

O AUDITOR INTERNO E A INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS LEGAIS

*Wanderlei Pereira das Neves **

Resumo

O presente trabalho derivou das dúvidas surgidas na elaboração dos relatórios de auditoria interna, em face do trabalho desenvolvido na Diretoria de Auditoria Geral da Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina.

Busca oferecer, sucintamente, a visão geral das atividades do auditor interno e o convívio, muito próximo, deste profissional com as normas legais. Partindo de uma rápida conceituação de controle interno e de auditoria interna, busca-se divulgar essa nobre atividade (típica de Estado), o campo de sua aplicação, bem como as ferramentas e instrumentos de que se utiliza o auditor interno para fazer seu trabalho.

Não tem como objetivo esgotar o assunto, mas sim fornecer uma visão das atividades desenvolvidas pelo auditor interno e do arcabouço jurídico a que estão sujeitos os auditores internos e todos os gestores públicos.

Palavras-chave: Controle Interno, Auditoria Governamental, fontes do Direito, interpretação das normas legais.

* Wanderlei Pereira das Neves é Contador (UFSC, 1987), Especialista em Auditoria Governamental (UFSC, 1989), Mestre em Administração (UDESC/ESAG, 2000), Auditor Interno do Poder Executivo do Estado de Santa Catarina e Professor de Contabilidade Pública, de Auditoria Pública e de Técnica Orçamentária e Finanças Públicas.
E-MAIL: wneves@sefaz.sc.gov.br

Introdução

Em artigo anteriormente publicado (O Controle Interno e a Auditoria Interna Governamental: diferenças fundamentais) buscamos diferenciar as atividades de auditoria daquelas de controle interno. Naquela oportunidade, concluímos que **o controle interno faz parte das atividades normais da Administração Pública**, subordina-se ao titular do órgão ou da entidade, tendo como função acompanhar a execução dos atos indicando, em caráter opinativo, preventivo ou corretivo, as ações a serem desempenhadas com vistas a atender o controle da execução orçamentária, financeira, contábil e patrimonial, bem como os controles administrativos de um modo geral.

Entenda-se por controle interno todo o sistema de controles financeiros e de qualquer outra natureza do órgão ou entidade, incluindo a estrutura organizacional, os métodos, os procedimentos e a auditoria interna, estabelecidos segundo os objetivos que se pretende alcançar, que contribuem para uma administração mais econômica, eficiente e eficaz, garantindo, assim, a observância das políticas determinadas pela administração, salvaguardando bens e recursos, assegurando a fidedignidade e integridade dos registros contábeis e produzindo informações financeiras e gerenciais confiáveis e tempestivas.

Ao contrário do controle interno tradicionalmente executado, **a auditoria interna não faz parte (até pode) necessariamente da estrutura ou das atividades normais dos órgãos e entidades**. A auditoria interna governamental se encontra no ápice da pirâmide do sistema de controle interno, uma vez que a mesma supervisiona, normatiza, fiscaliza e avalia o grau de confiabilidade dos controles internos, buscando garantir a eficiência e eficácia dos mesmos, sem com eles se confundir.

A ação da Auditoria Interna alcança exercícios encerrados, independentemente do parecer prévio e de julgamentos oriundos do Tribunal de Contas do Estado, podendo retroagir ao passado (normalmente cinco anos), e visa única e exclusivamente a avaliar a correta aplicação da legislação então vigente, e o cumprimento dos princípios constitucionais da legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência.

O auditor interno é o profissional do controle interno que ocupa o ápice da pirâmide do controle, sendo responsável pela verificação do cumprimento dos princípios constitucionais previstos no artigo 37 da Carta Magna, anteriormente citados.

Para a referida fiscalização, deverá o auditor interno conhecer a estrutura jurídica que dá sustentação aos atos praticados. Assim, para o bom desempenho de sua missão, o auditor interno deverá ter os conhecimentos jurídicos mínimos necessários para uma correta interpretação dos atos e fatos contábeis do ente ao qual pertencer.

