

UFRRJ

**INSTITUTO DE CIÊNCIAS HUMANAS E SOCIAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO E
ESTRATÉGIA EM NEGÓCIOS**

DISSERTAÇÃO

**IMPLANTAÇÃO DE UM ÓRGÃO DE AUDITORIA INTERNA E DE
SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NAS UNIVERSIDADES
FEDERAIS BRASILEIRAS: UMA PROPOSTA PARA IMPLANTAÇÃO
NA UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO RIO DE JANEIRO**

SÔNIA MARTA DE PAULA RODRIGUES

2005



**UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO RIO DE JANEIRO
INSTITUTO DE CIÊNCIAS HUMANAS E SOCIAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO E ESTRATÉGIA
EM NEGÓCIOS**

**IMPLANTAÇÃO DE UM ÓRGÃO DE AUDITORIA INTERNA E DE
SISTEMA DE CONTROLE INTERNO NAS UNIVERSIDADES
FEDERAIS BRASILEIRAS: UMA PROPOSTA PARA IMPLANTAÇÃO
NA UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO RIO DE JANEIRO**

SÔNIA MARTA DE PAULA RODRIGUES

Sob a Orientação do Professor

Silvestre Prado de Souza Neto

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de **Mestre em Ciências**, no Programa de Pós-Graduação em Gestão e Estratégia em Negócios

Seropédica, RJ
Fevereiro, 2005

378.81310981

R696i

T

Rodrigues, Sônia Marta de Paula, 1961-

Implantação de um órgão de auditoria interna e de sistema de controle interno nas universidades federais brasileiras: uma proposta para implantação na Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro / Sônia Marta de Paula Rodrigues - 2005.

78 f.: il.

Orientador: Silvestre Prado de Souza Neto.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro, Mestrado profissional em Gestão e Estratégia em Negócios.

Bibliografia: f. 68-74.

1. Universidades e faculdades - Auditoria - Brasil - Teses. 2. Auditoria interna - Teses. I. Souza Neto, Silvestre Prado de, 1952-. II. Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro. Mestrado profissional em Gestão e Estratégia em Negócios. III. Título.

**UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO RIO DE JANEIRO
INSTITUTO DE CIÊNCIAS HUMANAS E SOCIAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO E ESTRATÉGIA EM
NEGÓCIOS**

SÔNIA MARTA DE PAULA RODRIGUES

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de **Mestre em Ciências**, no Programa de Pós-Graduação em Gestão e Estratégia em Negócios, área de Concentração em Gestão e Estratégia em negócios.

DISSERTAÇÃO APROVADA EM ____/____/2005.

Silvestre Prado de Souza Neto (Dr.) UFRRJ / DCAC
Presidente

Maria Paulina Gomes (Dra.) CUBM

Rovigati Danilo Alurio (Dr.) UFRRJ / DLCS

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a DEUS, minha família, especialmente a minha irmã, Elizete e meu pai Jacy (in memorial), pelo carinho e compreensão, e apoio que me deram durante os momentos mais difíceis desta jornada.

RESUMO

RODRIGUES, Sônia Marta de Paula. **Implantação de um órgão de Auditoria Interna e de Sistema de Controle Interno nas Universidades Federais Brasileiras: uma proposta para implantação na Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro** Seropédica: UFRRJ, 2005. 78p. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão e Estratégia em Negócios). Instituto de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro, Seropédica, RJ. 2005.

Este trabalho foi feito através de pesquisa para propor a implantação de um órgão de Auditoria Interna, na Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro e a existência e adequabilidade de sistemas de controles internos adequados e a apuração da responsabilidade dos agentes públicos funciona como mecanismo que garante a prevenção de fraudes no setor público, tendo como base as Universidades Federais Brasileiras. Inserida nas políticas nacionais, a educação de nível superior tem, nos últimos anos, enfrentados os problemas de falta de recursos para o atendimento da manutenção das atividades necessárias ao seu perfeito funcionamento. Em vista disso, o gestor da instituição necessita monitorar, de forma contínua, o desempenho de cada unidade de sua administração, visando evitar o desperdício e suprir as deficiências encontradas em situação inversa. Sendo que o este trabalho foi realizar uma pesquisa preliminar através da literatura de documentação constantes com propósito de oferecer aos gestores das Instituições Federais de Ensino superiores ferramentas administrativas para prevenir as fraudes. Este trabalho de pesquisa inicialmente enfoca o Sistema de Controle, analisando-se aspectos de sua evolução e da legislação em que se apóia. Na seqüência o perfil da Auditoria, também a partir dos dispositivos legais. No item seguinte, discorre sobre a Auditoria Interna, evidenciando-se os conceitos fundamentais, as normas e as técnicas utilizadas e a sua importância no serviço público. Por último apresenta-se o estudo de caso na UFRRJ. O auditor interno exerce o papel de agente de controle dentro da organização e ao desenvolver sua função ele exerce a defesa da cidadania, tendo em vista sua característica essencial de suporte ao sistema de controle interno, o que possibilita o combate às práticas inadequadas do uso de recursos no setor público.

Palavras chave: Fiscalização, recursos públicos e fidedignidade.

ABSTRACT

RODRIGUES, Sônia Marta de Paula. **Deploying an Internal auditing function, and Internal Control System in the Brazilian Federal Universities: a proposal for deployment at the Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro.** Seropédica: UFRRJ, 2005. 78p. Dissertation (professional master's in management and Business strategy). Institute for Humanities and Social Sciences, Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro, RJ, Seropédica. 2005.

This work was done by searching for proposing the implementation of an internal auditing function in Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro and the existence and appropriateness of internal control systems are adequate and the ascertainment of liability of public servants works as a mechanism that ensures the prevention of fraud in the public sector, building on the Brazilian Federal universities. Inserted in national policies, the top-level education has, in recent years, faced the problems of lack of resources for the care of the maintenance activities necessary to its perfect functioning. The Manager of the institution needs to monitor continuously the performance of each unit of its administration, to avoid waste and remedy the deficiencies found in the reverse situation. Being that this work was to perform a preliminary search through literature, documentation contained with purpose to provide managers with federal institutions of higher Education administration tools to prevent fraud. This research work initially focuses on the control System, analyzing aspects of its evolution and legislation that relies. In the profile of the audit, also from the legal provisions. The next item, discuss the internal audit, evidencing the fundamental concepts, standards and techniques used and their importance in the public service. Finally it presents the case study in UFRRJ. The internal auditor shall exercise the control agent role within the Organization and to develop its role he plays defense of citizenship in view of their essential feature of system support internal control, which enables the combat inappropriate practices of resource usage in the public sector.

Keywords: Surveillance, public resources and trust.

ÍNDICE DE FIGURAS

1: Objetiva do controle contábil e administrativo ou operacional.....	11
---	----

ÍNDICE DE QUADROS

1: Princípios e fundamentos do controle interno.....	20
2: Diz que, não obstante os terrenos comuns entre os tipos de auditoria podem estabelecer algumas distinções, sendo as principais:.....	39
3: Números de técnicos necessários para a implantação de um Órgão de Auditoria Interna na UFRRJ.....	56

SIGLAS E ABREVIACÕES

AICPA	– American Institute of Certified Public Accountants
AUDIBRA	- Instituto dos Auditores Internos do Brasil
CCCI	- Comissão de Coordenação de Controle Interno
CISSET	– Secretaria de Controle Interno
CF	– Constituição Federal
FC	– Conselho Federal de Contabilidade
COF	– Coordenação de Orçamento e Finanças
COFIN	– Coordenação-Geral de Programação Financeira
CONCONTA	– Consulta Conta Contábil
COSIS	- Coordenação-Geral de Sistemas de Informática
CRCI	– Gerências Regionais de Controle Interno
CRCRS	– Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul
DECOFS	–
DF	– Distrito Federal
DTN	– Delegacia do Tesouro Nacional
EUA	– Estados Unidos da América
FONAI/MEC	– Fórum Nacional de Auditores Internos das Instituições de Ensino vinculadas ao Ministério da Educação
IASC	– International Accountants Standards Committee
IBRACON	– Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFAC	– International Federation of Accountants
IFES	– Instituições Federais de Ensino Superior
IN	– Instrução Normativa
IN/SFC/MF	– Instrução Normativa da Secretaria de Controle do Ministério da Fazenda
ISO	– International Standard Organization
LDB	– Lei de Diretrizes e Bases
LDO	– Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	– Lei de Orçamento Anual
LRF	– Lei de Responsabilidade Fiscal
MEC	– Ministério da Educação
MF	– Ministério da Fazenda
MP	– Medida Provisória
NBC	– Normas Brasileiras de Contabilidade

NIAs	– Normas Internacional de Auditoria
PAAAI	– Plano Anual de Atividade de Auditoria Interna
PPA	– Plano Plurianual
OGU	– Orçamento Geral da União
ONU	– Organização das Nações Unidas
RAAAI	– Relatório Anual de Atividade de Auditoria Interna
SAS	– Statements on Auditing Standards
SECIN	– Secretaria Central de Controle Interno
SEPLAN	– Secretaria de Planejamento
SERPRO	– Serviço Federal de Processamento de Dados
SFC	– Secretaria Federal de Controle
SFCI	– Secretaria Federal de Controle Interno
SIAFI	– Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SISCONTAS	– Sistemas Informatizado de Contas do Tribunal de Contas da União
SOF	– Secretaria de Orçamento Federal
STN	– Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	– Tribunal de Contas da União
UG	– Unidade Gestora
UO	– Unidade Orçamentária

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	1
1.1	SITUAÇÃO-PROBLEMA	1
2	REVISÃO DE LITERATURA	2
2.1	CONTROLE INTERNO	2
2.1.1	<i>A evolução do sistema de controle interno</i>	2
2.1.2	<i>Base legal do controle interno</i>	4
2.1.3	<i>Conceituação</i>	6
2.1.4	<i>Objetivo do controle interno</i>	7
2.1.5	<i>Fatores de controle interno</i>	8
2.1.6	<i>Tipos de controle interno</i>	9
2.1.7	<i>Os controles internos classificam-se quando a função em:</i>	12
2.1.8	<i>Princípios de controle interno</i>	13
2.1.9	<i>Elementos do controle interno</i>	14
2.1.10	<i>Classificação de controle interno pelo enfoque da auditoria</i>	14
2.1.11	<i>Visão de um sistema integrado de contabilidade e controle interno</i>	15
2.1.12	<i>Controle interno eficiente</i>	17
2.1.13	<i>Finalidade dos controles internos</i>	17
2.1.14	<i>Princípios e fundamentos básicos do controle interno</i>	18
2.1.16	<i>Importância do controle interno</i>	21
2.1.17	<i>O controle interno e a possibilidade de ocorrência de fraudes</i>	22
2.1.18	<i>Aplicação nas organizações públicas</i>	23
2.2	AUDITORIA	24
2.2.1	<i>Origem e evolução da auditoria</i>	24
2.2.2	<i>Definição de auditoria</i>	26
2.2.3	<i>Objetivos pretendidos</i>	26
2.2.4	<i>Normas de auditoria geralmente aceita</i>	26
2.2.5	<i>Papel da auditoria</i>	27
2.2.6	<i>Técnicas de auditoria</i>	28
2.3	AUDITORIA INTERNA	28
2.3.1	<i>História da auditoria interna</i>	28
2.3.2	<i>O que é auditoria interna</i>	29
2.3.2.1	<i>Conceitos aplicados à auditoria interna</i>	30
2.3.3	<i>Objetivos da auditoria interna</i>	32
2.3.4	<i>O papel do auditor interno</i>	33
2.3.5	<i>Princípios de eficiência aplicada à auditoria interna</i>	34
2.3.6	<i>Independência da auditoria interna</i>	34
2.3.7	<i>Atividade da auditoria interna</i>	35
2.3.8	<i>Finalidade da auditoria interna</i>	35
2.3.9	<i>Funções da auditoria interna</i>	36
2.3.10	<i>Auditoria interna baseada na análise de riscos</i>	36
2.3.11	<i>Auditoria interna x auditoria independente</i>	37
2.3.12	<i>A importância da auditoria interna</i>	38
2.3.13	<i>Auditoria interna no serviço público</i>	40
2.3.13.1	<i>Áreas de atuação</i>	41
2.4	O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO	41
2.5	APURAÇÃO DE RESPONSABILIDADE DOS AGENTES PÚBLICOS	45
2.5.1	<i>Dos crimes contra as finanças públicas</i>	46
2.5.2	<i>Infração administrativa contra as leis de finanças públicas</i>	47
3	METODOLOGIA	47
3.1	PROPOSTA DE UM MODELO	47
3.2	OBJETIVO DA APRESENTAÇÃO DE UM MODELO	47
3.3	PARA QUE SERVE UM MODELO	48

4	UMA PROPOSTA PARA IMPLEMENTAÇÃO NA UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO RIO DE JANEIRO UM ÓRGÃO DE AUDITORIA INTERNA E DE SISTEMA DE CONTROLE INTENO	48
4.1	EVOLUÇÃO DA UFRRJ.....	49
4.2	IMPLANTAÇÃO DE UM ÓRGÃO DE AUDITORIA INTERNA.....	51
4.2.1	<i>A importância da implantação de um órgão de auditoria interna na UFRRJ</i>	<i>51</i>
4.2.2	<i>Auditoria interna como meio de prevenção de irregularidade</i>	<i>51</i>
4.2.3	<i>Por que é relevante a implantação de um respectivo órgão de auditoria interna na UFRRJ? 51</i>	
4.2.4	<i>Objetivo e área de atuação da auditoria interna</i>	<i>54</i>
4.2.5	<i>Dirigente e corpo técnico das auditorias internas</i>	<i>54</i>
4.2.6	<i>Estrutura para a implantação de um órgão de auditoria interna na UFRRJ.....</i>	<i>55</i>
4.2.7	<i>Das ações desenvolvidas pelas auditorias internas</i>	<i>57</i>
4.2.8	<i>Os trabalhos de auditoria interna que poderão ser realizados no exercício vigente, e seus respectivos escopos na UFRRJ:</i>	<i>58</i>
4.2.9	<i>Plano anual de atividade de auditoria interna (PAAAI)</i>	<i>59</i>
4.3	IMPLANTAÇÃO DE SISTEMA DE CONTROLE INTERNO N UFRRJ	60
4.3.1	<i>A importância da existência e adequabilidade de sistemas de controles internos na UFRRJ 60</i>	
4.3.2	<i>As áreas de maior risco para ocorrência de erros e ou irregularidades em Controle interno.....</i>	<i>61</i>
4.3.3	<i>Por que é relevante a existência e adequabilidade de sistema de controle interno na UFRRJ?</i>	<i>62</i>
4.3.4	<i>A existência e adequabilidade de sistemas de controles internos na UFRRJ.....</i>	<i>63</i>
5	CONCLUSÃO E SUGESTÃO	64
6	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	68
7	ANEXO	75

1 INTRODUÇÃO

A globalização causou um aumento substancial dos riscos, já que agora as empresas vivem num ambiente de constantes mudanças. Nesse cenário, fica evidente a necessidade de administradores, acionistas, governos e, principalmente, auditores internos conhecerem os negócios em que atuam para que não percam o foco na hora de realizar a auditoria. As entidades da Administração Pública Federal Indireta do Poder Executivo Federal, bem assim, os serviços sociais autônomos, deverão possuir, em sua estrutura organizacional, unidade de controle e auditoria interna que disponha de suporte necessário de recursos humanos e materiais, com o objetivo de fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle, bem como prestar apoio aos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e ao Tribunal de Contas da União.

A reforma administrativa, defendida pelo Governo Federal, encaminha à descentralização das atividades do poder Executivo. Nessa direção, a otimização dos recursos disponíveis (insuficientes ao atendimento das necessidades da sociedade brasileira) visa à moderna gerência, que se espelha em uma gestão mais dinâmica, com objetivo de buscar eficiência e a eficácia.

Nesse contexto, além de estar expressa na legislação a obrigatoriedade das auditorias internas, o novo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal prevê, dentre as suas competências, a de avaliar o desempenho da auditoria interna na administração indireta federal.

Integrando o quadro estrutural do Ministério da Educação - MEC, as Instituições Federais de Ensino superior - IFES, como órgãos da administração indireta, sujeitam-se à supervisão do sistema de controle federal e ficam, através de seus planos de trabalhos, comprometidas com as ações de controle comandadas pelo Poder Executivo Federal.

1.1 Situação-Problema

O Sistema de Controle Interno e a Auditoria interna ao longo dos últimos cinco anos vêm passando por processos contínuos de mudanças exigidas tanto pelas conjunturas externas quanto internas, obrigando-a adotar um novo perfil organizacional, sem, contudo interferir na execução das auditorias convencionais. Algumas alterações substanciais se realizaram na atuação da auditoria interna dos órgãos que integram administração pública federal, destacando-se a constituição do Sistema de Controle Interno, a cuja orientação normativa e supervisão técnica passam a ser submeter as Unidades de Controle Interno pertencentes a estrutura organizacional de entidades da administração públicas federal indireta.

Com a intensificação da busca de formas eficientes de administrar, e conseqüentemente reduzir a pratica de irregularidade, diferentes entidades sentiram a necessidade de desenvolver instrumentos capazes de indicar de maneira confiável e precisa o desempenho de cada um dos segmentos da organização.

As mudanças determinadas pelas novas tecnologias geram, especificamente na auditoria, a necessidade de ajuste, tanto sob o aspecto da elaboração de novas metodologias de trabalho, como na formação dos futuros profissionais, que devem apresentar um novo perfil que venha atender aos atuais procedimentos no processamento a contabilidade.

A prática de irregularidade na administração pública – problema antigo que atinge diretamente a gestão dos recursos públicos e, indiretamente, o cidadão – persiste ainda nos dias atuais. É, por conseguinte, essencial um estudo mais profundo deste problema.

Ao final de cada período orçamentário, é de responsabilidade dos gestores prestarem contas da sua gestão. Para esta prestação de contas, um elenco de documentos contábeis e informações administrativas devem compor um processo a ser submetido à aprovação final do Tribunal de Contas da União - TCU.

A contribuição do órgão de auditoria interna de cada unidade gestora - UG assume papel de significativa relevância nesse processo, admitindo-se sua existência formal, constituída de recursos humanos, tecnológicos e materiais necessários ao bom desempenho das tarefas que está incumbido, seja pela norma técnica, legal ou mesmo filosófica de cada instituição.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Controle Interno

As discussões sobre controle interno têm sido cada vez freqüentes nos círculos empresariais e na administração pública brasileira. Talvez, os casos de corrupção e fraude, de um lado, e o fracasso de muitas empresas ou atividades econômicas, de outro lado, tenham sido os fatores que impulsionaram esse clima de discussões que anteriormente, apresentava ser um tópico de uso exclusivo ou preferido somente pelos auditores.

No campo puramente técnico, a auditoria sempre manteve uma grande preocupação pelo assunto e procurou sensibilizar as entidades de ensino, os profissionais de administração e contabilidade, os órgãos ou entidades de fiscalização e controle, no sentido de enfatizar a importância da matéria para a boa administração dos negócios e salvaguarda dos interesses das partes interessadas; governo, comunidade, acionista, empregado, etc.

O fato importante a destacar, nesse ambiente criado pelo reconhecimento pelas empresas, entidades e órgãos públicos, da necessidade de uma boa estrutura de controle interno, condizente com as características de operação e seus riscos, foi a exigência, cada vez maior, da participação do auditor com elemento de esclarecimento das partes, e impulsionador da busca de soluções.

No âmbito empresarial, controle interno é o meio de prevenir movimentação ou modificações não autorizadas ou não previstas, e de assegurar a observância da política, padrão ou regra estipulada. Significa, pois, a garantia de normalidade para a alta administração. Se combinarmos essa expressão com o conceito de qualidade, poderíamos dizer que controle é a forma de garantir que tudo seja feito com a devida qualidade, desde a primeira vez.

2.1.1 A evolução do sistema de controle interno

Araújo (2000: 32) relata que "a literatura registra que a primeira definição de controle surgiu em 1949. Essa definição, emitida pelo AICPA - American Institute of Certified Public Accountants (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados)

- por meio de SAS nº. 1 Statements on Auditing Standards (Exposição de Padrões de Auditoria), é a mais respeitada e difundida até hoje”.

De acordo com Poscitelli, Rosa e Timbó (2000: 317-318), “no setor público, com o Decreto nº. 84.362, de 31-12-79, criou-se um órgão central (Secretaria Central de Controle Interno - SECIN), desvinculado dos setoriais (Secretarias de Controle Interno - Ciset), integrado à estrutura de SEPLAN.

A auditoria dos órgãos e entidades sujeitos à supervisão ministerial passou, então, a ser de competência exclusiva o órgão central; a auditoria classificava-se, expressamente, em contábil e de programas. O Sistema de Controle Interno passava a ser o responsável pelo acompanhamento físico e financeiro de projetos e atividades, inclusive os decorrentes de contratos e convênios. Esse acompanhamento possibilitaria compatibilizar o dispêndio orçamentário, o custo da execução da obra ou do serviço, ou com a realização do programa, com o benefício concreto. Os órgãos setoriais, por outro lado, foram dotados de uma estrutura própria em processamento de dado. E, finalmente, as operações contábeis nos Estados passavam à responsabilidade das respectivas Delegacias de Contabilidade e Finanças, diretamente subordinadas ao órgão Central do Sistema; as Ciset, além da síntese das operações de cada Ministério (dificultada à medida que dependiam da transmissão dos dados das DECOFs nos Estados pela SECIN), através das Secretarias de Contabilidade, registravam apenas as operações dos órgãos subordinados localizados no DF.

Em 1985, com a instalação do novo Governo, em 15 de março, nova alteração se processa, e o órgão central retorna ao Ministério da Fazenda. Tal situação se modifica novamente, em 10 de março de 1986, com a criação da Secretaria do Tesouro Nacional - STN - e extinção do SECIN (Decreto nº. 92.452/86).

A STN, além de órgão central dos sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria, passam a constituir-se na Secretaria Executiva da Comissão de Programação Financeira, ampliando suas competências e absorvendo, ademais, competências da própria Secretaria de Controle do MF. As atividades de auditoria revertem aos órgãos setoriais, exceto as decorrentes de acordos com organismos internacionais (além daquelas determinadas pelo Presidente da República). Com a implantação de nova Reforma Administrativa, em 1986, a STN passou a ter também a competência para controlar a realização do pagamento das remunerações dos servidores públicos.

Posteriormente, com o Decreto nº 93.612, de 21-11-86, extinguiu-se Comissão de Programação Financeira.

E o Decreto nº. 93.874, de 23-12-86, determinou nova modificação; o Sistema de Controle Interno absorveu os Sistemas de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria (constituídos de acordo com o DL nº. 200/67), e o de Programação Financeira (instituído pelo Decreto de acordo nº. 64.441 de 30-04-69).

Com a inclusão da programação financeira, as atividades do sistema compreendem também "a formulação de diretrizes para elaboração das propostas de cronogramas setoriais de desembolso, estabelecimento do fluxo geral de caixa e fixação limites de saques periódicos contra a Conta de Tesouro Nacional" (Decreto nº. 93.874/86, art. 5º).

À auditoria, com base especialmente nos registros contábeis e na documentação comprobatória das operações, cumpre examinar os atos da gestão, com o

propósito de certificar a exatidão e regularidade das contas e comprovar a eficiência e a eficácia na aplicação dos recursos públicos.

Os órgãos setoriais, embora sujeito à coordenação, orientação, supervisão e fiscalização do órgão central, continuaram subordinados hierarquicamente ao órgão a cuja estrutura administrativa pertença. Não foi, portanto, ainda desta vez que a auditoria obteve a tão desejada autonomia diante das próprias autoridades cujo controle das contas lhe está afeto. O novo decreto, inclusive, reestruturou os órgãos setoriais.

Em 15/03/1990, pelo Decreto nº. 99.180, as competências da STN foram absorvidas pelo Departamento do Tesouro Nacional - DTN, na Secretaria da Fazenda Nacional do Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento.

Com a Lei nº. 8.490, de 19/11/1992, que reorganizou a Presidência da República e os Ministérios, o DTN foi reconvertido na Secretaria do Tesouro Nacional.

Mais recentemente, a partir de março de 1994, reestruturou-se o sistema de Controle Interno (juntamente com o de Planejamento e Orçamento) do Poder Executivo, através de Medida Provisória que vem sendo sucessivamente reeditada.

Pela nova configuração, o Órgão Central é o Ministério da Fazenda, o que ainda não se considera o mais adequado, em virtude da ingerência de um Ministério nos demais, bem como pelo fato de o controle não se subordinar ao nível hierárquico mais elevado do respectivo Poder. À Secretaria Federal de Controle estão afetas as áreas de auditoria, fiscalização e avaliação de gestão; à Secretaria do Tesouro Nacional estão afetas as áreas de administração financeira e contabilidade.

As unidades de controle interno dos ministérios militares, do Estado-Maior das Forças Armadas, da Secretária-Geral da Presidência da República, da Advocacia-Geral da União e do Ministério das Relações Exteriores continuam sendo autônomas, como órgãos setoriais. Integram a Secretaria Federal de Controle, como unidades seccionais, as CISETs, dos ministérios civis, bem como as unidades regionais nos estados (delegacias federais de Controle). Não há, pois, um Sistema, mas, em certo sentido, vários sistemas. “Por outro lado, as atividades de administração financeira e contabilidade permanecem sob a égide de um mesmo Órgão”.

2.1.2 Base legal do controle interno

Antes de se abordar propriamente as atividades de fiscalização convém salientar que a Constituição, no capítulo dedicado à Administração Pública, determina obediência geral aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade. Verifica-se, portanto, uma nítida preocupação com atributos éticos, retificados pelos dispositivos referentes à atividade de controle.

