áreas adjetivas da organização; conhecimento de esforços anteriores; conhecimento de casos práticos; conhecimento derivado da implementação de estudos organizacionais de outra natureza; conhecimento pessoal baseado em elementos diversos. A equipe de auditores deve realizar seu trabalho utilizando toda sua capacidade, inteligência e critério para determinar o alcance, estratégia e técnicas que terá de aplicar numa auditoria, bem como avaliar os resultados e apresentar os relatórios correspondentes.

Por esta razão, deve ter especial cuidado em: preservar a independência mental; realizar seu trabalho sobre a base de conhecimento e capacidade profissional adquiridos; cumprir com as normas ou critérios que se lhe assinalem; capacitar-se em forma contínua. Também é necessário que se mantenha livre de impedimentos que restem credibilidade a seus juízos, porque deve preservar sua autonomia e imparcialidade ao participar de uma auditoria. (SÁ, 2002). É apropriado

assinalar que os impedimentos que normalmente se pode enfrentar são: pessoais e externos.

Os primeiros correspondem a circunstâncias que recaem especificamente no auditor e que por sua natureza podem afetar seu desempenho, destacando as seguintes: Vínculos pessoais, profissionais, financeiros ou oficiais com a organização que vai auditar; Interesse econômico pessoal na auditoria; Coreponsabilidade em condições de funcionamento incorretas; Relação com instituições que interatuam com a organização; Vantagens prévias obtidas de forma ilícita ou antiética.

Os segundos estão relacionados com fatores que limitam o auditor a conduzir sua função de maneira pontual e objetiva como são: ingerência externa na seleção ou aplicação de técnicas ou metodologia para a execução da auditoria; interferência com os órgãos internos de controle; recursos limitados para desvirtuar o alcance da auditoria; pressão injustificada para propiciar erros induzidos. Nestes casos, o auditor tem o dever de informar à organização para que se tomem as providências necessárias. E finalmente, segundo Attie, (1992, p. 45-46) a equipe de auditores não deve esquecer que a fortaleza de sua função corresponde à medida como enfrenta seu compromisso com respeito e em afeição a normas profissionais tais como:

- Objetividade: - Manter uma visão independente dos fatos, evitando formular juízos ou cair em omissões, que alterem de alguma maneira os resultados que obtenha.
- Responsabilidade: - Observar uma conduta profissional, cumprindo com suas encomendas oportuna e eficientemente.
- Integridade: - Preservar seus valores acima das pressões.
- Confidencialidade: - Conservar em segredo a informação e não a utilizar em benefício próprio ou de interesses alheios.
- Compromisso: - Ter presente suas obrigações para consigo mesmo e a organização para a que presta seus serviços.
- Equilíbrio: - Não perder a dimensão da realidade e o significado dos fatos.
- Honestidade: - Aceitar sua condição e tratar de dar seu melhor esforço com seus próprios recursos, evitando aceitar compromissos ou tratos de qualquer tipo.

- Institucionalidade: - Não esquecer que sua ética profissional o obriga a respeitar e obedecer à organização à que pertence.
- Critério:- Empregar sua capacidade de discernimento em forma equilibrada.
- Iniciativa: - Assumir uma atitude e capacidade de resposta ágil e efetiva.
- Imparcialidade: - Não se envolver em forma pessoal nos fatos, conservando sua objetividade à margem de preferências pessoais.
- Criatividade: - Ser inovador no desenvolvimento de seu trabalho (ATTIE, 1992, op. cit.).

A auditoria é o processo de acumular e avaliar evidências, realizado por uma pessoa independente e competente a respeito da informação quantificável de uma entidade econômica específica, com o propósito de determinar e informar sobre o grau de correspondência existente entre a informação quantificável e os critérios estabelecidos. Considerando-se o crescimento das organizações, a administração se faz mais complexa, dedicando maior importância à comprovação de atos e fatos administrativos e ao controle interno, devido uma maior delegação de responsabilidade aos servidores públicos. Em função de todos os problemas administrativos, apresentaram-se com o avanço do tempo novas dimensões do pensamento administrativo.

Uma destas dimensões é a auditoria administrativa, exame detalhado da administração de um organismo social, realizado por um profissional (auditor), isto é, é uma nova ferramenta de controle e avaliação considerada como um serviço profissional para examinar integralmente um organismo social com o propósito de descobrir oportunidades para melhorar sua administração.

Levando em consideração todas as investigações realizadas, podemos concluir que a auditoria é dinâmica, e que deve aplicar-se formalmente a toda empresa, independentemente de sua magnitude e objetivos. Ainda em empresas pequenas, em que se chega a considerar a auditoria inoperante, sua aplicação deve ser seqüencialmente constatada, para se conseguir eficiência.

5.3 Auditoria Operacional

Para a fundamentação teórica desse capítulo, foram consultados inúmeros autores com destaque para o Professor Inaldo da Paixão Santos Araújo que contribui com as principais citações da Auditoria Operacional neste esboço, onde se constatou uma convergência acadêmica. Contudo, são escassos os livros que abordam esse tema.

A auditoria operacional é a valorização independente de todas as operações de uma empresa, em forma sintética, objetiva e sistemática, para determinar se levam a gerir políticas e procedimentos aceitáveis; se seguem as normas estabelecidas; se utilizam os recursos de forma eficaz e econômica (ARAÚJO, 2006).

A atividade de auditoria operacional é exercida por: auditores independentes; contadores das áreas financeira e gerencial; administradores; gerentes; técnicos de controle externo; funcionários do controle governamental sobre instituições financeiras; empresas financiadas ou de atividade controlada; economistas e auditores internos das empresas em geral (CRUZ, 1997).

A auditoria operacional surgiu da necessidade que tinha a alta direção ou chefia de estar de acordo tanto com a adaptação e validade dos relatórios operativos, como dos relatórios financeiros. Segundo Araújo; Arruda; Barreto (2008, p. 53), "A expressão "auditoria operacional" é a tradução da *performance audit* dos americanos".

Contudo, o termo "Operacional" surge como a designação de atividades e funções não financeiras que aparecem na declaração das responsabilidades dos auditores internos, publicada pelo Instituto de Auditores Internos. Nas três últimas

décadas surgiu a necessidade de se contar com outro tipo de auditoria denominada "Auditoria Operacional" que leva em consideração o rápido conhecimento da complexidade empresarial e o incremento do atendimento que as organizações fazem de sua administração (FERREIRA, 1986).

Araújo; Arruda; Barreto (2008, op. cit.), conceitua a Auditoria operacional como sendo um,

(...) conjunto de procedimentos auditoriais que são aplicados com o objetivo de serem avaliados o desempenho e a eficácia /efetividade das operações, dos sistemas de informação, dos métodos administrativos, e examinados a propriedade e o cumprimento das políticas administrativas da empresa auditada, além de serem analisadas a adequação e a oportunidade das decisões, além de serem analisadas a adequação e a oportunidade das decisões estratégicas.

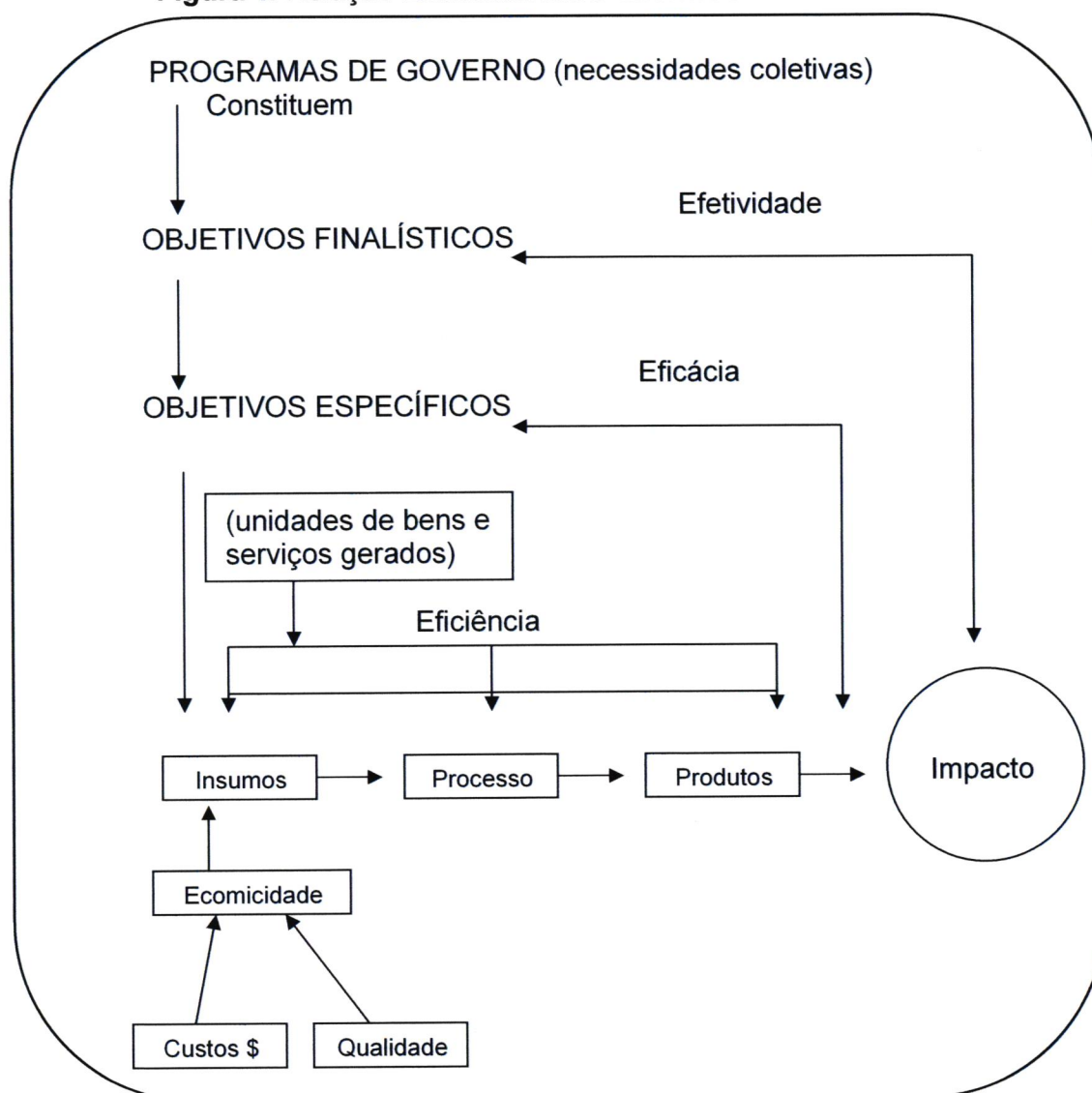
Araújo (2006, p. 40) aborda que "Os objetivos principais da auditoria operacional são apresentar sugestões para melhorar a gestão dos recursos e identificar aspectos de ineficiência, desperdícios, desvios, ações antieconômicas ou ineficazes e práticas abusivas".

