

Cristine Vieira Valério

Auditoria Interna com Enfoque nos Controles Internos

UDF – Centro Universitário

Agosto/2003

Dedicatória

Aos meus familiares, pela compreensão dos momentos ausentes; aos amigos, pelo apoio e incentivo recebidos; à Embrapa, pela oportunidade concedida; às grandes amizades conquistadas durante o curso e, ao professor Domingos Poubel de Castro, por sua orientação atenciosa, prestativa e paciente.

Agradecimentos

*A Deus, por Sua constante presença
em minha vida, e por todos os
dons por Ele concedidos.*

*"Ainda que um exército me cercasse,
o meu coração não temeria; ainda
que a guerra se levantasse contra
mim, Nele confiaria".*

(Salmos 27:3)

Resumo

A presente monografia discorre a respeito do tema Auditoria Interna com ênfase nos controles internos, e seu objetivo destacar a importância de uma auditoria interna numa organização, enfocando a necessidade de controles internos adequados a cada empresa. Para situar melhor o tema em questão, incluiu-se um breve histórico com enfoque na evolução e na situação atual da ação da auditoria nas empresas, desde os tempos mais remotos até os dias de hoje, apresentando uma nova visão de auditoria, que deixa de ser uma auditoria punitiva e passa a ser uma auditoria preventiva e corretiva. A metodologia aplicada na elaboração desta monografia foi a pesquisa bibliográfica. Além de leis e decretos, foram consultados, também, artigos técnicos, revistas e livros de renomados autores, dentre eles William Attie, Antônio Lopes de Sá e Marcelo Cavalcante. Entende-se que, de fato, os controles internos são instrumentos que facilitam o trabalho do auditor. Como parte de uma organização, eles contribuem para o alcance de seus objetivos.

Palavras-Chave: Controle Interno, Auditoria Interna.

1. Introdução

A existência de empresas de auditoria representa uma realidade incontestável.

Atualmente, a maneira de enfrentar ondas de mudanças rápidas e de reflexos nos mercados nacional e internacional é desenvolver planos estratégicos, incluindo sistemas de controles internos que se ajustem a cada tipo de negócio.

Para sobreviver, toda organização precisa equilibrar-se na corda bamba do mercado – nacional ou internacional. Assim, para manter o equilíbrio, os pilares de sustentação são oriundos ou extraídos dos controles internos existentes ou a serem criados e desenvolvidos pela organização. Só assim a organização disporá de parâmetros para avaliar seu grau de conhecimento, tendo como espelho o atingimento de seus planos estratégicos de trabalho.

A finalidade deste trabalho é destacar a importância de uma auditoria interna nas empresas e sua relação com quem a administra; enfatizar a necessidade de controles internos adequados a cada organização para atingir objetivos traçados; citar o trabalho de um auditor dentro de uma organização, além de contextualizar os controles internos – tanto na área privada quanto na área pública –, por considerar um tema de extrema relevância no contexto organizacional e por não poder falar em auditoria, sem lembrar que ela é parte integrante de todas as ações de controle interno das empresas.

Partindo de uma breve contextualização histórica sobre auditoria, enfoca-se a diferenciação entre auditoria interna e externa, relacionam-se tipos, conceitos e ações de auditoria, bem como definições, responsabilidades, classificação e características de controle interno.

Visualiza-se a Auditoria Interna como figurando em linha de assessoramento, ligada diretamente à presidência da organização.

Fala-se do trabalho do auditor, quer seja ele interno ou externo, citando também algumas de suas habilidades, como por exemplo:

Ser criativo – Para perceber as soluções dos problemas contábeis diários.

Ter percepção aguçada – Para que possa antever as possibilidades de existência de erros e fraudes.

Ter vocação estratégica – Para que seus atos resultem em ações que evitem elevação de custos e garantam o aumento da eficácia e da eficiência organizacional.

Ser empreendedor – Não basta, ao auditor, encontrar, no dia a dia, erros e fraudes. O mais importante é associá-los ao desenvolvimento da instituição em prol do atingimento de sua missão, de seus objetivos e metas.

Ser atualizado – O auditor deve estar constantemente familiarizado com o que há de mais moderno em termos de auditoria e controles internos, pois a atualização constante deve ser uma tônica em seu trabalho diário, para corrigir rumos contábeis da empresa, devendo possuir uma postura de eterno curioso.

Conceitua-se auditoria de um modo geral e, nesta linha de pensamento, relacionam-se alguns tipos de auditoria, como a Auditoria Operacional que observa, analisa e projeta a “saúde” presente e futura da organização; a Auditoria de Gestão, e a Auditoria Contábil.

Neste trabalho, nos detivemos um pouco mais na Auditoria Interna, por ser ela de suma importância para os auditores internos. A Auditoria Interna é o órgão especializado e prestigiado por todos, principalmente pelo executivo maior da empresa.

Apesar do papel essencial desempenhado pelo auditor interno na organização e do seu setor estar subordinado à alta administração, deixa-se claro que o trabalho integrado de auditoria ainda hoje representa um grande desafio, quer seja devido às próprias limitações dos controles internos, quer seja por limitações políticas. Mesmo porque não existe um modelo padrão que possa ser utilizado para qualquer negócio. Cada organização deve encontrar o seu melhor paradigma.

Os controles internos são destacados porque atuam como verdadeiras vigas-mestres na sustentação de qualquer organização, contribuindo para o sucesso e a sobrevivência do empreendimento.

Chama-se a atenção para o fato de se trabalhar com risco de auditoria – risco de sobrevivência da organização – uma vez que, onde existir atividade de risco existirá, também, a possibilidade de perigo. Citam-se e conceituam-se alguns tipos de riscos.

Finalizando, descreve-se sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, que se faz tão importante e fundamental para o governo quanto ao controle interno no âmbito de empresas privadas.

Espera-se que esta monografia acrescente conhecimento e aprendizado aos leitores; que a auditoria e os controles internos possam contribuir, efetivamente, para a capacitação de nossas organizações, fazendo com que elas sejam

reconhecidas internacionalmente; e que conscientize nossos administradores da importância de um eficiente sistema de controle interno e seu acompanhamento.

Auditoria Interna com Enfoque nos Controles Internos

2. Fundamentos da Auditoria

2.1 Noções Históricas

A Auditoria tem sua importância reconhecida em tempos remotos, já na longínqua civilização suméria. Surgiu em decorrência do desenvolvimento dos negócios que, com o tempo, apresentavam mudanças e precisavam acompanhar o crescimento tecnológico.

De origem latina (*audire*), o termo Auditoria foi usado pelos ingleses, como sendo a tecnologia contábil da revisão (*auditing*). Como se vê, a atividade de auditoria teve origem na Inglaterra, no tempo em que dominava os mares e o mercantilismo. Quando os ingleses começaram a investir em diversos locais e países, perceberam que seus investimentos precisavam ser “examinados” ou auditados.

Na Idade Média, muitas associações profissionais foram criadas em vários países da Europa, com a incumbência de executar as funções de auditoria. Dentre as associações, destacaram-se:

- Os Conselhos Londrinos, em 1.310.
- Tribunal de Contas, em 1.640, em Paris, França.
- Collegio dei Raxonatti, em 1.581, em Veneza, Itália.
- A Academia dei Ragionieri, em 1.658, em Milão e Bolonha, Itália.

Na segunda metade do século 18, a Revolução Industrial agregou novas diretrizes às técnicas contábeis, em especial, às de auditoria, para atender às necessidades surgidas com o aparecimento de grandes empresas. Assim, em 1.845, logo após a contabilidade chegar aos domínios científicos, o *Railway Companies Consolidation Act* tornava obrigatória a verificação anual dos balanços, que deveria ser feita por auditores.

No Brasil, a evolução da auditoria tem relação com a chegada de empresas estrangeiras de auditoria independente.

Segundo Attie (1998, p. 29), as principais influências que possibilitaram o desenvolvimento da auditoria no Brasil, foram:

- Filiais e subsidiárias de firmas estrangeiras.
- Financiamento de empresas brasileiras por entidades internacionais.
- Crescimento das empresas brasileiras e necessidade de descentralização e de diversificação de suas atividades econômicas.
- Evolução do mercado de capitais.