A Constituição Federal de 1988 proporcionou grande impulso à atividade de controle interno na esfera pública, não só por haver ratificado o importante papel dos órgãos de controle interno, que respondem pelo provimento de subsídios ao controle externo, mas, principalmente, pela introdução de novos parâmetros de controle, envolvendo aferição do cumprimento de metas e avaliação de resultados sob critérios de eficácia e eficiência.

A Constituição Federal trata da fiscalização contábil, financeira e orçamentária na Seção IX do Capítulo I do título IV:

Nos termos do art. 70, A fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quando 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.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiro, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumia obrigações de natureza pecuniária.

É importante lembrar que o sistema de Controle Interno tem previsão constitucional, contida no artigo 74 da Constituição Federal de 1988, que assim dispõe:

Inicialmente, merece destaque a amplitude da fiscalização prevista, que, incluindo as variáveis operacionais e patrimoniais, não se restringiu aos aspectos tradicionais de controle orçamentário e financeiro. Além disso, o texto legal inovou a perspectiva de fiscalização, com uso de expressão como economicidade, que se refere à "qualidade daquele que consome pouco" (FERREIRA, 1986: 617).

Em relação à divisão de tarefas, o controle externo, realizado pelo Congresso Nacional, dá-se por meio do Tribunal de Contas da União (art. 71) que "..., no sistema de contrapesos da Constituição, é instrumento técnico de Congresso" (BALEIRO 1990: 426).

Especificamente quanto ao controle interno, o art. 74 assim dispõe:

Art. 74 - Os Poderes Legislativos, Executivos e judiciários 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 irregularidades ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

O próprio Poder Executivo, de acordo com o item anterior, recentemente adotou uma série de medidas organizacionais, visando garantir uma maior padronização e unidade de direção ao seu Sistema de Controle Interno, centralizando-o, de fato, no Ministério da Fazenda.

Com referência às finalidades do Sistema de Controle, a maior inovação ficou por conta do inciso II, que, além dos aspectos legais, determinou a avaliação de resultados da gestão pública segundo critérios de eficiência e eficácia.

A introdução de novos parâmetros não deve, entretanto, produzir a obsolescência dos controles de natureza legal. Na realidade, o texto constitucional buscou a adição dos novos conceitos àqueles já preconizados na antiga Constituição.

Utilizando-se as preposições de Giacomoni (1994), tem-se que as avaliações da eficiência nas ações governamentais devem considerar os resultados produzidos frente aos recursos colocados à disposição, enquanto a verificação da eficácia envolve a determinação dos graus em que os objetivos governamentais foram atingidos.

Continuando, Cruz (1997: 57) apresenta os seguintes conceitos:

A economicidade, que consiste em produzir mais, utilizando os mesmos recursos e mantendo ou melhorando o nível de qualidade;

A efetividade, que consiste, de fato, em constar a existência do objeto ou processo em referência;

Por eficiência se entende o fazer bem determinada coisa, enquanto a eficácia consiste em fazer a coisa certa diante do objetivo previsto.

Isto leva a uma tendência cada vez maior no sentido de que as entidades objeto de fiscalização governamental passem a ser instrumentalizadas com sistema de controle interno que, além de subsidiar o controle externo assegure a existência de um controle na extensão proposta pela lei, exercida, preferencialmente, de forma preventiva e concomitante aos atos de gestão.

2.1.3 Conceituação

Não é pacífico o entendimento dos autores sobre o controle interno. Ao contrário verifica-se na análise de suas definições que não existe pensamento uniforme ou convergente sobre o assunto. De um modo geral todos consideram o controle interno de forma bem ampla levados que são pelo alcance de sua abrangência.

De acordo com Andrade (1999: 45),

"em princípio, o controle interno compreende o plano organizacional e todos os procedimentos, métodos e medidas adotadas pela empresa para:

- Proteger seu patrimônio;
- Assegura a fidelidade da informação utilizada para o processo decisório, gerencial e de controle;
- Contribuir para estimular a eficiência operacional;
- Incentivar a observância das políticas e diretrizes estabelecidas pela direção".

A partir dessa conceituação bastante abrangente, pode-se concluir que a qualidade da direção da empresa ou de seus segmentos operacionais e administrativos, é uma função direta da sua estrutura de controle interno e das informações por ela geradas. Vale dizer que há uma estreita relação entre o sucesso na função de gerenciamento das operações e dos destinos da empresa e o grau de confiabilidade de seus controles e das informações disponíveis.

Garcia (1998: 16), "por controle interno pode entender-se o conjunto de normas, sistemas, rotinas, e procedimentos formando o plano organizacional da empresa cujo escopo, maior é o de salvaguardar e proteger seus ativos, verificar grau de confiabilidade e exatidão dos registros contábeis, promoverem a eficiência operacional e propiciar à Administração dados seguros que lhe permitam uma tomada de decisão ao menor grau de risco possível".

Percebe-se, igualmente, que a Auditoria desenvolverá trabalhos avaliativos, de forma mais ou menos profunda, em razão direta do julgamento feito sobre o Controle Interno, quando à sua maior ou menor adequabilidade para a preservação dos ativos que deverá proteger.

Para Crepaldi (2000: 204), o controle interno representa em uma organização procedimentos, métodos ou rotinas cujos objetos são proteger os ativos, produzir os dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

O 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, promoverem a eficiência operacional e encorajar a obediência às diretrizes traçadas pela administração da companhia.

Attie (1992: 64), traduz o conceito de controle interno como sendo (...) o conjunto de políticas operacionais procedimentos e definições de estrutura organizacional, operando por pessoal capacitado e, que visam salvaguardar os ativos da empresa, assegurar que as informações contábeis sejam fidedignas e estimular a eficiência nas operações.

2.1.4 Objetivo do controle interno

De acordo com Garcia (1998: 18), face à diversidade e amplitude de sua aplicabilidade prática variados poderão ser os objetivos do Controle Interno, entretanto, quatro deles são de fundamental importância:

- a- salvaguarda dos ativos e demais interesses da empresa;
- b- precisão e confiabilidade dos demonstrativos contábeis;
- c- estímulo à excelência administrativa-operacional;
- d- cumprimento planejado das diretrizes operacionais.

Continuando Castro (1987: 41) diz que:

“O controle interno tem por objetivo principal a eficiência e segurança no funcionamento dos mecanismos contábeis e administrativos da entidade, englobando todas as iniciativas e medidas tomadas pela Administração, devendo atingir o plano

de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas utilizadas pela entidade”.

Attie, (1992: 62), entende que o controle tem como objetivos:

- a) Comprovação da veracidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
- b) Prevenção de fraudes e, em caso de ocorrência das mesmas, possibilitando de descobri-las o mais rapidamente possível e determinar sua extensão;
- c) Localização de erros ou desperdícios, promovendo ao mesmo tempo a uniformidade e a correção ao registrarem-se as operações;
- d) Estimular a eficiência do pessoal, mediante a vigilância que exerce através dos relatórios;
- e) Salvar os ativos e, de maneira geral, obter um controle eficiente sobre todos os aspectos vitais dos negócios.

A Auditoria Interna se utiliza os controles internos para programar a extensão dos testes de auditoria de acordo com a confiabilidade que ela tem nos mesmos, mas cabe ressaltar que os sistemas de controles são de responsabilidade da Administração, que os cria visando aos objetivos descritos. O auditor interno, ao executar suas atividades, pode encontrar falhas e deficiências nestes controles; ele tem a obrigação de analisar os sistemas de controles e opinar se os mesmos estão de acordo com as metas da organização, se é necessário aperfeiçoá-los, e se estes possuem falhas e com estas devem ser sanadas.

Conforme entendimento, os objetivos do controle interno incluem a garantia de que várias fases do processo decisório, o fluxo de registro e informações, a implementação das decisões e o feed-back sobre tomadas de decisões, se revestem da necessária confiabilidade.

2.1.5 Fatores de controle interno

A definição acima pressupõe a existência de um sistema de procedimentos bem definidos para assegurar o desenvolvimento organizacional, visando os objetivos, sem abandonar a segurança protetora dos ativos. O controle interno só fará sentido se for concebido para assegurar o pleno cumprimento dos aludidos objetivos da organização sem que, em momento algum, deixe de atender aos fatores de segurança e confiabilidade dos registros realizados, determinados pelos princípios fundamentais da contabilidade.

De acordo com Garcia (1998: 16), para que tal ocorra torna-se necessário que eles contemplem os seguintes aspectos:

1. eficiência operacional - compreende a ação a ser desenvolvida na operacionalidade da empresa, de forma ordenada e sistêmica, capaz de aumentar-lhe o desempenho, pela melhor utilização dos recursos disponíveis (humanos, financeiros, materiais e informacionais) na busca da maior eficiência, possível, na consecução dos negócios, para alcançar os objetivos colimados;

2. cumprimento das políticas - por política entenda-se o sistema de regras administrativas que, em conjunto com as normas, concorram para obter um determinado resultado. As políticas representam os parâmetros traçados, pela Alta Direção, para a tomada de decisão, a níveis descentralizados, quando em situações repetitivas. Quando adotadas de maneira participativa levam ao alcance dos objetivos programados. As políticas podem apresentar-se sob o aspecto Estratégico, normas de comportamento da organização, ou sob o aspecto Operacional, normas relativas ao desenvolvimento do trabalho, tendo por fundamento básico estabelecer o corpo de regras a ser seguido para chegar aos fins preestabelecidos;

3. proteção dos ativos - é a sistemática utilizada para bem salvaguardar os ativos da empresa. Tal proteção será tanto maior quanto mais separadas forem às atividades de controle de contábil, custódia e sistema de autorização para movimentação de ativos, estabelecidos de acordo com responsabilidade e riscos potenciais envolvidos, em cada transação. Abrange ainda medida que possam elidir ou minimizar, a um nível razoavelmente aceitável, prejuízos de qualquer natureza. Dentre eles destacam-se:

- a- perdas por desperdício ou gastos excessivos;
- b- erros, fraude e omissões culposas ou dolosas;
- c- ineficiência ou negligência;
- d- descuidos ou comportamentos premeditados;
- e- prevenção contra causalidade ou risco mais estimados, passíveis de seguro;

4. exatidão e confiabilidade dos dados contábeis - tem por finalidade assegurar que as transações realizadas sejam classificadas e registradas com respaldo em documento hábeis e probas, em contas próprias, que melhor as representem. Para que tais dados sejam confiáveis e fidedignos torna-se indispensável que sejam contabilizados, essencialmente, em consonância com os Princípios Fundamentais da Contabilidade;

5. plano de organização - representa a estrutura de poder da empresa. Ele deve mostrar, claramente, seus diversos escalões hierárquicos, linhas de comando e graus de subordinação, direta e indireta. Tal configuração possibilitará a adequada divisão de atividade, nível de autoridade compatível com o grau de responsabilidade, em função da complexidade e correspondente contribuição para o alcance dos objetivos, que foram atribuídos aos cargos.

Cadmus & Child (1956: 20) citam que, para ter êxito em seus objetivos, "os controles internos deve se basear nos seguintes pontos: estrutura organizacional; procedimentos de trabalho; contabilidade e outros registros; informações; padrão de rendimentos e auditoria interna".

2.1.6 Tipos de controle interno

O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas adotadas dentro de uma entidade, para garantia do seu patrimônio e verificar a exatidão e a veracidade das informações contábeis, promoverem a eficiência das operações em geral e fomentar maior adesão às diretrizes traçadas pela administração geral.

Observa-se na conceituação de Controle Interno o destaque para aspectos administrativos e contábeis que ele encerra. Assim, em função das características de cada um das situações homogêneas que podem ser agrupadas, em torno deles, podem ser enquadrados sob dois títulos distintos:

Araújo (2000), aborda que, em 1958, o AICPA, através do SAS nº 29, subdividiu o sistema de controles interno em contábeis e administrativos.

Jund (2001:195) conceitua:

- Controles contábeis - são aqueles relacionados com a proteção dos ativos e com a validade dos registros contábeis;
- Controles administrativos - compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos relacionados com a eficiência operacional, bem como o respeito a obediências às políticas administrativas.

Também Garcia (1998:15), entende que os tipos de controles internos são:

1. Controles administrativos – compreendem o plano de organização do sistema interno. Procedimentos relacionados com a eficiência operacional e observância das políticas traçadas pela Administração. Relacionam-se em geral com registros estatísticos, estudo de termos e movimentos, avaliação desempenho, controle físico e de qualidade, análise mercadológica, planos de treinamento e desenvolvimento de pessoal, e segurança industrial;
2. Controles Contábeis – compreende métodos e procedimentos relacionados com a salvaguarda dos ativos e a fidedignidade dos registros em relação aos documentos probatórios e à obediência aos ditames dos Princípios Fundamentais da Contabilidade.

Vale lembrar que este controle inclui relatórios de desempenho, estudos de tempo e movimento, programas de treinamento, análise estatísticas, controle de qualidades, entre outros.

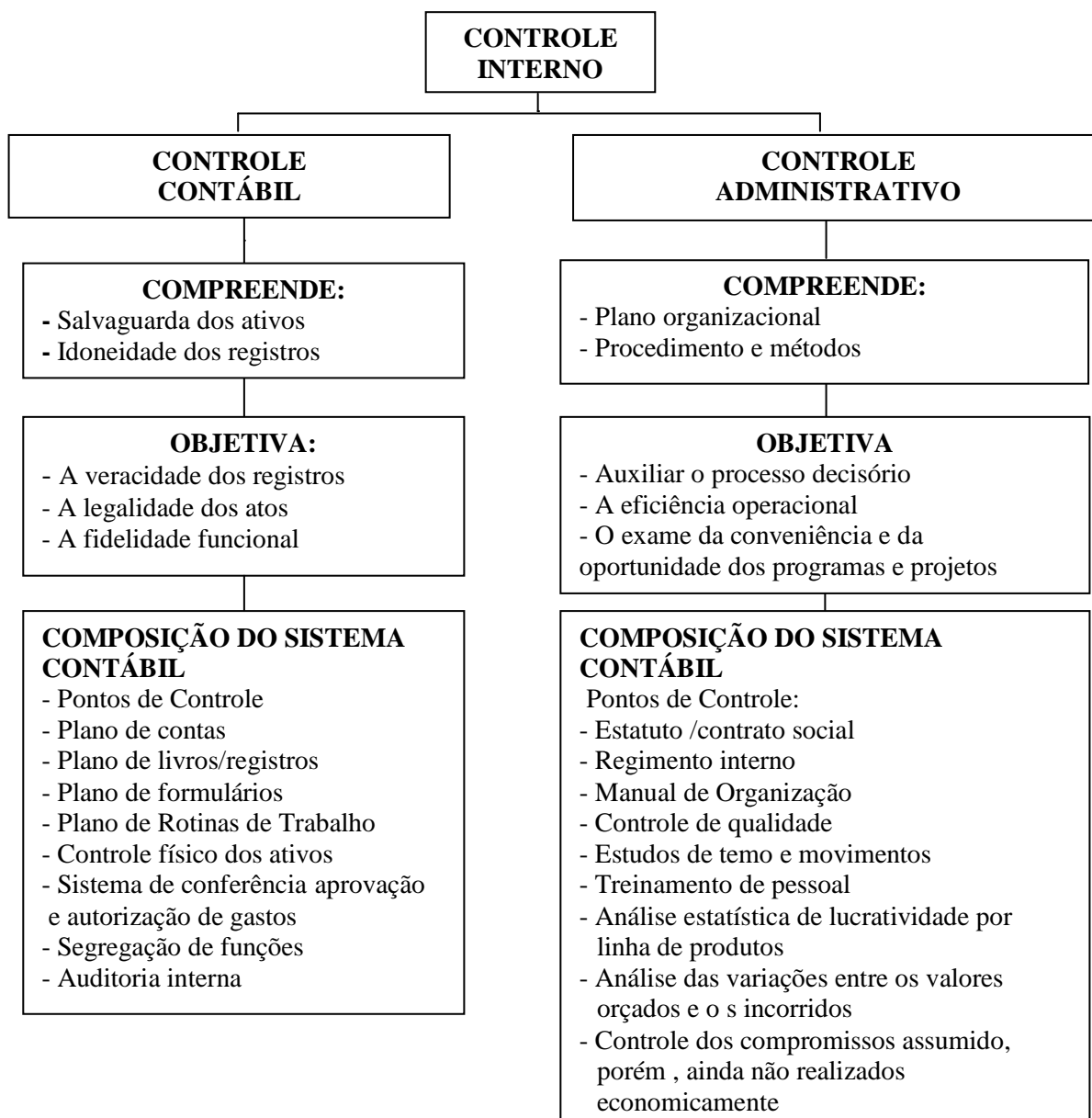


Figura 1: Objetiva do controle contábil e administrativo ou operacional

Fonte: JUND (2000:197).

As características básicas de um bom Controle Interno Contábil são invariavelmente:

- a) segregação das funções operacionais das funções controlísticas;
- b) sistema de autorização e registro tempestivo das operações de forma a permitir um controle efetivo e constante da situação da empresa;
- c) observação dos princípios contábeis, técnicos ou legais por parte de todos das normas éticas e profissionais;
- d) pessoal adequado com classificação técnico-profissional compatível com as funções exercidas. (GARCIA, 1998:16)

De acordo com Mattos & Mariano (1998:23),

"A delegação de autoridade e responsabilidade dentro do plano organizacional deve ser se clara. Como o departamento contábil é estruturado e onde se encontra dentro do organograma são fatores importantes para a garantia da existência de um adequado sistema de controle interno".

Essa característica não surgirá apenas de um organograma bem definido, mas de procedimentos detalhados para cada operação.

2.1.7 Os controles internos classificam-se quando a função em:

- Preventivo

Para Jund (2000:44), são os que reduzem a frequência com que as causas de exposição ocorreram; age como um guia para auxiliar que as coisas aconteçam como devem, procurando prever de antemão problemas ou desvios do padrão.

Ela indica pontos de início e término para cada função da tarefa tal descrição também cobre a inter-relação de funções da tarefa.

Continuando Andrade (1999:59), diz que "aqueles controles que têm como finalidade principal evitar que o erro ou a fraude ocorra, ou que o patrimônio seja colocado em risco".

- Detective

Conforme Jund (2000:44), "são aqueles que detectam as causas de exposição durante a ocorrência do fato. Todavia, não impedem que elas ocorram. Eles alertarão da existência de um problema".

- Corretivos

Para Jund (2000:44), "são aqueles que auxiliam a investigação e correção de causas de exposição que foram detectados, pois, a atividade já ocorreu, e é impossível voltar atrás e corrigir o desempenho para levá-lo ao padrão. Ao contrário, as correções precisam ocorrer após o fato".

As organizações que possuem estes três tipos de controles em seu Sistema de Controles Internos têm uma garantia maior de que a detecção de erros ou irregularidade na entidade será rápida.

2.1.8 Princípios de controle interno

Attie (1992:64), comenta que os princípios de controle interno usualmente mencionados na literatura especializada, na verdade correspondem a medidas que devem ser adotadas em termos de política, sistemas e organização.

Para Galloro & Galloro (2000:61-62), os princípios de controle interno correspondem as medidas saneadoras que devem ser adotadas pela empresa e usualmente que são as seguintes:

1. A responsabilidade deve ser determinada. Se não existir delimitação exata da responsabilidade, o controle será ineficiente;
2. A contabilização e as operações propriamente ditas devem ser segregadas;
3. Devem ser utilizadas provas independentes para comprovar que as operações e a contabilidade estão registradas de forma exata;
4. Quando possível, deve haver rotação entre os empregados designados para cada trabalho;
5. Devem ser obrigatórias as férias para pessoas que ocupam cargos importantes;
6. Todas as instruções devem ser feitas por escrito;
7. Devem ser efetuados os confrontos das contas analíticas com as sintéticas visando à conferência dos saldos;
8. Estruturação das operações de forma tal que duas ou mais pessoas ou setores participem de cada transação e que o trabalho de um sirva como prova para o trabalho de outro.

Mariano & Mattos (1998:22-23), considera que os princípios de controle interno são:

- a) validade - os registros devem ser válidos, ou seja, tudo que está registrado deve existir efetivamente;
- b) Autorização - todas as transações devem estar autorizadas;
- c) Perfeição - o controle interno deve oferecer também garantias de que todas as transações estão registradas;
- d) Tempestividade - as transações devem ser registradas tempestivamente e o controle interno deve fornecer informações no momento adequado;
- f) Avaliação - o controle interno deve permitir que todas as transações, bem como os respectivos registros, sejam permanentemente avaliadas.

Enfim, o trabalho do auditor interno depende da avaliação dos sistemas de controles internos existentes nas entidades, e para a administração possuir um controle interno eficiente, eficaz e adequado deve possuir na sua estrutura organizacional o setor de Auditoria Interna; ou seja, há uma ligação direta entre um bom Sistema de Controle Interno e Auditoria Interna.

2.1.9 Elementos do controle interno

De acordo com Mariano & Mattos (1998:21-23), alguns elementos dão consistência ao controle interno, como visto a seguir:

- Plano organizacional

É representado, normalmente, pelo organograma e pelos manuais de procedimento;

- Segregação de Funções

A segregação de funções é um elemento de grande importância do controle interno. Ajuda a prevenir os erros intencionais e os não intencionais e que são de grande importância ao se desenvolver um adequado sistema de controle;

- Sistemas Administrativos

As políticas e instituições da empresa devem ser normatizadas, de modo que possa haver uma uniformização dos procedimentos e sua correta divulgação;

- Segurança interna

A segurança interna é um dos elementos de maior relevância do controle interno e compreende os aspectos a abaixo enumerados:

1. Dispositivo adequado de guarda;
2. Seguro adequado;
3. Custo x Benefício.

2.1.10 Classificação de controle interno pelo enfoque da auditoria

A maioria das classificações de controle interno que aparecem na literatura sobre auditoria está elaborada sob o enfoque da própria auditoria:

1-Ambiente de controle

Fazem parte do ambiente de controle o enfoque a direção da empresa dá ao controle, à organização e à estrutura da empresa;

2-Controles diretos

São os controles que estão desenhados para evitar erros e irregularidades que possam afetar o resultado financeiro e as funções de processamento; dividem-se em gerenciais independentes, de processamento e de salvaguarda dos ativos;

3-Controles gerais

Compreendem a organização departamental da empresas e a segregação de funções. Estão diretamente ligados aos limites de responsabilidade e a autoridade, e são a própria organizações da empresa. (GALLORO & GALLORO, 2000:64-66).

Conforme entendimento, o sistema de Controle Interno vai além dos aspectos diretamente relacionados com as funções do sistema contábil que compreende em: o ambiente de controles e os procedimentos de controles.

2.1.11 Visão de um sistema integrado de contabilidade e controle interno

De acordo com Guimarães (1998:27-30), numa integração do controle interno com a contabilidade, estas devem canalizar os dados das operações de todos os departamentos da empresa para os registros contábeis, a fim de que os resultados empresariais sejam apurados de forma precisa e rápida.

Outro aspecto a ser observado é que a contabilidade não deve atuar operacionalmente (comprar, vender etc.), mas registrar as operações que os diversos departamentos realizam, contribuindo com a fiscalização e o controle da empresa, a fim de se certificar de que os principais procedimentos e rotinas das transações a serem contabilizadas foram observados, uma vez que o último filtro da empresa é o departamento contábil.

Quando, num ambiente computadorizado, o registro das transações é inserido no sistema pelos demais departamentos da empresa, cabem ao departamento contábil a análise crítica da documentação, dos procedimentos e das aprovações das operações registradas no sistema e a conciliação dos documentos com os registros efetuados.

Independente do nível de informatização existente, juntamente com a contabilidade deve interagir um sistema global de controles internos, além dos que são exercidos pela própria técnica contábil, de forma que:

1. Haja rotinas e instruções para as diversas operações da empresa;
2. Seja separada e identificada a responsabilidade funcional das pessoas que atuam nas diversas operações empresariais;
3. Haja um planejamento dos controles da seqüência operacional;
4. Seja feita a implantação de formulários específicos para os controles e definição da documentação necessária para compor o processo das operações.

Para alcançar esses objetivos, a empresa deve valer-se das seguintes ferramentas:

1. Manuais de instrução

A empresa deve desenvolver manuais de instrução quanto às rotinas e aos procedimentos, de forma a garantir a uniformidade e eficácia dos processos, estabelecendo, dessa forma, seus padrões de qualidade.

Estes manuais devem conter detalhadamente todas as rotinas referentes às transações, identificando com clareza começo, meio e fim de cada uma delas, suas fases e inter-relacionamentos com outros setores. Devem incluir também cronogramas que especifiquem os prazos a serem cumpridos, modelos dos formulários ou registros a serem utilizados, e informações sobre o pessoal, como quantidade de pessoas, qualificações mínimas necessárias, limites de atribuições etc.

2. Controle de seqüência

Outra ferramenta de controle interno muito útil é o controle de seqüência que tem como característica básica a adoção de uma seqüência numérica para operações do mesmo tipo (venda). Cada operação terá um número próprio indexado e o correspondente valor da transação. Quando essas transações forem reclassificadas para algum sub-agrupamento da conta principal (venda canceladas, vendas a prazo, vendas a vista etc.), é por meio do controle de seqüência que a empresa terá condições de conciliar o total geral da transação com a soma dos totais de cada sub-agrupamento.

Uma variante de controle de seqüência pode ser o registro das transações em livros ou listagens.