Conclui-se que a Auditoria Operacional é uma avaliação ou revisão parcial ou integral das operações e procedimentos adotados em uma empresa, com a finalidade principal de ajudar a direção a abolir as deficiências através da sugestão de medidas corretivas. Araújo; Arruda; Barreto (2008, p. 53), ressalta ainda que "*A Auditoria operacional é também denominada de auditoria de otimização de recursos, auditoria de desempenho ou de resultados*".

Na auditoria operacional, entretanto, a fase de planejamento ganha relevância em virtude da necessidade de se determinar o alcance da auditoria, seus objetivos, critérios, recursos necessários, a formação da equipe de auditoria com especialista em diversas áreas etc, de modo a garantir que a auditoria abranja os aspectos mais importantes da entidade auditada.

Esse tipo de auditoria também abrange, além da área financeira, o exame e avaliação do planejamento, organização, direção e controle interno administrativo; da eficiência, eficácia e economia com que se empregaram os recursos humanos, materiais e financeiros; e dos resultados das operações programadas para saber se alcançaram ou não os objetivos estabelecidos.

Figura 1: Relação Economicidade/ Eficiência / Eficácia / Efetividade



Fonte: ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Normas Internacionais para o Exercício Profissional da Auditoria Interna.** FANESE - Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe. Curso de Pós-Graduação e Especialização em Auditoria Governamental II. 2007.

A auditoria operacional consiste em revisões metódicas de programas, organizações, atividades ou segmentos operacionais dos setores público e privado, com a finalidade de avaliar e comunicar se os recursos da organização estão sendo usados eficientemente, e se estão alcançando os objetivos operacionais (JUND, 2002).

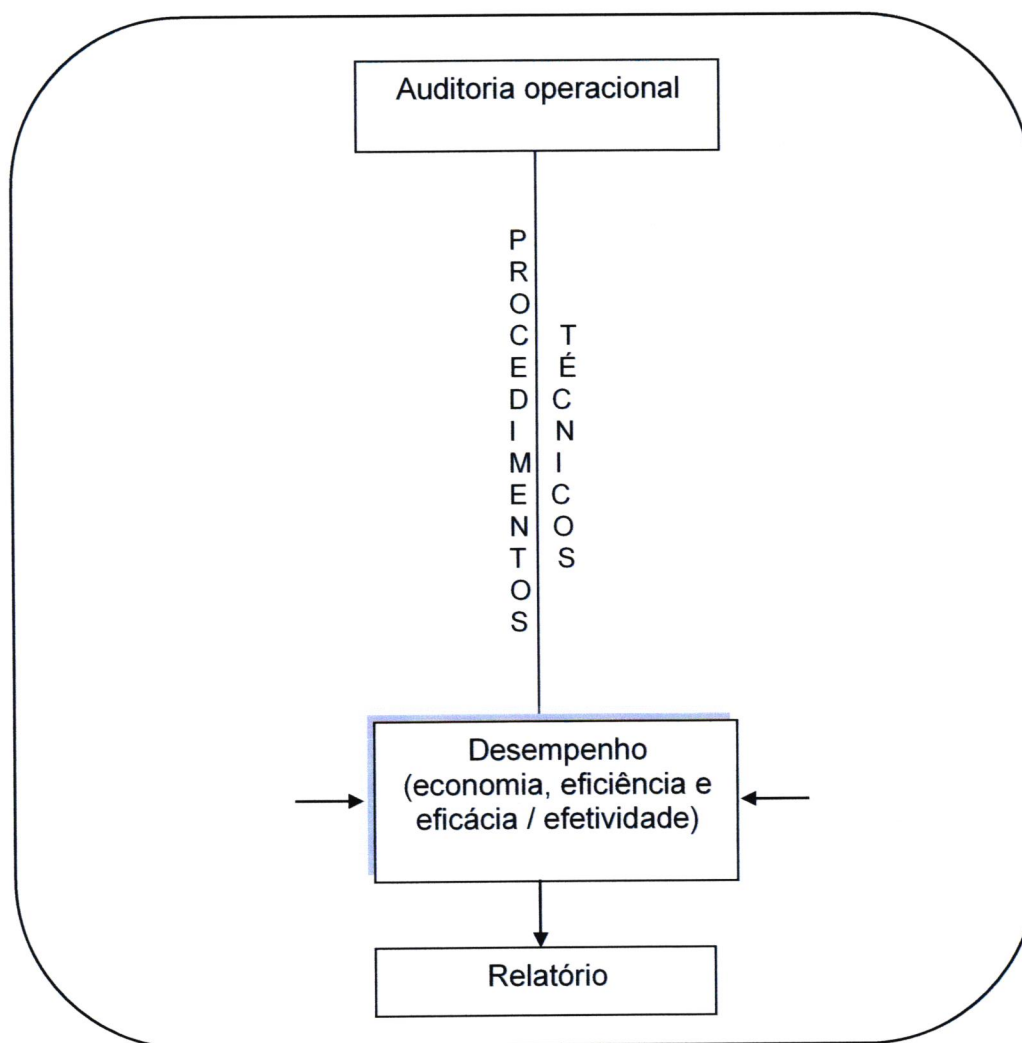
As Diretrizes para Aplicação das Normas de Auditoria Operacional do Intosai (2005, p. 15), citado por Araújo; Arruda; Barreto (2008, p. 54), afirmam que:

A auditoria operacional ou de gestão preocupa-se em verificar a economicidade, a eficiência e a eficácia, e tem por objetivo determinar:

- a) Se a administração desempenhou suas atividades com **economia**, de acordo com princípios, práticas e políticas administrativas corretas;
- b) Se os recursos humanos, financeiros e de qualquer outra natureza são utilizados com **eficiência**, incluindo o exame dos sistemas de informação, dos procedimentos de mensuração e controle do desempenho e as providências adotadas pelas entidades auditadas para sanar as deficiências detectadas;
- c) A **eficácia** do desempenho das entidades auditadas em relação ao alcance de seus objetivos e avaliar os resultados alcançados em relação àqueles pretendidos (*grifo de autor*).

Por meio da auditoria operacional apresenta-se uma avaliação de eficácia de uma entidade em exercer seus objetivos, programas e alvos, e da eficiência, economicidade e legalidade na administração de seus recursos.

Atualmente a sociedade, melhor informada e conscienciosa de seus direitos, necessita demandar que os órgãos responsáveis pelo controle não se atenham exclusivamente à análise sob o aspecto formal e legal, mas da eficiência, eficácia, economicidade e efetividade, quando da execução dos programas governamentais (GIL, 1992).

Figura 2: Processo de auditoria operacional

Fonte: (ARAÚJO, 2007).

Araújo; Arruda; Barreto (2008, op. cit.) ressalta que alguns autores ponderaram que a auditoria operacional também é uma expressão sinônima para a auditoria de gestão.

Numa auditoria operacional, os auditores podem identificar deficiências significativas no controle interno como a causa do desempenho deficiente. Ao relatar esse tipo de achado, pode-se descrever a debilidade do controle interno que seja sua causa.

Segundo as normas do GAO (General Accounting Office)

“GAO” tem sido o principal responsável pelo desenvolvimento da auditoria operacional no setor público, tanto do ponto de vista de desempenho operacional propriamente dito como do desenvolvimento de metodologia básica para o mesmo. No que concerne à promoção do desenvolvimento da auditoria operacional, em 1972 o “GAO” publicou um guia denominado normas para Auditorias de Organizações, Programas, Atividades e Funções Governamentais (“standards for audit of governmental organizations, Programs, Activities and Functions”), que, posteriormente, passou a ser chamado de Livro Amarelo (“Yellow Book”). Embora voltada, em geral, para todas as formas de auditoria, essa publicação seja mais conhecida pela contribuição dada à auditoria operacional, definindo o campo e apresentando as primeiras normas codificadas para sua realização, que o “GAO” denominou “auditoria de economia, eficiência e eficácia”. Essas normas, revistas e republicadas em 1981, tiveram participações importantes na evolução da auditoria operacional. As organizações de auditoria operacional que foram criadas em âmbito estadual e municipal, na esteira da atuação do “GAO”, muito contribuíram para o progresso dessa disciplina.

Sabe-se também que os auditores de entidades estaduais e municipais ajudam a tornar mais conhecida a auditoria operacional, gerando sua aceitação. No que tange ao setor privado, a maioria do que se fez foi nas organizações de auditoria interna, com estímulo e promoção do Instituto dos Auditores Internos (“IAA”) e recrutamento do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (“AICPA”) (GIL, 1992).