- Criação das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil, em 1972.
- Criação da Comissão de Valores Mobiliários e da Lei das Sociedades Anônimas, em 1976.

Em 1960, foi fundado o Instituto dos Auditores Internos do Brasil – Audibra, para propiciar sua formação, capacitação e desenvolvimento.

Há cerca de 20 anos, iniciou-se em São Paulo, o Movimento de Associação de Auditores, por meio do Instituto de Contadores Públicos do Brasil; posteriormente, o Instituto Brasileiro de Auditores Independentes, no então Estado da Guanabara, como também o Instituto de Contadores do Rio Grande do Sul – Icargs.

No final de 1971, com a união de algumas associações, foi criado o Instituto de Auditores Independentes do Brasil, com reconhecimento pela Resolução 317, do Conselho Federal de Contabilidade, em 1972, e pela Resolução 220, do Banco Central do Brasil, do mesmo ano. Depois, este Instituto transformou-se em Instituto Brasileiro de Contabilidade – Ibracon, que dedica-se a editar normas e princípios para o trabalho dos auditores.

Com a criação da Lei nº 6.385, de 17/12/1976, o registro de auditores para o Mercado de Capitais passou a ser de responsabilidade da Comissão de Valores Imobiliários.

Em 1977, surgiu, em Brasília, a Ordem dos Auditores Independentes do Brasil, que no ano seguinte (1978), passou a ser a instituição com o maior número de auditores do País.

O que antes limitava-se a averiguar a exatidão de registros contábeis, atualmente a auditoria tem sentido mais amplo e dinâmico, deixando de ser apenas uma técnica contábil, e adquirindo funções importantes na empresa e em sua administração. Ela mudou o enfoque, passando de um posicionamento hostil, repressivo e policialesco, para uma postura preventiva, com uma auditagem feita em parceria, buscando orientar o administrador, emitir opiniões e fazer recomendações.

2. 2 O Auditor

O termo auditor provém do inglês (*to audit*) que uma vez traduzido para o português, significa examinar, corrigir, ajustar, certificar.

Assim, o nome auditor é dado a quem pratica a técnica da auditoria. Ele surgiu no final do século 13, por volta de 1.285, no reinado de Eduardo I, na Inglaterra. O auditor examinava as contas e, caso estas não refletissem a realidade dos fatos, seu parecer era motivo de punição. Naquela época, o propósito da auditoria era associado à identificação de irregularidades, com o objetivo de punir os infratores. Era grande a confiança depositada no auditor.

Competência, equilíbrio emocional, integridade moral, paciência, habilidade de raciocínio, pesquisa e observação, honestidade, alto senso de julgamento e sigilo são qualidades para se exercer a profissão de auditor, podendo o mesmo ser penalizado por ação cível ou penal movida pelos acionistas, credores, fornecedores, clientes ou pessoas que se basearem em seus certificados ou relatórios para transacionar com a entidade auditada, caso não desempenhe bem suas funções ou que por desídia ou inoperância deixar de apurar ou apontar falhas, irregularidades ou fraudes.

Além desses adjetivos, o auditor deve ter algumas habilidades necessárias para a função, destacadas a seguir:

- **Ter criatividade e capacidade de percepção** – Pelo fato de a auditoria relacionar-se com fatos presentes e futuros, o auditor deve estar atento na identificação da potencialidade da empresa, frente às necessidades do mercado em que ela faz parte, ajudando na correção e eventuais rumos.
- **Ter habilidade para fazer planejamento estratégico** – O auditor deve ter aguçada capacidade de planejar e de traçar estratégias para agregar informações que possibilitem a avaliação das medidas que estão sendo tomadas pela empresa.
- **Ser empreendedor e autodidata** – O auditor deve colocar-se na posição de acionista da empresa, com o espírito empreendedor dos grandes homens de negócios. Seu conhecimento deve ser contínuo, não bastando conhecer apenas de contabilidade, informática, marketing, legislação, entre outros, mas estar atento às novas tecnologias, técnicas administrativas, qualidade dos processos e potencial do mercado específico no qual a empresa atua. Segundo Sá (1989, p. 23),

“o trabalho do auditor é de tamanha confiança e relevância que não raras vezes as administrações das empresas entregam aos auditores problemas de esfera puramente administrativa porque confiam extremamente na capacidade e na integridade do profissional”.

Cabe ressaltar que a integridade e a honestidade dos administradores são pontos a serem observados pelo auditor, ao planejar e realizar seu trabalho. Pela própria hierarquia, os gerentes podem ordenar que seus funcionários ocultem

transações ou até mesmo informações importantes para o trabalho do auditor. Ele não deve basear-se em suposições e nem confiar plenamente nos controles internos, deve ser cético pois, por mais seguros que eles possam parecer, estão expostos à má conduta, erros e fraudes.

A NBCT 12 – Normas Brasileiras de Contabilidade relativas à Auditoria Interna - , item 12.1.4, conceitua erro e fraude:

Fraude – Aplica-se a atos voluntários de omissão e manipulação de transações e operações, adulteração de documentos, registros, relatórios e demonstrações contábeis, tanto em termos físicos quanto monetários.

Erro – Aplica-se a atos involuntários de omissão, desatenção, desconhecimento ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis, bem como a transações e operações da entidade, tanto em termos físicos quanto monetários.

Alguns tópicos relevantes devem estar na mira do auditor. São eles:

- Conhecer os controles internos, estabelecendo assim os limites da área a ser examinada.
- Conhecer o grau de responsabilidade das pessoas envolvidas na auditoria, com vistas a eliminar possíveis irregularidades.
- Usar entrevistas como técnica de levantamento preliminar de dados.
- Analisar detalhadamente os organogramas funcionais da empresa, observando a distribuição da autoridade e a rede de comunicação.

- Averiguar se existem indícios de que dirigentes ou empregados tenham níveis de vida superiores àqueles suportados por seus rendimentos.
- Verificar se os empregados que ocupam cargos de confiança gozam de férias regularmente e se podem ser substituídos.
- Relatar à direção da empresa, todas as irregularidades encontradas, alertando para a gravidade dos fatos e sugerindo as possíveis providências.

2.3 Conceitos de Auditoria

Diferentemente do que muitas pessoas leigas no assunto auditoria possam pensar, a auditoria não é baseada apenas em fatos passados; os auditores não são arqueólogos, que vivem revirando o passado. A auditoria é voltada para a validação e a avaliação de dados e informações presentes e futuras, e fornece subsídios básicos na tomada de decisões das empresas.

Segundo Holmes (apud de Sá, 1989, p.20), a "auditoria é o exame de demonstrações e registros administrativos. O auditor observa a exatidão, a integridade e a autenticidade de tais demonstrações, registros e documentos".

Alencar (1984, p.21) conceitua auditoria como sendo

"o exame realizado num órgão, empresa ou entidade, que tem por objetivo analisar a legalidade e a veracidade de todos os atos e fatos administrativos efetuados em

determinada gestão. O resultado desse exame é apresentado por meio de relatório, parecer ou certificado de auditoria, onde os fatos são apontados e sugeridas as providências para a correção das falhas detectadas”.

De acordo com Attie (1998, p.26), a visão da auditoria pode ser assim resumida:

Atitude Mental – A atividade de auditoria é fundamentalmente crítica, voltada às regras em vigor por força das normas implantadas para o controle do patrimônio, testando sua atividade e cerceamento às possibilidades de riscos e erros.

Atitude Profissional – A atividade de auditoria – com vistas ao objeto em exame – reflete a combinação de uma educação profissional adquirida com o conhecimento técnico pelo estudo permanente de novos instrumentos de trabalho, regulamentações, aprimoramento pessoal e pela experiência adquirida em trabalhos diferentes, com o uso do raciocínio e julgamentos, complementados pela maturação pessoal, dando ao auditor capacitação mental e intelectual para avaliar e concluir os dados em exame.

Atitude Preventiva – A auditoria deve primar pela construção de uma reputação proba, alicerçada em padrões morais inatacáveis. A aposição da assinatura do auditor – no parecer de auditoria que acompanha as demonstrações financeiras – implica no exercício de uma atitude preventiva, de alguém com força moral suficiente para dar credibilidade a elas e dizer, de forma clara e precisa, o que precisa ser dito em qualquer circunstância.