Na sistemática contábil, uma das funções importantes das contas e sub-contas é o controle dos volumes que, em virtude da própria natureza das operações da empresa, distribuem-se, agrupam-se, reclassificam-se e são saldados. Daí o cuidado que se deve ter ao elaborar um plano de contas para não se perder em momento algum o controle global das distribuições, agrupamentos, reclassificações e saldos. Para tanto, os valores que irão ser distribuídos ou reclassificados deverão estar previamente identificados numa seqüência.

3. Formulários

Também desempenham importante papel no fluxo normal de rotinas, porém é importante salientar que a intensidade de sua utilização é inversamente, proporcional ao nível de informatização da empresas: quanto mais informatizado for o sistema de informação, menor será o número de formulários e de vias dos mesmos em circulação. Os principais controles exercidos por eles são os seguintes:

- Contra-assinatura em cópias de formulários para formatizar a responsabilidades nas operações;
- Controle das operações pelo acesso à informação pelos diversos setores envolvidos na execução e na fiscalização das mesmas;
- Controle de seqüência, ou listagem para fiscalizar as fases ou setores das operações;
- Controle contra fraudes, por indexação numérica de formulários e suas vias ou canhotos;
- Confrontação e análise dos dados obtidos de diversas fontes.

Além do sistema de controles internos descritos, existem os controles inerentes à própria contabilidade, que são os mecanismos de que a técnica contábil se utiliza para assegurar a fidedignidade dos dados, que no ambiente competitivo dos dias de hoje é de suma importância na geração da informação. São eles:

1. Partidas dobradas

O método das partidas dobradas corresponde à desassociação da operação e do registro em duas partes, estabelecendo um controle seguro sobre a movimentação dos valores, no sentido de análise de onde veio e para onde vai.

2. Plano de contas

O plano de contas padroniza a classificação contábil das operações tanto a débito como a crédito e sistematiza o registro de operações homogêneas. Quanto mais perfeita for a construção do plano de contas, mais controladas estarão as apurações decorrentes dos saldos das contas e das sub-contas relacionadas no balanço e na demonstração de resultados, facilitando dessa forma as análises econômico-financeiro.

3. Fiscalização dos registros.

A fiscalização e a supervisão permanente sobre registros contábeis previnem as diversas falhas que podem ocorrer na contabilização, em razão da má

classificação das operações nas contas ou sub-contas, de erros no registro dos valores lançados, de inversões de lançamentos a débito e a crédito.

4. Inventários físicos

Os inventários físicos devem ser conciliados como os saldos das contas de bens, que devem ser detalhados ou discriminados, para que se relacionem os diferentes bens com respectivos valores.

5. Conciliações

As conciliações são os processos de se efetuar periodicamente uma confrontação dos saldos contábeis com os levantamentos físicos e/ou com os elementos documentais.

2.1.12 Controle interno eficiente

É fundamental tanto para a empresa quanto para a auditoria independente que os controles internos sejam eficazes. Que não haja excesso e sejam executados de forma prática e objetiva. Os seus resultados precisam ser bem acompanhados e avaliados periodicamente. Os membros da organização precisam conhecer a finalidade do controle interno. O seu enfoque é o de segurança, prevenção e acompanhamento das ações administrativas. (RAIMUNDO, 1998:23-30).

O bom funcionamento do controle interno indicará a extensão e profundidade dos exames da auditoria independentes e até que ponto se poderá depositar confiança nas demonstrações contábeis.

2.1.13 Finalidade dos controles internos

Para Jund (2001:192), a finalidade dos controles internos é a de ser estabelecer padrões, medir o desempenho real e agir corretamente, assegurando que não ocorram erros potenciais através do controle de suas causas. De acordo com, destaca-se entre os objetivos específicos, a serem atingidos, os seguintes:

- Observar as normas legais, instruções normativas, estatutos e regimentos;
- Assegurar, nas informações contábeis, financeiras, administrativas e operacionais, sua exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade;
- Antecipar-se, preventivamente, ao cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes;
- Propiciar informações oportunas e confiáveis, inclusive de caráter administrativos/ operacional, sobre os resultados e efeitos atingidos;
- Salvaguardar os ativos financeiros e físicos quanto à sua boa e regular utilização e assegurar a legitimidade do passivo registrado;
- Permitir a implementação de programas, projetos, atividades, sistemas e operações, visando a eficácia, eficiência e economicidade dos recursos;
- Assegurar a aderência à diretrizes, planos normas e procedimentos dos órgão/entidade.

2.1.14 Princípios e fundamentos básicos do controle interno

Conforme Andrade (1999:32-41), o sistema destinado a assegurar essa tranquilidade à direção é o plano geral do controle interno da empresa, que se baseia nos seguintes princípios e fundamentos:

1 - Justeza (ou pertinência/adequação/propriedade)

Princípio voltado à constante busca da comprovação de que os acontecimentos, objetivos da atenção do controle interno, são justos, no sentido de: adequados, apropriados e pertinentes;

2 - Exatidão

Princípio que se preocupa em assegurar que todos os registros, acontecimentos, fatos econômicos, etc. envolvendo a empresa, são tratados com a devida exatidão intrínseca e extrínseca;

3 - Completabilidade

Princípios de completabilidade buscam assegurar que os fatos, acontecimentos e registros etc. envolvendo as atividades da empresa, não foram omitidos, no todo ou em parte, isto é contêm a necessária completabilidade e integralidade de maneira a propiciar ao seu usuário a necessária informação e compreensão para facilitar o atingimento dos objetivos com perfeição;

4 - Pontualidade (tempestividade ou oportunidade)

O princípio da pontualidade procura garantir que os fatos, decisões, registro e demais eventos envolvendo a empresa e sua atividade, ocorram no exato momento;

5 - Eficácia

Princípio voltado à comprovação de que foram adotados os procedimentos previstos e na forma prevista, para atingir os objetivos da empresa;

6 - Eficiência

Princípio voltado a verificar e comprovar que os procedimentos adotados pelas Empresas, seu processo decisório, industrial e demais, ainda que eficazes, no sentido de cumprir seus objetivos, são, de fato, eficiente;

7 - Segregação

Voltada à estrutura organizacional, procedimentos e atribuições de responsabilidades estabelecidas, a fim de identificar os segmentos em que a execução, o controle, a coordenação e o gerenciamento, devem ser divididos e isolados de maneira formal, no sentido de evitar a possibilidade de que o ciclo. Dos negócios ou partes substanciais do mesmo, permaneçam sob a direção de uma só mesma pessoas sobre os princípios, esclarece que o funcionamento efetivo e adequado do sistema de controle interno está na dependência do atendimento a esse princípios fundamentais e, paralelamente, de um eficiente processo de registro contábil das transações, sob a constante supervisão da administração.

As informações sobre o sistema de controle interno são obtidas normalmente pela leitura dos manuais internos de organização e procedimentos, conversa com funcionários da empresa e pela inspeção física desde o início da operação até o registro no razão geral. Essas informações poderão ser registradas pelo auditor em forma de memorando narrativo, questionários padronizados (mais utilizado) e fluxogramas.

2.1.15 Avaliação do sistema de controle interno

Com a valorização do controle interno a partir da nova Constituição Federal, cada vez mais fica patente a necessidade da institucionalização de uma unidade que assuma a sua coordenação e avaliação, como um serviço de apoio à administração.

Estes órgãos são eventualmente designados de Unidade de Controle Interno, mas na maior parte das entidades, são denominadas de Auditoria Interna e o seu papel principal não está em assumir o exercício do controle, mas a partir dos exames efetuados, recomendar medida voltada a aprimorar o sistema de controle interno da organização.

O trabalho de auditoria interna inicia-se com o conhecimento do controle interno praticado pela empresa. Todavia, a fim de conseguir o máximo proveito do trabalho a executar, é recomendável que o auditor o identifique os ciclos ou áreas operacionais de maior influência ou risco na atividade global da empresa, de forma a neles concentrar sua atenção na avaliação dos controles internos existentes.

A preocupação demonstrada deriva da necessidade de se obter instrumentos que possibilitem, com efetividade, aos gestores, medirem os resultados, tanto das ações desenvolvidas, como também da própria eficiência do controle.

Santos (1998:49), continuam:

“... ferramenta básica para toda estrutura organizacional de gestão, o controle tem sido relegado a plano inferior, tendo em vista que a sua atuação e os seus resultados, traduzidos nos relatórios, técnicos operacionais, nem sempre são satisfatórios para o administrador”.

Sendo o controle interno insatisfatório, o auditor pode decidir aplicar procedimentos de auditoria até conseguir avaliar os efeitos das falhas existentes deixando, a partir daí, de estender seus testes, porque representaria desperdício de tempo, onerando o custo da auditoria.

Giacomoni (2000:305), "a nova realidade que emerge a atuação do Estado moderno está a exigir urgente adoção de novos enfoques de controle, que não substituiriam os atuais, mas se adicionariam, por exemplo, os resultados econômicos, financeiros e administrativos da ação governamental".

Desta forma e, observando as normas de auditoria, o auditor deve efetuar completo e exaustivo estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos, a fim de determinar a natureza, o momento adequado e a proporção de procedimentos que deverá aplicar, tendo em vista as fragilidades ou pontos fortes do controle organizacional.

Quadro 1: Princípios e fundamentos do controle interno.

CONTROLE INTERNO A SER ADOTADO	MOTIVO
A contabilidade e as operações devem estar separadas.	Um empregado não deve ocupar um posto em que tenha controle da contabilidade e, ao mesmo tempo, controle das operações que ocasionam lançamentos.
Controles cruzados. Por exemplo, as vendas diárias devem ser acumuladas e confrontadas ao final do período com o som das etiquetas das mercadorias.	Devem ser utilizadas todas as provas disponíveis para se comprovar a exatidão visando assegurar que as operações foram registradas corretamente na contabilidade.
Nenhuma pessoa individualmente deve ter completamente a seu cargo uma transação comercial	Qualquer pessoa, deliberadamente ou inadvertidamente, cometerá erros; entretanto, é provável que se descubram os erros se o manejo de uma transação está dividido entre duas ou mais pessoas.
Deve-se escolher e treinar cuidadosamente os empregados.	Um treinamento cuidadoso oferece como resultados: melhor rendimento, custos reduzidos e empregados mais atentos e ativos.
Se for possível: Deve haver rotatividade entre os empregados destinados a cada trabalho. Deve ser imposta a obrigação de usufruto de férias para todas as pessoas que ocupam postos de confiança.	Isso reduz as oportunidades de fraude e indica a adaptabilidade do empregado.
As instruções de operações para cada cargo devem ser sempre fornecidas por escrito.	Os manuais de procedimentos fomentam a eficiência e evitam erros ou interpretações erradas.

Fonte: Crepaldi (2000:213)

Conforme a NBC T 11 aprovada pela Resolução CFC nº 820, de 17 de dezembro de 1997, do Conselho Federal de Contabilidade, sobre a avaliação de controle interno, apresenta:

11.2.5 ESTUDO E AVALIAÇÃO DO SISTEMA CONTÁBIL E DE CONTROLES INTERNOS

11.2.5.1 (...)

11.2.5.2 O auditor deve efetuar o estudo avaliação do sistema contábil e de controles internos da entidade, como base para determinar a natureza, oportunidade e extensão da aplicação dos procedimentos de auditoria, considerando:

- a) O tamanho e complexidade das atividades da entidade;
- b) Os sistemas de informação contábil, para efeitos tanto internos quanto externos;
- c) As áreas de risco da auditoria;
- d) A natureza da documentação, em face dos sistemas de informatização adotados pela entidade;
- e) O grau de descentralização da entidade; e
- f) O grau de envolvimento da auditoria interna, se existente (CRCRS, 1999:169).

A finalidade da avaliação do controle interno por parte do trabalho do auditor é a de determinar sua qualidade, adequação e desempenho, a forma como é monitorado pela Alta Administração e sua economicidade em relação aos custos do controle e atividades controladas e finalmente a de formar uma base para determinar a extensão de seus próprios testes, natureza e oportunidade de sua realização.

A avaliação desses controles internos é de suma importância para a auditoria, pois através desta o auditor irá determinar o grau de confiança que neles se possa depositar e, a partir daí, fazer seleção racional dos testes.

Cardozo (1994:34), "comenta que como consequência natural do estudo e avaliação do sistema de controle interno o auditor deve oferecer à empresa sugestões construtivas, que resultem no aperfeiçoamento dos controles, aumentando sua eficiência".

2.1.16 Importância do controle interno

Os sistemas de controle internos são viga mestre em que a administração se apoia para medir o alcance dos objetivos, e também imprescindível à avaliação da performance empresarial. Produz informações ágeis e fidedignas, destinadas à sedimentar as decisões, são papel basilar de uma estrutura de controle.

Para Crepaldi (2000:206), "a administração da empresa é responsável pelo estabelecimento do sistema de controle interno, pela verificação de seu cumprimento pelos funcionários e por sua modificação, visando adaptá-lo às novas circunstâncias".

O crescente reconhecimento da importância do controle interno pode ser atribuído aos seguintes fatores:

- a) A amplitude e a envergadura das empresas e Entidades Públicas têm aumentado a tal ponto que a estrutura de sua organização tem chegado a ser complexa e muito difundida;
- b) A salvaguarda dos bens patrimoniais das Entidades, a prevenção contra os erros e fraudes se constitui na responsabilidade primária da gerência;
- c) A proteção que, contra as limitações e fragilidade humana, oferece um sistema de controle interno que funciona adequadamente, é de suma importância. (CASTRO, 1987:42).

Araújo (2000:33) relata que para realçar o grau de importância dos controles internos, destacam-se os resultados de uma pesquisa realizada nos Estados Unidos.

Essa pesquisa, elaborada pela Dun & Bradstreet, objetivou identificar as causas dos fracassos empresariais naquele país (EUA). As conclusões obtidas revelaram que um dos principais motivos dos fracassos empresariais foi a ausência de políticas e procedimentos de controles internos nas empresas falidas.

Diante disso, concluir-se que os controles internos são imprescindíveis à gestão dos negócios da empresa.

2.1.17 O controle interno e a possibilidade de ocorrência de fraudes

A fraude constitui o elemento típico de estelionato que, segundo o artigo 171 do Código Penal é obter, para si ou para outrem, vantagem ilícita, em prejuízo alheio, induzindo alguém em erro, mediante artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento.

Jund (2001:201), comenta que, não obstante, o fato de um adequado sistema de controle interno tenha por finalidade a prevenção da ocorrência de erros e falhas, objetivando a minimização da exposição dos bens da empresa a possíveis fraudes que pudessem ocorrer, ele não se constitui numa garantia absoluta, principalmente, em virtude das limitações inerentes aos sistemas de controle interno. A eficiência do sistema de controle interno como um todo deve permitir a detecção não somente de irregularidade de atos intencionais, como também erros provenientes de atos não intencionais.

De acordo com Attie.(1998:126):

“Bons controles interno previnem contra a fraude e minimizam os riscos de erros e irregularidades, porque, por si só, não bastam para evitá-los. Assim, por exemplo, a segregação de uma operação em fases distintas, confiadas a diversas pessoas reduz o risco de irregularidades; porém, não pode evitar que estas ocorram, se as diversas pessoas que intervêm no processo se puserem de acordo para cometer algum ato fraudulento”.

Conforme entendimento, o controle interno auxilia os administradores a obter um certo nível de controle sobre o trabalho desenvolvido por funcionários, dificultando a ocorrência de fraudes, ou pelo menos, que estas sejam descobertas o mais rapidamente possível.

O ditado popular que diz "melhor prevenir do que remediar", se aplica neste caso, pois sem a existência de um sistema de controles internos eficientes, fraudes/erros

podem acontecer e a sua descoberta pode ser tardia, o que pode ocasionar num custo maior do que a implantação de um sistema de controles eficaz.

2.1.18 Aplicação nas organizações públicas

Glock (2002:8), comenta sobre aplicação nas organizações públicas que:

- A partir da vigência da atual Constituição Federal. O controle governamental vem exercendo um papel cada vez mais preponderante e eficiente.
- Com efeito, as entidades componentes da administração pública direta e indireta necessitam aprimorar os seus procedimentos e controles, de forma a dar fiel cumprimento às exigências legais, sob pena de os administradores não terem suas contas aprovadas.
- Por outro lado, há uma crescente conscientização da opinião pública quando à necessidade do exercício da fiscalização sobre o uso do erário público.
- Esta situação atribui ao conceito do controle interno e, conseqüentemente à atividade de auditoria um papel cada vez mais preponderante na administração pública, pois possibilita ações preventivas e corretivas em tempo oportuno. (< <http://www.crc.rj.gov>>.acessoem 03 out2002).

Glock (2002), continuando relata sobre o sistema de controle interno governamental:

“A ênfase do trabalho de auditoria, neste caso, está na verificação sobre a observância das normas legais e regulamentares e na avaliação sobre a correta utilização dos recursos, buscando obter, entre outros objetivos, uma razoável segurança de que:

- os recursos estão sendo aplicados da maneira mais racional possível;
- a arrecadação está atingindo o campo previsto legalmente e de maneira abrangente;
- aos atos da gestão estão revestidos de todas as formalidades legais estabelecidas;
- estão sendo mantidos adequados registros e controle de todo o patrimônio público.

Na esfera do Governo Federal o órgão setorial é a Secretaria de Controle Interno - Ciset do respectivo Ministério ou órgão com atribuição equivalente, através de sua Coordenadoria de Auditoria.

O conhecimento de irregularidades por parte dos responsáveis pelo controle interno nos diversos níveis, decorrente do próprio trabalho por estes desenvolvidos ou em função de denúncias apresentadas, obriga-os dar ciência aos respectivos órgãos central de controle interno ao Tribunal de contas, sob pena de responsabilidade solidária.

Os relatórios de auditoria de rotina, juntamente com de Auditoria Especial, dependendo da orientação, podem ser encaminhados ou ficam à disposição do órgão de controle

interno setorial, a quem cabe dar ciência ao Ministro de Estado supervisor ou entidade equivalente, assim como do Tribunal de Contas". (<http://crc.rj.gov>> acesso em 03out2002. p.7-9).

Ainda enfatizando, Glock (2002), diz que:

O controle interno é distribuído nos vários segmentos do serviço público, envolvendo desde o menor nível de chefia até o administrador principal que, no caso, se utiliza uma estrutura de apoio.

Aos funcionários com função de chefia compete controlar a execução dos programas afetos à sua área de responsabilidade e a zelar pela observância das normas legais e regulamentares que orientam as respectivas atividades. Para que se possa imputar esta responsabilidade é necessário que estrutura e a distribuição das funções estejam claramente definidas e aprovadas.

Todas as atividades desenvolvidas pela administração pública devem ser devidamente controladas. Assim, cabe ao órgão designado na estrutura organizacional para responder por recursos humanos, o controle sobre a observância das normas gerais que regulam a administração de pessoal.

Aos órgãos responsáveis por licitações e compra, pelo controle patrimonial e de frota, por serviços de apoio, etc., cabem, igualmente, responder pela observância das normas e da legislação respectiva e assim por diante.

A área de contabilidade, por deter o registro de todos os bens, da receitas, dos investimentos e das despesas da entidade pública, assume um papel de destaque no contexto do controle interno, sendo ainda, em muitos órgãos públicos de pequeno porte a unidade que coordena as atividades de controle interno e que canaliza a remessa de informações para os órgãos externos de controle.

Os sistemas de controle interno têm como função principal fiscalizar os gastos públicos. Nos chamados países do Primeiro Mundo faz parte da cultura administrativa a valorização dos sistemas de controle internos despolitizados e autônomos, visando à transparência da gestão pública, e ao combate de fraude. Reduzindo os gastos públicos promovendo a eficiência e a eficácia das atividades do governo.

2.2 Auditoria

2.2.1 Origem e evolução da auditoria

Não há bibliografia pesquisada, uma data determinada para o surgimento da auditoria. Conseqüentemente, a primeira pessoa a executar esta atividade também é desconhecida.

Para o Professor Sá (1977:15), "a importância da auditoria já era reconhecida na longínqua civilização suméria. Entretanto, o termo auditor, evidenciando a pessoa que pratica a técnica de auditoria, só aparecem fins do século XIII na Inglaterra".

Santi (1988:7), "acredita que o primeiro auditor, provavelmente, foi um proficiente guarda livros, a serviços de mercador italiano do século XV ou XVI e que, pela reputação de sua sabedoria técnica, passou a ser consultado por outros sobre a escrituração de suas transações".

Segundo Franco & Marra (2000:370), "a auditoria surgiu, primeiramente, na Inglaterra que, como dominadora dos mares e controladora do comércio mundial, foi a primeira a possuir grandes companhias de comércio. Além disso, afirmam, já se praticava na Inglaterra a auditoria das contas públicas desde 1314".

Segundo Santi (1988:18-19), "Stephen Charles Kanitz menciona que o primeiro parecer de auditoria brasileiro foi publicado em 1903. Ele, no entanto, se refere a um parecer emitido pela Clarkson & Cross, em 9 de abril de 1903, relativamente ao exame dos livros da São Paulo Tramway, Light and Power Company, na sua matriz em Toronto, Canadá; a menção nele contida que "examinamos também os recebimentos da filial se São Paulo..." não permite determinar se eles mantinham escritório no Brasil ou se enviaram auditores de Toronto para aquela expressa finalidade.

Apesar de formalmente organizada em 26 de março de 1957, quando formado o Instituto dos Contadores Públicos do Brasil, em São Paulo, a auditoria foi oficialmente reconhecida apenas em 1968, por ato do Banco Central do Brasil. O fortalecimento da atividade, todavia, ocorreu em 1972, por regulamentações do Banco Central do Brasil, do Conselho Federal de Contabilidade e pela formação de um órgão nacional para congregação e autodisciplinação dos profissionais, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil".

Cruz (1997:25), classifica sua evolução em três etapas:

1. Auditoria fiscalizadora

A atividade de auditoria fiscalizadora é exercida por: auditores independentes; contadores das áreas financeiras e tributárias; fiscais de tributos; técnicos de controle externo; funcionários do controle governamental sobre instituições financeiras, empresas financiadas ou de atividade controlada; auditores internos das empresas em geral. Sendo seu objetivo fiscalizar as transações sob as óticas financeiras e patrimoniais, bem como os registros delas decorrentes;

2. Auditoria de gestão

A atividade de auditoria de gestão é exercida por: auditores independentes; contadores das áreas financeiras e gerenciais; gerentes de operações; técnicos de controle externo; funcionários do controle governamental sobre instituições financeiras; empresas financiadas ou de atividade controladas; auditores internos das empresas em geral. Sendo seu objetivo vigiar a produção e a produtividade e avaliar os resultados alcançados diante de objetivos e metas fixados para um determinado período dentro da tipicidade própria;

3. Auditoria operacional

A atividade de auditoria operacional é exercida por: auditores independentes; contadores das áreas financeiras e gerenciais; 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. Sendo seu objetivo vigiar as transações sob as óticas de economicidade, eficiência e eficácia e das causas e dos efeitos decorrentes.

2.2.2 Definição de auditoria

De acordo com Sá (1993:32), o termo Auditoria pode, todavia, ser observado sob prismas diversos:

- 1- exame de documentos antes de escriturados (pré-auditoria);
- 2- exame sistemático, feito dentro da própria empresa, de todos os fatos;
- 3- inspeção através de relatório, incluindo análises, demonstrações, provas;
- 4- exame para efeito de aprovação de contas, realizado anualmente o semestralmente;
- 5- exame eventual, pedido para efeito retificações ou verificação de exatidão de procedimentos de uma administração etc.

Cardozo (1997:30), define Auditoria "Como sendo o estudo e avaliação sistemáticos das transações realizadas e das demonstrações contábeis conseqüentes. Neste sentido, sua principal finalidade é determinar até que ponto existe conformidade como os critérios pré-estabelecidos, comunicando os resultados aos usuários interessados".

2.2.3 Objetivos pretendidos

Quanto aos objetivos a atingir segundo Cardozo (1997: 32-33), existem dois tipos de auditoria:

Auditoria Contábil - é um sistema coordenado de verificações especializadas praticamente em organizações administrativas, abrangendo: levantamento dos requisitos legais atinentes à atividade desenvolvida pela organização; observação do sistema de controles internos; exames detalhados dos registros e documentos contábeis.

Auditoria Operacional - consiste em um sistema coordenado de verificações administrativas, abrangendo: coleta de dados e informações, análises específicas e cálculo de produtividade e rentabilidade.

2.2.4 Normas de auditoria geralmente aceita

Santi (1988:19-28), "ressalta que as normas de auditoria aceitas e adotadas pela profissão são resumidas como segue:

Normas relativas à pessoas do auditor:

- 1- A auditoria deve ser executada por meio por pessoas legalmente habilitadas em um dos Conselhos Regionais de Contabilidade;
- 2- O auditor deve ser independente em todos os assuntos relativos a seu trabalho;
- 3- O auditor deve aplicar o máximo de cuidado e zelo na realização do exame e na exposição de suas conclusões.

Normas relativas à execução do trabalho:

- 1- O trabalho deve ser adequadamente planejado; quando executado por contabilistas assistentes, estes devem ser convenientemente supervisionados pelo auditor responsável;
- 2- O auditor deve estudar e avaliar o sistema contábil e o controle interno da empresa, como base para determinar a confiança que neles possa depositar, bem como fixar a natureza, a extensão e a profundidade dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;
- 3- Os procedimentos de auditoria devem ser estendidos e aprofundados até a obtenção dos elementos comprobatórios necessários para fundamentar o parecer do auditor.