Segundo FERREIRA (1986, p. 39) “a auditoria é o exame analítico e pericial que segue o desenvolvimento das operações contábeis, desde o início até o balanço. Operacional é relativo a operação, norma operacional, custo operacional”.

A instrumentalização dos sistemas de controle se dá através das auditorias que se aplicam nas empresas dentro de um período determinado para conhecer suas restrições, problemas, deficiências, etc, como parte da avaliação. A articulação dos órgãos de controle, assessoria, apoio de uma organização social em conjunto possibilita o cumprimento dos fins empresariais. Esta proposta possui singular importância quando se aplicam auditorias específicas, devendo exercer o

controle posterior ao âmbito político, administrativo e operativo para que os resultados contribuam com o relançamento empresarial.

A auditoria operacional formula e apresenta uma opinião sobre os aspectos administrativos, gerenciais e operativos, grau de efetividade e eficiência com que os recursos materiais e financeiros foram usados.

Mediante modificação de políticas, controles operativos e ação corretiva o auditor desenvolve a habilidade para identificar as causas operacionais posteriores e explicam sintomas adversos evidentes na administração deficiente. A finalidade da Auditoria no campo operacional é ajudar a administração na execução efetivada de suas funções e encargos, analisando se a organização, setor, norma, operações e programas auditados estão alcançando os objetivos indicados, com identificação de falhas e anormalidades no sistema operacional (GIL, 1992).

5.3.1 Dificuldades e benefícios da Auditoria Operacional

Durante o desenvolvimento da análise existem muitas dificuldades em redigir o relatório de auditoria por ser cada exame um caso único, cada atividade requer de uma classe uma explicação diferente, tendo em vista que para cada uma delas existem diferentes leitores com conhecimentos e necessidades diferentes e requer do auditor alto critério e capacidade. Se o relatório do auditor vai ser lido também pela direção Geral deve ser compreensível por todos, sem importar quais são os seus conhecimentos especiais.

Esse relatório só será útil se os resultados e recomendações forem apresentados de forma clara e precisa. O auditor operativo deve ser, portanto um

produtor experiente da linguagem técnica e dos conceitos complexos, que implicam a obtenção de resultados efetivos e úteis à empresa (GIL, 1992).

A auditoria operacional baseia-se nas recomendações e propostas que se faz para um futuro mais saudável da empresa, através do lucro, de uma maior eficiência, eficácia e economia empresarial. Os relatórios escritos pela auditoria operacional não são muito diferentes dos emitidos em outros tipos de auditoria, pois aplicam as mesmas regras. O relatório deve ser realista, claro, conciso e persuasivo.

Algumas vantagens são obtidas com a realização de uma auditoria operacional: aumento de receitas; melhoria do desempenho; diminuição de desperdícios e de práticas ineficientes, antieconômicas, ineficazes e abusivas; redução de custos; melhoria dos controles; racionalização de procedimentos e Incremento do resultado. (ARAÚJO, 2006)

Segundo Haller, essas vantagens demonstram que a auditoria operacional, se for bem planejada e bem executada, pode gerar resultados positivos que superam os custos incorridos para a sua realização, mesmo que eles sejam relevantes (ARAÚJO, 2006).

Segundo Cruz (1997, p. 27),

o principal resultado a se alcançar com a auditoria operacional é certificar a efetividade e oportunidade dos controles internos e apontar soluções alternativas para melhoria do desempenho obtido diante de metas-desafios estabelecidos nos vários campos de resultados maximizadores do valor da entidade.

O auditor independente é delegado pelo conselho de administração como responsável por informar aos acionistas, à direção e ao público a adequação das manifestações da direção sobre a condição financeira dos negócios e dos resultados financeiros de operações por um período específico, sendo estes os principais interessados em conhecer os objetivos conseguidos e metas atingidas.

As revisões dos auditores de operações têm muito interesse para o auditor independente, pois sabe que a maioria das coisas que ocorrem dentro de uma empresa tem algum efeito sobre os livros de Contabilidade e sobre os Estados Financeiros. Através do trabalho do auditor de operações, o independente pode assegurar-se da adequação e efetividade dos aspectos de operações dos sistemas de controle (GIL, 1995).

O interesse da coletividade por tudo o que significa bens de produção economia do esforço humano e aproveitamento de recursos exigirá maior força no futuro. O aspecto ou enfoque é uma característica eminentemente positiva, dirigido à obtenção de maiores resultados da Gestão Empresarial. A aplicação deste enfoque está baseada na administração de um departamento ou outra unidade de comando. Examina além das funções ou atividades dentro de uma organização a administração da mesma, considera seu sistema, seu pessoal, seus métodos de informação, seus métodos de avaliação de pessoal, seus orçamentos e o lugar que ocupa no plano geral da empresa. Pode também realizar uma descrição microscópica da estrutura da empresa, estudar sua forma desde numerosos ângulos.

5.3.2 Aspecto Funcional da Auditoria Operacional

As auditorias funcionais são com freqüências muito difíceis porque realiza em uma empresa um experimento longo e indireto, podendo frustrar tremendamente a quem trate de entender os muitos aspectos do fluxo de trabalho.

A auditoria operacional é efetuada por uma equipe de profissionais de diversas disciplinas, segundo a situação apresentada. A maioria destes membros serão os Contadores Públicos. O desenvolvimento da auditoria operacional no setor público pode ser atribuído ao aumento das demandas legislativas por informações favoráveis sobre os aspectos de economicidade, eficiência e eficácia das operações governamentais. Os dados operacionais auxiliam nas tomadas de deliberações sobre orçamentos, na prática de medidas corretivas e na administração superior, como meio de aperfeiçoar a prestação de contas perante o público (Price Waterhouse, 1989).

A auditoria operacional pode ser realizada por um funcionário da empresa, ou por pessoas de fora. O trabalho em equipe é composto por Auditores, Contadores Públicos profissionais, e profissionais de treinamento prático e formal da profissão contábil, somando-se a esta equipe polivalente de auditoria pessoal, técnicos profissionais de outras disciplinas, como por exemplo: engenheiros, economistas, matemáticos, advogados, especialistas em sistemas eletrônicos, administradores de empresas, etc. Cada um é responsável por colaborar em sua área de perícia (LIMA FILHO, 1990).

Os auditores devem realizar seus trabalhos pessoalmente como o faria um gerente se tivesse disponibilidade de tempo. Também deve supor que eles são donos do negócio, que são donos dos benefícios e antes de criticar uma mudança ou criticar uma operação, deve se perguntar o que fariam se o negócio fosse realmente seu.

O auditor de operações tem a responsabilidade de ajudar tanto à direção operacional como à geral e deve oferecer recomendações. Os auditores têm a responsabilidade de observar as normas internacionais de auditoria, princípios de

contabilidade geralmente aceitos com referência à clareza, adequação e execução do trabalho para elaboração do relatório respectivo (GIL, 1995). Deste modo, o resultado da auditoria operacional pretende determinar se o pessoal na Empresa está realmente cumprindo estas normas.

O relatório final explica as bases da auditoria, as normas que se cumpriram e as que não; quando estas não se cumpriram o rendimento se considera deficiente e se requer uma ação corretiva por parte da empresa.

Avaliado o rendimento, o auditor geralmente se dirige ao mesmo com informação quantitativa que contém para medir a eficiência, eficácia e economia com que o trabalho se efetuou, ocupa-se do rendimento em áreas como pessoal, trabalho, produtividade e qualidade do trabalho e custo, considerando aspectos que lhe interessaram como: Pessoal, Ônus do trabalho, Qualidade, Produto ideal,

1. *Pessoal*: os auditores aplicam medidas quantitativas a muitos aspectos significativos da força do trabalho, inclui o número de empregados; relação do pessoal, total de horas trabalhadas. Regulares e extraordinárias e empregados diretos ou indiretos.

2. *Ônus do trabalho*: o auditor aplica medidas quantitativas de rendimentos a assuntos como o volume de trabalho completo, etc.

3. *Qualidade*: o auditor aplica medidas de qualidade para determinar como se realizou o trabalho, podendo ser o número de reclamações recebidas de clientes, o número de queixas do sindicato, o número de erros de faturação produzido, entre outros. As Auditorias de Qualidade podem ser classificadas em internas e externas. Exemplificando: Auditoria Interna da Qualidade – quando acontece avaliação do planejamento de desenvolvimento do produto, para averiguar

o acolhimento dos pré-requisitos do cliente consumidor. Auditoria Externa da Qualidade - análise e avaliação de fornecedores de matérias-primas.

4. *Produto ideal*: o auditor aplica medidas quantitativas para determinar a relação entre as unidades de trabalho, tendo como informação faturas de clientes (ROCHA, 1990).

A auditoria operacional, com a finalidade de prestar um serviço de caráter gerencial, já não se contentando de obter uma opinião sobre a razoabilidade dos estados financeiros e a eficiência do controle interno, teve a necessidade de conhecer as deficiências e irregularidades existentes que atentavam contra a eficiência, economia e efetividade.

A importância da auditoria operacional deixa o esquecimento à imagem do auditor que somente se concentrava na revisão de contas e a determinar os responsáveis por desfalques, fraudes, malversações de fundos e outras irregularidades e se converte num elemento pensante, criativo e com grande imaginação e sentido comum para exercer da melhor forma suas funções, podendo avaliar a execução e valorizar os resultados obtidos (LIMA FILHO, 1990).

A auditoria operacional permite acelerar o desenvolvimento das entidades para a eficiência, procurando sempre um aperfeiçoamento contínuo dos planos de ação e procedimentos, para o qual é indispensável que todos os profissionais que executem ações de controle tomem consciência da importância da auditoria operacional em mais breve prazo possível, pelos valiosos benefícios a que ela reporta.