A auditoria é vista como uma atividade de assessoramento, para garantir que os controles sejam adequados, corretamente executados e que as informações

geradas sejam fidedignas, espelhando a realidade financeira e econômica da empresa. Consiste num mecanismo de controle, na medida em que revisa e avalia a eficiência e a adequação dos outros controles existentes e auxilia a alta administração na tomada de decisões.

Para que a função da auditoria exerça um trabalho adequado, faz-se necessário que a alta administração reconheça e entenda os benefícios de seu trabalho. Em contrapartida, o auditor deve fornecer subsídios que possam agregar valor para tomada de decisões e assim garantir resultados satisfatórios para a empresa.

2. 4 Diferença entre Auditoria Externa e Auditoria Interna

Alencar (1984, p. 22) define auditoria externa como sendo “aquela executada por profissional habilitado ou organização profissional especializada, sem vinculações com a empresa auditada”. E conceitua auditoria interna como sendo

“nas empresas privadas, aquela que se executa por iniciativa própria ou por meio de departamentos específicos ou serviços contratados. No setor público, é a que é efetuada por meio dos órgãos de controle interno”.

Assim, fica definido que quando os serviços de auditoria são executados por funcionários da própria empresa, trata-se de auditoria interna, e os auditores internos devem estar subordinados à alta cúpula da empresa, ocupar posição de *staff*, e estar sempre alerta, a fim de detectar e comunicar fatos e questões, de qualquer setor da organização, que mereçam atenção especial da administração.

Devem realizar seu trabalho, observando as legislações tributária, trabalhista e societária, e verificando o cumprimento de normas reguladoras a que a entidade estiver sujeita.

No caso da auditoria externa, são contratados auditores independentes, que não possuem vínculo empregatício com a empresa auditada. São as empresas que prestam contas a seus acionistas, que possuem grande volume de operações ou são dirigidas por um grande número de gerentes ou diretores, que se vêem na necessidade de contratar auditores independentes.

O auditor externo, também chamado de auditor independente, tem na imparcialidade o seu principal requisito de sucesso no desenvolvimento de sua atividade de trabalho. É nesta imparcialidade, nesta independência, que está o valor do seu parecer. Sem essa imparcialidade, sua função nada vale.

O auditor externo não pode aceitar imposições da empresa quanto aos métodos adotados para o desenvolvimento de seu trabalho de auditoria e nem quanto às conclusões a que deve chegar. Cabe a ele julgar a extensão e a profundidade do exame, validade e procedência das provas, para então tirar conclusões e emitir seu parecer final.

2.5 . Auditoria de Gestão

É uma atividade nova ou uma técnica que oferece aos mais altos níveis de uma organização – seja ela de caráter público ou privado – serviço de consultoria, mostrando pontos fracos e fortes da organização, sugerindo recomendações para o processo de tomada de decisão, baseada nos critérios de eficiência, efetividade e economia na consecução dos objetivos traçados.

A auditoria de gestão busca a identificação de desvios relevantes e aponta atividades ou departamentos fora do padrão de desempenho esperado.

A auditoria de gestão tem o propósito de emitir opinião com objetivo de verificar a regularidade das contas; certificar a execução de contratos, convênios, acordos, aplicação do dinheiro público, na guarda e administração dos valores e bens do Estado.

O artigo 3º do Decreto 3.591 (Brasil, 2000) diz, em seu § 4º:

“A avaliação da gestão dos administradores públicos federais visa a comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos e a examinar os resultados quanto à eficiência e a eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais”.

Guzmán (apud GRATERON, 1999, p.01) diz:

“Os governos e as instituições enfrentam, na atualidade, grandes desafios. Garantir que está obtendo o maior benefício possível dos fundos públicos que gastam em suas organizações é um deles. Outro, é o de convencer ao público de sua transparência e a capacidade de render contas, assim como o uso de adequadas práticas administrativas. O governo não só deve ser econômico, eficiente e eficaz, como deve ser capaz de demonstrá-lo”.

A auditoria de gestão é um instrumento de avaliação da gestão ou direção em empresas, quer seja ela pública ou privada.

O uso indevido de recursos públicos, em benefício próprio ou de terceiros, está associado à falta de controles adequados, o que facilita o crescimento da corrupção. A auditoria de gestão aparece para enfrentar este crescimento, para administrar de forma eficiente, eficaz e econômica os cofres públicos e fornecer aos gestores públicos, instrumentos que demonstrem a transparência dos atos públicos.

A auditoria de gestão traz diversas contribuições, seja empresa pública ou privada. Entre as contribuições e segundo Grateron (1999, p.6), podemos citar:

- Promove a medição da gestão.
- Melhora os sistemas de medição.
- Contribui para a eficiência, eficácia e economia da gestão administrativa.
- Contribui para obtenção de melhores rendimentos e receitas para a entidade, o que se traduz em maximizar o valor agregado para o Estado.
- Promove a formação de auditores em áreas não tradicionais.

2. 6 Auditoria Operacional

Não se limita à revisão de documentos, bens e direitos, mas busca saber se a vida da empresa tem uma trajetória proveitosa. Ela visa o desempenho administrativo em face do patrimônio em gestão.

A auditoria operacional está intimamente ligada ao conhecimento da gestão da empresa, buscando conhecer a funcionalidade do sistema. Ela orienta-se para o

futuro e para melhorias que podem ser introduzidas na empresa. Está direcionada para a avaliação da eficiência e eficácia dos resultados em relação aos recursos materiais e humanos disponíveis.

Basicamente, a auditoria operacional busca observar, estudar, avaliar, opinar e sugerir a respeito de:

- Filosofia Administrativa.
- Política Administrativa.
- Métodos e procedimentos administrativos e eficácia patrimonial.
- Práticas do controle administrativo.

Para se planejar uma auditoria operacional, é preciso definir seu objetivo, especificando quais aspectos serão examinados. Deve-se, também, ter um plano de trabalho e, ao final do mesmo, proporcionar meios para opinar sobre:

- A qualidade dos controles em face da política administrativa e dos objetivos da empresa.
- As razões das deficiências detectadas e a extensão dos riscos que existem.
- A plena funcionalidade dos ativos.
- A qualidade da informação sobre as ocorrências.
- A eficiência do planejamento empresarial em face da política administrativa.

- A eficiência da coordenação entre os diversos segmentos da estrutura administrativa.
- A qualidade do comando e das relações humanas do trabalho.
- Os métodos de pleno uso dos recursos e investimentos.
- A funcionalidade da organização administrativa.

Segundo Cook e Winkle (1979, p. 253),

“a auditoria operacional é um exame e uma avaliação abrangente das operações de uma empresa, com a finalidade de informar à administração, se as várias atividades são ou não cumpridas de um modo compatível às políticas estabelecidas com vistas à consecução dos objetivos da administração. Faz parte da auditoria, uma avaliação do uso profícuo de recursos humanos e materiais, assim como uma apreciação dos vários procedimentos operacionais. A auditoria deve compreender, também, recomendações para soluções dos problemas e de métodos para aumentar a eficiência e os lucros”.

Florentino (1975, p. 241) conceitua auditoria operacional como: “um sistema permanente de atividades especializadas exercidas numa entidade, compreendendo: coleta de dados, análises, cálculos, com a finalidade de apurar:

- Produtividade e rentabilidade da entidade.
- Custos das operações.

- Equilíbrio e crescimento estrutural e patrimonial da entidade, inclusive sua situação financeira.
- Viabilidade econômico-financeira dos projetos de ampliação da produção.

A auditoria operacional possui algumas fases, que são:

- **Seleção do setor operacional a ser auditado** – Identificar o setor ou a função a ser examinada, e conhecer a legislação referente ao setor.
- **Preparação prévia** – Familiarizar-se com o setor, estudando a descrição de cargos e manuais de procedimentos.
- **Levantamento inicial** – Informar-se sobre os objetivos gerais da alta administração, com relação àquela operação que ele vai submeter a exame.
- **Programa de auditoria** – O auditor deve esboçar um programa inicial, baseando-se nas certificações preliminares.
- **Averiguação e análise** – O auditor examina provas suficientes para chegar a uma conclusão sobre até que ponto a atribuição de responsabilidade e a realização das operações seguem os procedimentos e controles estabelecidos, com o fim de atingir os objetivos da administração.
- **Avaliação e recomendações** – À medida que levam adiante suas averiguações e análises, os auditores iniciam, simultaneamente, a avaliação do que vão descobrindo.
- **Relatório final** – O auditor recomendará providências específicas para que o pessoal do setor operacional cumpra os procedimentos estabelecidos.