Por ser a Administração pública uma atividade regrada, as normas jurídicas fazem parte do dia-a-dia do auditor. Dessa forma, é necessário que o auditor tenha um bom entendimento do Direito em todas as suas divisões e subdivisões, suas “fontes” e “métodos de interpretação das normas legais”.

Direito, segundo Cassone (1997, p. 27-28), é um conjunto de princípios e normas que regula, coercitivamente, a vida social. A primeira grande divisão do

Direito está entre o público e o privado. O público regula a atividade do Estado em si mesmo, em suas relações com os particulares e em suas relações com outros Estados Estrangeiros. O Direito privado, por sua vez, regula as relações dos particulares entre si.

As demais subdivisões do Direito podem ser apresentadas conforme a seguinte tabela:

Tabela 01 - Quadro Geral do Direito Brasileiro

DIREITO			
PÚBLICO		PRIVADO	
INTERNO	EXTERNO	INTERNO	EXTERNO
Direito Constitucional	Direito Internacional	Direito Civil	Direito Internacional
Direito Administrativo		Direito Comercial	
Direito Financeiro (Direito Tributário)		Direito do Trabalho	
Direito Judiciário			
Direito Penal			

Fonte: Adaptado de Cassone (1997, p. 28).

O Direito Tributário é parte do Direito Financeiro. Este último é o conjunto de princípios e normas que rege a arrecadação, a gestão patrimonial e os dispêndios efetuados pelo Estado no desempenho de sua função (Cassone, 1997, p. 29).

Fontes do Direito

Segundo Moraes (1997, p. 4), o vocábulo fonte origina-se do latim (*fons, fontis*; do verbo *fundere*, que exprime “dar luz”, “produzir”, “derramar”). Daí o emprego, extensivo, da palavra fonte para significar a origem, o lugar de onde brota, a causa, a força produtora ou criadora de alguma coisa ou de algum fenômeno.

No sentido natural, fonte indica-nos a nascente de água. No sentido do Direito como norma de conduta, fonte revela-nos onde nascem ou são produzidas as leis (Cassone, 1997, p. 34).

A primeira forma de produção legislativa (Constituição) é oriunda do *poder constituinte originário* (por meio da força – revolução, ou por deliberação pacífica – tal como se deu com a Constituição de 1988). Elaborada a Constituição, o *poder constituinte originário* esgota-se, e entra-se no campo da competência para a elaboração das emendas constitucionais e das leis, ao que se dá o nome de *poder constituinte derivado*. Portanto, poder não mais no sentido da força, mas derivado do conteúdo da Constituição Federal, a que está limitado e condicionado (Cassone, 1997, p. 34).

Segundo Ichihara (1997, p. 24), as normas constitucionais, além de aparecerem como normas escritas de hierarquia máxima, têm a função de

inaugurar o regime jurídico num determinado local e momento histórico, criando o Estado, estabelecendo os princípios fundamentais, os direitos e garantias fundamentais, estabelecendo limites e molduras para que o legislador possa preencher o sistema jurídico, estabelecendo diretrizes.

As **fontes primárias** estão previstas na Constituição Federal, em seu artigo 59, conforme seguem:

- Constituição Federal (Lei das Leis);
- Emendas à Constituição (art. 59, I);
- Leis Complementares (art. 59, II);
- Leis Ordinárias (art. 59, III);
- Leis Delegadas (art. 59, IV);
- Medidas Provisórias (art. 59, V);
- Decretos Legislativos (art. 59, VI);
- Resoluções (art. 59, VII).