Sobre sua frequência, a auditoria operacional não necessariamente se realiza em um tempo determinado, senão quando a gerência ou diretores de uma organização a requeiram ou considere necessária, mas pode dar-se o caso de

realizá-lo ao final de cada exercício se as políticas da organização assim o estabelecem.

No caso de existir carência de políticas ou não-entendimento das mesmas e o significado de suas diretorias como elementos de controle nas principais áreas de importância, a insuficiência dos controles administrativos, o grau de não-cumprimento nas áreas funcionais e dos controles operativos, bem como as carências de controles administrativos ou operativos em áreas significativas e das recomendações de adotar e modificar tais controles dá lugar à realização de uma auditoria operacional em que o auditor poderá desenvolver os antecedentes do cliente, os quais influem, por exemplo: o histórico de ganhos, o rendimento dos investimentos, as principais classes de produto, os canais usuais de distribuição, controle da produção e a política de inventário, bem como a inspeção de outros serviços ou sinais de outros problemas (LIMA FILHO, 1990).

Assim, a importância do grau de independência e objetividade de um auditor não pode ser exagerada. O auditor deve sentir-se livre porá manifestar qualquer das conclusões que sejam justificadas. Para que o auditor operativo obtenha a máxima independência para conduzir suas revisões, o auditor deverá estar situado dentro da organização de tal modo que possa informar ao nível mais real prático da empresa. Sua efetividade se verá diminuída naquelas áreas nas quais as responsabilidades operacionais são dos servidores públicos subordinado ao auditor.

É importante que o auditor operativo proceda com cuidado desenvolvendo seu programa lento e firmemente para assim poder evitar sérios obstáculos; o desenvolvimento deve ser gradual e construído sobre a experiência adquirida. É difícil distinguir entre o trabalho do auditor interno de operações e o do auditor

independente, aclara-se que ambos utilizam técnicas similares para aprovar; comprovar a viabilidade dos registros e a adequação dos controles protetores.

Os auditores internos de operações são responsáveis diante da direção geral pela adequação e efetividade do sistema de controle de toda a organização; ocupam-se dos registros financeiros e seu trabalho está dirigido geralmente para a maneira como estes servem à direção das operações com os benefícios.

Enfim, a auditoria de operações se define como uma técnica para avaliar sistematicamente a função de uma unidade com referência às normas da empresa, utilizando pessoal não especializado na área de estudo, com o objetivo de assegurar à administração—que seus objetivos se cumpram e determinar em que condições possam melhorar. A continuação se dá com alguns exemplos da autoridade de operações: avaliação do cumprimento de políticas e procedimentos e a revisão de práticas de compras.

5.4 Auditoria Interna dos Contadores Públicos

A auditoria Interna é o exame crítico, sistemático e detalhado de um sistema de informação de uma unidade econômica, realizado por um profissional com vínculos trabalhistas com a mesma, utilizando técnicas determinadas e com o objetivo de emitir relatórios e formular sugestões para o melhoramento da mesma. Estes relatórios são de circulação interna e não têm transcendência a terceiros, pois não são produzidos sob a figura da Fé Pública.

As auditorias internas são feitas por pessoal da empresa. Um auditor interno tem a seu cargo a avaliação permanente do controle das transações e

operações e se preocupa em sugerir o melhoramento dos métodos e procedimentos de controle interno que redundem numa operação mais eficiente e eficaz. Quando a auditoria está dirigida por Contadores Públicos, profissionais independentes, a opinião de um auditor experiente, desinteressado e imparcial constitui uma vantagem definida para a empresa e uma garantia de proteção para os interesses dos acionistas, dos credores e do público.

A imparcialidade e independência absolutas não são possíveis no caso do auditor interno, já que este não pode divorciar-se completamente da influência da alta administração, e ainda que mantenha uma atitude independente como deve ser, esta pode ser questionada ante os olhos de terceiros. Por isto se pode afirmar que o Auditor não deve apenas ser independente, senão competente, para assim obter a confiança do público.

A auditoria interna é um serviço que reporta ao mais alto nível da direção da organização e tem características de função assessora de controle, portanto não pode nem deve ter autoridade de linha sobre nenhum servidor público da empresa, à exceção dos que fazem parte da planta do escritório de auditoria interna, nem deve em modo algum envolver-se ou comprometer-se com as operações dos sistemas da empresa, pois sua função é avaliar e opinar sobre os mesmos, para que a alta direção tome as medidas necessárias para seu melhor funcionamento.

A auditoria interna só intervém nas operações e decisões próprias de seu escritório, mas nunca nas operações e decisões da organização à qual presta seus serviços, pois, como se disse, é uma função assessora.

5.5 Algumas diferenças entre Auditor Interno e Externo

Os principais fins da auditoria são: verificar a existência, a suficiência e a aplicação dos controles internos, bem como contribuir para o seu aprimoramento; verificar se as normas internas estão sendo seguidas; verificar a necessidade de melhoramento das normas internas vigentes e avaliar a necessidade de novas normas internas (ALMEIDA, 2003). Seu trabalho apresenta como característica um maior volume de testes em função da maior disponibilidade de tempo na empresa para executar os serviços de auditoria.

O Auditor Externo não tem vínculo empregatício com a empresa auditada, possui maior grau de independência, executa apenas auditoria contábil. Seu trabalho tem como principal objetivo emitir um parecer ou opinião sobre as demonstrações contábeis, no sentido de verificar se estas refletem adequadamente a posição patrimonial ou financeira, o resultado das operações e as origens e aplicações de recursos da empresa examinada (ALMEIDA, 2003). Também, se essas demonstrações foram elaboradas de acordo com os princípios contábeis e se esses princípios foram aplicados com uniformidade em relação ao exercício anterior.

O Auditor Interno é empregado da empresa, tem um grau de independência, ainda que execute auditoria contábil e operacional. Entretanto, o principal objetivo da auditoria interna é verificar se as normas internas vêm sendo seguidas. Além de executar maior volume de testes, tem salário e responsabilidade trabalhista.

Já na Auditoria Externa não existe vínculo empregatício e tem um maior grau de independência. Porém executa apenas auditoria contábil, sendo que o principal objetivo é emitir o parecer. Além de executar menor volume de testes, tem

honorários e responsabilidade civil e criminal. Araújo et. al. (2008, p.32-33), apresenta um quadro comparativo sobre as principais diferenças entre as auditorias interna e externa, com foco na auditoria contábil.

Quadro 1: diferenças entre as auditorias interna e externa

AUDITORIA INTERNA	AUDITORIA EXTERNA
É executada por empregado da organização ou empresa auditada. Portanto, é realizada por profissionais que possuem uma independência relativa. Ultimamente, tem se observado a terceirização dos serviços de auditoria interna.	O profissional que a realiza não possui qualquer vínculo empregatício nem relação de interesse com a empresa auditada.
O auditor interno deve ser independente em relação às atividades e às pessoas cujo trabalho está sob escopo do seu exame, devendo subordinar-se às necessidades da administração.	O auditor externo é independente em relação à empresa auditada. Não pode ser influenciado por fatores estranhos, por preconceitos ou quaisquer outros elementos que resultem em perda, efetiva ou aparente, de sua independência.
Objetiva atender às necessidades e aos interesses da administração. Logo, a extensão (escopo) dos seus trabalhos será sempre definida em função dos anseios da alta direção.	Os objetivos fundamentais são atender às necessidades de terceiros interessados pela empresa auditada, especialmente na área privada, os acionistas que nela estão investindo capital, no que tange à adequação das informações contábeis.
A avaliação do sistema de controle interno é realizada para, entre outras finalidades, desenvolver, aperfeiçoar e induzir ao cumprimento de normas.	A revisão do controle interno atende às normas de auditoria e objetiva determinar a extensão (escopo) do exame das informações contábeis, no caso da auditoria contábil.
Não se restringe aos assuntos financeiros, englobando também as áreas operacionais.	O exame está limitado principalmente aos aspectos financeiros. O enfoque está voltado para as demonstrações contábeis.
Os exames são direcionados para a identificação de erros e fraudes, que é responsabilidade primária da administração.	Os trabalhos devem ser planejados de modo a identificar erros e fraudes que ocasionem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.
As áreas objeto de auditoria são continuamente revisadas. A periodicidade é definida pela administração.	As informações comprobatórias das demonstrações contábeis são auditadas periodicamente, geralmente em base anual.

Fonte: ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes; BARRETTO, Pedro Humberto Teixeira. **Auditoria Contábil:** enfoque teórico, normativo e prático. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 32-33

Como se pode constatar, existem diferenças substanciais entre a Auditoria Interna e a Auditoria Externa, algumas das quais se pode detalhar assim:

1. Na Auditoria Interna existe um vínculo trabalhista entre o auditor e a empresa, enquanto na Auditoria Externa a relação é do tipo civil;

2. Na Auditoria Interna, o diagnóstico do auditor está destinado à empresa; no caso da Auditoria Externa este ditame se destina tanto à empresa como a terceiros;

3. A Auditoria Interna está inabilitada para dar Fé Pública, devido à sua vinculação contratual trabalhista, enquanto a Auditoria Externa tem a faculdade legal de dar Fé Pública.

Contudo sabe-se que as auditorias: Interna e Externa, apesar de divergirem em alguns pontos, elas não se excluem, mas colaboram entre si e se completam, havendo reciprocidade em seus principais objetivos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nos últimos anos presencia-se uma evolução da função de Auditor Interno e como síntese do exposto neste trabalho, pode-se pontualizar uma série de conceitos, que se entende refletiu sobre os fatores mais essenciais desenvolvidos nesta dissertação.