A auditoria operacional vem assumindo um papel de extrema relevância em nível governamental e está materializada no cotidiano da empresa privada.

Não podemos falar em auditoria operacional, sem citar aspectos de economicidade, eficiência e eficácia. Vejamos, então, o conceito de cada um desses aspectos:

Eficiência refere-se ao método, o modo de fazer algo, os meios adotados. A eficácia refere-se aos resultados, ao alcance dos objetivos traçados. A economicidade refere-se à obtenção do melhor resultado estratégico com a menor alocação de recursos financeiros, e com o mínimo custo possível.

Segundo Fernando Moutinho Ramalho Bittencourt :, a auditoria operacional examina:

- Como a entidade adquire, protege e utiliza seus recursos.
- As causas de práticas antieconômicas e ineficientes.
- O cumprimento das metas previstas.
- A obediência aos dispositivos legais aplicáveis aos aspectos da economicidade, eficiência e eficácia da gestão.

2.7 . Auditoria Contábil

Conforme Franco & Marra (1989, p. 17),

“Contabilidade é a ciência – ou segundo alguns, a técnica – destinada a estudar e controlar o patrimônio das entidades, do ponto de vista econômico e financeiro, observando seus aspectos quantitativos e qualitativos e as variações por ele sofridas, com o objetivo de fornecer informações sobre o estado patrimonial e suas variações em determinado período”.

Para atingir sua finalidade, a Contabilidade utiliza-se das seguintes técnicas contábeis, a saber:

- Escrituração (registro dos fenômenos patrimoniais).
- Demonstrações Contábeis (balanços e outras demonstrações).
- Auditoria.
- Análise de Balanços.

Auditoria Contábil

A auditoria é utilizada para determinar e medir a adequação e a confiabilidade dos registros e demonstrações contábeis. Ela examina livros, documentos e obtém informações, com o intuito de verificar se as demonstrações contábeis representam a real situação nelas demonstradas, obedecendo aos princípios de contabilidade geralmente aceitos.

A ação da auditoria não se limita àquilo que está registrado nos livros. A apuração da falta de registros que deveriam ter sido feitos comprova a inexistência de exatidão nas demonstrações contábeis.

Segundo Florentino (1975, p. 241),

“a auditoria contábil é um sistema permanente de atividades especializadas exercidas numa entidade, compreendendo:

- Conhecimento das leis, normas ou costumes que regem as atividades da entidade.
- A observação dos controles internos mantidos pela entidade.
- Exame dos registros contábeis e dos documentos de suas operações.
- A verificação física dos bens ou valores da entidade.
- Confirmação dos débitos e créditos de terceiros que transacionam com a entidade, com a finalidade de apurar:
- Se os demonstrativos contábeis (Balanços e relações discriminativas) expressam a realidade patrimonial da entidade e a realidade de suas relações com terceiros.
- Se as operações da entidade foram conduzidas conforme as leis e normas vigentes.
- Se os bens ou valores administrados pela entidade não sofrem fraudes, desvios ou extravios”.

A auditoria contábil é solicitada para dar uma satisfação e proporcionar garantia àqueles que mantêm relações com a entidade. No caso da empresa privada, a garantia é dada aos acionistas, fornecedores, credores ou clientes; e na empresa pública, ao contribuinte em geral, ao cidadão, aos credores e fornecedores.

3. Auditoria Interna

A auditoria interna desempenha um papel de extrema importância nas empresas, no tocante à preocupação com seu desenvolvimento econômico, na concorrência constante, na prevenção, identificação e controle de riscos, e no atendimento às demandas gerenciais para a tomada de decisões. Ela faz parte da estrutura da organização.

Sabendo-se que a auditoria externa tem por objetivo a emissão de parecer acerca da fidedignidade das demonstrações contábeis das empresas, a auditoria interna tem como tarefa a análise detalhada de políticas e procedimentos internos. É uma atividade voltada para a avaliação independente dos demais pontos de controle interno, identificando fraquezas no sistema financeiro e operacional da empresa, e sugerindo melhorias na estrutura organizacional.

Sem essa independência, a atuação da auditoria interna sofre sensíveis restrições, inviabilizando o alcance dos objetivos traçados. A auditoria interna procura antever os problemas organizacionais, atuando nas causas e não nos efeitos.

Para a atuação da auditoria interna, não deve haver limitação no âmbito da empresa. O auditor interno deve ter acesso a todas as áreas e informações necessárias, para desenvolver seu trabalho. Para que seu relatório seja emitido corretamente, o auditor pode solicitar assessoramento de profissionais habilitados, nas áreas cuja tecnologia desconheça no todo ou em parte, a fim de entender o processo e assim poder avaliá-lo e julgá-lo.

A uma auditoria interna deve ser feita por um profissional que não pertença à área auditada.

“A auditoria interna é um órgão especializado e parte integrante dos controles internos da empresa. A administração se vale dessa atividade para certificar-se de que todos os planos e políticas previamente definidos estão sendo observados no âmbito de toda companhia”.

(Araújo, 2001, p. 31)

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade – CFC (Conselho Federal de Contabilidade, 1997) auditoria interna é:

“Conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações sobre aspectos físicos, contábeis, financeiros e operacionais da entidade”.

3.1. Hierarquia da Auditoria Interna

Dentro de uma organização, o Departamento de Auditoria Interna está subordinado à alta administração da empresa, ou seja, à presidência. A título de ilustração, numa estrutura organizacional com três diretorias, estas viriam logo abaixo do Departamento de Auditoria que, por sua vez, está abaixo da presidência.

As Unidades de Auditoria Interna das entidades da Administração Pública Federal indireta, vinculadas aos Ministérios e aos órgãos da Presidência da República, ficam sujeitas à orientação normativa e à supervisão técnica do órgão central e dos órgãos setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, em suas respectivas áreas de jurisdição.

Art. 15 . Decreto nº 4.304, de 16/07/2002 (Brasil, 2002):

“§ 3º – A auditoria interna vincula-se ao conselho de administração ou a órgão de atribuições equivalentes.

§ 4º – Quando a entidade da Administração Pública Federal indireta não contar com conselho de administração ou órgão equivalente, a unidade de auditoria interna será subordinada diretamente ao dirigente máximo da entidade, vedada a delegação a outra autoridade”.

Em algumas companhias, os auditores internos estão diretamente subordinados à sociedade Holding e apenas a administração da empresa investidora pode admitir ou demitir auditores internos de sociedade controladas e coligadas.

A delegação de autoridade deve ser formalmente estabelecida e considerada as relações de hierarquia, a especialização e a cultura existentes na empresa. Idealmente, deve estar formalizada em manuais ou em documentos preparados especificamente para este fim. Em pequenas empresas, pode haver maior dificuldade em estabelecer formalmente a delegação de autoridade, entretanto, a proximidade do proprietário com as transações ajuda a dirimir conflitos dessa natureza.

Numa organização, todos são responsáveis solidários pela implementação de uma estrutura organizacional capaz de levar a instituição ao alcance de índices máximos de eficácia. Nesse contexto, afigura-se de grande importância a preparação do corpo funcional no que tange às normas técnicas – criadas ou adaptadas – a serem operacionalizadas na organização como um todo.

Na organização, todos devem permanecer de prontidão e totalmente engajados na divulgação das inovações tecnológicas, assim como desenvolver uma postura voltada à multiplicação de conhecimentos – *learning organization*.

Há algum tempo , acreditava-se que a cúpula organizacional tinha o dever e a missão de definir a estrutura ideal para o desenvolvimento da organização, além de responder por toda a preparação do corpo funcional, capacitando-o para operacionalizar os modelos sistêmicos mais apropriados ao negócio da empresa.

Na atual conjuntura, tornou-se uma necessidade ímpar, para a organização, o desenvolvimento do controle interno ou seja, “*averiguar se os sistemas estão cumprindo seu papel de facilitador do desempenho eficaz da empresa*”. Atualmente, o que se recomenda é que o controle interno sistêmico represente uma função específica. Assim, tem-se configurado uma função específica – a auditoria interna.