As **fontes secundárias ou complementares**, ou derivadas, são constituídas pelas regras que, embora não elaboradas pelo órgão constitucional competente, como tais são admitidas ou aceitas. São fontes que fixam o significado das outras fontes. Tais fontes adquirem eficácia por dependência de outras. São exemplos os Atos Administrativos Normativos (decreto, portaria, circular, aviso, ordem de serviço e instrução), a Jurisprudência Administrativa, os Costumes Administrativos e os Convênios Internos (Moraes, 1997, p. 13).

Para o fiel cumprimento da vontade do legislador, deve o auditor interno conhecer a ciência que trata da interpretação das normas jurídicas, as etapas essenciais e os diversos métodos de interpretação das normas legais. Na seqüência apresentamos uma síntese do tema.

Métodos de interpretação das normas legais

Método é uma série de regras e procedimentos, devidamente ordenados, tendentes a obter um fim ou a resolver um problema.

Interpretar é extrair o verdadeiro conteúdo da lei, por meio do emprego de técnicas próprias e objetivamente (Ichihara, 1997, p. 107).

Segundo Moraes (1997, p. 174-175), na aplicação do Direito encontramos várias etapas essenciais, que nos mostram a dificuldade da interpretação da norma jurídica. Esse Autor destaca as seguintes etapas:

- a) **a fixação do estado de fato.** Consiste em procurar verificar as circunstâncias e os elementos que determinam e singularizam determinado caso concreto (analisar o pressuposto de fato);
- b) **a determinação da norma jurídica a ser aplicada.** Deve-se investigar a norma jurídica exata, que venha regular o estado de fato apresentado, e

que seja destinada a provocar, na realidade social, um determinado resultado. Investigamos a legitimidade da norma. Procuramos o conteúdo verdadeiro da norma jurídica, o seu alcance e a sua extensão. Interpreta-se, pois, o Direito;

- c) **o resultado jurídico, o qual deriva da subordinação do estado de fato ao ordenamento jurídico.** Como a norma jurídica está destinada a produzir, na realidade social, certo resultado, na aplicação da lei existe um momento em que a norma e a conduta humana se integram em um todo. O direito é aplicado.

Para Moraes (1997, p. 177), antes de interpretar a lei, cumpre ao intérprete realizar duas operações, a saber:

- a) realizar a crítica formal da lei, apurando a autenticidade e a fidelidade do conteúdo das normas (verifica-se os elementos externos da legitimidade);
- b) realizar a crítica substancial da lei, apurando os requisitos intrínsecos da legitimidade e da eficácia das normas jurídicas (verifica-se os elementos internos da eficácia).

Ainda segundo Moraes (1997, p. 178), a moderna filosofia da cultura mostra que a interpretação da lei alcança o âmbito dos atos humanos, fazendo com que a tarefa do intérprete seja também a de apreender o sentido de certos acontecimentos.

Chama-se *hermenêutica* a ciência que trata da interpretação das normas jurídicas (hermenêutica jurídica ou teoria da interpretação legal), que tem como objeto o estudo da sistematização dos processos lógicos de interpretação, integração e aplicação do Direito (Moraes, 1997, p. 175).

Diversos são os métodos ou processos de interpretação das normas jurídicas, cada qual procurando dar ênfase a certos elementos a serem utilizados na busca do conteúdo, sentido e alcance da lei. Todos os métodos não se excluem entre si, mas se complementam, a tal ponto que, na interpretação da norma jurídica, não se pode excluir nenhum método que nos oferece a hermenêutica (Moraes, 1997, p. 187).