Os Auditores Internos exercem um papel importante nas organizações, comunicando aos administradores o desenvolvimento das atividades executadas na organização. A missão fundamental do auditor é a de atender aos assuntos referentes à instituição auditada, uma vez que auditoria é a avaliação independente de riscos e análises de controles, verificando o cumprimento de normas e procedimentos, avaliando a qualidade da informação e analisando o resultado da gestão, confrontado com os objetivos propostos.

Por outro lado, as auditorias internas tanto do setor público como da empresa privada, acham-se em processo de transformação em seu enfoque de trabalho, numa fase de transição entre o enfoque tradicional e um enfoque mais orientado ao risco e assessoria para a administração da empresa para o cumprimento dos objetivos. Mas, é preciso que o auditor interno saiba avaliar os itens materiais e que considere a importância relativa e risco provável de erro que minimizará o risco de auditoria de seu trabalho. O pessoal de auditoria interna deve estar capacitado a um nível que lhe permita cumprir eficientemente suas tarefas e contar com apoio tecnológico e informação atualizada.

Devem-se fixar pautas que permitam a revisão dos instrumentos legais utilizados nas operações de inversão, assim como para a avaliação dos contratos de

delegação de mandato no manejo de reservas. Um trabalho é reconhecido quando é um trabalho de qualidade. Para que a auditoria interna seja considerada pelo administrador como atividade indispensável, é necessário que os relatórios dos auditores sejam úteis, relevantes e confiáveis.

Por outro lado, a aprovação da nova definição e das Normas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna nos situa ante uma nova etapa em sua evolução e reformula se devem ampliar-se seus objetivos e funções. Em relação à evolução experimentada na função de auditoria interna, pensa-se que os auditores internos poderiam ser as pessoas mais idôneas para desempenhar dita função devido à vinculação e conhecimento da empresa, de seus processos e do setor no que se move; e a que se fosse um auditor externo o responsável da Auditoria Interna, se poderia desencadear uma série de fatores que menos cabem a Independência deste quando realize a Auditoria Externa.

A Auditoria Interna e suas funções podem discrepar de uma empresa a outra em função das características da entidade auditada e do setor em que se encontre, não devendo estar sujeita a uma estrita regulação, senão estar amparada sob normas gerais. Como requisito das Normas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna, o auditor interno é um empregado da empresa auditada, possui menor grau de independência, executa auditoria contábil, operacional, de gestão, de qualidade, de processos, de produtos e outros. Seu trabalho apresenta como característica um menor volume de testes, em relação ao auditor externo que está mais interessado em erros que individualmente ou cumulativamente possam alterar de maneira substancial as informações das demonstrações contábeis.

A procedência deste trabalho, e como futuras pesquisas, crê-se que poderiam ser questões muito interessantes que contribuiriam muito à função da

Auditoria Interna. Sua melhor desenvoltura é a análise das Normas aprovadas a princípio de ano e sua influência no exercício da função; a qualificação que um auditor interno deve possuir, a independência que deve manter na hora de desempenhar seu trabalho, bem como a execução ou não desse tipo de Auditoria por parte de auditores externos.

A empresa atual precisa informatizar-se. O sucesso de uma empresa depende da eficiência de seus sistemas de informação. Quanto ao trabalho da auditoria em si, pode-se dizer que seu sucesso também depende de uma variedade de conhecimentos na área de informática, além de seriedade, capacidade e responsabilidade.

Dentre as vantagens da auditoria interna temos: proporcionar uma ajuda primordial à direção, ao avaliar de forma relativamente independente os sistemas de organização e de administração; facilitar uma avaliação global e objetiva dos problemas da empresa, que geralmente costumam ser interpretados de uma maneira parcial pelos departamentos afetados; por a disposição da direção um profundo conhecimento das operações da empresa, proporcionado pelo trabalho de verificação dos dados contábeis e financeiros; contribuir eficazmente a evitar as atividades rotineiras e a inércia burocrática que geralmente se desenvolvem nas grandes empresas; favorecer a proteção dos interesses e bens da empresa frente a terceiros.

Os requisitos do trabalho de auditoria interna são: as revisões têm de ser efetuadas por pessoas que possuam conhecimentos técnicos adequados e capacitação como auditores; o auditor deve manter uma atitude mental independente; tanto na realização do exame como na preparação do relatório, deve-se manter o devido rigor profissional; o trabalho deve planificar-se adequadamente

exercendo-se a devida supervisão por parte do auditor de maior experiência; deve obter-se suficiente informação (mediante inspeção, observação, investigação e confirmações) como fundamento do trabalho.

Concluí-se que os conceitos adotados pela auditoria externa de evidência podem ser adotados pelos auditores internos na prática de seu trabalho. E a despeito do crescimento produzido e, sem dúvida, da progressão da Auditoria Interna no futuro, chama-se a atenção para o entendimento de como este tipo de Auditoria foi pouco abordado pelos setores acadêmicos em todo mundo, e no Brasil em particular. Prova disso, é que praticamente a literatura a respeito da Auditoria Interna é pouco baseada na experiência pessoal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBERTON, Luiz. **Uma Contribuição para a Formação de Auditores Contábeis Independentes na Perspectiva Comportamental**. Florianópolis, 2002, 272p. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, 2002. Disponível em: < <http://teses.eps.ufsc.br/defesa/pdf/6227.pdf> > Acesso em 09 de fev/2008.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso Moderno e Completo (texto, Exemplos e Exercício Resolvidos), 6ª. São Paulo: Atlas S. A., 2003.

_____. Maria Goreth Miranda Paula. **Auditoria Interna**: embasamento conceitual e tecnológico. São Paulo : Atlas, 1999.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Normas Internacionais para o Exercício Profissional da Auditoria Interna**. FANESE - Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe. Curso de Pós-Graduação e Especialização em Auditoria Governamental II. 2007.

_____. **Introdução à Auditoria Operacional**. 3. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

_____. ARRUDA, Daniel Gomes; BARRETTO, Pedro Humberto Teixeira. **Auditoria Contábil**: enfoque teórico, normativo e prático. São Paulo: Saraiva, 2008.

ATTIE, William. **Auditoria Interna**, - São Paulo: Ed. Atlas S/A, 1986.

_____. **Auditoria Interna**, 1ª edição, São Paulo. Ed. Atlas S/A, 1992.

_____. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 3º ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BRASIL, Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC Nº 986, de 21 de novembro de 2003**. Aprova a NBC T 12 – Da Auditoria Interna. Disponível em: <www.cfc.gov.br>.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 de outubro de 1988. 17ª ed, atualizada e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2001 (Coleção Saraiva de Legislação).

_____. **Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Executivo Federal**. Instrução Normativa n. 01, de 6 de abril de 2001

CHQUITO, Antonio Ricardo. **Princípios da Auditoria Contábil Externa**. Disponível em: <<http://www.contabeis.com.br/artigos.asp?op=ler&id=63>>. Acesso em 09 de fev/2008.

CISSETs. **Um Estudo sobre os Dispositivos, Instrumentos e Sistemas de Controle**. Disponível em: <http://www2.mre.gov.br/ciset/controle.htm>>. Acesso em 13 dez 2007.

CONSENZA, José Paulo et al. **A Auditoria da Contabilidade Criativa**. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília-DF, nº 143 – Set/Out 2003.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Auditoria Contábil: teoria e pratica**. São Paulo: Atlas, 2000.

DAVIS, Marcelo David; BLASCHEK, José Roberto de Souza. **Deficiências dos Sistemas de Controle Interno Governamentais Atuais em Função da Evolução da Economia**. Disponível em: <<http://www7.rio.rj.gov.br/cgm/academia/artigos/arquivos/2005/02.pdf>>. Acesso em 12 dez 2007.

DIAS, Sergio Vidal dos Santos. **Auditoria de Processos: Teoria, aplicabilidade, metodologia de trabalho e resultados alcançados**. Niterói, RJ: Impétus, 2004.

FERNANDES, Jorge Ulisses Jacoby. **Tribunais de Contas do Brasil: jurisdição e competência**. 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

FERRAZ, Luciano de Araújo. **Controle da Administração Pública: elementos para a compreensão dos tribunais de contas**. Belo Horizonte: Andamentos, 1999.

_____. **Controle pelos Tribunais de Contas da Eficiência e Eficácia dos Serviços Concedidos**. 1999, III Seminário de Direito Administrativo Controle das Políticas Públicas Disponível em: http://www.tcm.sp.gov.br/legislacao/doutrina/27_10_04/luciano_ferraz5.htm Acesso em 6 ago. 2007.

FERREIRA, Aurélio Buarque de. **Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

FLORENTINO, Américo Matheus. **Auditoria Contábil**. 5ª ed. Rio de Janeiro: FGV, 1988.

GIL, Antônio de Loureiro. **Curso de Técnica de Auditoria Operacional e Procedimentos de Análise de Risco**. São Paulo: Atlas, 1995.

GOMES, Olavo Pereira. **Contabilidade Criativa: Aspectos Éticos, de Análise de Balanços e de Auditoria**. Trabalho apresentado na Universidade de Brasília - UNB. Outubro/Novembro de 2003.

GLOSSÁRIO. **Termos Comuns Utilizados no Âmbito do Controle Externo** do Tribunal de Contas da União e do Tribunal de Contas de Portugal. Disponível em: <<http://www.tce.sc.gov.br/site/instituicao/instituicao/glossario/e.htm>> Acesso em 20 fev. 2007.

GUERRA, Evandro Martins. **Os Controles Externos e Internos da Administração Pública e os Tribunais de Contas**. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

JUND, Sérgio. **Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos: teoria e 550 Questões - estilo ESAF, UNB e outras**. 3 ed. Consulex: Rio de Janeiro, 2002.