Normas relativas ao parecer:

O parecer deve esclarecer: (1) se o exame foi efetuado de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas; (2) se as demonstrações financeiras examinadas foram preparadas de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos; (3) se os referidos princípios foram aplicados, no exercício examinado, com uniformidade em relação ao exercício anterior.

1- Salvo declaração em contrário, entende-se que o auditor considera satisfatórios os elementos contidos nas demonstrações financeiras examinadas e nas exposições informativas constantes das notas que as acompanham;

2- O parecer deve expressar a opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras tomadas em conjunto. Quando não puder expressar opinião sem ressalva sobre os elementos contidos nas demonstrações financeiras e notas informativas, devem ser declaradas as razões que motivaram esse fato. “Em todos os casos o parecer deve conter indicação precisa da natureza do exame e do grau de responsabilidade assumida pelo auditor”.

2.2.5 Papel da auditoria

Cardozo (1997:30), entende que:

A organização de negócios exhibe o conjunto de afirmações a respeito de suas atividades econômicas e as comunica aos usuários interessados por meio de demonstrações contábeis por meio de demonstrações contábeis por ela elaboradas. O auditor revisa estas afirmações a fim de determinar se as demonstrações contábeis apresentam de forma fidedigna os eventos econômicos realizados pelas organizações de negócios. O auditor comunica os resultados da auditoria através de um relatório de auditoria; Entende-se que o papel do auditor é monitorar os dados econômicos constantes das demonstrações contábeis a fim de assegurar que eles estão apresentados de acordo com os padrões estabelecidos pela sociedade para as circunstâncias. Esta é a contribuição do auditor para a sociedade em que vive, sendo a sua função, então essencial ao sistema de livre empresa.

2.2.6 Técnicas de auditoria

Técnicas de auditoria é o conjunto de investigações empregadas pelo auditor para reunir aquelas as evidências que lhe proporcionem atestar a fidedignidade das demonstrações contábeis.

James P. Wesberry, Jr. (1995:75), diz que “as técnicas não são provas em si, elas proporcionam a obtenção das provas necessárias para o auditor emitir um parecer bem fundamentado”.

As técnicas de auditoria mais usuais são as seguintes:

- Exame e contagem física;
- Circularização;
- Conferência aritmética;
- Inspeção dos documentos;
- Averiguação e
- Correlação.

2.3 Auditoria Interna

A Auditoria Interna pode ser chamada de Controle Administrativo, que funciona para medir e avaliar os demais controles; através dela a organização poderá determinar a adequacidade do sistema de controle interno, investigar a observância das políticas e procedimentos da empresa; constar sua guarda da empresa; verificar a existência de bens, constatar sua guarda e responsabilidade e prevenir e descobrir fraudes, comprovar a fidedignidade do sistema de contabilidade e informações; informar à administração superior sobre fatos que possam merecer reparos e recomendar, quando necessário, a respectiva ação corretiva.

2.3.1 História da auditoria interna

A palavra Auditoria tem sua origem no latim, de Audire, que significa ouvir. Segundo Aurélio Buarque de Holanda, Auditoria significa:

- 1 - Cargo de Auditor;
- 2 - Lugar ou repartição onde o auditor exerce as suas funções;
- 3 - Exame analítico e pericial que segue o desenvolvimento das operações contábeis, desde o início até o balanço, auditoragem.

É difícil precisar quando começa a história, pois todas as pessoas que possuía a função de verificar a legitimidade dos fatos econômicos – financeiros, prestando contas a um superior, pode ser consideradas como auditor.

Os imperadores romanos nomeavam altos funcionários que eram encarregados de supervisionar as operações financeiras de seus administradores provinciais e lhes prestar contas verbalmente.

Na França, no século III, os barões tinham que realizar leitura pública das contas de seus domínios, na presença de funcionários designados pela Coroa.

Na Inglaterra, por ato do Parlamento, o Rei Eduardo I dava direito aos de nomear seus propostos. Ele próprio mandou verificar as contas do testamento de sua

falecida esposa. A aprovação desses auditores é atestada em um documento que constitui um dos primeiros relatórios de auditoria, denominado probatur sobre as contas.

No Brasil colonial, tínhamos a figura do juiz colonial, olho do rei, que era destacado pela Corroa portuguesa para verificar o correto recolhimento dos tributos para o tesouro, reprimindo e punindo fraudes.

A Inglaterra, como dominadora dos mares e controladora do comércio mundial, foi quem mais desenvolveu a auditoria, pois possuía grandes companhias de comércio e instituiu impostos sobre o lucro dessas empresas.

Mas o grande salto da auditoria ocorreu após a crise econômica americana de 1929. No início dos anos 30, é criado o famoso Comitê May, um grupo de trabalho instituído com a finalidade de estabelecer regras para as empresas que tivessem suas ações cotadas nas bolsas, tornando obrigatória a Auditoria Contábil Independente nos demonstrativos financeiros dessas empresas.

Estava lançada a semente da auditoria Interna, pois os mesmos, com o decorrer do tempo, foram aprendendo e dominando as técnicas de Auditoria e utilizado-as em trabalhos solicitados pelas próprias administrações da empresa.

As empresas notaram que poderiam reduzir seus gastos com auditoria externa, se utilizassem menor esses funcionários, criando um serviço de conferência e revisão interna, continua e permanente, a um custo mais reduzido. Os auditores externos, também ganharam com isso, pois puderam se dedicar exclusivamente ao seu principal objetivo que era o exame da situação econômico - financeira das empresas.

Posteriormente, nas grandes empresas de transporte ferroviário foi também criado um corpo de fiscais denominado “travelling auditors” (auditores viajantes), que tinham a função de visitar as estações ferroviárias e assegurar que todo o produto da venda de passagens e de fretes de carga, estava adequadamente arrecadado e contabilizado.

Após a Fundação do The Institute of Internal Auditors, em New York, a auditoria interna passou a ser vista de maneira diferente. De um corpo de funcionário de linha, quase sempre subordinado a contabilidade, pouco a pouco, passaram a ter um enfoque de controle administrativo, cujo objetivo era avaliar a eficácia e a efetividade da aplicação dos controles internos. “O seu campo de ação funciona, foi estendida para todas as áreas a empresa, e, para garantir sua total independência, passou a ter subordinação direta à alta administração da organização” (www.auditoriainterna.com.br, acesso em 2002).

2.3.2 O que é auditoria interna

De acordo com Santos (2001:16-17), o posicionamento da Auditoria interna na organização deve ser suficientemente elevado para permitir o desempenho de usar a 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 auditoria interna tem por missão básica, assessorar a Administração no desempenho de sua função e responsabilidade, através do exame da:

- Adequação e eficácia dos controles;
- Integridade e confiabilidade das informações e 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, 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;
- Compatibilidade das operações e programas com os objetivos, planos e meios de execução estabelecidos.

Devem ser considerados os seguintes níveis de intervenção da auditoria Interna:

- Auditoria de regularidade ou de Contas;
- Auditoria de Demonstração Financeira (ou Contábeis) e Tributária;
- Auditoria Operacional;
- Auditoria de Gestão;
- Auditoria de Informática;
- Auditorias Especiais.

Franco & Marra (2000:217), diz:

“A auditoria interna é aquela exercida por funcionário da própria empresa, em caráter permanente. Apesar de seu vínculo à empresa, o auditor interno deve exercer sua função com absoluta independência profissional, preenchendo todas as condições necessárias ao auditor externo, mas também exigindo da empresa o cumprimento daquelas que lhe cabem. Ele deve exercer sua função com total obediência às normas de auditoria e o vínculo de emprego não lhe deve tirar a independência profissional, pois sua subordinação à administração da empresa deve ser apenas sob o aspecto funcional”.

As Normas Brasileiras de Contabilidade T-12 - da Auditoria Interna, aprovada pela Resolução CFC nº 780, de 24 de março de 1995, Item 12.11 descreve:

“A auditoria interna constitui o conjunto de procedimentos técnico que tem por objetivos examinar a integridade, adequação e eficácia e eficiência dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da Entidade”.

2.3.2.1 Conceitos aplicados à auditoria interna

A auditoria interna constitui-se em um conjunto de procedimentos, tecnicamente normatizados, que funciona por meio de acompanhamento indireto de processos, avaliação de resultados e proposição de ações corretivas para os desvios gerenciais da entidade à qual está vinculada. Os trabalhos de auditoria interna são executados por unidade de auditoria interna, ou por servidor ou empregado, especialmente designado para a função, tem como característica principal assessoramento à alta administração da entidade, buscando agregar valor à gestão.

Castro (1987:35), ressalta que o Órgão Oficial de Auditoria do Governo Americano (UNITED STATES GENERAL ACCOUNTING OFFICE), define:

“A Auditoria Interna é uma atividade da avaliação independente dentro de uma Organização para revisar as operações contábeis, financeiras e outras, com a finalidade de prestar serviços à administração. É um controle administrativo cuja função é medir e avaliar a eficiência dos outros controles”.

A Auditoria Interna é a atividade destinada a observar, indagar, analisar, verificar, investigar e avaliar de forma independente, dentro de uma Entidade as operações contábeis, financeiras e operacionais, visando a prestação de relevantes serviços à alta administração.

Paula (1999:30), define da seguinte maneira:

- "atividade de avaliação independente e de assessoramento da administração, voltada para o exame e para a avaliação da adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controle e da qualidade do desempenho das áreas, em relação às atribuições e aos planos, metas, objetivos e políticas definidos para elas;
- parte da instituição que cuida, em parceria com os demais responsáveis pela administração, do melhor cumprimento das políticas traçadas, da legislação e dos normativos internos, com o objetivo de preservar o patrimônio confiado à de todos, para cumprir".

Para Bacon (1973:2), a auditoria interna é

“uma atividade de atuação independente dentro de um organização, cuja finalidade é examinar as operações contábeis, financeiras e administrativa, como base para a prestação de um serviço efetivo aos mais altos níveis de direção”.

De acordo com a NBC T 12 - Da Auditoria Interna, aprovada pela Resolução CFC nº 780, de 24 de março de 1995,

"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." (CRCRS, 1995:37)

Motta (1988:15), por entender que a auditoria interna, ao acompanhar todos os controles internos da organização mais e mais se assemelha a uma assessoria, lança propostas mais abrangentes:

"Auditoria Interna é o exame científico e sistemático dos livros, contas comprovantes e outros registros financeiros de uma companhia, como propósito de determinar a integridade do sistema de controle interno contábil, das demonstrações financeiras, bem como o resultado das operações e assessorar a companhia no aprimoramento dos controles internos, contábeis e administrativos".

Como podemos observar pelas definições mencionadas, a Auditoria surgiu com o objetivo básico de formular um parecer sobre as demonstrações contábeis, com o fim de certificar-se da veracidade ou adequação das informações ali contidas, verificando sua conformidade aos princípios fundamentais de contabilidade, assim com verificar o desempenho da empresa.

Enfim, a Auditoria Interna é uma função integrada à dinâmica administrativa e tem a tarefa de avaliar, dentro de uma organização pública, ou privada, as operações contábeis financeiras e de outros tipos, no sentido de prestar um serviço à administração.

2.3.3 Objetivos da auditoria interna

O objetivo da Auditoria Interna é auxiliar a Administração, possibilitando-lhe o desempenho adequado de suas obrigações, através de análises, apreciações, recomendações e comentários objetivos e/ou convenientes acerca das atividades investigadas.

Os objetivos da Auditoria Interna podem expressar-se sucintamente na seguinte sistemática, conforme autores abaixo.

Paula (1999:44) entende que: "Quaisquer objetivos devem ser passíveis de realização, ou seja, deve se capazes de ser alcançados considerando os recursos disponíveis".

Araújo (1998:30), enfatiza os atuais objetivos da auditoria interna, na sua essência, estão direcionados para:

- a) Examinar a integridade e fidedignidades informações financeiras e operacionais, e comunicar essas informações;
- b) Examinar sistemas estabelecidos, visando a certificar a observância das políticas, planos, leis que possam impactar sobre as operações e verificar se a organização caminha em conformidade com as diretrizes traçadas;
- c) Examinar os meios utilizados para a proteção dos ativos da companhia;
- d) Certificar se os recursos da companhia são utilizados de maneira eficiente e econômica;
- e) Examinar operações e programas e certificar se os resultados são compatíveis com os planos, e se essas operações, planos e programas foram executados;
- f) Certificar se as providências, necessárias para corrigir as impropriedades detectadas, foram devidamente adotadas.

Pelo exposto, não é difícil perceber a forma pela qual a auditoria interna desempenha sua função de assessoramento ao alto escalão administrativo da empresa, da qual é parte integrante.

Para desenvolver estes objetivos o auditor interno precisa dimensionar a extensão dos exames de auditoria, que estão diretamente relacionados à eficácia dos controles internos. Assim, para o auditor determinar a natureza, oportunidade extensão da aplicação dos procedimentos de auditoria, deve efetuar o estudo e avaliação do sistema contábil e de controle interno da entidade.

Delacio (1981:18), expressa da seguinte forma os objetivos da Auditoria Interna:

- a) verificação do grau de segurança dos dados contábeis e financeiros e das informações estatísticas deles decorrentes;
- b) análise do controle existente sobre os bens móveis e imóveis, inclusive transações financeiras, apresentando ao superior imediato;
- c) exames dos registros e livros de contabilidade, tesouraria e demais controles internos opinando sobre suas adequações;
- d) controle de custos, inventários, ou outros assuntos específicos;
- e) sugestão de sistemas para descoberta ou prevenção de erros e/fraudes.

Araújo (1998:30) diz que:

“por necessitar de ampla liberdade de ação junto a todos os órgãos da companhia, para atingir seus objetivos, e essencial que a auditoria interna se reporte diretamente ao conselho de administração. Na inexistência deste, a auditoria interna deve reportar-se ao presidente da companhia, pois, quanto mais alto for o nível do executivo para o qual encaminha seus relatórios, maior será a amplitude de suas funções”.

Em resumo, pelos objetivos supracitados, poderiam ser identificados três elementos básicos na atividade de uma Auditoria interna, a saber:

- a) Cumprimento de Normas;
- b) Verificação dos Registros Contábeis, Relatórios e Ativos;
- c) Avaliação.
 - avaliação do sistema de controles;
 - avaliação da eficiência do pessoal;
 - avaliação do desempenho dos departamentos operacionais.

2.3.4 O papel do auditor interno

Sendo a auditoria interna uma parte especializada da auditoria que se dedica a um exame de maior profundidade e constância, executando um serviço ligado à estrutura administrativa interna da entidade, cabe ao auditor interno proteger, sugerir e acompanhar os fatos patrimoniais.

Almeida (1996:57), entende que

"Não adianta a empresa implantar um excelente sistema de controle interno sem que alguém verifique periodicamente se os funcionários estão cumprindo o que foi determinado no sistema, ou se o sistema não deveria ser adaptado às novas circunstâncias".

O auditor interno preocupa-se, portanto, em dar assessoria à administração em suas funções de controle, planejamento e organização. Sá (1968:20), diz que:

"o setor de auditoria interna, ao programar suas tarefas, aplica as normas gerais de auditoria com as características peculiares deste

tipo de auditoria, que tem caráter habitual permanente. A auditoria interna exige maior presença e profundidade, levando em conta que é operada por um órgão da própria administração e, portanto, é totalmente abrangente".

O auditor deve estudar todas as áreas de operações da companhia, para formular sugestões de melhorias para o fortalecimento controles, estando sempre atento para quaisquer outros assuntos que mereçam atenção da companhia.

Em resumo, o auditor deve sempre analisar todo sistema de organização da empresa, acompanhando com desmedida atenção todos os fatos, pois tem como missão fazer sugestões úteis para melhorar os sistemas de controles.

2.3.5 Princípios de eficiência aplicada à auditoria interna

Delacio (1981:18) diz que,

"a eficiência na Auditoria Interna deve começar pelo Auditor-chefe ou outro empregado que esteja encarregado desse setor. Na medida da sua eficiência e da sua eficácia em compreender os objetivos da auditagem, a Auditoria Interna será eficiente e eficaz, uma vez que a eficiência e a eficácia da auditoria Interna dependem muito do próprio chefe, este precisa atender a três requisitos básicos; instrução, relacionamento e administração".

De acordo com Paula (1999:36).

"os sistemas de controle interno são estabelecidos a partir de uma meta a ser atingida. O auditor deve estar preparado para indicar, se necessário, aquele que atinge o objetivo com um melhor resultado, ou seja, com qualidade e com um menor custo".

2.3.6 Independência da auditoria interna

A auditoria interna é aquela exercida por funcionário da própria empresa, em caráter permanente. Apesar de seu vínculo à empresa, o auditor interno deve exercer sua função com absoluta independência profissional, preenchendo todas as condições necessárias ao auditor externo, mas também exigindo da empresa o cumprimento daquelas que lhe cabem. Ele deve exercer sua função com total obediência às normas de auditoria e o vínculo de empregado não lhe deve tirar a independência profissional, pois sua subordinação à administração da empresa deve ser apenas sob o aspecto funcional.

Para Jund (2000:5), entende que:

Os auditores devem ser independentes a ponto de poderem exercer suas funções livres e objetivamente. A independência permite aos auditores internos exercerem julgamento imparcial e sem tendenciosidade, que é essencial à realização de uma boa auditoria;

A independência é tanto um estado de espírito quando uma questão de separação organizacional. Por isso, além da independência organizacional, os auditores internos devem agir com objetividade ao realizarem seus exames;

A objetividade se caracteriza por uma atitude mental independente, a ser mantida pelos auditores, durante a realização de seu trabalho. Os auditores internos não devem ceder em seus julgamentos sobre questões de auditoria;

O bem da objetividade, os auditores internos têm obrigação de executar seus trabalhos de modo que lhes permita confiar nos resultados, que não façam concessões quanto à qualidade e que cada tarefa seja executada sem tendenciosidade;

Os auditores internos não devem assumir responsabilidades no setor operacional da empresa, mas se, ocasionalmente, forem incumbidos de trabalho que não o de auditoria deve deixar claro que não estão atuando na qualidade de auditores internos.

2.3.7 Atividade da auditoria interna

Para a Constituição da Auditoria Interna (2002:1),

A atividade da auditoria interna está delegada ao superintendente da área, o qual está autorizado a dirigir ampla e completa programação de auditoria.

A atividade de auditoria interna deve abranger o estudo dos controles internos aplicáveis às operações e atividades departamentais e à confirmação da fidedignidade dos valores expressos nas demonstrações financeiras em todas as empresas associadas, de caráter permanente, ligadas à matriz.

As Auditorias Internas desempenham suas atividades com base nas Normas Brasileiras para o Exercício da Auditoria Interna, que foram aprovadas e divulgadas pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil 1991.

2.3.8 Finalidade da auditoria interna

De acordo com a constituição da Auditoria Interna "visa resguardar e salvaguardar seus interesses constitui, por política, a área de auditoria que tem por finalidade fornecer aos administradores, em todos os níveis, informações que os auxiliem a controlar as operações e atividades pelas quais são responsáveis". (<http://www.auditoriainterna.hpg.ig.com.br/hist.index.htm>.)

Tendo em vista fortalecer a base da auditoria e permitir que sua atividade se desenvolva no mais alto grau de aceitação e profissionalismo, a auditoria atuará em nível de assessoria, reportando-se diretamente ao Presidente do Conselho de Administração e em sua falta ao diretor-presidente.

Delacio (1981:18), comenta que:

"a Auditoria interna tem por finalidade exercer um adequado e atualizado controle das atividades da empresa por intermédio de relatório, contendo informações claras e sucintas quanto aos registros contábeis, financeiros e outros elementos suscetíveis de verificação que permitam indicadores precisos para que a Direção da empresa tome, em tempo oportuno, medidas

necessárias para manter ou restabelecer o desempenho de seus diferentes órgãos dentro dos objetivos programados".

2.3.9 Funções da auditoria interna

As funções ou serviços que a Auditoria Interna pode proporcionar, na assistência a uma eficiência administração dos negócios empresariais, abrangem os seguintes pontos principais:

Delacio (1981:19), afirma que os pontos principais, distintos, mas interdependentes são:

1. Avaliação de procedimentos e assuntos correlatos;
2. Apuração e análise de dados;
3. Atividades de verificação: facultando verificar as transações e tarefas realizadas pelo pessoal da empresa;
4. Natureza e proteção: permitindo estabelecer controles internos que evitem as fraudes ou desonestidades;
5. Treinamento e orientação: possibilitando treinar e orientar o pessoal;
6. Serviços mistos: considerando a inclusão de investigações especiais.

2.3.10 Auditoria interna baseada na análise de riscos

Conforme Santos (2001:16):

"Auditar risco é avaliar se a área ou empresa examinada possui um adequado sistema de identificação de riscos aliado a um adequado sistema de supervisão eficiente, permitindo o monitoramento apropriado para que as ações corretivas sejam tomadas prontamente. Além disso, o auditor deve identificar possibilidades de conversão dos riscos em oportunidades, tanto de redução de custos quanto de recuperação de receitas perdidas. Como nesse cenário não há soluções óbvias, os profissionais de auditoria devem acumular as funções de auditor e consultor interno".

Jund (2001:204-205), entende que a análise específica do risco inclui;

- a) A avaliação de amplitude - em que as técnicas de controle do negócio alcançam os objetivos de controle do ciclo;
- b) Determinação dos riscos - quando um objetivo não é alcançado ou é apenas parcialmente alcançado;
- c) Planejamento - de um conjunto proporcional de testes de observância (aderência), substantivos e com dupla finalidade;
- d) Avaliação do risco - se baseia no julgamento sobre se as técnicas proporcionam garantia razoável.

Santos (2001:17), relata que, a metodologia utilizada na auditoria baseada em riscos permite que as possibilidades de erro sejam constantemente monitoradas, uma vez que se observam os seguintes procedimentos:

- Definição das metas das unidades de negócio ou dos produtos;

- Determinação dos objetivos dos acionistas;
- Identificação dos riscos que poderiam influenciar negativamente na realização desses objetivos;
- Avaliação da probabilidade de ocorrência de problemas;
- Análise do impacto financeiro.

Santos continua (2001:17),

"Muitas vezes, os riscos são causados ou estimulados por falhas nos sistemas de controle interno. A ausência de manuais internos com normas e procedimento ou mesmo a falta de atualização desses manuais aumentam a possibilidade de riscos, já que, em função disso, não há como prevê-los e detectá-los a tempo".

Por fim, para auxiliar no controle e monitoramento dos riscos, a responsabilidade deve ser dividida entre os principais players da empresa, com acionistas, membros do comitê de auditoria, gerentes das unidades de negócio, auditoria interna.

O controle interno não é a única estratégia para o sucesso no jogo sério da gestão do risco. A avaliação do risco em auditoria interna identifica, mede e prioriza os riscos, para possibilitar a focalização das áreas auditáveis mais significativas. Em cada ação de auditoria, a avaliação do risco é utilizada para identificar as áreas mais importantes dentro do seu âmbito. A avaliação do risco permite ao auditor delinear um programa de auditoria capaz de testar os controles com maior profundidade ou mais minuciosamente.

A auditoria baseada no risco estende e melhora o modelo de avaliação do risco alterando a perspectiva da auditoria. Em vez de olhar para o processo do negócio como algo que está dentro de um sistema de controle, o auditor interno perspectiva-o numa envolvente de risco. É um paradigma do olhar para frente: uma auditoria centrada sobre os controles.

2.3.11 Auditoria interna x auditoria independente

O auditor interno independente tem a responsabilidade de examinar e expressar seu parecer sobre a demonstração financeira de um determinado período. Para fazê-lo, precisa avaliar os controles e examinar os livros de contabilidade de acordo com a extensão necessária. O auditor independente não tem a responsabilidade de informar sobre as deficiências administrativas e o modo como se deve corrigi-las. Para isto, deve existir na entidade um departamento de auditoria interna devidamente organizado.

Lopes de Sá (1968:20-21).descreve as diferenças básicas entre a auditoria interna e auditoria externa:

- A auditoria externa é um serviço prestado por elementos "não empregados" e "não integrados nas estruturas orgânicas" da empresa.
- A auditoria interna é o serviço prestado por elementos "empregados" e que "fazem parte da estrutura orgânica" da empresa.
- Ambas - a externa e a interna - procuram alcançar objetivos semelhantes, todavia, partindo de métodos, procedimentos e critérios peculiares.

- Obviamente, pelo caráter de "permanência", a auditoria interna é bem mais profunda que a externa.

Como o auditor interno tem a incumbência de desempenhar suas atividades se relacionado mais diretamente com a organização e com seus métodos de operação, seus interesses nos controles e procedimentos, assim como em sua efetividade e cumprimento, devem ser ainda maior no desenvolvimento de seu trabalho, para assim poder assessorar a administração continuamente.

Araújo (1998:59), entende que:

"a utilização dos trabalhos dos auditores internos em nada modifica a responsabilidade do auditor independente, mesmo quando os auditores internos tenham contribuído significativamente para a realização dos trabalhos".

O auditor independente freqüentemente aceita e aproveita grande parte das tarefas conduzidas pelo auditor interno, entre as quais se destacam: contagens físicas de estoques e investimentos; reconciliações bancárias; confirmação de saldos, entre outras. Em empresas que contam com auditoria interna, o primeiro passo do auditor independente é avaliar a qualidade destes serviços, determinando o grau de imparcialidade com que os trabalhos são conduzidos à competência do pessoal encarregado das tarefas e só então decide quanto ao aproveitamento de tais serviços, o que quase sempre acontece. É necessário frisar que o aproveitamento dos serviços executados pelos auditores internos ocorrerá sob a inteira e exclusiva responsabilidade do auditor independente, que poderá a seu critério, repetir todos os exames já realizados pelos auditores internos.