A auditoria interna tem o objetivo de evitar o surgimento de fraudes e erros, além de testar e acompanhar a adequada execução dos processos. A auditoria interna tem ainda a missão suplementar de recomendar aos diversos níveis gerenciais, procedimentos de ajustes e de adequação nos sistemas vigentes. Outro papel importante da auditoria interna é a de testar e aferir a execução dos sistemas internos e verificar todos os processos operacionais. Tal aferição reside no exame cuidadoso das atividades gerenciais ou financeiras da organização, para verificar seu índice de eficácia. Recomenda-se, como pré-requisito, que a auditoria interna seja desenvolvida por profissional de fora da área-alvo da auditoria.

4. Controles Internos

4.1. Conceitos e Observações Importantes

No cenário atual, onde a competitividade torna-se um desafio para a sobrevivência das empresas, é constante a preocupação dos gestores e administradores de uma organização em identificar, inibir ou minimizar erros ou fraudes dentro de uma empresa.

A auditoria interna, como controle gerencial, exerce um importante papel de assessoramento, subsidiando o administrador na tomada de decisões, no cumprimento de metas e na correção de eventuais problemas internos. Para facilitar esse trabalho, é que são criados os controles internos. Sem eles, o exame de auditoria seria quase impossível em qualquer empresa, seja qual for seu tamanho.

Os controles internos são vigas-mestras onde a administração se apóia, para medir o alcance dos objetivos organizacionais.

Dentro deste contexto, o controle interno

“é um conjunto de normas, procedimentos, instrumentos e ações adotados de forma sistemática pelas empresas, que devem estar em constante evolução, assegurando o atingimento de resultados conforme objetivos pré-estabelecidos, protegendo o patrimônio e garantindo transparência às operações. Esse conjunto deve garantir a eficiência operacional e permitir a melhoria dos processos empresariais e seus resultados”. (Boletim IOB 50/2002, p. 01).

De acordo com o *American Institute of Certified Public Accountants – AICPA* (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados), (apud NEVES, 2003, p. 02) Controle Interno compreende:

“o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas adotado pela empresa, para salvaguardar seu patrimônio, conferir exatidão e fidedignidade dos dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a obediência às diretrizes traçadas pela administração da companhia”.

O Tribunal de Contas da União – TCU, em seu Manual de Auditoria e de Procedimentos, define controle interno como:

“Conjunto de processos e meios que permitem respeitar o orçamento e os regulamentos em vigor, salvaguardar os ativos, assegurar a validade e a autenticidade dos registros contábeis e facilitar as decisões de gestão, especialmente através da colocação à disposição, no momento oportuno, da informação financeira” (Brasil, Tribunal de Contas da União, 1998).

A Audibra (1992, p. 22) tem o seguinte conceito:

“Controle interno é qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a alta administração quanto os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam atingidos”.

Ao iniciar um trabalho de auditoria interna, é de fundamental importância que o auditor observe como se encontram os controles da empresa e que identifique os ciclos ou as áreas operacionais de maior influência ou risco na atividade geral da empresa.

O controle interno tem limitações inerentes à sua operacionalização. Para a análise das rotinas e das normas, é necessário que o auditor compreenda o ambiente de controle e esteja atento às limitações que podem existir, dentre elas:

- É voltado para transações rotineiras.
- É deficiente nos aspectos operacional e técnico.
- É vulnerável a influência hierárquica.
- É desatualizado em função do desenvolvimento tecnológico.

Após o conhecimento dessas limitações, o auditor deve planejar a auditoria de modo a reduzir os riscos de auditoria.

Quanto melhor for o controle, mais segurança terá o auditor na execução de seu trabalho e uma avaliação desses controles internos se configura tarefa essencial.

Não há um modelo oficial de controle interno que se ajuste às necessidades de qualquer empresa, uma vez que cada uma tem objetivos operacionais distintos e específicos de acordo com as atividades desenvolvidas.

4.2 . Responsabilidade pelos Controles Internos

A quem cabe a responsabilidade pelos controles internos?

Colella e Cook & Winkle afirmam que a responsabilidade pelos controles internos cabe à administração.

Para Colella (1979, p.5),

“cabe à administração, a responsabilidade pela criação e a manutenção do controle interno. Contudo, a responsabilidade do auditor em relação ao controle interno limita-se a:

- Apreciar de modo inteligente os procedimentos em vigor e determinar que os mesmos ofereçam um razoável grau de confiança.
- Verificar se o sistema está sendo corretamente aplicado.
- Reportar as falhas observadas oferecendo recomendações para saná-las”.

Cook e Winkle (1979, p.133) destacam que

“a administração tem a responsabilidade de projetar e manter um sistema de controle interno capaz de produzir demonstrações financeiras fidedignas. Embora o auditor independente possa assessorar a administração no projeto de seu sistema inicial e fazer sugestões para seu aperfeiçoamento, evidentemente a responsabilidade por esse sistema cabe à administração”.

Considerando-se que dentro de uma empresa há diferentes funções, tarefas, atividades e planos organizacionais com distribuição de responsabilidades, a administração deve fazer revisões para verificar se os empregados desempenham suas funções conforme o sistema de controle interno exige, cabendo ao auditor acompanhar o funcionamento do mesmo, verificando se o sistema está corretamente aplicado, relacionando as falhas observadas e propondo sugestões e recomendações para saná-las, no intuito de facilitar o atingimento dos

objetivos estabelecidos pelo controle interno que segundo Attie (1998, p. 117), são quatro:

- A salvaguarda dos interesses da empresa.
- A precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais.
- Estímulo à eficiência operacional.
- A aderência às políticas existentes.

Principais meios necessários para a salvaguarda dos interesses da empresa:

- Segregação de função.
- Sistema de autorização e de aprovação.
- Determinação de funções e responsabilidades.
- Rotação de funcionários.
- Carta de fiança.
- Manutenção de contas de controle.
- Seguro.
- Legislação.

- Diminuição de erros e desperdícios.
- Contagem físicas independentes.
- Alçadas progressivas.

Principais meios para a precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais:

- Documentação confiável.
- Conciliação.
- Análise.
- Plano de conta.
- Tempo hábil.
- Equipamento mecânico.

Principais meios para dar suporte ao estímulo à eficiência operacional:

- Seleção.
- Treinamento.
- Plano de carreira.
- Relatórios de desempenho.

- Relatório de horas trabalhadas.
- Tempos e métodos.
- Custo-padrão.
- Manuais internos.
- Instruções formais.

Principais meios para dar suporte e aderência às políticas existentes:

- Supervisão.
- Sistema de revisão e aprovação.
- Auditoria interna.

A Resolução CFC nº 820/97 (Conselho Federal de Contabilidade, 1997) tem o seguinte pronunciamento:

11.1.4.3. A responsabilidade primária na prevenção e identificação de fraudes e erros é da administração da entidade, através da implementação e manutenção de adequado sistema contábil e controle interno. Entretanto, o auditor deve planejar seu trabalho de forma a detectar fraudes e erros que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.

11.2.5.3 . O sistema contábil e de controles internos é de responsabilidade da administração da entidade, porém o auditor deve efetuar sugestões objetivas para aprimoramentos, decorrentes de constatações feitas no decorrer do seu trabalho”.

A maior responsabilidade refere-se aos meios adotados pela empresa, para prevenir-se ou descobrir erros ou fraudes, com a manutenção de um sistema de controle interno de qualidade.

A ausência de qualquer controle, normas de controle falhas e ineficientes ou eficientes, porém mal executadas, permitem a ocorrência de fraudes e originam desconfiança quanto à validade de dados contábeis.

O professor Moreano (apud ARAÚJO, 2001, p. 31) é enfático ao afirmar que

“a auditoria interna não é responsável pelos procedimentos operacionais, seja qual for o departamento auditado, mas é responsável pela análise e informação das deficiências que são notadas na intervenção ou revisão”.