JUNIOR, José Hernandez Perez. **Auditoria de Demonstrações Contábeis: Normas e Procedimentos**. 3 ed. - São Paulo: Atlas, 2004.

LIMA FILHO, Luzinon Valle. **A Auditoria Operacional e a Constituição**. Um Enfoque Teórico e Algumas Sugestões de Ordem Prática. *Revista TCU*. Brasília, 21(43):15-32, Jan./Mar. 1990.

MILESKI, Helio Saul. **O Controle da Gestão Pública**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

NBC T- 12 - **Da Auditoria Interna**. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t12.htm>>. Acesso em 14 dez 2007.

OLIVEIRA, Luís Martins de. FILHO, André Diniz. **Curso Básico de Auditoria**, 1ª edição, São Paulo. Ed. Atlas S/A, 2001.

PALMEIRA, Guilherme. **SEF e FNDE - Verificação do Programa Nacional Biblioteca da Escola (PNBE) - Relatório de Auditoria Operacional**. Revista 92/2002.

PRICE WATERHOUSE. **A Constituição do Brasil - 1988 comparada com a Constituição de 1967 e comentada**. São Paulo: Departamento de Assessoria Tributária e Empresarial, 1989.

ROCHA, Arlindo Carvalho. **A Função da Auditoria Operacional na Avaliação de Controle de Entidades Governamentais**. Revista do Tribunal de Contas da União. v. 44, abr./jun. 1990.

SÁ, A. Lopes de. **Curso de Auditoria**, 10ª edição, São Paulo. Ed. Atlas S/A, 2002.

SANT'ANNA, Gilberto Casagrande. **Normas Brasileiras para o Exercício da Auditoria Interna: independência, competência profissional, âmbito do trabalho, execução do trabalho e administração da área de auditoria interna**. 2007. Disponível na internet em: <<http://www.concursopublico.trix.net/OK/AUDITORIA%20INTERNA.htm>>. Acesso em 20 de fev./2008.

SANTOS, Anselmo Romualdo. **Manual de Auditoria Interna: Evidência em Auditoria**. Traduzido do original Internal Audit Handbook. Vol. II, Part 2, Chapter 5 (Treasury Board of Canada): Brasília: SFC/SEAUD/CONOR/DIDES, 2000. Disponível em www.fazenda/sci.br.

ANEXOS

ANEXO A

RESOLUÇÃO CFC Nº 986/03

Aprova a NBC T 12 – Da Auditoria Interna.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas constituem corpo de doutrina contábil que estabelece regras de procedimentos técnicos a serem observadas quando da realização de trabalhos;

CONSIDERANDO que a forma adotada de fazer uso de trabalhos de instituições com as quais o Conselho Federal de Contabilidade mantém relações regulares e oficiais está de acordo com as diretrizes constantes dessas relações;

CONSIDERANDO que o Grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade, instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, atendendo ao que está disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 751, de 29 de dezembro de 1993, que recebeu nova redação pela Resolução CFC nº 980, de 24 de outubro de 2003, elaborou a NBC T 12 – Da Auditoria Interna;

CONSIDERANDO que por se tratar de atribuição que, para o adequado desempenho, deve ser empreendida pelo Conselho Federal de Contabilidade, em regime de franca, real e aberta cooperação com o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, o Instituto Nacional de Seguro Social, o Ministério da Educação e do Desporto, a Secretaria Federal de Controle, a Secretaria da Receita Federal, a Secretaria do Tesouro Nacional e a Superintendência de Seguros Privados,

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar a NBC T 12 – Da Auditoria Interna.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor a partir do dia 1º de janeiro de 2004, revogando a Resolução CFC nº 780, de 24 de março de 1995.

Brasília, 21 de novembro de 2003.

Contador ALCEDINO GOMES BARBOSA

Presidente

Ata CFC nº 850

Procs. CFC nºs 40/03 e 42/03

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

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 - Esta norma trata da atividade e dos procedimentos de Auditoria Interna Contábil, doravante denominada Auditoria Interna.

12.1.1.2 - A Auditoria Interna é exercida nas pessoas jurídicas de direito público, interno ou externo, e de direito privado.

12.1.1.3 - 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.

12.1.1.4 - A atividade da 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.

12.1.2 - Papéis de Trabalho

12.1.2.1 - A Auditoria Interna deve ser documentada por meio de papéis de trabalho, elaborados em meio físico ou eletrônico, que devem ser organizados e arquivados de forma sistemática e racional.

12.1.2.2 - Os papéis de trabalho constituem documentos e registros dos fatos, informações e provas, obtido no curso da auditoria, a fim de evidenciar os exames realizados e dar suporte à sua opinião, críticas, sugestões e recomendações.

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

12.1.2.4 - Análises, demonstrações ou quaisquer outros documentos devem ter sua integridade verificada sempre que forem anexados aos papéis de trabalho.

12.1.3 - Fraude e Erro

12.1.3.1 - A Auditoria Interna deve assessorar a administração da entidade no trabalho de prevenção de fraudes e erros, obrigando-se a informá-la, sempre por escrito, de maneira reservada, sobre quaisquer indícios ou confirmações de irregularidades detectadas no decorrer de seu trabalho.

12.1.3.2 - O termo “fraude” aplica-se a ato intencional de omissão e/ou manipulação de transações e operações, adulteração de documentos, registros, relatórios, informações e demonstrações contábeis, tanto em termos físicos quanto monetários.

12.1.3.3 - O termo “erro” aplica-se a ato não-intencional de omissão, desatenção, desconhecimento ou má interpretação de fatos na elaboração de registros, informações e demonstrações contábeis, bem como de transações e operações da entidade, tanto em termos físicos quanto monetários.

12.2 - NORMAS DE EXECUÇÃO DOS TRABALHOS

12.2.1 - Planejamento da Auditoria Interna

12.2.1.1 - O planejamento do trabalho da Auditoria Interna compreende os exames preliminares das áreas, atividades, produtos e processos, para definir a amplitude e a época do trabalho a ser realizado, de acordo com as diretrizes estabelecidas pela administração da entidade.

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

- a) o conhecimento detalhado da política e dos instrumentos de gestão de riscos da entidade;
- b) o conhecimento detalhado das atividades operacionais e dos sistemas contábil e de controles internos e seu grau de confiabilidade da entidade;
- c) a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria interna a serem aplicados, alinhados com a política de gestão de riscos da entidade;
- d) a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas que estejam no âmbito dos trabalhos da Auditoria Interna;

- e) o uso do trabalho de especialistas;
- f) os riscos de auditoria, quer pelo volume ou pela complexidade das transações e operações;
- g) o conhecimento do resultado e das providências tomadas em relação a trabalhos anteriores, semelhantes ou relacionados;
- h) as orientações e as expectativas externadas pela administração aos auditores internos; e
- i) o conhecimento da missão e objetivos estratégicos da entidade.

12.2.1.3 - O planejamento deve ser documentado e os programas de trabalho formalmente preparados, detalhando-se o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade, extensão, equipe técnica e uso de especialistas.

12.2.1.4 - Os programas de trabalho devem ser estruturados de forma a servir como guia e meio de controle de execução do trabalho, devendo ser revisados e atualizados sempre que as circunstâncias o exigirem.

12.2.2 - Riscos da Auditoria Interna

12.2.2.1 - A análise dos riscos da Auditoria Interna deve ser feita na fase de planejamento dos trabalhos; estão relacionados à possibilidade de não se atingir, de forma satisfatória, o objetivo dos trabalhos. Nesse sentido, devem ser considerados, principalmente, os seguintes aspectos:

- a) a verificação e a comunicação de eventuais limitações ao alcance dos procedimentos da Auditoria Interna, a serem aplicados, considerando o volume ou a complexidade das transações e das operações;
- b) a extensão da responsabilidade do auditor interno no uso dos trabalhos de especialistas.

12.2.3 - Procedimentos da Auditoria Interna

12.2.3.1 - Os procedimentos da Auditoria Interna constituem exames e investigações, incluindo testes de observância e testes substantivos, que permitem ao auditor interno obter subsídios suficientes para fundamentar suas conclusões e recomendações à administração da entidade.

12.2.3.2 - Os testes de observância visam à obtenção de razoável segurança de que os controles internos estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento, inclusive quanto ao seu cumprimento pelos funcionários e administradores da entidade. Na sua aplicação, devem ser considerados os seguintes procedimentos:

- a) inspeção - verificação de registros, documentos e ativos tangíveis;
- b) observação - acompanhamento de processo ou procedimento quando de sua execução; e
- c) investigação e confirmação – obtenção de informações perante pessoas físicas ou jurídicas conhecedoras das transações e das operações, dentro ou fora da entidade.

12.2.3.3 - Os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelos sistemas de informação da entidade.

12.2.3.4 - As informações que fundamentam os resultados da Auditoria Interna são denominadas de “evidências”, que devem ser suficientes, fidedignas, relevantes e úteis, de modo a fornecer base sólida para as conclusões e recomendações à administração da entidade.

12.2.3.5 - O processo de obtenção e avaliação das informações compreende:

I - a obtenção de informações sobre os assuntos relacionados aos objetivos e ao alcance da Auditoria Interna, devendo ser observado que:

- a) a informação suficiente é aquela que é factual e convincente, de tal forma que uma pessoa prudente e informada possa entendê-la da mesma forma que o auditor interno;
- b) a informação adequada é aquela que, sendo confiável, propicia a melhor evidência alcançável, por meio do uso apropriado das técnicas de Auditoria Interna;
- c) a informação relevante é a que dá suporte às conclusões e às recomendações da Auditoria Interna;
- d) a informação útil é a que auxilia a entidade a atingir suas metas.