Logo, percebe-se que o auditor interno é um profissional em que a administração pode confiar como fonte de informação sobre o funcionamento geral da organização. Portanto, as entidades governamentais que não possuem um órgão de Auditoria interna em sua estrutura estão mais vulneráveis ao acontecimento de falhas em seus sistemas de controles.

2.3.12 A importância da auditoria interna

Atualmente a Auditoria Interna está sendo instituída largamente, tanto no Serviço Público, com nas empresas em geral.

A variedade e complexidade dos trabalhos que um órgão de Auditoria Interna moderno pode executar exigem planejamento e controles adequados. Sem planejamento ou controle das atividades, a Auditoria Interna corre risco de perder a perspectiva de sua missão e deixar de dar a devida cobertura a áreas prioritárias dentro da empresas.

Para Araújo (1998:29),

"a auditoria interna desempenha um papel da maior importância no cenário empresarial, oferecendo, à alta direção da empresa, valiosas sugestões e recomendações a fim de promover uma gestão eficiente e eficaz da companhia".

Quadro 2: Diz que, não obstante os terrenos comuns entre os tipos de auditoria podem estabelecer algumas distinções, sendo as principais:

Auditoria Interna	Auditoria Independente
<p>Auditoria Interna é executada por funcionários da própria empresa, sujeitos à subordinação hierárquica.</p> <p>O objetivo primordial da Auditoria Interna é servir à direção da empresa, na implementação e policiamento das normas internas que forma traçada por esta mesma direção.</p> <p>O Auditor Interno examina o sistema de controles visando o seu aperfeiçoamento e efetivo cumprimento tal como inicialmente planejado, não se restringindo às demonstrações contábeis.</p> <p>O Auditor Interno está constantemente preocupado com a descoberta de erros e irregularidade, assessorando a direção na implementação de medidas imediatas de correção.</p>	<p>A Auditoria Independente é executada por um profissional independente, de forma isolada ou associado, sem qualquer vínculo subordinação com a empresa auditada.</p> <p>O principal objetivo da Auditoria Independente é expressar uma opinião independente sobre as demonstrações contábeis da empresa que a contratou.</p> <p>O Auditor Independente examinar o sistema de controles internos, a fim determinar o escopo (extensão e profundidade) dos exames, e até que ponto se pode depositar confiança nas demonstrações contábeis.</p> <p>O Auditor Independente não tem a preocupação específica de descobrir erros ou irregularidade, a menos que o exame do sistema de controles interno indique uma possibilidade razoável de ocorrência desses eventos e desde que possam afetar substancialmente as demonstrações contábeis sobre as quais deve opinar.</p>

Fonte: Cardozo (1997:34).

A sua importância esta sem dúvida, neste planejamento e controle, apurando e relatando a execução das transações básicas da empresa e se apoiando em um programa de trabalho especialmente delineado. Os relatórios de Auditoria Interna permitem à Direção da empresa manter-se a para dar realização de seus planos e objetivos empresarias.

Attie (1992:52) comenta que:

"A importância que a auditoria interna tem em suas atividades de trabalho serve para a administração como meio de identificação de que todos os procedimentos internos e políticos definidos pela companhia, os sistemas contábeis e de controles interno estão sendo efetivamente seguidos, e todas as transações realizadas estão refletidas contabilmente em concordância com os critérios previamente definidos".

A administração necessita de uma verificação que independe totalmente do trabalho de linha, a fim de saber se os negócios estão se processando como programados. Os lucros satisfatórios dependem cada vez mais de uma efetiva administração e de operação eficientes. O responsável por essas operações não pode desprezar as possibilidades que a ação de auditoria interna oferecer, constituindo um eficaz instrumento de controle para a direção da empresa, quando a regularidade dos registros contábeis e financeiros e ao exato cumprimento das determinações de serviços vigentes.

No entendimento de Paula (1999:41),

"as entidades, como sistemas abertos e dinâmicos, estão em contínua transformação. A importância da Auditoria Interna para ela está diretamente ligada à sua capacidade de se adaptar e contribuir para o sucesso empresarial, nesta dinâmica. A flexibilidade, o conhecimento, a criatividade e a competência da ação da Auditoria são determinantes para compreensão de sua importância".

2.3.13 Auditoria interna no serviço público

No Brasil, o Decreto 67.090, de 20.08.70, estabeleceu normas de controle interno e fixou procedimento de Auditoria para serviço Público Federal, definindo claramente o escopo dessa atividade.

Para Florentino (1975:379), quando a auditoria em órgão e entidades do serviço público, alguns aspectos especiais deverão ser levados em consideração:

- a) a contabilidade pública se processa quase exclusivamente em bases orçamentárias rígidas, de modo que para os administradores dessas entidades tem mais importância o controle das dotações orçamentárias do que outros aspectos contábeis também relevantes;
- b) este tipo de contabilidade se processa com base no sistema de múltiplos balanços (Balanço Patrimonial, Balanço financeiro, Balanço Orçamentário e Balanço das Variações Patrimoniais), que senão for caprichosamente montado com base em contas de transferências entre os sistemas, poderá vir a quebrar toda

unidade contábil e se transformar em levantamentos e apurações separados, muitas vezes se conexão de valores;

c) embora as rotinas para pagamentos sejam muito burocratizadas, incluindo fases e documentos diversos, os controles internos na maioria das vezes são falhos, o que irá acarretar para os auditores uma extensão maior em seus programas de trabalhos;

d) as leis e regulamentos que regem a contabilidade pública, e também as atividades específicas dos órgãos e entidades governamentais bastante variadas, de modo que o auditor terá que se ambientar preliminarmente com a legislação pertinente.

2.3.13.1 Áreas de atuação

A auditoria interna foi instituída no Serviço Público, através da resolução C.F.C. 107/58 de 13.12.58, que regulamenta o art. 25 do Dec. - Lei nº 9.295/46, atribuindo suas atividades ao Bacharel em Ciências Contábeis.

A auditoria interna visa a assistência a todos os membros da administração para que cumpram com eficiência suas responsabilidades, permitindo análise, avaliações, recomendações e comentários pertinentes às atividades examinadas.

Para o seu desempenho, é necessário em síntese o cumprimento de normas a certificação dos registros contábeis, relatórios e dos ativos e a avaliação dos sistemas de controle interno, da eficiência do pessoal e do desempenho dos departamentos operacionais.

2.4 O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo

Visa avaliar a ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, e apoiar o controle externo no exercício de suas missões institucional.

A Constituição de 1988 proporcionou grande impulso à atividade de controle interno na esfera pública, não só haver ratificado o importante papel dos órgãos de controle interno, que respondem pelo provimento de subsídios ao controle externo, mas principalmente, pela introdução de novos parâmetros de controles, envolvendo aferição do cumprimento de metas e avaliação de resultados sob critérios de eficácia e eficiência.

Alves & Dantas (2002:11) enfatiza a Controladoria Geral da União, como órgão central

"Órgão setoriais - são aqueles de controle interno que integram a estrutura do Ministério das Relações Exteriores, da Advocacia-Geral da União, da Casa Civil e do Ministério da Defesa. As Unidades de Controle Interno dos Comandos Militares, como Unidades Setoriais de Controle Interno do Ministério da Defesa.

O órgão de controle interno da Casa Civil tem como área de atuação todos os órgãos integrantes da Presidência da República e da Vice-Presidência da República, além de outros determinados em legislação específica.

Os órgãos setoriais ficam sujeitos à orientação normativa e à supervisão técnica do órgão central do Sistema, sem prejuízo da subordinação ao órgão a estiverem integrados.

A Secretaria Federal de Controle Interno desempenhará as funções operacionais de competência do Órgão Central do Sistema, na forma definida no regimento interno, além das atividades de controle de todos os órgãos e entidades do Poder Executivos Federal excetuado aqueles jurisdicionados aos órgãos setoriais.

A Secretaria de Controle Interno da Casa Civil é responsável pelas atividades de controle interno da Advocacia-Geral da União, até a criação do seu próprio".

A Lei nº. 8.443, de 16 de julho de 1992, dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e, em seu art. 49 define que os Poderes Legislativos, Executivos e Judiciários devem manter, 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 a eficácias e a 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 garantia, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV - apoiar o controle externo no exercício da sua missão institucional.

Como órgão auxiliar de controle externo, o Tribunal de Contas da União utiliza-se dos trabalhos realizados pelos órgãos do sistema de controle interno integrantes do Poder Executivo.

No art. 50, da Lei nº. 8.443/92, lê-se:

Art. 50. No apoio ao controle externo integrante do sistema e controle interno deverão exercer, dentre outras, as seguintes atividades:

- I – (...)
- II - realizar auditorias nas contas dos responsáveis sob seus controles emitindo, certificado de auditoria e parecer.

A auditoria interna aparece, novamente, como instrumento de controle na apreciação das contas dos administradores públicos de todas as esferas administrativas.

A Lei Complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Sendo que em seu artigo 48, estabelece que sejam instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os Planos, Orçamentos e Leis de Diretrizes Orçamentárias (LDO); as Prestações de Contas e o respectivo Parecer Prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal;

caracterizado no parágrafo único que a transparência será assegurada também mediante incentivos à participação popular e a realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, LDO e orçamentos.

O Projeto Lei Orçamentária Anual (LOA) deverá ser elaborado de modo compatível com o plano plurianual (PPA), LDO e normas da LRF nº101/2000 (art.5º).

Será consideradas não autorizadas irregulares e lesivas ao patrimônio público a criação, a expansão ou o aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento de despesa sem a declaração do Ordenador de Despesas de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a LOA e compatibilidade com a PPA e com a LDO (art. 15 e 16).

Essas normas constituem condição prévia para o empenho e licitação de serviços, fornecimento de bens ou execução de obras (art. 16, § 4º).

A LRF define que a LDO disporá sobre o equilíbrio entre Receitas e Despesas, critérios e formas de limitação de empenhos, normas para o controle de custos e avaliação dos resultados dos programas e condições para transferência de recursos a entidades públicas e privadas.

A atual estrutura de controle interno do Poder Executivo Federal está disciplinada pela Lei nº. 10.180/01 que, em seu art. 1º define:

Art. 1º Serão organizadas sob a forma de sistemas as atividades de planejamento e de orçamento federal, de administração financeira federal, de contabilidade federal e de controle interno do Poder Executivo Federal.

A constituição Federal, no resguardo do interesse público, determina a obrigatoriedade de prestar contas à “qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária”. (parágrafo único, art. 70, da CF).

Desses dispositivos legais pode-se inferir que as entidades privadas também estão sujeitas à prestação de contas, desde que utilizem recursos públicos e tal obrigatoriedade conste em normas administrativas. Como exemplo, temos as transferências de recursos financeiros para entidades privadas, a título de subvenções sociais e auxílios, por órgãos da administração pública. Tais recursos estão sujeitos à comprovação da sua aplicação.

As instituições de ensino superiores, com entidades integrantes da administração indireta, ficam sujeitas à prestação de contas submetida ao TCU. Assim, todo gestor dessas entidades, ao final de cada exercício financeiro, deve encaminhar ao órgão vinculado a sua prestação de contas a ser submetida ao exame do controle externo.

A Instrução Normativa nº. 2, da Secretaria Federal de Controle do Ministério da Fazenda (IN/SFC/MF), de 29 de dezembro de 2000, que estabelece normas de organização e apresentação das tomadas e prestação de contas dos gestores de recursos públicos e rol de responsáveis, do poder executivo Federal em seu art. 2º define:

Art 2º Para os efeitos da presente Instrução Normativa considere-se:

I. - (...)

X Prestação de Contas - processo formalizado pelo titular da entidade da administração indireta, compreendendo as autarquias, fundações instituídas e mantidas pela União, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais empresas controladas direta ou indiretamente pela União, bem como empresas encampadas ou sob intervenção federal, órgãos e entidades que arrecadem ou gerenciem contribuições para fiscais, de investimentos e outros fundos e dos órgãos ou entidades administradas sob contrato de gestão. A Prestação de Contas será elaborada com suporte da unidade de contabilidade analítica da entidade, com objetivo de demonstrar a boa e regular aplicação dos recursos utilizados e os resultados obtidos, na conformidade das leis, regulamentos e normas emanadas das autoridades administrativas competentes e conterá dados e informações pertinente aos atos de gestão orçamentária, financeira, patrimonial e operacional e à guarda de bens e valores públicos, devendo ser encaminhada à respectiva unidade de controle interno, pelo titular da entidade. A prestação de Contas poderá ser:

- a) ANUAL - quando levantada ao final do correspondente exercício financeiro;
- b) EXTRAORDINÁRIA - quando ocorrer a extinção, cisão, fusão, incorporação, transformação, liquidação ou privatização de entidades da administração indireta, inclusive das fundações instituídas e/ou mantidas pelo Poder Público Federal.

Essa prestação de contas deve ser consubstanciada em um processo único, por exercício financeiro, que poderá ser remetida por meio informatizado, para tanto, utilizando o Sistema Informatizado de Contas do Tribunal de Contas da União - SISCONTAS - ou por meio não informatizado e, deverá conter um elenco de documentos, enumerado conforme art 5º da IN/SFC/MF nº. 02/2000.

No texto do art. 5º dessa instrução, registra-se, no item VIII: "parecer da auditoria interna das entidades, consoante disposição contida no § 5º., do Decreto nº 3.591, de 06 de setembro de 2000".

Já o art. 15 do Decreto nº 3.591, de 06 de setembro de 2000, que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo e dá outras providências, expressa claramente e obrigatoriamente do parecer da unidade de auditoria interna da própria entidade que, no histórico do Sistema federal de Controle Interno, foi reivindicada, pela formalização de um órgão interno de auditoria para cada entidade da administração indireta.

O Decreto nº 3.591/2000 avança na proposta de que cada unidade do sistema mantenha um órgão interno de controle ao incluir nos incisos do art. 15, a forma de vinculação desses órgãos na estrutura interna de cada entidade e a forma de nomeação ou exoneração do titular.

Exoneração da responsabilidade

O gestor público só é exonerado de sua responsabilidade quando suas contas são julgadas regulares pelo Tribunal de Contas. Enquanto não houver pronunciamento conclusivo do Corte de contas, ele permanecerá sub judice. Contudo, mesmo após o julgamento com decisão pela regularidade de suas contas, o gestor não se eximirá de fatos supervenientes de sua gestão que no futuro surjam e sejam lesivos aos patrimônios

públicos. Será então chamado a responder eles, por meio de instauração de Tomada de Contas Especiais.

Conforme Alves & Dantas (2002:11),

"compete aos órgãos e às unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo:

- Avaliar o cumprimento das metas estabelecidas no plano plurianual;
- Fiscalizar e avaliar a execução dos programas de governo;
- Avaliar a execução dos orçamentos da União e controle os programas;
- Exercer o controle das operações de crédito, avais, garantias, direitas e haveres da União;
- Fornecer informações sobre a situação físico-financeira dos projetos e das atividades constantes dos orçamentos da União;
- Realizar auditoria sobre a gestão dos recursos públicos federais sob a responsabilidade de órgão e entidades públicos e privados;
- Apurar os atos ou fatos inquinados de ilegais ou irregulares, praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos federais;
- Realizar auditorias nos sistemas contábil, financeiro e orçamentário, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais;
- Avaliar o desempenho da auditoria interna das entidades da administração indireta federal;
- Elaborar a Prestação de Contas Anual do Presidente da República".

2.5 Apuração de Responsabilidade dos Agentes Públicos

A Auditoria Interna e o Sistema de Controle Interno são instrumentos importantes de prevenção de fraudes, mas de nada adianta detectar fraudes, se o administrador público não apurar os responsáveis pelo não-cumprimento adequado dos controles. A apuração de responsabilidade dos agentes públicos deve ser efetiva, não deve apenas existir no papel; a lei deve ser cumprida efetivamente.

Um dos meios utilizados pelo controle interno do Poder Executivo como instrumento de apoio técnico e de apoio à administração pública é a Auditoria Interna.

Se diante a verificação e revisão dos controles internos por parte da Auditoria Interna este órgão apura os responsáveis pela execução inadequada dos controles, deve primeiramente conversar com estes agentes e sua chefia: se o problema persistir, deve comunicar à Alta Administração da entidade, que deve proceder às medidas cabíveis a cada caso.

O setor da Auditoria Interna compõe o sistema integrado de controle interno, logo, ao detectar qualquer irregularidade ou ilegalidade com relação à gestão do administrador público, deve relatar os fatos para que esta proceda a informação ao órgão de controle externo.

É essencial que o administrador público se preocupe em programar as recomendações por parte dos agentes no desenvolvimento de suas funções, senão o trabalho do setor de Auditoria Interna passa ser infrutífero - ou seja, não adianta traçar sugestões que nunca serão implantadas, pois as falhas continuarão e o trabalho do auditor tornará cansativo e repetitivo, deixando mesmo de cumprir com sua precípua: o assessoramento.

O setor de Auditoria Interna pode e deve, durante o desenvolvimento dos testes de auditoria, apurar se os agentes públicos estão cumprindo as funções de controle estabelecidas pela legislação e pela Administração pública. Contudo, o órgão de controle externo - Tribunal de Contas da União - é que possui, entre as suas competências, a de, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, aplicar os responsáveis as sanções previstas em Lei, que estabelecerá entre outras, comunicações, multa proporcional ao dano causado ao erário (conforme determina a Constituição federal de 1988, , inciso VIII do artigo 71).

Assim, para assegurar a apuração de responsabilidades dos agentes públicos no cumprimento de suas obrigações funcionais, faz-se necessário que a Auditoria Interna seja um órgão de real importância nas entidades da administração indireta; nas Universidades Federais. Não basta estas entidades possuírem em sua estrutura um setor de Auditoria: este tem que ser atuante e trabalhar em conjunto com o órgão de controle externo, para que se possa assegurar que não adotem as medidas necessárias para sanar os problemas detectados sejam punidos.

O Gestor público, na ampla acepção da palavra, abrange o administrador público, o ordenador de despesas e os demais responsáveis por bens e valores públicos, definidos na forma da lei. Nesse sentido, gestor público e o agente público investido de autoridade no exercício de suas funções.

Com relação ao ordenador de despesas, o § 1º do art. 80 do DECRETO-LEI nº 200-67, assim o define: "é toda e qualquer autoridade de cujos atos resultem emissão de empenho, autorização de pagamento, suprimento de fundos ou dispêndios de recursos da União ou pelos quais esta responda".

O cuidado com a coisa pública é inerente a todo cidadão, independentemente da sua direta com o Estado. Porém tratando-se de agente público, a Constituição Federal prescreve responsabilidades especiais no trato com a coisa pública.

O Decreto-Lei nº. 200-67, já dispunha, em seu art. 93, que "quem quer que utilize dinheiro público terá de justificar seu bom e regular emprego na conformidade das leis, regulares e normas emanadas das autoridades administrativas competentes".

2.5.1 Dos crimes contra as finanças públicas

Além das várias legislações que tratam dos crimes e das penas a ser aplicado aos gestores públicos, quando do não cumprimento da lei, o governo aprovou a lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000, alterando o Código Penal e outras legislações, para incluir os atos que são considerados Crimes Contra as Finanças Públicas:

Ato de Ordenar ou autorizar a inscrição em Restos a Pagar, de despesa que não tenha sido previamente empenhada ou que exceda limite estabelecido em lei.
Pena de detenção de seis meses a dois anos;

Ato de ordenar despesas não autorizadas por lei. Pena de reclusão de um a quatro anos;

Ato de deixar de promover o cancelamento do montante de Restos a Pagar inscrito em valor superior ao permitido em lei. Pena de detenção de seis meses a dois anos e outros.

2.5.2 Infração administrativa contra as leis de finanças públicas

Constitui infração administrativa dentre outras, no formado art. 5º da lei n º 10.028/2000, deixar de divulgar ou de enviar ao Poder Legislativo e ao Tribunal de Contas o Relatório de Gestão Fiscal (Portaria nº 559/STN, de 14 de dezembro de 2001 - Manual de Elaboração do Relatório de Gestão Fiscal), que deverá ser emitido pelos Titulares dos Poderes ao final de cada quadrimestre, devendo ser publicado até 30 dias após o encerramento do período a que corresponder (LRF. Art. 54), sendo punido com multa de 30% dos vencimentos anuais do agente que lhe que der causa, sendo o pagamento de sua responsabilidade pessoal. Essa infração será processada e julgada pelo Tribunal de Contas a quem compete à fiscalização contábil, financeira e orçamentária.

3 METODOLOGIA

Este trabalho, caracterizado como pesquisa aplicada, pretende examinar a regularidade e avaliar a eficiência da Gestão Administrativa fornecendo aos administradores, em todos os níveis, informações que auxiliem a controlar as operações e atividades pelas quais são responsáveis, assegurando e salvaguardando os interesses da instituição.

Para atingir os objetivos do estudo foram utilizados instrumentos metodológicos que inicialmente relacionaram-se à busca de dados, através de pesquisas bibliográficas, consultas a periódicos nacionais, legislações específicas e vigentes, arquivos e artigos publicados em congressos.

3.1 Proposta de um modelo

Modelo é uma representação da realidade, exemplo, amostra, padrão, espelho.

3.2 Objetivo da apresentação de um modelo

O objetivo da pesquisa é verificar a importância da implantação do Setor de Auditoria Interna, e a existência e adequabilidade dos Sistemas de Controles Internos na Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia bem como a sua adequada gestão econômico-Financeira, com a criação de uma abordagem metodológica que sirva de roteiro padrão para a execução das atividades de auditoria, tendo em vista que a legislação prevista não está organizada e não é utilizada por todos os agentes dos Órgãos Públicos.

Através da análise da atuação dos órgãos de auditoria Interna da administração indiretas-Universidades federais, verificou-se que a implantação desta atividade é um dos instrumentos que garantem aos gestores da IFES a segurança e a credibilidade na gestão dos recursos, além de garantir a adequabilidade de sistemas de controles internos

e se estes são eficazes. É de suma importância a criação de controles internos nas organizações descentralizadas que ainda não tem, por parte dos gestores destas entidades, como forma de prevenção de discrepância e a responsabilização dos agentes públicos que não cumprem suas funções de controle.

Foi escolhida para este o estudo a Universidade Federal Rural do Estado Rio de Janeiro, devido ser a única Universidade Federal no Estado do Rio de Janeiro que não possui um Órgão de Auditoria Interna e de Sistema de Controle Interno.

A pesquisa trata da importância da implantação da Auditoria Interna, a existência e adequabilidade dos Sistemas de Controles internos na Universidade Federal do Rural do Rio de Janeiro, quando aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia como meio de que o administrador público pode se utilizar para sanar este problema. Que é essencial para o Ordenador de despesa desenvolver a gestão transparente dos recursos públicos.

Tomamos como base o estudo de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

3.3 Para Que Serve Um modelo

Para servir de exemplo e referência para a instituição implantar um órgão semelhante e cumprir a legislação vigente.

3.4 Porque é Relevante Estudar Um Modelo

Porque serve de exemplo.

Porque mostra como deve ser formado um órgão similar e pode servir de estímulo para sua implantação.

4 UMA PROPOSTA PARA IMPLEMENTAÇÃO NA UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO RIO DE JANEIRO UM ÓRGÃO DE AUDITORIA INTERNA E DE SISTEMA DE CONTROLE INTENO

A missão de uma Universidade é difundir conhecimento e desta forma promover melhoria de vida para a comunidade na qual está inserida. Embora isto seja realizado de certa forma, pela formação dos profissionais que são lançados a cada ano no mercado de trabalho, esta não é a única forma de fazê-lo.

A Universidade pode oferecer tanto recursos humanos, quanto o resultado das pesquisas desenvolvidas por estes com vistas a uma contribuição efetiva para os diversos problemas que afligem a sociedade. Tal ajuda não restringe à prestação de serviços e às novas descobertas nas áreas de saúde e tecnologia.

A forma de gerir os diversos problemas e buscar soluções técnicas para saná-los, também é foco de preocupação das Universidades Federais e objeto de sua ação.

A administração pública vive um momento delicado, no qual enfrenta além do descrédito da população; a perplexidade diante das acentuadas mudanças tecnológicas e organizacionais e da dinâmica destas transformações, os efeitos da globalização, os quais fragilizam as economias, e o crescimento desordenado dos centros urbanos, fato este que inviabiliza qualquer gestão.

É notório que dentre os problemas existentes, quais sejam, os de saúde, moradia, educação, saneamento básico, etc. decorrem não só da escassez de recursos

como também da má administração dos mesmos. Esta má administração tanto pode estar relacionada a problemas técnicos quanto a problema éticos.

A criação da Lei de Responsabilidade Fiscal e do recente Decreto 3.591/2000, a qual obriga a criação de auditoria interna nas entidades públicas, traduz esta realidade/necessidade. Referidas leis ensejam a necessidade de mais ética e de administradores públicos bem assessorados tecnicamente.

Marcada pelo traço da responsabilidade pública e social, as Universidades Federais se faz presente neste momento pela oferta de serviços qualificados de assessorias, consultoria, auditoria e treinamento, os quais podem conferir à gestão pública a eficiência, eficácia e economicidade requeridas.