4.3 . Classificação dos Controles Internos

Em outubro de 1958, o Comitê do *American Institute of Certified Public Accountants – AICPA* – publicou o *Statement on Auditing Practices – SAS* nº 29,

(apud NEVES, 2003, p. 02) subdividindo o controle interno em contábil e administrativo, conforme segue:

- **Controle Interno Contábil** – Compreende o plano de organização e todos os procedimentos referentes diretamente relacionados com a salvaguarda do ativo e a fidedignidade dos registros financeiros. Geralmente compreende controles, tais como os sistemas de autorização e aprovação, segregação entre as tarefas relativas à manutenção e elaboração de relatórios e aquelas que dizem respeito à operação ou custo/dia do ativo, controles físicos sobre o ativo e auditoria interna.
- **Controle Interno Administrativo** – Compreende o plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes principalmente à eficiência operacional, e à obediência às diretrizes administrativas que normalmente se relacionam apenas indiretamente com os registros contábeis e financeiros. Incluem-se, aqui, controles como análises estatísticas, estudos de tempo e movimento, relatórios de desempenho, e controle de qualidade.

Os controles contábeis estão diretamente relacionados com o patrimônio e com registros e demonstrações contábeis; e os controles administrativos estão ligados à eficiência operacional.

Podemos citar como exemplo de controle contábil os boletins de caixa, folhas de pagamento, sistemas de conferência, aprovação e autorização, segregação de função (pessoas com acesso a registros contábeis não podem custodiar ativos da empresa), controles físicos sobre ativos e como exemplo de controle administrativo folhas de produção de máquinas, relatórios de vendas e viagens, controle de qualidade, treinamento de pessoal, entre outros.

4.4. Características do Sistema de Controle Interno

A Seção 320.27 da Exposição de Normas de Auditoria nº 1 (AUDIBRA, 1992) descreve o Controle Administrativo da seguinte maneira:

“O controle administrativo compreende o plano de organização e os procedimentos e registros relacionados com os processos decisórios, por meio dos quais a administração autoriza as transações, embora não se limite a isto. Essa autorização é uma função administrativa diretamente ligada à responsabilidade de atingir os objetivos da organização e constitui o ponto de partida para estabelecimento de um controle contábil das transações”.

O controle contábil é descrito na Seção 320.28 da Exposição de Normas de Auditoria nº 1 (AUDIBRA, 1992), da seguinte maneira:

“O controle contábil compreende o plano de organização e os procedimentos e registros relacionados com a salvaguarda do ativo e fidedignidade dos registros financeiros, sendo, conseqüentemente, destinado a propiciar segurança razoável de que:

- As transações são executadas segundo a autorização geral ou específica da administração.
- As transações são registradas na medida do necessário para:
 - 1) Permitir elaboração das demonstrações financeiras em conformidade com os princípios contábeis geralmente aceitos, ou quaisquer outros critérios aplicáveis a essas demonstrações.
 - 2) Manter a responsabilidade pelo ativo.
- Acesso ao ativo só se permite com autorização da administração.

- Registro da responsabilidade pelo ativo é comparado com os bens existentes, a intervalos razoáveis, tomando-se as devidas providências quando surge alguma discrepância”.

Segundo Attie (1998, p. 202), as características de um eficiente sistema de controle interno compreendem:

- Plano de organização que proporcione segregação de funções apropriadas das responsabilidades funcionais.
- Sistema de autorização e procedimentos de escrituração adequados, que proporcionem controles eficientes sobre o ativo, passivo, receitas, custos e despesas.
- Observação de práticas salutaras no cumprimento dos deveres e funções entre execução operacional e custódia dos bens patrimoniais e sua contabilização.
- Pessoal com adequada qualificação técnica e profissional, para a execução de suas atribuições.

Assim, podemos afirmar que meio, método e pessoal qualificado estão relacionados com a eficiência do controle interno.

Portanto, um sistema de controle interno formado e aplicado eficientemente assegura que as informações registradas e fornecidas são confiáveis e que, no curso normal das atividades da empresa, poderão ser descobertos erros, e que estes serão prontamente corrigidos.

4.4.1. Plano de Organização

Dentro de um plano de organização, deve haver uma independência estrutural das funções de operação, custódia, contabilidade e auditoria interna. Essa independência requer uma separação de funções e ainda a integração e a coordenação entre os departamentos, possibilitando o trâmite normal e a eficiência do trabalho, ou seja, os registros existentes fora de cada departamento servem como controles das atividades dentro do departamento.

Deve haver, também, a determinação de responsabilidades acompanhada da delegação de autoridade, para que as responsabilidades sejam cumpridas. É importante que as responsabilidades e a delegação de autoridades estejam claras

4.4.2 . Sistema de Autorização e Procedimentos de Escrituração

O controle das operações e transações por meio de métodos de aprovação; o controle dos registros das operações e transações por meio de documentos originais; e o controle para a classificação dos documentos dentro de um plano de contas são meios que devem ser incluídos num sistema de autorização.

4.4.3 . Práticas Salutares

O emprego de práticas edificantes no cumprimento das atividades de cada departamento resultará, em sua maioria, na eficiência dos controles internos, devendo as mesmas assegurar integridade das autorizações, registros e custódias. Isso se faz por meio de divisão de funções e responsabilidades, de forma que um trabalho tenha seu começo executado por um funcionário e seja concluído por outro. Essa prática favorece a possibilidade de descoberta de fraudes ou erros.

No intuito de verificar se o funcionamento do controle interno está conforme as expectativas, este deve estar sob constante supervisão, pois

“por mais sofisticados que sejam os controles internos, estes serão sempre vulneráveis à má-fé e à desonestidade, variando tão-somente quanto ao grau de intensidade”. (Guimarães, 2001, p. 64).

Como diz o ditado popular: *"A ocasião faz o ladrão"*.

Vejamos o exemplo de um desfalque de grande monta ocorrido num supermercado, ilustrado por Colella (1979, p. 6).

“O supermercado havia contratado os serviços de uma empresa de auditoria para investigar a origem de freqüentes roubos. Era notório o desvio de mercadorias, mas os diretores não conseguiam descobrir. Os auditores efetuaram diversos levantamentos e começaram a observar as saídas de mercadorias. Notaram que tudo que saía era devidamente registrado nas caixas. Por meio de testes inspecionaram se eram registradas as saídas de mercadorias pelos preços constantes das etiquetas. Nada constataram de irregular. O desfalque somente foi percebido por um auditor júnior que, graças ao seu senso de malícia e observação, lembrou-se, quando do acompanhamento contábil das arrecadações, que havia no supermercado seis caixas registradoras e somente o produto de cinco caixas estava sendo reportado. Constatou-se que o produto de uma das caixas registradoras ia para o bolso do gerente do supermercado”.

O auditor interno assessora a administração no trabalho de prevenção de fraudes e erros, informando-a, de maneira reservada, sobre indícios ou confirmações de erros ou fraudes detectados no decorrer de seu trabalho.

4.4.4 . Pessoal Qualificado

É extremamente importante a prática, dentro de uma organização, de treinamentos, cursos de aperfeiçoamento e reciclagem, de forma que as pessoas que nela trabalham possuam informações adequadas para a execução de sua tarefa. Além disso, competência, zelo, responsabilidade e honestidade compõem a qualificação do profissional.

4.5 . Limitações do Controle Interno

Num momento de mudanças acentuadas como o atual, para uma organização, os sistemas de controle interno são de extrema valia. Contudo, eles possuem limitações que podem afetar a confiabilidade dos mesmos. De acordo com o Boletim IOB 50/2002 (2002, p. 8), as limitações dos sistemas de controle interno são:

- O fato de a administração exigir que os controles sejam eficientes em relação a seu custo. De outra forma, o custo de um procedimento de controle não pode ser desproporcional em relação a perdas potenciais resultantes de mau uso de recursos, ineficiências acidentais ou intencionais, fraude ou erros.
- A maioria dos controles destina-se às transações conhecidas e rotineiras, e não às eventuais. Nesse caso, é aconselhável que a concepção das novas transações (rotineiras e eventuais) leve em consideração a necessidade de controle interno.
- Potencial humano para cometer erros, seja por distração, incompetência técnica, má-fé ou erro de julgamento.

- A possibilidade de burlar os controles por meio de conluio, de terceiros ou de membros da administração. Mais do que ninguém, a administração tem liberdade para contrariar as regras de controle interno.
- A possibilidade de funcionários responsáveis por determinadas transações ou controles abusarem de sua autoridade, “passando por cima” ou ignorando os controles.
- Com o passar do tempo, normas, procedimentos, sistemas e rotinas podem tornar-se inadequados ou obsoletos, em virtude de mudanças nas condições da empresa e do mercado, além da deterioração no cumprimento dessas orientações.