II - a avaliação da efetividade das informações obtidas, mediante a aplicação de procedimentos da Auditoria Interna, incluindo testes substantivos, se as circunstâncias assim o exigirem.

12.2.3.6 - O processo deve ser supervisionado para alcançar razoável segurança de que o objetivo do trabalho da Auditoria Interna está sendo atingido.

12.2.3.7 - Devem ser adotados procedimentos adequados para assegurar que as contingências ativas e passivas relevantes - decorrentes de processos judiciais e extrajudiciais, reivindicações e reclamações, bem como de lançamentos de tributos e de contribuições em disputa, - foram identificadas e são do conhecimento da administração da entidade.

12.2.3.8 - No trabalho da Auditoria Interna, quando aplicável, deve ser examinada a observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, das Normas Brasileiras

de Contabilidade e da legislação tributária, trabalhista e societária, bem como o cumprimento das normas reguladoras a que estiver sujeita a entidade.

12.2.4 - Amostragem

12.2.4.1 - Ao determinar a extensão de um teste de auditoria ou um método de seleção de itens a serem testados, podem ser empregadas técnicas de amostragem.

12.2.4.2 - Ao usar método de amostragem, estatística ou não, deve ser projetada e selecionada uma amostra que possa proporcionar evidência de auditoria suficiente e apropriada.

12.2.5 - Processamento Eletrônico de Dados – PED

12.2.5.1 - A utilização de processamento eletrônico de dados pela entidade requer que exista, na equipe da Auditoria Interna, profissional com conhecimento suficiente sobre a tecnologia da informação e os sistemas de informação utilizados.

12.2.5.2 - O uso de técnicas de Auditoria Interna, que demandem o emprego de recursos tecnológicos de processamento de informações, requer que exista na equipe da Auditoria Interna profissional com conhecimento suficiente 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 DA AUDITORIA INTERNA

12.3.1 - O relatório é o documento pelo qual a Auditoria Interna apresenta o resultado dos seus trabalhos, devendo ser redigido com objetividade e imparcialidade, de forma a expressar, claramente, suas conclusões, recomendações e providências a serem tomadas pela administração da entidade.

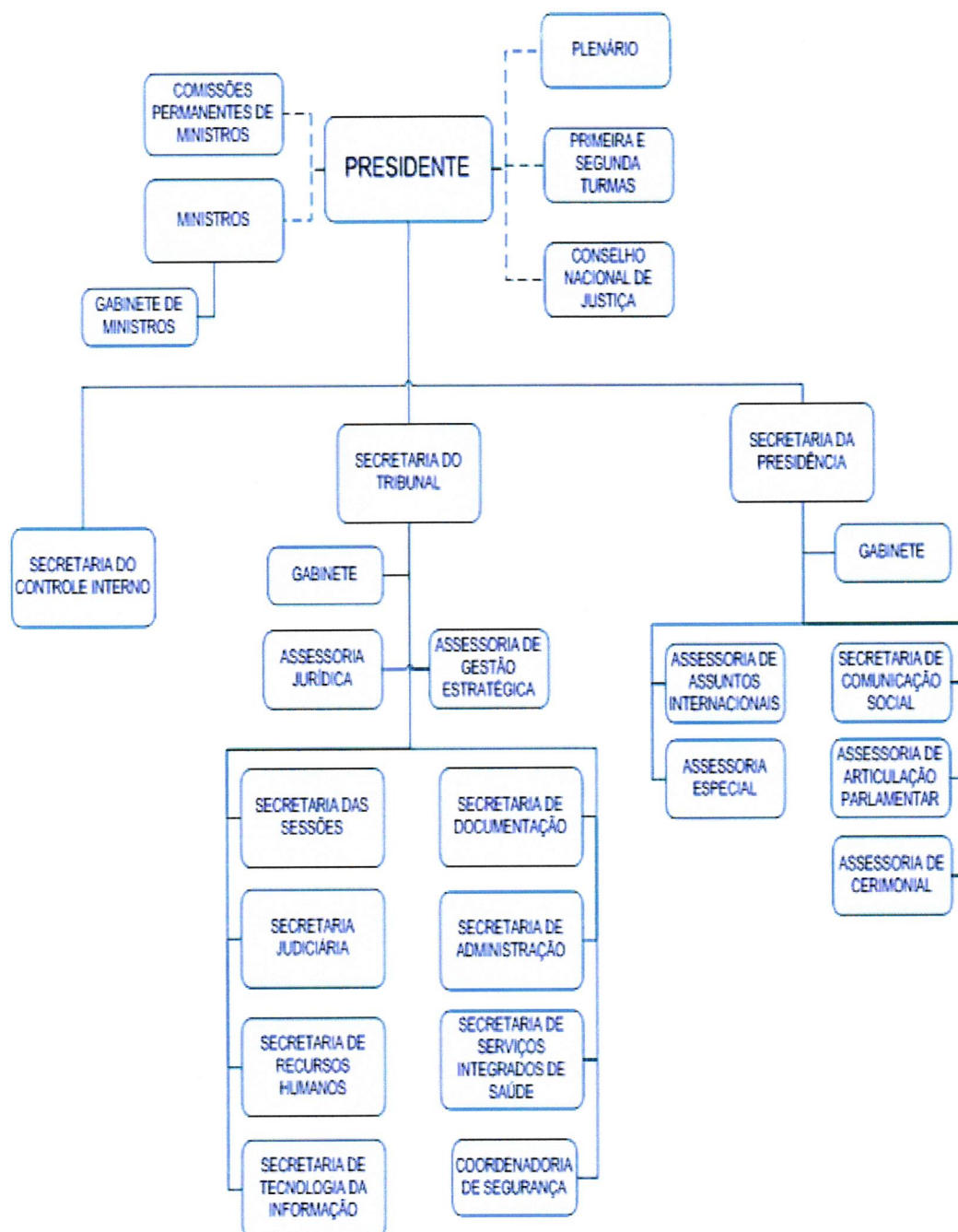
12.3.2 - O relatório da Auditoria Interna deve abordar, no mínimo, os seguintes aspectos:

- a) o objetivo e a extensão dos trabalhos;
- b) a metodologia adotada;
- c) os principais procedimentos de auditoria aplicados e sua extensão;
- d) eventuais limitações ao alcance dos procedimentos de auditoria;
- e) a descrição dos fatos constatados e as evidências encontradas;
- f) os riscos associados aos fatos constatados; e
- g) as conclusões e as recomendações resultantes dos fatos constatados.

12.3.3 - O relatório da Auditoria Interna deve ser apresentado a quem tenha solicitado o trabalho ou a quem este autorizar, devendo ser preservada a confidencialidade do seu conteúdo.

12.3.4 - A Auditoria Interna deve avaliar a necessidade de emissão de relatório parcial, na hipótese de constatar impropriedades/irregularidades/ ilegalidades que necessitem providências imediatas da administração da entidade, e que não possam aguardar o final dos exames, considerando o disposto no item **12.1.3.1**.

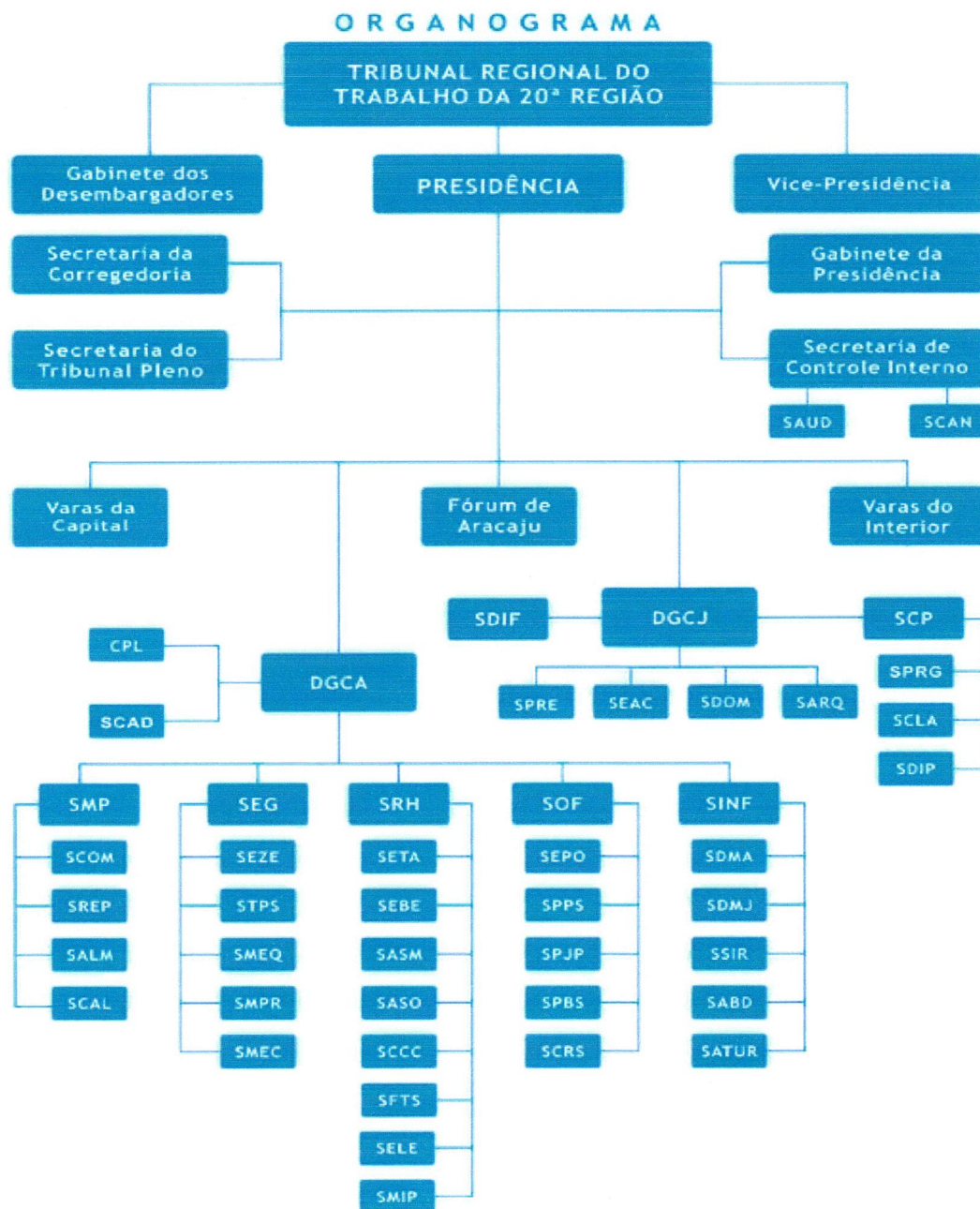
ANEXO B

PODER JUDICIÁRIO - SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - STF⁴

⁴ Fonte: <http://www.stf.gov.br/porta1/cms/verTexto.asp?servico=sobreStfOrganograma>