4.1 Evolução da UFRRJ

A UFRRJ tem suas origens no Decreto 8.319 de 20 de outubro de 1910, assinado por Nilo Peçanha, Presidente da República, e por Rodolfo Nogueira da Rocha Miranda, Ministro da Agricultura. Ele se estabeleceu as bases fundamentais do ensino agropecuário no Brasil, criando a Escola Superior de Agronomia e Medicina Veterinária, cujo primeiro diretor foi o engenheiro agrônomo Gustavo Dutra. A sede foi instalada, em 1911, no palácio do Duque de Saxe, onde hoje está o CEFET/MEC, no Maracanã, Rio de Janeiro. Inaugurada oficialmente em 1913, funcionou por dois anos com seu campo de experimentação e prática agrícola em Deodoro. Fechada sob alegação de falta de verbas para manutenção, em março de 1916 fundiu-se à Escola Agrícola da Bahia e à Escola Média Teórico-Prática de Pinheiro, onde hoje estão instalados o Campus de Pinheiral e a Escola Agrotécnica Nilo Peçanha. Nesse mesmo ano diploma-se a primeira turma de Engenheiros Agrônomos, com dois alunos, e, no ano seguinte, a primeira turma de Médicos Veterinários, com quatro alunos. Em 1918, a Escola foi transferida para a Alameda São Boa Ventura, em Niterói, onde funciona hoje o Horto Botânico do Estado do Rio de Janeiro. O seu novo regulamento só foi aprovado em 1920, quando foi criado mais um curso, de Química Industrial. Em 1927, a Escola mudou-se para a Praia Vermelha, no Rio de Janeiro. Em fevereiro de 1934, o Decreto 23.857 transformou os cursos na Escola Nacional de Agronomia, Escola Nacional de Medicina Veterinária e Escola Nacional de Química. A Escola Nacional de Agronomia subordinava-se à extinta Diretoria do Ensino Agrícola, do Departamento Nacional de Produção Vegetal; a Escola Nacional de Veterinária ao Departamento Nacional de Produção Animal, do Ministério de Agricultura. A Escola Nacional de Química, transferida para o antigo Ministério da Educação e Saúde, viria a constituir-se na Escola de Engenharia Química da atual Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro – antiga Universidade do Brasil. Em março de 1934, as Escolas Nacionais de Agronomia e Nacional de Veterinária tiveram o regulamento comum aprovado e tornaram-se estabelecimentos-padrão para o ensino agrônômico do País. Neste ano formaram-se 12 Engenheiros Agrônomos e 16 Médicos Veterinários. A Portaria Ministerial de 14 de novembro de 1936 tornou as Escolas independentes, com a aprovação de seus próprios regimentos. Em 1938, o Decreto-Lei 982 reverteu à situação – enquanto a Escola Nacional de Agronomia passou a integrar o Centro Nacional de Ensino e Pesquisas Agrônomicas (CNEPA), recém-criado, a Escola Nacional de Veterinária passou a subordinar-se diretamente ao Ministro do Estado.

Foi reorganizado em 1943, pelo Decreto-Lei 6.155, de 30 de dezembro. Nascia a Universidade Rural, abrangendo na época a Escola Nacional de Agronomia, a Escola Nacional de Veterinária, Cursos de Aperfeiçoamento e Especialização, Cursos de

Extensão, Serviço Escolar e Serviço de Desportos. Com os Cursos de Aperfeiçoamento e Especialização iniciava-se um programa de treinamento pós-graduado para áreas específicas dos currículos de Agronomia e Veterinária. Um ano depois, o novo regimento do CNEPA, aprovado pelo Decreto-Lei 16.787, unificou os novos cursos de Aperfeiçoamento, Especialização e Extensão, além de criar o Conselho Universitário, à semelhança do hoje existente. A Universidade, além de consolidar os novos cursos e serviços criados, tomava as providências para, em 1948, transferir o seu campus para as margens da Antiga Rodovia Rio - São Paulo, hoje BR-465. O ano de 1961 trouxe um novo Decreto, o de número 50.113, que, mais uma vez, alterou o regimento do CNEPA – a Universidade ganhou um novo órgão, a Escola Agrícola, então com denominação de Escola Agrotécnica Ildefonso Simões Lopes.

Somente em 1963, pelo Decreto 1.984, a Universidade Rural passou a denominar-se Universidade Federal Rural do Brasil, envolvendo a Escola Nacional de Agronomia, a Escola Nacional de Veterinária, as Escolas de Engenharia Florestal, Educação Técnica e Educação Familiar, além dos cursos técnicos de nível médio dos Colégios Técnicos de Economia Doméstica e Agrícola “Ildefonso Simões Lopes”.

A atual denominação – Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro – veio com a Lei 4.759, de 1965.

A UFRRJ, uma autarquia desde 1968, passou a atuar com uma estrutura mais flexível e dinâmica para acompanhar a Reforma Universitária que se implantava no País. Com a aprovação de seu Estatuto, em 1970, a Universidade vem ampliando suas áreas de Ensino, Pesquisa e Extensão, tendo, em 1972, iniciado o sistema de cursos em regime de créditos.

Em 1966 é criado o curso superior de Química. Em 1968, a Escola Nacional de Agronomia e Veterinária se transformam em cursos de graduação. Em 1969, são criados os cursos de Licenciatura em História Natural, em Engenharia Química e Ciências Agrícolas. Em 1970, têm início os cursos de Geologia, Zootecnia, Administração de Empresas, Economia e Ciências Contábeis. Em 1976, foram criados os cursos de Licenciatura plena em Educação Física, Matemática, Física e o Bacharelado de Matemática.

O primeiro curso noturno – Administração de Empresas – iniciou suas atividades em 1990. Em 1991, foi criado o curso de Engenharia de Alimentos.

Os primeiros cursos de pós-graduação na UFRRJ iniciaram as suas atividades em 1965. Foram oferecidos três cursos em nível de Mestrado: Medicina Veterinária-Parasitologia Veterinária, Agronomia-Ciência do Solo e Química Orgânica – que se consolidaram ao longo dos anos, dando origem a Cursos de Doutorado nos anos de 1977, 1979 e 1993, respectivamente. De 1976 a 1988 foram implantados os cursos de Mestrado em Ciência e Tecnologia de Alimentos, Patologia Veterinária, Microbiologia Veterinária, Desenvolvimento Agrícola e Fitotecnia. Em 1993, entrou em atividade o Curso de Mestrado em Ciências Ambientais e Florestais; em 1995, o curso de Mestrado em Fitotecnia criou a área de Agroecologia. Foram criados em 1994 e 1995 os cursos de mestrado e doutorado em Biologia Animal, doutorado em Ciências e Tecnologia de Alimentos, doutorado em Sanidade Animal e mestrado em Zootecnia.

Além dos cursos de Mestrado e Doutorado, a Universidade Rural vem oferecendo, nos últimos anos, vários cursos de especialização lato sensu em diversas áreas da Ciência. Em 1996, teve início um novo curso de especialização em Gestão e Estratégia no Agribusiness. (www.ufrrj.br)

4.2 Implantação de Um Órgão de Auditoria Interna

4.2.1 A importância da implantação de um órgão de auditoria interna na UFRRJ

É importante devido a sua afinidade de atuar de modo preventivo, para impedir e coibir irregularidade, desfalques. Sem auditoria interna pode haver um festival de delitos que só serão apurados quando o fato estiver consumado. Não adianta a Instituição ter um controle interno, se não existe para verificar se o controle está sendo cumprido pelos funcionários.

Através da técnica auditorial, o gestor da UFRRJ poderá de forma segura, avaliar seus atos, tempestivamente, valendo-se da informação prenunciativa e colaborada pelas técnicas de análise e estudo das alternativas possíveis para a sua tomada de decisão.

4.2.2 Auditoria interna como meio de prevenção de irregularidade

Como se constatou que a Implantação de um Órgão de Auditoria Interna na UFRRJ é um instrumento importante e que deve ser utilizado pelo Ordenador de despesa como meio de prevenção de irregularidades.

Com sua implantação, terão os seguintes enfoques:

- a) Consecução dos objetivos, metas e planos da entidade;
- b) Eficiência na obtenção e uso dos recursos financeiros, materiais e humanos;
- c) Qualidade das informações;
- d) Organização interna e procedimentos;
- e) Adequação e cumprimento da legislação e das normas e procedimentos vigentes;
- f) Segurança física e lógica;
- g) Proteção dos ativos;
- h) Prevenção de erros, desperdícios e fraudes.

4.2.3 Por que é relevante a implantação de um respectivo órgão de auditoria interna na UFRRJ?

É relevante devido as suas finalidades de exercer um adequado e atualizado controle de atividades exercido por esta IFES, pelo intermédio de relatórios, contendo informações claras e sucintas quanto aos registros contábeis, financeiros e outros elementos suscetíveis de verificação que permitam indicadores precisos para que o Ordenador de despesas, desta Instituição tome, em tempo oportuno, medidas necessárias para manter ou restabelecer o desempenho de seus diferentes setores dentro dos objetivos programados; ela procede a exames de verificações das transações realizadas por esta Instituição, para apurar se as mesmas foram processadas de acordo com as normas estabelecidas, e se os bens, valores e outros títulos, pertencentes a Instituição estão corretamente refletidos em seus livros e registros de Contabilidade.

Após a implantação de um Órgão de Auditoria Interna, e um sistema de Controle Interno que possibilitará a examinar e avaliar os diferentes setores da UFRRJ, o desempenho de suas funções se desenvolve livre de qualquer restrição, dentro de um programa de trabalho, com plena independência e liberdade para apurar, relatar e,

conforme o caso, sugerir ao seu superior imediato, normas instruções e procedimentos, sem prejuízos das responsabilidades e deveres atribuídos a outros órgãos ou pessoas.

O auditor deve empregar todos os esforços possíveis para assegurar-se de que todas as responsabilidades da Instituição foram devidamente registradas nos livros e da mesma maneira obter provas de que todas as responsabilidades que aparecem nos livros tem existência real. Ao levar a efeito o exame das contas e registros contábeis especialmente quando o tempo de que dispõe é curto, o auditor não deve estar interessado naquilo que deve fazer, mas apenas cumprir os seus programas de trabalho, ela deve estabelecer a distinção entre o que pode ser feito e o que precisa ser feito. As conferências internas, naturalmente variam de acordo com a natureza do negócio e a grandeza da Instituição. Entretanto, há alguns princípios aplicáveis e quase todos os casos, que comportam um sistema permanente de conferência interna, através da auditoria. Esses princípios relacionam-se com caixa, compras, vendas arrecadações, folhas de pagamento, registros do almoxarifado, etc.

As funções ou serviços que a Auditoria Interna pode proporcionar na assistência e uma eficiente administração dos negócios na UFRRJ, abrangem os seguintes pontos principais, distintos, mas interdependentes;

- a) Avaliação de procedimento e assuntos correlatos ou permitindo a manifestação sobre a eficiência, a eficácia e a adequação dos critérios, normas e procedimentos existentes, bem como sugestões quanto ao estudo e ao desenvolvimento de novos procedimentos contábeis e à avaliação do pessoal ligado aos processos contábeis e financeiros;
- b) Apuração e análise de dados: consistindo no exame do sistema de contabilidade e dos seus relatórios e demonstrações contábeis;
- c) Atividades de verificação: verificar as transações e tarefas realizadas pelo pessoal da Instituição, para determinar se as mesmas foram processadas de acordo com as instruções e os métodos em vigor;
- d) Natureza de proteção: permitindo estabelecer controles internos que evitem às fraudes ou desonestidade e propiciem cuidados para determinar se as propriedades e interesses da Instituição então sendo salvaguardados de acordo com a prática comercial reconhecida;
- e) Treinamento e orientação: possibilitando treinar e orientar o pessoal, particularmente aqueles que trabalham na contabilidade geral;
- f) Serviços mistos: considerando a inclusão de investigações especiais, exame de assuntos tributários e obrigações contratuais, bem como assistência a contatos externos.

Estas atividades gerais apenas indicam as várias fases dos serviços de uma auditoria interna, as quais devem ser incluídas no programa de verificações normais para o estabelecimento de critérios, métodos e procedimentos de uma IFES.

As funções da auditoria interna são desenvolvidas até certo ponto em todos os negócios, muitas vezes sob outro nome, sendo essenciais ao controle gerencial, o qual se não for eficiente e eficaz, pode apresentar falhas frequentemente despercebidas pelos seus administradores, tais como:

- a) Pouca importância à expedição e ao recebimento da correspondência;
- b) Grandes prejuízos podem advir da compra de materiais, a menos que esteja em vigor em sistema eficiente de compras;

- c) Quase todos sabem que os materiais em estoque equivalem praticamente a dinheiro em mão e acontece, freqüentemente, que os mesmos quase não recebem proteção e seguros adequados;
- d) Muito dinheiro tem sido desviado por meio de métodos fraudulentos de registrar o ponto e as folhas de pagamento;
- e) Principal controle dos almoxarifados é o inventário anual ou periódico, que pressupõe a existência de uma prévia e adequada sistemática, abrangendo inclusive a guarda e o manuseio materiais;
- f) A extração das contas deve ser feita com correção e rapidez, sendo que as contas não pagas em tempo devem ser energicamente fiscalizadas e recebidas.

Concluimos que a variedade e complexidade dos trabalhos que um órgão de Auditoria Interna moderno pode executar exige planejamento e controles adequados. Sem planejamento ou controle das atividades, a Auditoria Interna corre o risco de perder a perspectiva de sua missão e deixar de dar a devida cobertura a áreas prioritárias dentro da Instituição.

A sua importância está sem dúvida, neste planejamento e controle, apurando e relatando a execução das transações básicas da Instituição e se apoiando em um programa de trabalho especialmente delineado. Os relatórios de Auditorias Internas irão permitir ao Ordenador de despesa da UFRRJ manter-se par da realização de seus planos e objetivos institucionais.

A partir da publicação do Decreto nº. 3.591/2000, cada entidade da Administração Pública Federal e, também, os serviços autônomos devem implantar, os que ainda não possuem seu respectivo órgão de auditoria interna.

Essa determinação legal já vinha sendo reivindicada pelos auditores da Secretaria Federal de Controle, por ocasião das auditorias regulares de prestação de contas, como imperativo à aprovação das contas dos respectivos gestores.

Diante da reorganização e da nova estruturação do Sistema Federal de Controle Interno, pelo Decreto de nº. 3.591/2000, além de indicar a necessidade do órgão de auditoria interna das entidades da administração indireta, ficou definido também o comprometimento junto ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, conforme dita o art. 15 e parágrafos.

A inclusão desse artigo na lei foi discutida por ocasião do Fórum Nacional de Auditores Internos das Instituições Federais de Ensino vinculados ao MEC-FONAI/MEC, devido a subordinação ao Controle Federal. O entendimento levantado no Fórum era de cautela quando ao repasse de informações internas ao órgão fiscalizado, devido ao vínculo funcional da pessoa do auditor à entidade auditada.

Em face do que dispõe a Resolução CFC 107/58 de 13.12.58, do Conselho Federal de Contabilidade, que regulamenta o artigo 25 do Decreto Lei-9.295/46 que trata das atividades dos Contabilistas, a atividade de Auditoria Interna deve ser privativa do Bacharel em Ciências Contábeis, ou seu equiparado legal, devidamente registrado no Conselho Regional de Contabilidade, na categoria de Contador.

4.2.4 Objetivo e área de atuação da auditoria interna

O objetivo geral da auditoria interna é assegurar que não ocorram erros potenciais, mediante controle de suas causas, destacando-se entre os objetivos específicos a serem atingidos são os seguintes:

- a) Observar o cumprimento das Normas Legais, Instruções Normativas, Estatutos, Regimes e Resolução dos Conselhos e órgãos de Deliberação equivalentes da Instituição;
- b) Assegurar, nas informações contábeis, financeiras, administrativas e operacionais, sua exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade;
- c) Antecipar-se preventivamente, ao cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes;
- d) Propiciar informações oportunas e confiáveis, inclusive de caráter administrativo/operacional, sobre os resultados e efeitos atingidos;
- e) Salvaguardar os ativos financeiros e físicos quanto à sua boa e regular utilização, e assegurar a legitimidade do passivo;
- f) Contribuir com a implementação de programas projetos, atividades, sistemas e operações, visando a eficiência, eficácia e economicidade dos recursos; e
- g) Assessorar a alta administração e os demais membros do corpo gerencial a desempenharem de maneira eficaz as suas atribuições.

Os objetivos dos órgãos de auditoria interna das IFES seguem as mesmas orientações definidas ao Sistema de Controle Interno Federal, respeitado o campo de sua atuação. Assim, é objetivo da auditoria interna avaliar continuamente a instituição, sob a ótica de eficácia, eficiência operacional e da qualidade dos controles internos, através da análise de seus processos, segundo o nível de risco de cada um, identificando problemas relevantes, recomendando, discutindo e participando das soluções, acompanhando as implementações e as ações preventivas ou corretivas.

A auditoria interna se insere dentro do sistema de controle interno da Instituição, porém, com uma missão maior, que é a de assegurar a própria adequação do controle interno e a sua contribuição efetiva para os resultados da UFRRJ.

Os trabalhos de auditoria interna que será realizado UFRRJ serão exercidos por servidores da própria instituição, que atuarão próximo ao gabinete do gestor (reitoria) e demais setores da Instituição, sejam como um órgão de auditoria interna sob a coordenação de um auditor-geral.

4.2.5 Dirigente e corpo técnico das auditorias internas

Nas Universidades Federais, os Órgãos de Auditoria interna são compostos de Dirigentes e Corpo Técnico.

Os Dirigentes têm a função de confiança, cabendo ao dirigente máximo a sua indicação e, em alguns casos, as aprovações pelos Conselhos Superiores Curador, Universitário ou similar.

Quanto ao Corpo Técnico, é provido através de concurso público, conforme prescreve o item I e II do Art. 37 da Constituição Federal de 1988, e os casos previstos

nos Arts. 36 e 37 da Lei 8.112 de 11/12/90, que dispõe sobre o Regime Jurídico Único dos Servidores Públicos Civil da União, Autarquias e das Fundações Públicas.

Igualmente aos dirigentes, o corpo técnico das Auditorias das Universidades Federais apresenta servidores com formação em diversas áreas do saber humano.

Sente-se, em algumas Universidades, a escassez de pessoal técnico especializado, tendo como principal motivo a falta de incentivos por parte do Governo Federal, com baixas remunerações, ocasionando uma enxurrada de desligamentos e pedidos de aposentadoria. A ausência de incentivos voltados para o treinamento do pessoal técnico especializado contribui, também, para a falta de capacitação e especialização de técnicos que suprissem a função de auditor interno. Certamente, essa capacitação levaria a melhores remunerações sanando o desestímulo que leva a função a não encontrar profissional que atendessem a demanda da função.

Dentro de qualquer organização, é recomendável que a Auditoria Interna esteja subordinado diretamente ao mais alto escalão.

Sabendo-se que o correto posicionamento de um Órgão de Auditoria interna na estrutura organizacional é premissa básica para a consecução dos seus objetivos.

O Órgão de Auditoria interna cumpre sua função de assessoramento ao dirigente máximo da Instituição, auxiliando-o na melhoria de planos, programas identificando áreas problemáticas e sugerindo correções, agindo preventivamente na ocorrência de erros, desperdícios, etc. Entretanto, dependendo da política administrativa adotada por este dirigente, as ações da auditoria interna poderão vir a ser prejudicadas, enfrentando obstáculos de acesso a certas áreas, tendo sua independência limitada a restrita.

Na UFRRJ, o Órgão de Auditoria Interna deve ser instalado próximo à Reitoria, subordinado diretamente ao Reitor.

A partir desse momento, o Reitor tem alguém que lhes afirme que os controles e as rotinas de trabalho estão sendo habilmente executados e que os dados contábeis com efetividade, merecem confiança, pois espelham a realidade econômica e financeira da Instituição. Com isso é que a maioria das IFES implantou um departamento de auditoria interna. A auditoria interna neste momento é concebida, toma forma embrionária, como uma atividade necessária à Instituição e se desenvolve seguindo a administração ativa, concedendo-lhe alternativas, como ferramenta de trabalho, de controle, assessoria e administração.

4.2.6 Estrutura para a implantação de um órgão de auditoria interna na UFRRJ

Para se implantar um Órgão de Auditoria Interna na UFRRJ, deve verificar alguns fatores como:

- O tamanho da Instituição
- Tecnologia em informática

A implantação de um órgão de Auditoria Interna requer também a definição dos recursos de materiais e tecnológico necessário para o seu funcionamento. Os recursos requeridos estão discriminados abaixo:

-08 Microcomputadores com Sistema Operacional / administrativo/ SIAFI / SICAF / SIASC e SIAPE;

-08 Impressora;

- Recursos humanos

A implementação de um Órgão de Auditoria Interna, requer na UFRRJ, a presença de vários técnicos na área. Listamos a seguir, os n.º. de técnicos requerido para este órgão, discriminado respectivamente a função referida e o cargo:

Quadro 3: Números de técnicos necessários para a implantação de um Órgão de Auditoria Interna na UFRRJ

N.º.	Função	Cargo
01	Secretária	Agente Administrativo
01	Coordenador	Contador
03	Auditor	Contador
01	Auditor de sistemas	Analista de Sistemas
03	Assistentes de auditoria	Agente Administrativo

Fonte: Própria

- Orçamento

Para o exercício, o orçamento previsto para esta Unidade, representando aproximadamente 0,15% do orçamento total da UFRRJ.

O Plano Anual de Atividades Interna deve ser elaborado com base nas legislações vigentes, normas internas de procedimentos e diretrizes adotadas pela UFRRJ.

Ao se formar uma equipe de auditoria interna, a UFRRJ deve procurar identificar profissionais que reúnam as seguintes características:

- Estabelecer objetivos e metas;
- Acredite no que faz;
- Queira realizar o trabalho;
- Tenha competência técnica;
- Saiba se relacionar;
- Pratique educação continuada;
- Tenha paciência;
- Conheça informática;
- Tenha curiosidade.

A abrangência dos trabalhos inerentes ao órgão de auditoria interna condiciona-se à estrutura e aos recursos disponíveis da Instituição. Inicialmente, é necessário que o órgão de auditoria esteja devidamente formalizado e que a sua efetiva atuação seja referendada por ato do órgão superior da UFRRJ.

Na bibliografia estudada, não foi encontrada proposta que sustente uma estrutura ideal para o órgão de auditoria interna. No entanto, essa estrutura deverá ser compatível com o porte organizacional da UFRRJ e estar de acordo com os processos envolvidos na atividade auditorial.

Percebe-se que, mesmo não comportando um órgão de auditoria, composto por uma equipe de auditores, as instituições incluídas nessa condição não podem prescindir de ter, na sua estrutura, a figura de controle. Nesse caso, a alternativa é buscar no quadro de servidores da instituição, aqueles que demonstrem possuir os conhecimentos e habilidades necessárias ao adequado desempenho da função.

4.2.7 Das ações desenvolvidas pelas auditorias internas

O Órgão de Auditoria Interna desenvolver, basicamente, dois tipos de ações:

1 - Ações Fiscalizadoras:

- Examina os atos de gestão com base nos registros contábeis e na documentação comprobatória das operações, verificando a exatidão, a regularidade das contas e comprovando a eficiência, a eficácia, e a efetividade na aplicação dos recursos disponíveis;
- Verifica o cumprimento das diretrizes, normas e orientações emanadas pelos órgãos internos competentes bem como os Planos e Programas no âmbito da Instituição;
- Verificar e opinar sobre as contas dos responsáveis pela aplicação, utilização ou guarda de bens e valores e de todo aquele que der causa a perda, subtração ou dano de valores, bens e materiais de propriedade da instituição;
- Verificar a consistência e a segurança dos instrumentos de controle, guarda e conservação dos bens e valores da instituição ou daqueles pelos quais ela seja responsável;
- Examinar as licitações relativas a aquisição de bens, contratações de prestação de serviços, realização de obras e alienação, no âmbito da instituição;
- Analisa e avaliar os procedimentos contábeis utilizados, opinados sobre a qualidade e fidelidade das informações prestadas;
- Realiza auditoria obedecendo a programa de auditorias previamente elaborado.

2 - Ações de Assessoramento e Acompanhamento das Atividades da Instituição:

- Promove estudos periódicos das normas e orientações internos, com vistas a sua adequação e atualização em vigor;
- Presta assessoramento técnico aos Conselhos Superiores e aos demais Órgãos e Unidades Administrativas que integram a instituição;
- Examina a prestação de contas anual para subsidiar o parecer conclusivo dos Conselhos Superiores;
- Apresenta sugestões e colaboram na sistematização, padronização e simplificação de normas e procedimentos operacionais de interesse comum da instituição;
- Pronuncia sobre questões relativas a interpretação de leis, decretos, normas, instruções de procedimentos e a qualquer outro assunto no âmbito de sua competência e atribuição.

O exercício da seleção de áreas de risco a serem avaliadas constitui objetivo fundamental do auditor interno, que deve realizá-lo com a participação ativa e de conformidade com os dirigentes. Insistimos em que o ocupante dessa alta função de auditoria interna deva ser instalado próximo ao dirigente maior, como verdadeiro conselheiro do Reitor da UFRRJ, agindo dentro da mais estrita conduta profissional do serviço que presta e com maior independência.

Estrutura organizacional:

- Organograma Funcional;
- Recrutamento e seleção;
- Plano de Carreira;
- Processo de Avaliação dos Auditores;
- Formação Educacional e Profissional;
- Código de Ética e Normas de Auditoria;
- Metodologia de Auditoria;
- Gerenciamento de Custo;
- Conselho de Administração e Comitê de Auditoria/Conselho Fiscal;
- Informatização e comunicação de auditoria;
- Segurança da Informação.