Almeida (1996, p. 57) cita, ainda:

- Conluio de funcionários na apropriação de bens da empresa.
- Os funcionários não são adequadamente instruídos com relação às normas internas.
- Funcionários negligentes na execução de suas tarefas diárias.

A administração deve promover ações que fortaleçam o sistema de controle interno. Cabe, ao auditor, alertar a administração para as limitações do controle interno, sugerindo meios de minimizá-las ou evitá-las.

Um excelente sistema de controle interno – sem a verificação periódica do seu cumprimento por seus empregados ou sem uma análise para ver se os controles estão adaptados às novas circunstâncias – pode se tornar ineficiente.

5. Riscos de Auditoria

Após conhecer o sistema de controle interno, o auditor poderá mensurar o risco de auditoria.

Risco é uma possibilidade de perigo; é uma situação que pode afetar a capacidade do indivíduo ou da empresa de alcançar seus objetivos; é uma medida de incerteza associada ao retorno esperado dos investimentos.

A possibilidade de o auditor emitir um parecer incorreto, uma opinião tecnicamente inadequada sobre as demonstrações contábeis significativamente incorretas é denominada risco de auditoria.

Em auditoria interna, a avaliação do risco identifica, mede e prioriza os riscos para possibilitar a focalização das áreas auditáveis mais significativas. Ela permite, ao auditor, traçar um programa de auditoria que possa testar os controles mais importantes.

É na fase de planejamento dos trabalhos que deve ser feita a análise dos riscos de auditoria, levando-se em consideração dois níveis:

Nível geral – Demonstrações contábeis tomadas no conjunto, como também qualidade da administração, avaliação do sistema contábil e dos controles internos e situação financeira e econômica da empresa.

Nível específico – Referente a saldos das contas ou volume e natureza das operações e transações.

É oportuno citar que na avaliação de risco de auditoria, o auditor deve ter em mente:

Risco Inerente – Tendência de ocorrer erros ou irregularidades relevantes antes de conhecer a eficácia dos controles. Nos exames preliminares, o auditor examina a abrangência dos controles internos, em relação às operações significativas da empresa.

Risco de Controle – É a tendência do sistema de controles internos de perder eficácia com o passar do tempo; falha na prevenção ou detecção de erros pelos controles.

O auditor realiza exames para obter evidências de que as operações executadas pela empresa auditada estão de acordo com os controles internos e se os mesmos estão sendo operacionalizados com eficiência.

Risco de Detecção – A possibilidade de emitir conclusões incorretas sobre os resultados de um exame de auditoria; execução de processos ou exames indevidos. O risco de detecção é atribuído ao auditor, que considera o grau de risco que pode assumir, ao emitir uma opinião, um parecer.

O auditor é o profissional dotado de experiência, competência, capacidade e conhecimentos para a avaliação de riscos.

6. Sistema de Controle Interno no Poder Executivo Federal

A implantação de um sistema de controle interno nas empresas públicas se faz tão importante e necessária quanto nas empresas privadas.

Sabemos que o Estado é um grande arrecadador. É ele quem tributa, emite moeda, proíbe ou pune os cidadãos.

A Administração Pública possui uma vasta legislação sobre os controles internos e seus dirigentes devem agir conforme determinadas normas.

Na Administração Pública, o Controle Interno torna-se indispensável para a observação do cumprimento das normas legais, para a salvaguarda dos recursos públicos contra fraudes, desperdícios, erros, e abusos; pela boa aplicação desses recursos.

Em 1988, com a promulgação da Constituição Federal (1988, p.60 e 61; 63 e 64) o Controle Interno governamental teve destaque, conforme citado dos artigos 70 e 74, abaixo transcritos:

“ **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 exercido pelo Congresso Nacional, mediante Controle Externo e pelo sistema de Controle Interno de cada Poder”.

“ **Art. 74** – Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

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

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

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

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

§ 1º – Os responsáveis pelo Controle Interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União – TCU, sob a pena de responsabilidade solidária.

§ 2º – Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União”.

O sistema de controle interno do Poder Executivo Federal visa à avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais.

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal compreende o conjunto das atividades relacionadas à avaliação do cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, da execução dos programas de governo e dos orçamentos da União e à avaliação da gestão dos administradores públicos federais, bem como o controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres da União.

O *Manual de Auditoria*, publicado por meio da Instrução Normativa 01/2001, da Secretaria Federal de Controle (1998, p. 07), cita como finalidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:

- a) Avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União.
- b) Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.
- c) Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União.
- d) Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Conforme acima descrito, o apoio ao controle externo, consiste no fornecimento de informações e nos resultados das ações do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal é integrado pela:

I) Controladoria-Geral da União – CGU, como Órgão Central incumbido da orientação normativa e da supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema; a Secretaria Federal de Controle Interno – SFC, como unidade de apoio operacional da Controladoria-Geral da União – CGU.

II) Secretarias de Controle Interno – Ciset – da Casa Civil, da Advocacia-Geral da União, do Ministério das Relações Exteriores e do Ministério da Defesa, como órgãos setoriais.

III) Unidades de Controle Interno dos comandos militares, como unidades setoriais da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa.

A Controladoria-Geral da União terá o apoio dos Assessores Especiais de Controle Interno dos Ministérios.

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal avalia os controles internos administrativos das unidades ou das entidades que estão sob exame.

Controle interno administrativo são atividades, planos, métodos, rotinas e procedimentos interligados para dar segurança de que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados.

Constituem os princípios de controle interno administrativo:

- I) Relação custo/benefício.
- II) Qualificação adequada, treinamento e rodízios de funcionários.
- III) Delegação de poderes e definição de responsabilidades.
- IV) Segregação de função.
- V) Instruções devidamente formalizadas.
- VI) Controle sobre as transações.
- VII) Aderência a diretrizes e normas legais.

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal faz uso de técnicas próprias de trabalho para o exercício de suas atividades, que são:

- a) Auditoria:

Art. 4º, § 1º – Decreto 3.591 de 06/09/2000 (Brasil, 2000).

A auditoria visa a avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

b) Fiscalização:

Art. 4º, § 2º – Decreto 3.591 de 06/09/2000 (Brasil, 2000).

A fiscalização visa a comprovar se o objeto dos programas de governo corresponde às especificações estabelecidas, atende às necessidades para as quais foi definido, guarda coerência com as condições e características pretendidas e se os mecanismos de controle são eficientes.

O *Manual de Auditoria*, publicado através da Instrução Normativa nº 01, da Secretaria Federal de Controle conceitua Auditoria como

“É o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal”. (1998, p. 34).

Seu principal objetivo é garantir resultados operacionais na gerência da coisa pública.

A auditoria tem como finalidade a comprovação da legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos e avaliar os resultados alcançados, quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística das unidades e das

entidades da administração pública, em todas as suas esferas de governo e níveis de poder, bem como a aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado, quando legalmente autorizadas nesse sentido.

A auditoria classifica-se em:

Auditoria de Avaliação da Gestão – Tem como objetivo emitir opinião com intenção de certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, acordos, convênios ou ajustes, a probidade na aplicação dos recursos públicos e na administração ou guarda de valores e outros bens da União ou a ela confiados.

Auditoria de Acompanhamento da Gestão – Tem como objetivo atuar em tempo hábil sobre os efetivos e os efeitos potenciais positivos e negativos de uma unidade ou entidade federal, evidenciando melhorias e economias existentes no processo ou prevenindo gargalos ao desempenho da sua missão institucional.

Auditoria Contábil – Tem como objetivo obter elementos comprobatórios para emitir opinião sobre os registros contábeis, certificando-se se eles foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações refletem, de fato, a situação econômico-financeira do patrimônio.

Auditoria Operacional – Seu objetivo é avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, das unidades ou entidades da Administração Pública Federal, programas de governo, projetos, atividades, ou segmentos destes, com a finalidade de emitir uma opinião sobre a gestão quanto aos aspectos da eficiência, eficácia e economicidade, auxiliando a administração na gerência e nos resultados. É uma atividade de assessoramento ao gestor público.