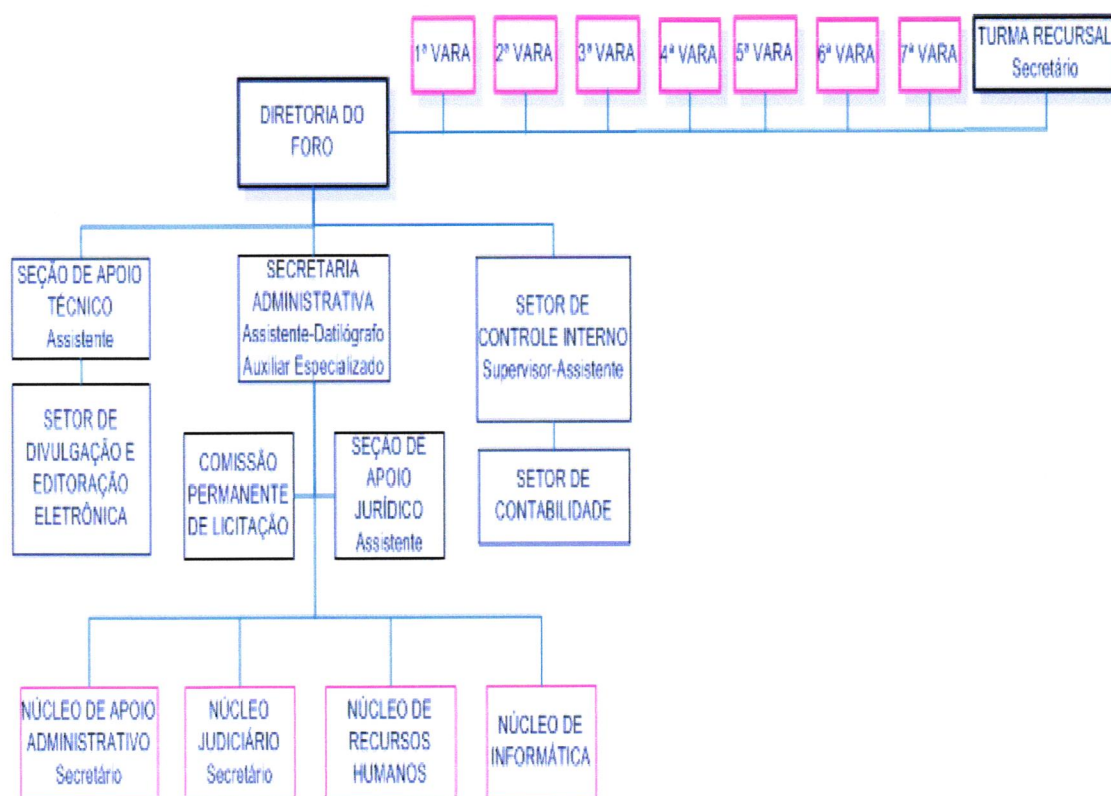
ANEXO C

TRIBUNAL REGIONAL DO TRABALHO DA 20ª REGIÃO
TRT 20ª Região⁵:



⁵ Fonte: <http://trt20.gov.br/index.php?comp=institucional&var=1117484668>

ANEXO D

JUSTIÇA FEDERAL DO ESTADO DE SERGIPE - JF/SE⁶:

⁶ Fonte: <http://www.jfse.gov.br/organogramas/organogeral.html>

ANEXO E

MINISTÉRIO PÚBLICO DA UNIÃO - MPU⁷

⁷ Fonte: <http://www.mpu.gov.br/navegacao/institucional/organograma>

ANEXO F

PODER LEGISLATIVO

Câmara dos Deputados⁸

Estrutura Administrativa

SECRETARIA DE CONTROLE INTERNO

À Secretaria de Controle Interno, subordinada diretamente à Mesa Diretora, compete exercer o acompanhamento e a avaliação da gestão e dos recursos geridos pela Câmara dos Deputados, mediante a aplicação de técnicas de auditoria e de fiscalização nos sistemas contábil, orçamentário, financeiro, operacional e patrimonial.

Possui, em sua estrutura, as seguintes Coordenações:

Coordenação de Auditoria de Pessoal

À Coordenação de Auditoria de Pessoal compete verificar e emitir parecer sobre a exatidão, a suficiência e, em especial, a legalidade dos atos de admissão e desligamento de pessoal e dos atos de concessão de aposentadoria e pensão, submetendo-os ao Tribunal de Contas da União para fins de apreciação; proceder à auditoria nas folhas de pagamento dos servidores ativos, inativos e pensionistas e nas cessões e requisições para o exercício de cargo de natureza especial; fiscalizar o cumprimento da obrigação de entrega, perante o órgão de pessoal, da Declaração de Bens e Rendias (Declaração encaminhada à Secretaria da Receita Federal), verificando, ainda, a legalidade e legitimidade dos bens e dos rendimentos declarados; realizar outras auditorias especiais na área de pessoal.

⁸ **Fonte:** http://www2.camara.gov.br/internet/conheca/estruturaadm/controle_interno.html/

Coordenação de Auditoria Contábil e Operacional

É da competência da Coordenação de Auditoria Contábil e Operacional a realização de auditoria na documentação comprobatória das despesas realizadas pela Casa e seus respectivos registros contábeis; nas prestações de contas de convênios; nos valores expressos no Relatório de Gestão Fiscal; nos processos de Tomadas de Contas Especiais e na Tomada de Contas Anual.

Coordenação de Auditoria de Licitações, Contratos e Patrimônio

É da competência da Coordenação de Auditoria de Licitações, Contratos e Patrimônio realizar auditoria nas áreas de licitações, incluindo as dispensas e inexigibilidades; na formalização e na execução de contratos, convênios, acordos e ajustes e na área patrimonial (seus móveis e imóveis) da Câmara dos Deputados.

Coordenação de Auditoria de Assuntos Parlamentares

Compete à Coordenação de Auditoria de Assuntos Parlamentares o acompanhamento da remessa ao Tribunal de Contas da União das Declarações de Bens e Rendas dos Parlamentares entregues quando da posse, anualmente e nos afastamentos definitivos e auditoria nas admissões, exonerações e requisições de secretários parlamentares; na folha de pagamento dos Parlamentares e dos servidores lotados nos respectivos gabinetes; nas despesas relativas à verba indenizatória do exercício parlamentar e na verba de gabinete, bem como nas cotas telefônicas, postal e de transporte aéreo; nos processos de pensão e aposentadoria parlamentar.

ANEXO G

PODER EXECUTIVO⁹

LEI Nº 3.630

DE 26 DE JUNHO DE 1995

Publicado no Diário Oficial do dia 27/06/1995

O GOVERNADOR DO ESTADO DE SERGIPE,

Faço saber que a Assembléia Legislativa do Estado de Sergipe decretou e eu sanciono a seguinte Lei:

TÍTULO ÚNICO

DA CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO

CAPÍTULO I

Do Conceito, da Finalidade e das Áreas de Competências

Art. 1º - A Controladoria Geral do Estado - CONGER, órgão da Administração Direta do Poder Executivo do Estado de Sergipe, integrante da Governadoria Estadual, instituída nos termos da Lei Nº 3.591, de 09 de janeiro de 1995, tem a organização básica disposta nesta Lei, que estabelece a sua finalidade, estrutura, competências e normas gerais de funcionamento.

Art. 2º - A CONGER é subordinada diretamente ao Governador do Estado, sendo dirigida pelo Secretário-Chefe da Controladoria Geral do Estado, e rege-se pela Lei Nº 3.591, de 09 de janeiro de 1995, pelo disposto nesta Lei, e por outras disposições legais que lhe forem aplicáveis.

Art. 3º - A Controladoria Geral do Estado - CONGER, tem por finalidade a promoção, execução e coordenação das atividades de controle interno dos órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual, de conformidade com o disposto no Art. 72 da Constituição Estadual, atuando como Órgão Central do respectivo Sistema.

Art. 4º - Compete à Controladoria Geral do Estado - CONGER, o exercício pleno da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e das entidades da Administração Direta, Indireta e Fundacional, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas, visando a salvaguarda dos bens a verificação da exatidão e regularidade das contas e a boa execução do orçamento, bem como de outras atividades necessárias ao cumprimento de suas finalidades, nos termos do seu Regulamento.

⁹ **Fonte:** <http://www.cge.se.gov.br/modules/tinyd0/index.php?id=3>