Processo de auditoria:

- Planejamento Estratégico;
- Planejamento por trabalho de Auditoria;
- Programa de Auditoria;
- Papeis de Trabalho;
- Execução da Auditoria;
- Relatórios de auditoria;
- Pontos de auditoria;
- Follow-up de auditoria;
- Resultado da Auditoria;
- Controle Interno/Monitorização a Distância
- Arquivo de Auditoria

4.2.8 Os trabalhos de auditoria interna que poderão ser realizados no exercício vigente, e seus respectivos escopos na UFRRJ:

- Balanço de 31 dez
 - a) Exame da adequacidade das demonstrações contábeis;
 - b) Verificações do cumprimento dos preceitos fiscais;
 - c) Análise das formalidades legais, e
 - d) Emissão do Parecer sobre as demonstrações Contábeis.
- Estoques
 - a) Contagem física dos materiais;
 - b) Verificação da existência de materiais obsoletos;
 - c) Verificação das baixas nos estoques;

- d) Exame da adequacidade dos registros contábeis;
- e) Verificação do cumprimento das normas internas, e
- f) Avaliações dos controles internos.

- Auditoria de sistemas

- a) Análise da privacidade de cada sistema;
- b) Análise do método de recuperação;
- c) Avaliação da segurança física;
- d) Verificar a utilização dos equipamentos e relatórios emitidos, e
- e) Avaliação dos controles internos.

- Ativo permanente

- a) Verificação física, por amostragem, dos bens;
- b) Verificação do cumprimento da legislação e das normas de controle de bens patrimoniais;
- c) Exame das escrituras públicas;
- d) Exame das aquisições, transferências e baixa de bens;
- e) Exame da adequacidade dos registros contábeis, e
- f) Avaliação dos controles internos.

- Recursos humanos

- a) Conferência dos valores constantes da folha de pagamento;
- b) Conferência dos valores constantes das guias de recolhimentos de encargos e tributos;
- c) Verificação do cumprimento na aplicação da legislação tributária, trabalhista e previdenciária;
- d) Verificação da contabilização da folha de pagamento, e
- e) Avaliação das rotinas, procedimentos e controles internos.

- Licitação

- a) Auditoria prévia nos processos licitatórios, e
- b) Avaliação dos procedimentos e controles internos

- Receitas

- a) Exame nos sistemas de faturamento dos serviços prestados;
- b) Exame de outras receitas;
- c) Exame da adequacidade dos registros contábeis, e
- d) Avaliação dos controles internos

- Acompanhamento do Diário Oficial da União

- a) Taxação diária do Diário Oficial da União (DOU), e
- b) Encaminhamento das medidas legais publicadas no DOU.

4.2.9 Plano anual de atividade de auditoria interna (PAAAI)

O PAAAI abrange o período de 01 de janeiro a 31 de dezembro de xxxx.

Este período, considerando aos seis auditores que executarão a programação, correspondente a um total de 10.944 horas disponíveis, já descontados os sábados, domingos e feriados e os dias de férias.

Nas horas destinadas para cada trabalho já está incluso o tempo necessário para a preparação e atualização do programa ser aplicado e a elaboração do relatório.

Após a auditoria de cada trabalho já está incluso o tempo necessário para a preparação e atualização do programa a ser aplicado e a elaboração do relatório.

O relatório emitido pela auditoria será encaminhado ao Ordenador de despesa que encaminhará aos membros do Conselho de Curadores.

A Auditoria interna manterá, através de um sistema de informatizado, o acompanhamento dos resultados das auditorias realizadas e encaminhará estas informações ao Ordenador de despesa e aos membros do Conselho de Curadores.

Ao longo do exercício, o cronograma de execução dos trabalhos poderá sofrer alterações em função de algum fator que prejudique a sua realização na data estipulada, tais como: treinamento, trabalhos especiais, atendimento ao TCU, Ciset, Conselho dos Curadores e Administração Central.

A auditoria Interna dará a assistência necessária aos auditores da SFC, TCU e Auditores Externos Independentes, quando de suas visitas à Instituição, bem como acompanhará as recomendações efetuadas pelos mesmos, informando seus resultados aos órgãos competentes.

4.3 Implantação de Sistema de Controle Interno n UFRRJ

4.3.1 A importância da existência e adequabilidade de sistemas de controles internos na UFRRJ

É de grande importância para a UFRRJ, a existência e adequabilidade de Sistemas de Controles Internos, para a execução de seus trabalhos.

Foi constatado que o levantamento dos controles internos é imprescindível no trabalho dos auditores internos, haja vista que um dos objetivos da análise e avaliação dos controles é verificar as áreas de risco. A análise dos controles internos facilita a apuração de erros, irregularidades ou fraudes, chegando-se à seguinte conclusão: controles internos fortes significam menor probabilidade da ocorrência de discrepâncias, e o conhecimento dos sistemas de controles possibilita que auditor interno identifique as áreas onde os controles são frágeis e dê recomendações para sanar problemas detectados. Sendo assim, os controles internos atuando nas diversas áreas da UFRRJ, irá facilitar o trabalho da auditoria Interna no sentido de que esses controles seja aperfeiçoados e conseqüentemente reduzidos os riscos de erros, irregularidade, ou fraudes nesta Instituição. Pois qualquer sistema está sujeito às falhas se não periodicamente revisado, e o sistema de controle interno não foge a esta regra, por isso, deve estar sujeito a uma contínua revisão, para que se avalie seu grau de segurança, de adequação de atualização.

Esperamos que o sistema de controle interno proporcionasse razoável certeza de consecução de seus objetivos. Na maioria dos procedimentos de controle, podem ocorrer falhas resultantes de entendimentos precários das instruções, erros de juízo, descuidos ou outros fatores humanos, daí a importância do levantamento dos controles

internos, para que, detectados erros e/ou irregularidades, possam esses controles sofrerem revisões em busca de se aprimoramento. É imprescindível levantamento de rotinas para conhecer melhor. Pois o controle interno irá representar para UFRRJ o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar o gestor na condução ordenada da Instituição. Concluímos que os controles internos fazem parte da segurança para certificação dos trabalhos.

Após estudo, foi observado que as áreas de maior risco são aquele onde os controles internos são deficientes ou inexistentes e não ficamos preocupados em detectar erros, fraudes ou irregularidade, mas, avaliá-los no sentido de estarem fortes ou fracos. Pois acreditamos que os controles internos funcionam de maneira inversamente proporcional aos erros, fraudes e irregularidades, ou seja, controles fortes significam pequenas possibilidades de erros, fraudes e irregularidades. Porém, por mais fortes que sejam os controles internos eles não eliminam totalmente a possibilidade de fraudes. Por isso a necessidade de uma contínua revisão dos mesmos. Sendo através de análise de rotinas é que podemos detectar qualquer deficiência ou irregularidade ou fraudes. Na UFRRJ nenhum dos seus setores possui um sistema de controle interno. Sendo que os setores que não possuem um controle interno eficaz dão margem a fraudes.

Com a criação do sistema de controle interno irá permitir à Auditoria Interna (depois de implantada) determinar e recomendar sistemas de controles mais adequados às atividades da UFRRJ, reduzindo-se, assim a possibilidade de riscos nos procedimentos. Com a análise pode-se apurar irregularidades não observadas, sugerindo um melhor controle, diante de fragilidades nas rotinas.

4.3.2 As áreas de maior risco para ocorrência de erros e ou irregularidades em Controle interno

Foi percebido que as áreas de maior risco são sempre aquelas onde os controles internos são deficientes ou inexistentes. Para se detectar qual área tem maior risco e conseqüentemente é mais fragilizada, é preciso previamente traçar uma matriz de risco por conta, verificando através desta os controles e o tipo de erro que cada conta pode vir a ter. Podemos afirmar que nas IFES, as áreas de maior risco de erros e ou irregularidades são: as áreas de pagamento de pessoal (folha de pagamento), licitações, almoxarifado, formação de processos de despesas, materiais e financeira em face da movimentação de maior volume financeiro.

O auditor interno deve trabalhar com função preventiva dos acontecimentos. Talvez essa seja a maior contribuição dos profissionais dessa área, ou seja, antever as deficiências que possam produzir futuras perdas, falhas que possam ocorrer no controle interno, objetivando seu constante aprimoramento e atualização. Procurando e sempre fazer sugestão para melhoria dos controles internos. Pois o auditor deve estar sempre atento para evitar irregularidades ou fraudes, com o auxílio dos controles internos. O auditor tem a responsabilidade de verificar a adequação do sistema de controle interno, avaliando se o sistema estabelecido pela alta administração é eficaz no sentido de assegurar a eficiência e a economia.

A atuação do setor de Auditoria interna auxilia na prevenção de falhas nos sistemas de controles internos da Instituição. Ressalte-se, porém, que a prevenção só será concreta se as recomendações emitidas forem implantadas pela Instituição, e que tanto esta quanto os outros funcionários da Instituição tenham consciência de que a

Auditoria Interna funciona no sentido de melhorar os controles. E, por conseguinte o trabalho deles, e não vejam o auditor como um agente fiscalizador de suas atividades.

4.3.3 Por que é relevante a existência e adequabilidade de sistema de controle interno na UFRRJ?

É relevante a existência e adequabilidade de sistemas de controles internos na possibilidade de apuração de erros, irregularidades ou fraudes, sendo que as áreas de maior risco são de processos de despesa, licitações, financeira, pessoal, tesouraria, contabilidade e patrimônio.

Exemplos de irregularidades e erros que o controle interno pode evitar dentro da UFRRJ:

- Fraude em emissão de notas fiscais;
- Fraude em recepção de materiais no almoxarifado;
- Contratos com cláusulas anti-econômicas;
- Pagamentos indevidos (a maior);
- Processos com fundamentação errada;
- Processos formados incorretamente;
- Empenhos emitidos após a prestação de serviços;
- Pagamento a empresa não existente;
- Funcionário fantasma;
- Negligência (mal uso) do fundo fixo de caixa;
- Declaração de dependentes fraudulenta;
- Cobrança incorreta relativa à locação de equipamento de informática não utilizado;
- Fraudes de compras, desconhecimento dos preços de mercado;
- Folha de pagamento;
- Controle patrimonial;
- Falta de escrituração de entradas/baixas, etc.

O sistema controle interno deve assistir a UFRRJ, na busca de preventivamente tentar impedir, ou mesmo detectar em tempo a ser equacionado, todas as deficiências que possam produzir perdas na Instituição. Logo, os controles internos apresentam uma importância muito grande em toda a engrenagem desta Instituição, e de qualquer outras.

Dentro desta relevante função de controle interno, recai um grande mérito atribuído à atividade de auditoria Interna: dificultar como a sua eficiência a oportunidade para que fatos ou pessoas provoquem danos à UFRRJ. Só a consciência de que há uma revisão regular dos controles, que serão informados aos níveis superiores da entidade, induz a uma conduta escrupulosa no manejo dos valores pertencentes à UFRRJ. Esse é só o começo do efeito moralizador e até psicológico que os controles internos, e as auditorias internas causam de benefícios para a instituição. Portanto, além de poder detectar erros e irregularidades modifica também a conduta dos funcionários.

As principais finalidades de controle interno são:

- Proteger e salvaguardar os bens e outros ativos contra fraudes, perdas ou erros não-intencionais;

- Assegurar o grau de confiabilidade da informação contábil-financeira, com o objetivo de auxiliar o processo de tomadas de decisões;
- Promover a eficiência das operações;
- Impulsionar a adesão à política estabelecida pela administração à qual se vincula e servir de guardião dos princípios de controle interno integrados.

4.3.4 A existência e adequabilidade de sistemas de controles internos na UFRRJ

Entretanto, a existência e adequabilidade de sistemas de controles internos na UFRRJ, com funções permanentes, passará a cuidar da redução de despesas por meio de cortes de gastos inúteis e desperdícios, possibilitando a realocação de tais recursos para áreas mais carentes e prioritárias.

No setor de contabilidade, com a existência e adequabilidade de sistemas de controles internos tem-se maior veracidade e fidedignidade dos dados e registros, e, conseqüentemente, dos relatórios e demonstrações contábeis.

A existência e adequabilidade de Sistemas de Controles Internos voltados para o exame da economicidade, eficiência e eficácia na UFRRJ, não é uma função fazendária específica, mas deve constituir uma estrutura autônoma, com ênfase nos fluxos econômicos internos e externos para o correto conhecimento dos elementos patrimoniais e avaliação do desempenho dos administradores, bem como na transparência das ações do Governo.

Após a criação de um Sistema de Controle Interno na UFRRJ, ele não deve ser visto apenas pelo prisma dos custos, mas sim como o meio de assegurar o melhor emprego dos recursos, prevenir ou reduzir fraudes, desperdícios ou abusos, contribuindo assim para o cumprimento da missão desta.

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101 de 04 de maio de 2000) dá ênfase ao fortalecimento do Controle Interno desde o processo de planejamento, sobretudo no momento da elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentária, abrangendo a execução orçamentária (receita x despesa) e culminando com a prestação de contas anual.

Depreende-se do texto legal a preocupação com a necessidade de informações contábeis e gerenciais tempestivas e confiáveis, em decorrência da exigência de cumprimentos de limites por ele estabelecidos, o que enseja a permanente atualização de registros contábeis, a produção de relatórios técnicos fidedignos, a manutenção de procedimentos, métodos e rotinas que protejam o patrimônio, garantam a adequação dos dados gerenciais e contábeis e o cumprimento das políticas administrativas, que constituem, em essência, o próprio controle interno.

É evidente que somente com um controle externo independente e eficiente e com um sistema de controle interno estruturado é que teremos a garantia da observância dos princípios basilares da administração pública (legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência) e de que as informações contábeis e gerenciais sejam tempestivas, relevantes e fidedignas, de modo a atender aos prazos e limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, permitindo verificar o fiel cumprimento dos seus dispositivos.

Entendemos que para se instituir o controle interno, nos moldes definidos pela Constituição federal e para que se possam alcançar os anseios da Lei de Responsabilidade Fiscal, as seguintes ações devem ser realizadas, contemplando, dentre

outras, as áreas de planejamento, contabilidade, custos, auditoria interna e recursos humanos:

- Revisar, instituir ou aprimorar sistemática de planejamento, que permita integrar os seus instrumentos básicos - planos plurianuais, leis de diretrizes orçamentárias e orçamentos anuais;
- Elaborar organograma para delinear as linhas de subordinação funcional e a segregação de tarefas;
- Elaborar manual de normas e procedimentos, definindo:
 - a) O sistema de autorizações;
 - b) Os limites de alçadas;
 - c) Os níveis de aprovações;
 - d) As linhas de responsabilidade;
 - e) As práticas processuais;
 - f) As rotinas;
 - g) O fluxo de transações.
- Instituir relatórios de acompanhamento das ações implementadas, para fins de comparação com as metas estabelecidas;
- Instituir sistemática de comunicação das informações sobre as diretrizes, políticas, planos de trabalho, cumprimento de metas e procedimentos adotados nos diversos segmentos do órgão ou entidade;
- Manter uma estrutura contábil adequada, inclusive com a instituição de um plano de contas comentado;
- Observar as técnicas orçamentárias;
- Implantar sistemas de custos integrados;
- Treinar continuamente o pessoal;
- Implantar auditoria interna;

É importante destacar que a auditoria interna, elemento-chave do sistema de controle interno, depende, para que se tenha efetividade em suas ações, da vontade da administração, de uma legislação objetiva e clara, de recursos necessários ao desenvolvimento das atividades e de uma equipe comprometida, especializada e com formação multidisciplinar.

Por isso, insistimos que o trabalho a ser desenvolvido pelo auditor interno na UFRRJ a existência de controles internos eficientes e a responsabilidade dos agentes públicos em suas funções de controle é de especial valia para o governo que tem preocupação com a gestão eficiente dos recursos públicos e a transparência de suas ações; fato que contribui para o desenvolvimento do nosso país.

5 CONCLUSÃO E SUGESTÃO

Neste estudo, foram verificadas a importância da implantação da Auditoria Interna, a existência e adequabilidade dos sistemas de controles internos e a garantia de apuração responsabilidade dos agentes públicos que não cumprem suas funções com legalidade, competência e técnica.

O estudo proposto procurou evidenciar que o trabalho da auditoria interna pode prestar significativos serviços a UFRRJ e, por consequência, à sociedade. Para isso, a partir dos conceitos, entendimentos, legislação e constatações apresentadas, objetivaram-se entender a auditoria como técnica contábil, seu campo de atuação e as formas de que dispõe para atender e, principalmente, para auxiliar o gestor da UFRRJ na correta aplicação de recursos financeiros públicos e no processo de tomada de decisão.

O gestor da UFRRJ terá na auditoria interna, uma aliada para evidenciação das informações constantes no seu relatório de prestação de contas. Com isso, o processo de prestar contas torna-se um ato no qual, a administração revela à comunidade interessada, o cumprimento ou não dos planos previstos, com o devido enfoque aos conflitos existentes e às possíveis correções que se mostrarem necessárias, suportados pelo acompanhamento da gestão, atribuição essa, de competência da auditoria interna.

Não é atributo do gestor da UFRRJ conhecer dos sistemas de controle interno e de contabilidade, bem como do ementário de leis, decretos normas e demais instrumentos que regem a administração pública. Na falta de um órgão de controle interno, o dirigente da instituição não conta com instrumento de acompanhamento e verificação dos atos praticados, a não serem pelos relatórios contábeis e pelas demais informações descentralizadas emitidos pelas unidades internas da Instituição.

O gestor da Instituição tem o maior interesse de ter suas contas aprovadas pelo controle externo. A sua atuação futura, com administrador público, é vinculada a que essas contas tenham aprovação, ou que as diligências apresentadas sejam corrigidas ou justificadas. Portanto, o dirigente da Instituição, tem no órgão de auditoria interna, uma ferramenta capaz de proporcionar ações que diminuam ou eliminem qualquer risco de diligência na aprovação das contas.

Conforme art 5º da IN/SFC/MF nº 02/2000, aos dirigentes das IFES, cabe a responsabilidade de fazer a prestação de contas dos atos de sua administração. Este procedimento caracteriza-se pela elaboração de um processo, constituído dos documentos e peças contábeis.

Obrigatoriamente, as atividades da auditoria devem estar voltadas para o atingimento dos resultados sociais perseguidos pelas políticas públicas instituídas no âmbito do Governo federal. A obtenção de resultados sociais, por definição democraticamente estabelecida e voltados ao interesse público, são parâmetros definidores dos rumos das ações típicas da função auditoria. Com a missão de desenvolver a produção intelectual, mediante o ensino, a pesquisa e a extensão, a UFRRJ, inserem-se nos planos de governo e políticas públicas com dotações de recursos aprovados pelas sociedades, através de seus representantes, por proposta do poder executivo.

O gestor da UFRRJ precisa ter clara percepção das áreas de risco na Instituição, não apenas para minimizar a ocorrência de erros ou irregularidades, como também para identificar soluções estruturais que propiciem ganhos de produtividade e economicidade as suas ações. Estas medidas visam adequar e aperfeiçoar os sistemas de controles da Instituição.

A apuração da responsabilidade dos agentes públicos na prevenção de fraudes tem com objetivo garantir que o administrador público e os funcionários que trabalham para administração pública vão cumprir o estabelecido na legislação, assim como

exercer as funções de controles de forma eficiente e eficaz o que torna a gestão financeira, orçamentária, contábil e operacional transparente e fidedigna.

A participação de servidores motivados em atender fins específicos de controle e a consolidação deste objetivo através dos procedimentos de controle, como instrumentos de prevenção de erros ou fraudes, auxiliam o controle externo a responsabilizar a aplicar as sanções cabíveis aos agentes públicos que não cumprem às metas e objetivos da Administração Pública.

A Auditoria Interna deve ser considerada como uma extensão do administrador público para ativar as comunicações e auxiliar a manter todas as partes que estão inseridas nas operações da entidade sintonizadas entre si.

O setor de Auditoria Interna tem a função de verificar se as rotinas da Instituição estão sendo cumpridas por seus funcionários. E então, as IFES que não possuem este setor na sua estrutura organizacional visando à diminuição de custos, podem se surpreender com a descoberta tardia de erros/fraudes que poderiam ser evitados ou descobertos mais cedo, se existisse um auditor interno trabalho no dia-a-dia na IFES.

O auditor interno, atuando na UFRRJ, pode mudar essa visão distorcida da auditoria. Cumpre a ele, pela execução dos planos e programas de auditoria, apresentar relatórios finalísticos, que demonstrem a correta aplicação dos recursos dentro da sua instituição. Com isso, releva ainda mais o seu comprometimento com o sistema de controle interno do Poder Executivo Federal, do qual faz parte. Em um artigo publicado, o Professor Stephen Kanitz corrobora esse entendimento, ao afirmar que "o Brasil não é um país corrupto, é apenas pouco auditado".

Embora haja o questionamento da função do auditor interno nas organizações, a sua atividade é importante na gestão eficaz dos recursos, tanto financeira, como humanos e materiais.

Sua postura nas organizações deve ser de um agente visionário, com atitudes e idéias voltadas a alavancar resultados, e não somente exercer atividades de controles internos. O profissional desta área deve estar permanentemente atualizado, através de estudos contínuos, adequando-se às novas exigências do mercado em um mundo cada vez mais globalizado e competitivo.

Então, como o cidadão pode ter certeza de que o governo está aplicando de forma correta o dinheiro público? Como podem ser evitados o abuso de poder e as fraudes nos órgãos públicos?

A resposta está na implantação de um Setor de Auditoria Interna e criação de sistema de Controle Interno, atuando com independência e autonomia.

Deve ser implantado um setor de Auditoria Interna na UFRRJ, sendo digno de um tratamento cuidadoso, principalmente no caso deste setor, que possui em torno de se controvérsias e cujo conceito e objetivos ainda não são compreendidos totalmente pelo gestor da UFRRJ. A Implantação deste setor deve ser efetuada de forma adequada, para que a alta administração compreenda que o auditor interno é seu assessor e parceiro.

Para implantar um Órgão de Auditoria Interna, que possui prerrogativas especiais, as dúvidas se acentuam. Uma vez que auditoria conserva um significado pouco atraente para muitos, que procuram emprestar-lhe uma conotação policialesca e repressiva, quando na verdade seu objetivo principal é de natureza preventiva e orientadora.

Portanto, o processo de implantação da atividade de Auditoria Interna deve ser respaldado em atitudes criteriosas, iniciando-se por um trabalho preliminar de diagnóstico que vise levantar todas as condições favoráveis, em função das quais devem ser pré-fixadas todas as coordenadas do sistema. O gestor da UFRRJ deve ter consciência de que o auditor interno é seu assessor direto, que exerce uma função de controle dentro da Instituição.

A função de confiança pública, como e o caso do Auditor Interno, é o cargo de que o gestor da entidade poder dispor, ou seja, ele pode admitir ou demitir este profissional quando quiser, não havendo necessidade de concurso público, por ser este um cargo em comissão declarado pela Constituição Federal de 1988 de livre nomeação e exoneração (conforme determina o inciso II do artigo 37).

Em algumas Universidades Federais não parece reconhecido o valor do trabalho desenvolvido pelo auditor interno; há mesmo quem considere que esse profissional atrapalha as atividades do órgão. Desta forma, os auditores em algumas entidades não sentem com a liberdade necessária para desenvolver os exames convenientes nos diversos setores da Instituição, isto prejudica, e muito, a função de prevenção de erros e irregularidades.

Os auditores internos, que exercem funções na UFRRJ, devem estar imunes às influências políticas e ideológicas, ainda que exerça - e por isto mesmo - cargo de confiança da direção. Este resguardo político sob os aspectos ativos e passivos deve ser complementado com capacidade técnica aprimorada, adequado nível cultural e comportamento ético irrepreensível.

Um das funções do auditor interno são verificar se a Instituição está cumprindo as leis e normas vigentes; portanto, ele precisa estar atento a legislação e as normas e procedimentos, e se os controles internos da Entidade estão adequados ao serviço público e se a gestão dos recursos está de acordo com o objetivo social para o qual a Entidade foi criada.

O gestor da UFRRJ, pode se sentir mais seguros com um profissional tecnicamente qualificado para executar o trabalho de constante acompanhamento dos controles internos, verificação das normas e procedimentos e análise do sistema contábil e financeiro, agindo na prevenção de erros e/ou fraudes da organização.

Após a implantação da Auditoria Interna na UFRRJ, é importante que o auditor interno realize várias auditorias prévias e de acompanhamento, pois assim estaria atuando de forma preventiva desenvolvendo suas atividades antes e durante a consumação dos atos e fatos administrativos. O Auditor Interno, atuando como agente preventivo pode contribuir com recomendações de medidas de segurança e proteção durante os procedimentos de trabalho.

Deveria ter um ambiente de controle interno em todas as Universidades Federais brasileiras, por meio da elaboração de um planejamento estratégico factível, da promoção do planejamento tático/operacional nas diversas áreas e de um permanente acompanhamento por meio do Departamento de Auditoria Interna e da análise dos resultados obtidos, informações que deverão subsidiá-la no direcionamento de sua ação.

Aos Reitores e seus Pró - Reitor cabe a responsabilidade pelas ações praticadas pelas Universidades. Tais atribuições são delegadas a níveis hierárquicas inferiores proporcionalmente as suas alçadas e acompanhadas pelo sistema de controles implantados.

A auditoria interna sendo uma atividade de assessoramento à Administração, voltada para a avaliação e a adequação dos sistemas de controle interno, em relação às atribuições e a planos, metas, objetivos e políticas.

É política de atuação da auditoria interna se as Universidades Federais agirem preventivamente procurando assessorar as diversas unidades da Entidade por contribuir com o fortalecimento do controle interno, evitando, assim, a ocorrência de eventuais falhas, antes que elas produzam efeitos danosos ao erário.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

A CONSTITUIÇÃO DA AUDITORIA INTERNA. Disponível em <<http://www.auditoriainterna.hpg.ig.com.br/index.htm>>. Acesso em 02 mai 2002.