Auditoria Especial – Seu objetivo é o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, realizadas para atender determinação de autoridade competente.

Quanto à Fiscalização, o *Manual de Auditoria, publicado por meio da Instrução Normativa nº 01/2001, da Secretaria Federal de Controle* define como

“Técnica de controle que visa a comprovar se o objeto dos programas de governo existe, corresponde às especificações estabelecidas, atende às necessidades para as quais foi definido e guarda coerência com as condições e características pretendidas e se os mecanismos de controle administrativos são eficientes”. (1998, p. 39).

Mediante a técnica de fiscalização, cabe ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:

a) Fiscalizar e avaliar a execução dos programas de governo, inclusive ações descentralizadas realizadas à conta de recursos oriundos dos Orçamentos da União, quanto à execução das metas e objetivos estabelecidos e à qualidade do gerenciamento.

b) Aferir a adequação dos mecanismos de controle social sobre os programas contemplados com recursos oriundos dos orçamentos da União.

A avaliação da execução dos programas de governo – listados ou não nos orçamentos da União, e no Plano Plurianual – é a finalidade essencial da fiscalização.

É importante o acompanhamento e a fiscalização dos programas de governo. Fiscalizar significa saber em que ponto está o programa e a fiscalização serve para verificar se, de fato, o objetivo do programa está sendo seguido, se o que se diz é verdade. Torna-se importante, também, um monitoramento para identificar e localizar as falhas ou distorções existentes no planejamento, na execução e na comunicação dos resultados, com o intuito de indicar as correções a serem feitas, para que se alcancem os objetivos propostos.

O Artigo 7º do Decreto 3.591, de 06/09/2000 (Brasil, 2000), lista as atividades a cargo do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, que abaixo está descrito:

“Art. 7º – As atividades a cargo do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal destinam-se, preferencialmente, a subsidiar:

I) o exercício da direção superior da Administração Pública Federal, a cargo do Presidente da República;

II) a supervisão ministerial;

III) o aperfeiçoamento da gestão pública, nos aspectos de formulação, planejamento, coordenação, execução e monitoramento das políticas públicas;

IV) os órgãos responsáveis pelo ciclo da gestão governamental, quais sejam, planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e administração federal”.

7. Conclusão

Conforme foi demonstrado neste trabalho, a auditoria interna focada nos controles internos, é por si só palpitante e deixa clara a importância – a cada dia

mais crescente – do papel que o monitoramento contábil deve exercer sobre as organizações, principalmente àquelas que precisam e têm como meta a sua perpetuação.

A maneira tradicional de gerir empresas – com total falta de controle (externo ou interno) – estão levando-as ao caos. Assim, urge a necessidade de implementação de ações proativas. Planejar e controlar – auditar – a longo prazo se faz imperativo.

Para que uma empresa adquira o perfil de eficácia inerente às exigências do mercado global, é preciso que ela aprenda, antes de tudo, a ser competitiva, tanto no seu mercado específico, como no mercado geral. Para tanto, ela precisará criar e desenvolver controles internos eficazes e ajustados ao seu negócio específico e ao mercado globalizado.

A gestão de controles internos significa muito mais do que uma simples aplicação de métodos, técnicas e sistemas. Significa, também, adotar uma Filosofia Organizacional de valorização do ser humano liderada pela cúpula; esta, por seu turno, deverá implantá-la e acompanhá-la, adotando sempre as ações necessárias à correção dos rumos estratégicos traçados.

Faz-se necessário, ainda, uma ação contínua de aperfeiçoamento da qualidade dos serviços oferecidos, bem como das decisões tomadas. Não se pode esquecer, contudo, da contínua necessidade de redução de custos e do aperfeiçoamento dos sistemas integrados de controles internos dos processos.

Sem perder de vista a idéia de que erros e fraudes acontecem nas empresas, de maneira geral, a auditoria se insere perfeitamente no contexto da educação preventiva e corretiva da gestão de pessoas de qualquer instituição, seja ela pública ou privada. Contudo, não se pode esperar que a auditoria, de repente,

represente um "*remédio para todos os males*", mas que ela desempenhe seu papel de *staff* da administração central – a alta cúpula. De nada ou quase nada vale identificar erros e fraudes, se a alta direção não estiver sensibilizada a investir nos seus controles internos. O auditor deve fornecer recomendações necessárias e imprescindíveis ao desenvolvimento do negócio organizacional.

Este trabalho propõe o tratamento da auditoria interna como uma técnica de revisão que propicie controles internos eficazes, e que contribua para o êxito de uma organização. Nele são apresentadas as fontes que deram origem ao controle interno, bem como seus variados tipos e funções, e um historiamento da evolução e da situação atual da ação da auditoria.

Acredita-se na importância de uma auditoria, seja em empresas privadas ou públicas e na necessidade da implantação de controles internos adequados a cada empresa, que possam nortear a organização para estabelecer os pilares de atuação, realísticos e inseridos dentro da realidade de cada uma.

Sem a pretensão de esgotar o assunto aqui abordado, espera-se que esta monografia contribua como fonte de pesquisa e de conhecimento para outros trabalhos que venham a ser elaborados. Pretende-se, também, contribuir para a formação de uma consciência crítica no País para o despertar da auditoria.

Referências

ALENCAR, José Daniel de. **Dicionário de auditoria**. Brasília: Brasiliense, 1984.

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

ARAÚJO, Francisco José de. Auditoria interna: O que e para quê?. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Rio de Janeiro, p. 29 a 31., jan./fev. 2001.

ATTIE, William. **Auditoria interna**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

AUDIBRA. **Normas brasileiras para o exercício da auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: Audibra, 1992.

BITTENCOURT, Fernando Moutinho Ramalho. Os critérios de Auditoria e a Auditoria Operacional. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/sfc/ideias/ideias/audopera.html>. Acesso em 12 mar 2003.

BOLETIM IOB. São Paulo: IOB, ano 36, n. 50, 2ª. semana, dez. 2002. Temática Contábil e Balanços.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria de desempenho**. Brasília: TCU, Boletim Interno do TCU. Secretaria de Auditoria e Inspeções, 1998.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto N° 3.591, de 06 de setembro de 2000**. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br>>. Acesso em 20 mar. 2003.

BRASIL. Presidência da República. **Lei N° 10.180, de 06 de fevereiro de 2001**. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br>>. Acesso em 20 mar. 2003.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto N° 4.304, de 16 de julho de 2002**. Altera dispositivos do Decreto N° 3.591, de 06 de setembro de 2000, que dispõe sobre o sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 14 mar. 2003.

COLELLA, Victor. **Auditoria**: controle interno e estoques. São Paulo: Saraiva, 1979.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Brasil). **Normas de auditoria independente das demonstrações contábeis**. Publicada pela Portaria n° 820, de 17/12/1997.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL (Brasil). 1. Ed. Brasília: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.

COOK, John W.; WINKLE, Gary M. **Auditoria**: filosofia e técnica. São Paulo: Saraiva, 1979.

CORDEIRO, Cláudio Marcelo Rodrigues. Auditoria como instrumento de gestão. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Rio de Janeiro, p. 73 a 77. jan./fev. 2001.

FLORENTINO, Américo Matheus. **Auditoria contábil**. 2. ed. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 1975.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. São Paulo: Atlas, 1989.

GIL, Antônio de Loureiro. **Auditoria operacional e de gestão**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GUIMARÃES, Rafaela dos Santos. A importância do controle interno para o êxito das empresas. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Rio de Janeiro, p. 61 a 65. jan./fev. 2001.

GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. **Auditoria de gestão**: utilização de indicadores de gestão no setor público. Caderno de Estudos, São Paulo, n. 21, maio/ago. 1999. Disponível em: <<http://www.cac.fea.usp.br>>. Acesso em 12 mar. 2003.

IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores. Princípios Contábeis. São Paulo:Atlas, 1994.

NEVES, Wanderlei Pereira das. O Controle Interno e a Auditoria Interna Governamental: diferenças fundamentais. Disponível em: <http://www.sef.sc.gov.br/informações/controlaint/artparec/cidiffund.html>>. Acesso em 11 fev 2003.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de auditoria**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

SECRETARIA FEDERAL DE CONTROLE (Brasil). **Manual de auditoria da SFC**. Brasília: SFC, 1998.