ALMEIDA, Alcir Martins de. Princípios Contábeis aplicados na Esfera Governamental. Mestrado em Ciências Contábeis - UFRJ. Rio de Janeiro, p.57, 1996.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. Auditoria: um curso moderno e completo. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 1988.

ALVES, José Neto & DANTAS Duque. ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DE BRASÍLIA: Curso de Programação e Gestão Financeira e Orçamentária: planejamento e programação orçamentária - Brasília: p.11, set. 2002.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit. Statement on Auditing Standards (SAS) n. 55, 1990.

ANDRADE, Armando. **Controles Internos**. São Paulo: Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil, 1999.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 1994. p.19

ARAÚJO, Auditoria Interna: o que é para quê? **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, n.114. P.29-31 e 59, nov/dez. 1998.

ARAÚJO, Francisco José de. Teoria de contabilidade: avaliação do ativo Panorâmica do relacionamento entre a auditoria externa (ou independente) e a interna. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, n. 110, p.55-60, mar/abr, 1998.

ARAÚJO, Implantação de uma estrutura de controles internos. **Revista de Contabilidade** - Programa de Mestrado da UERJ. Rio de Janeiro, n. 2, p. 32-43, dez. 2000.

ARAÚJO, Influência dos controles internos no trabalho do auditor independente. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, n. 121, p 53-57, jan/fev. 2000.

ARAÚJO, Influência dos controles internos no trabalho do auditor independente. **Revista de Contabilidade** - Programa de Mestrado da UERJ. Rio de Janeiro, n. 1, p. 51-53 e 99. 1999.

ATTIE, **Auditoria: conceitos e aplicações**. 2.ed., São Paulo: Atlas, 1992.

ATTIE, **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3.,ed. São Paulo: Atlas, 1998.

ATTIE, William. **Auditoria Interna**. São Paulo: Atlas, 1988.

AUDIBRA, Instituto dos Auditores Internos do Brasil. **Normas brasileiras para exercício de auditoria interna**. 2. ed. São Paulo: 1992.

AUDIBRA, Procedimento de auditoria interna - organização básica. São Paulo, 1992.

AUDITORES E CONSULTORES. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Rio de Janeiro, v.6, n.157, P. 16-18, 2001

BACON, Charles. **Manual de Auditoria Interna**. 2.ed. São Paulo: Uteha, 1973.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle de balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Manuais de Legislação**, Altas, 1995.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Portaria n. 65, de 12 de julho de 1991. Dispõe sobre a realização de Auditoria via Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI no âmbito do Tribunal de Contas da União. **Diário Oficial**, Brasília, 16 de ago. 1991 Seção 1.

BRASIL. **Código Penal**. Organização de textos, notas remissivas e índices por Juarez de Oliveira. 29ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988: organizações dos textos, notas remissivas e índices por Juarez de Oliveira. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

BRASIL. 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. **Diário Oficial**, Brasília, 08 de set. 2000. Seção 1.

BRASIL. Decreto n. 3.782, de 5 de abril de 2001. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Ministério da Fazenda, e dá outras providências. **Diário Oficial**, Brasília, 06 jul. 2001. Seção 1.

BRASIL. Decreto n. 84.362, de 31 de dezembro de 1979. dispõe sobre a estrutura de controle interno aplicável a recursos de qualquer natureza, estabelece novos instrumentos de fiscalização e acompanhamento da despesa pública e dá outras providências. **Diário Oficial**, Brasília: 31 dez. 1979. Seção 1, pt.1.

BRASIL. Decreto n. 92.452, de 10 de março de 1986. Cria, no Ministério da Fazenda, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), extingue a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN) e dá outras providências. **Diário Oficial**, Brasília: 11 mar. 1986. Seção 1

BRASIL. Decreto n. 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. **Diário Oficial**, Brasília: 24 dez. 1986. Seção 1.

BRASIL. Decreto n. 93.874, de 23 de dezembro de 1986. Dispõe sobre o Sistema de Administração Financeira, Contabilidade e Auditoria e de Programação Financeira, organiza o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo e dá outras providências. **Diário Oficial**, Brasília: 24 dez. 1986. Seção I

BRASIL. Decreto n. 99.180, de 15 de março de 1990. Dispõe sobre a reorganização e o funcionamento dos órgãos da Presidência da República e dos Ministérios e dá outras providências. **Diário Oficial**, Brasília: 15 mar. 1990. Seção 1.

BRASIL. Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa, e dá outras providências. **Manuais de Legislação** Altas. V. 3: Reforma Administrativa. 33.ed. São Paulo: Atlas, 1995.

BRASIL. Decreto-Lei n. 64.441, de 30 de abril de 1969. Institui o Sistema de Programação Financeira do Tesouro Nacional e dá outras providências. **Diário Oficial**, Brasília, 02 mai. 1969. Seção 1,pt. 1.

BRASIL. Decreto-Lei n. 84.362, de 31 de dezembro de 1979. Dispõe sobre a estrutura de controle interno aplicável a recursos de qualquer natureza, estabelece novos instrumentos de fiscalização e acompanhamento da despesa pública e dá outras providências. **Diário Oficial**, Brasília, 31 dez. 1979. Seção 1,pt.1.

BRASIL. Lei Complementar n.101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial**, Brasília, 05 de maio 2000. Seção 1.

BRASIL. Lei n. 10.180 de 6 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, e dá outras providências. **Diário Oficial**, Brasília, 07 fev. 2001. Seção 1.

BRASIL. Lei n. 8.112, de 11 de dezembro de 1990. Dispõe sobre o Regime Jurídico dos Servidores Cíveis da União, das autarquias e das fundações públicas federais. **Diário Oficial**, Brasília, 18 mar 1998. Seção1.

BRASIL. Lei n. 8.443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União. **Diário Oficial**, Brasília, 17 jul. 1992. Seção 1.

BRASIL. Lei n. 8.490, de 19 de novembro de 1992. Dispõe sobre a organização da Previdência da República e dos Ministérios e dá outras providências **Diário Oficial**, Brasília, 19 de nov. 1992. Seção 1.

BRASIL. Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37 inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. **Diário Oficial**, Brasília, 22 jun. 1993. Seção 1.

BRASIL. Lei n. 8.883, de 08 de junho de 1994. Altera dispositivos da Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993. **Diário Oficial**, Brasília, 09 jun. 1994. Seção 1.

BRASIL. Lei n. 9.649, de 27 de maio de 1998. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios, e dá outras providências. **Diário Oficial**, Brasília, 08 maio. 1998. Seção 1.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Departamento do Tesouro Nacional.. Instrução Normativa n. 16, de 20 de dezembro de 1991. Define conceitos, diretrizes e estabelece normas de auditoria do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo. **Diário Oficial**, Brasília, 24 dez. 1991. Seção I.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de Treinamento do Reprojeto SIAFI. Brasília: STN, 1995.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretária Federal de Controle. Instrução Normativa n. 04, de 24 de dezembro de 1996. Estabelece normas sobre tomadas e prestações de contas dos gestores de recursos públicos e rol de responsáveis, do Poder Executivo Federal. **Diário oficial**, Brasília, de 27 de dez. 1996. Seção 1.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretária Federal de Controle. Instrução Normativa n. 02, de 20 de dezembro de 2000. Estabelece normas de organização e apresentação das tomadas e prestações de contas dos gestores de recursos públicos e rol de responsáveis, do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial**, Brasília, de 22 dez. 2001. Seção I.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretária Federal de Controle. Instrução Normativa n. 01, de 6 de abril de 2001. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. **Diário Oficial**, Brasília, de 10 de abr. 2001. Seção 1.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Instrução Normativa n. 12, de 24 de abril de 1996. Estabelece Normas de Organização e Apresentação de Tomadas e Prestação de Contas e Rol de Responsáveis, e dá outras providências. **Diário Oficial**, Brasília, 09 de fev. 2000. Seção 1.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Instrução Normativa n. 13, de 04 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a instauração e organização e processos de tomadas de contas especial e dá outras providências. **Diário Oficial**, Brasília, dez. 1996.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Instrução Normativa n. 35, de 23 de agosto de 2000. Dá nova redação a Instrução Normativa n. 13/96. **Diário Oficial**, Brasília, 28 de ago.2000. Seção 1.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Instrução Normativa n. 37, de 13 de dezembro de 2000. Altera a Instrução Normativa n. 12/96 que trata da tomada e prestação de contas. **Diário Oficial**, Brasília, 20 de dez.2000. Seção 1.

CADMUS, Bradford et al CHIID, Arthur J. E. Control Interno contra el Fraude Buenos Aires: Prometeo, 1956.

CARDOZO, Auditoria das Disponibilidades, **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, n. 110, p. 12, mai/jun. 1998.

CARDOZO, Controle Interno. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n.87, p.32-41, jun. 1994.

CARDOZO, Júlio Sérgio de Souza. Procedimentos de auditoria, **Revista Brasileira de contabilidade**. Brasília, n. 91, p. 68-78, jan/fev. 1995.

CARDOZO, Origem e conceitos de auditoria. **Revista de Contabilidade - Programa de Mestrado da UERJ**. Rio de Janeiro, n. 2,p. 27-36,dez. 1997.

CARDOZO, **Relatório e Pareceres de Auditoria**. São Paulo: Altas, 1987.

CASTRO Auditoria Interna e as Entidades Públicas Privadas. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 60, p 35,41-45, jan/mar. 1987.

CASTRO, Jair Brelaz de. A auditoria interna e sua importância como controle administrativo. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, DF, n. 31, p.38, out/dez. 1979.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - Resolução CFC 780. **Revista Brasileira de Contabilidade - RBC**. Brasília: CFC. 1995.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - Resolução CFC 820. **Revista Brasileira de Contabilidade - RBC**. Brasília: CFC, n. 109, 1997.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDAE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Controles Internos nas Empresas – 10** São Paulo: Altas, 1998.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDAE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Controles Internos e Alguns Aspecto de Auditoria**. São Paulo: Altas, 2000.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDAE DO RIO GRANDE DO SUL. **Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade**. Porto Alegre: CRCRS, 1999.

COOK, John Willian, , Gary M. WINKLE **Auditoria Filosofia e Técnica**. Tradução Sonia Schwartz - Título original Auditing:Philosophy and Technique. Houguton Mifflin Company. São Paulo: Saraiva, 1979.

COUTINHO, Jeane de Souza. A importância do Controle interno na prevenção de Fraudes. **Revista de Contabilidade de Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**. Rio de Janeiro: v. 3, n. 1, p.55-57, 1998.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil**: teoria e pratica. São Paulo: Altas. 2000.

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

DELACIO, Agenor. Auditoria interna: um instrumento de gerência. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, , n.. 38, p. 18-38, jul/set. 1981.

ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DE BRASÍLIA. Curso de Sistema Integrado de Administração de Serviços Gerais - SIASC - **apostila de treinamento**..Brasília: set. 2002.

FERRAZ, Sérgio. O Controle da Administração Pública na Constituição de 1998. **Revista de Direito Administrativo** , Rio de Janeiro: n.188, p. 64-73 abr/jun. 1992.

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

FLORENTINO, Américo Matheus. **Auditoria Contábil**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1975.

FONSECA, Piedade. Curso de Auditoria de fraudes e erros.: **IBRACON** - (apostila), Rio de Janeiro: 1994.

FRANCO, Hilário & MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

FRANCO, Hilário & MARRA, Ernesto. **Contabilidade geral**. 24 ed., São Paulo, Atlas, 2000.

FRANCO, Hilário & MARRA, Ernesto. **Estrutura, Análise e Interpretação de Balanços**. 15.Ed. São Paulo: Atlas, 1992.

GALLORO, Lídia R. R. Sacco e GALLORO, Victor Domingos. Controles internos contábeis e alguns aspectos de auditoria. **Coleção Seminários CRC/IBRACON**. 5. Seção regional. São Paulo: Altas, 2000.

GARCIA, Francisco Aristides Neves. Controle Interno: inibidor de erros. **Revista Pensar Contábil**. Rio de Janeiro: n.2, p 14-20, nov. 1998.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1994.

GIACOMONI, **Orçamento público**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GLOCK, José Osvaldo. O controle interno nas organizações públicas. Disponível em: <<http://www.crc.rj.gov>> Acesso em: 03 out. 2002.

GUIMARÃES, Erotides Rocha. Controle interno nas empresas - 10. **Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo**. São Paulo: atlas, 1998.

Associação Cearense de Estudos de Pesquisas (2002), <http://acep.org.br/> Acesso em: 25 junhos, 2002.

Auditoria Interna em Ambiente de Administração Familiar – iG 2002, <http://www.auditoriainterna.hpg.ig.com.br/hist.htm>..>. Acesso em 02 maios 2002.

Banco Central do Brasil (2002), <http://www.bcb.gov.br/> Acesso em: 08 agostos 2002.

Controladoria Geral da União (2002), <http://www.cgu.gov.br/> Acesso em: 14 ago.2002.

Conselho Regional de Contabilidade (2002), <http://www.crc.org.br/> Acesso em: 20 ago. 2002.

Instituto Indicare (2002), <http://www.institutoindicare.com.br/> Acesso em: 13 ago.2002

Olenscki Assessoria Ambiental (2002), <http://www.oaa.com.br/> Acesso em: 25 jun 2002

Ministério do Planejamento (2002), <http://www.planejamento.gov.br/> Acesso em: 08 ago 2002

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. **Normas Brasileiras para o Exercício da Auditoria Interna**. 2.ed. São Paulo: Instituto dos auditores interno do Brasil, 1992.

IOB, Temática Contábil e Balanços - MODERNIZAÇÃO da Contabilidade Governamental e os princípios fundamentais de Contabilidade. Rio de Janeiro, v. 28, n. 13, p. 96, março de 1994.

JAMES, P.W.Jr. Sistema integrado de administração financeira. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, n.91, p70-77, jan/fev 1995.

JUND, S. Auditoria para concursos. **Equipe pré-concursos-a porta aberta para o seu filho.(apostila)** Rio de Janeiro: 2000.

JUND, S. Curso de auditoria Interna. **Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro-CRC.** p. 05, 44. 2000

JUND, S. Sérgio. **Auditoria**. Conceitos, normas, técnicas e procedimentos teoria e 550 questões estilo ESAF, UNB E outras. 2 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2001.

KOHAMA, H. **Contabilidade Pública**. Teoria e Prática. 3.ed São Paulo: Atlas, 1991.

LEITE, C.E.B. O sucesso profissional passa pela estrada do profundo conhecimento contábil: tipos e parecer de auditoria. **Revista Pensar Contábil**. Rio de Janeiro, n. 12, p. 1-8, mai-jul. 2001.

MARIANO, R.P. & MATTOS, C.C. Controle Interno. **Revista de Contabilidade Programa de Mestrado da UERJ**. Rio de Janeiro, n. 02, p. 21-26, dez. 1998.

MAUTZ, R.K. **Princípios de auditoria**. Tradução e adaptação técnica de Hilário Franco. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1985.

MOTTA, J.M. **Auditora: Princípios e Técnicas**. 1º ed. São Paulo: Atlas, 1988.

NASI, A.C. O Controle Interno no Contexto da Modernização do Estado: a experiência das empresas de auditorias externa. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, n.117, p.9-16, mai-jun.1999.

NEVES, W.P. **Auditoria Interna e Controle Interno Governamental: diferenças fundamentais**. Disponível em www.sef.sc.gov.br. acesso em: 10 out. 2002.

PAULA, Maria Goreth Miranda Almeida. **Auditoria Interna: embasamento conceitual e suporte tecnológico**. São Paulo: Atlas, 1999.

PISCITELLI, R.B., ROSA, M.B., TIMBÓ, M.Z. **Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

Portaria 559/stn4 set 2001.

SOBRINHO, R.J. Auditoria independente. *Revista pensar contábil* n.2, p.23-30, nov 1998,

SÁ, Antônio Lopes de. Ética da perfeição. Disponível em <http://www.lopesdesa.com.br> Acesso em: 10fev.02

SÁ, A. L. **Perícia Contábil**. São Paulo: Atlas. 1994.

SÁ, A. L. **Auditoria Interna**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1968.

SÁ, A. L. **Curso de Auditoria**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1977.

SÁ, A. L. **Curso de auditoria**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 1993.

SÁ, A. L. **Dicionário de Contabilidade**. 8ed. São Paulo: Atlas, 1993.

SANTI, **Introdução à Auditoria**. São Paulo: Atlas, 1997.

SANTI, P. A. **Introdução à Auditoria**. São Paulo: Atlas, 1988.

SANTOS, V.A. Perfil do profissional competitivo: a evolução metodológica da auditoria interna. **Revista Trevisan**, n. 157, p. 16-39, 2001.

SANTOS, W.A. Globalização da economia e as novas tendências da profissão contábil no século XXI - o controle da gestão na atividade pública. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, n. 109, p. 49-51, jan-fev. 1998.

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO SÃO PAULO. Seminário Nacional: o controle interno no contexto da modernização do Estado. São Paulo, out, 1998.

SILVA, C.A.S. **A auditoria interna e o fantasma da terceirização** Revista de Contabilidade de Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ. Rio de Janeiro, n. 2, p.7-8, 1997.

SILVA, L.M. Controladoria pública: modelo para o controle interno integrado no setor público. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, v. 24, n. 95, p. 24-34, set/out. 1995.

SILVA, L.M. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 3.ed., São Paulo: Atlas, 1996.

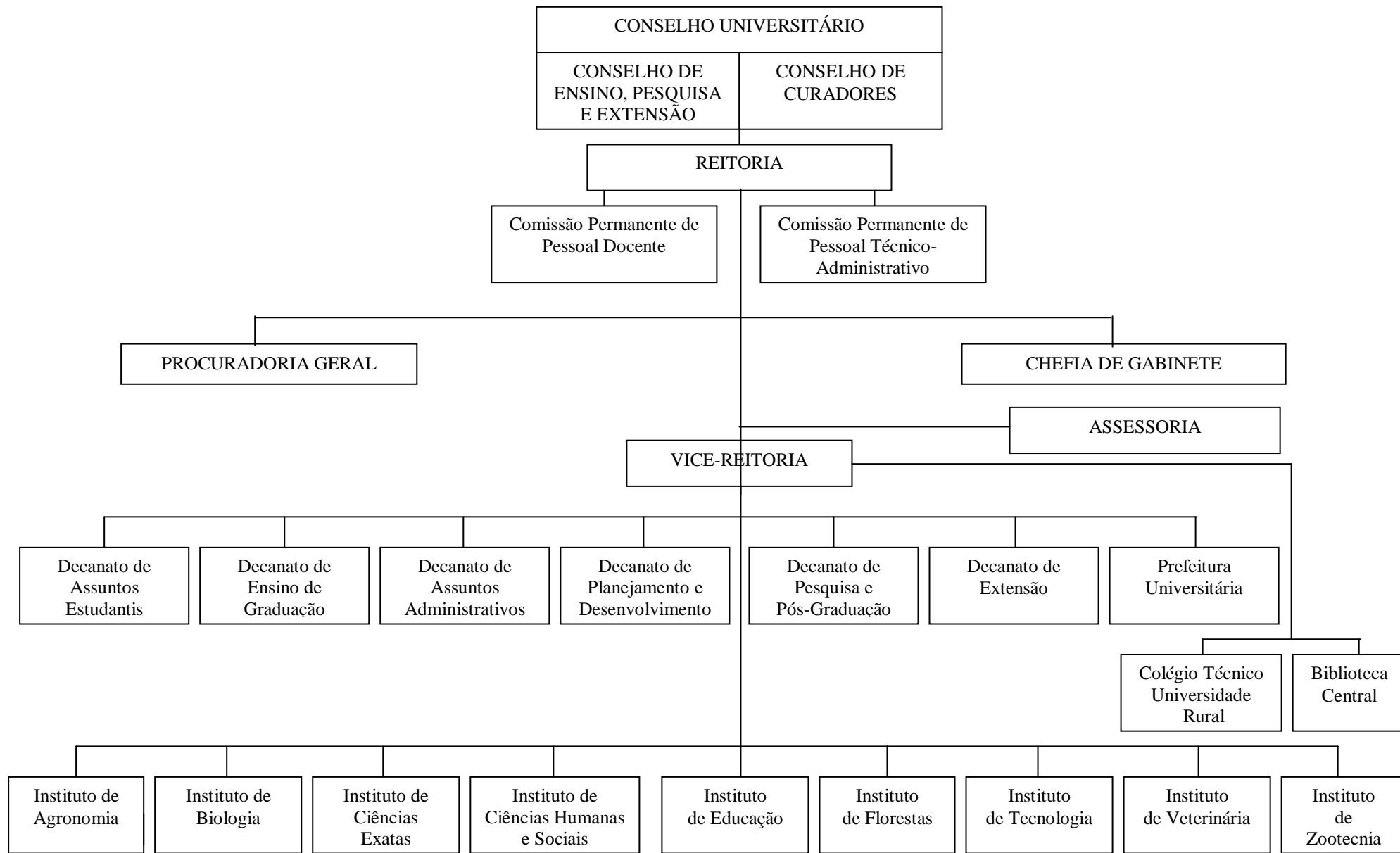
SILVA, L.M. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1991.

TREVISAN, Auditores e Consultores Perfil do profissional competitivo: a evolução metodológica da auditoria interna. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Rio de Janeiro, v., n.157, Ano XIV, 2001 p.16-8.

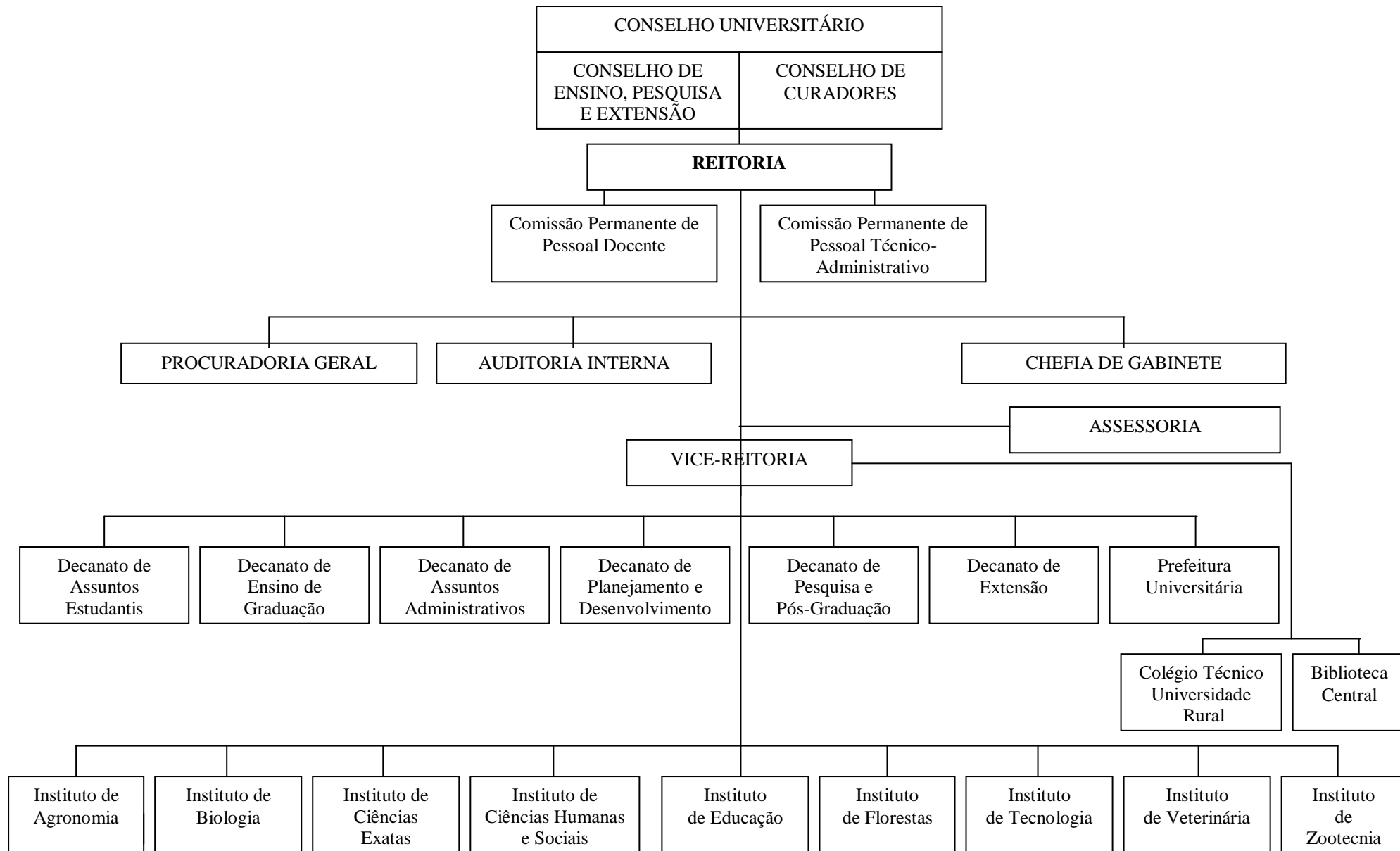
TREVISAN, Prevenções e descobertas de fraudes auditoriais e perícias contábeis. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Rio de Janeiro, v.6, n.17, abril/junho. 1976. p. 22-7.

7 ANEXO

Anexo 1: Organograma atual da UFRRJ.



Anexo 2: Organograma da UFRRJ após implantação do Órgão de Auditoria Interna



Anexo1: Etapas do processo de Auditoria Interna