Segundo Ichihara (1997, p. 110-113), Moraes (1997, p. 187-232) e Cassone (1997, p. 85), temos os seguintes métodos de interpretação e respectivos conceitos:

- a) **literal ou gramatical** – socorre-se apenas do critério semântico (literal) e dos critérios semânticos, sintáticos, morfológicos etc. (gramatical). Atualmente, principalmente na Alemanha e Itália, verifica-se uma extensão deste método, para o *sentido possível da palavra*, como que abrangendo o método *teleológico*. Em verdade, o ordenamento jurídico não se exaure naquilo que a lei revela à primeira vista. O Direito tem a sua linguagem própria, compreendê-la e bem aplicá-la não pode ser fruto de simples arte gramatical;
- b) **sistemático** – busca extrair o sentido do texto legal, em face do sistema jurídico a que pertence (visão holística). Parte do princípio de que todo o sistema jurídico é harmônico, em que as partes completam o todo e o todo se completa com as partes. Vislumbra as relações de coordenação e subordinação das normas jurídicas, com possibilidade de comparação com as normas do Direito Estrangeiro, quando pertinente;

- c) **autêntico** – é a interpretação realizada pela própria lei. Assim, existindo uma lei, e vindo esta a ser interpretada por outra, esta se chama “autêntica”;
- d) **doutrinário** – é a interpretação de determinado texto pelos doutores no assunto que consta dos livros, periódicos e publicações de direito, das obras dos juristas etc. Serve sempre de suporte para respaldar as pretensões deduzidas;
- e) **jurisprudencial** – é a interpretação de determinada regra legal efetuada pelos juízes integrantes do Poder Judiciário. Esta interpretação, para cada caso decidido e entre as partes envolvidas, transitado em julgado, torna-se definitiva e imutável;
- f) **histórico** – a designação histórica, oferecida ao método, deve-se a Savigny, ao aplicar, em 1814, a crítica histórica ao direito, em polêmica mantida com o jurista Thibaut. Para extrair o verdadeiro significado da lei, a interpretação leva em consideração o estudo desta com os elementos históricos. Estuda-se a evolução do Direito no tempo e no espaço. Assim, deve-se levar em consideração as circunstâncias ocasionais da época em que a lei foi elaborada. Este processo hermenêutico procura dar à norma jurídica o significado que melhor se adapte à realidade social do momento de sua aplicação, pouco importando se esse era ou não seu significado original. É lícito substituir ao que o legislador quis, quando fez a lei, o que deveria querer agora, se legisferasse no presente. A lei tem vida própria, e, até onde as palavras (que nunca poderão ser violentadas) o permitam, é um organismo autônomo, que se vai adaptando, sucessivamente, às idéias e às necessidades renovadas;
- g) **lógico** – consiste em cotejar a lei com o ordenamento jurídico. Vai além das palavras para inquirir sobre os fatores racionais e elementos que influíram na construção do texto legal. Busca, por meio de raciocínios lógicos, a vontade do legislador (o que quis dizer a lei?). Este tipo de interpretação, dizem os adeptos, busca explicar a vontade do legislador, manifestada inteiramente no texto de lei, observando as palavras e os elementos lógicos dos preceitos normativos. Este método, de alcance restrito, possui suas variantes em razão de seus adeptos terem abraçado objetos diferentes na interpretação: *a vontade do legislador; a vontade do autor real e efetivo da norma jurídica; e o espírito na norma jurídica*. Assim, encontramos três espécies essenciais de métodos lógicos: o *lógico-analítico*, que se detém no conteúdo do texto legal; o *lógico-sistemático*, que examina o contexto da lei no ordenamento jurídico; e o *lógico-jurídico*, que se harmoniza com o sentido social ou humano do direito;
- h) **teleológico** – Conhece-se como teleológico o método inaugurado por Rudolph von Jhering, que tem como critério fundamental de interpretação o fim prático da norma jurídica. Leva em consideração a finalidade a que a lei visou atingir (*mens legis*). Busca sempre o *porquê* e o *para quê* da lei;
- i) **sociológico** – a sociologia tem por objeto o estudo da vida social considerada em seu conjunto. Assim, segundo o método sociológico, a lei deve ser interpretada sociologicamente como produção do grupo social de que o fez parte. Assim, o intérprete da norma jurídica deve ter como

objetivo: a) conferir a aplicabilidade da norma às relações sociais que lhe deram origem; b) estender o sentido da norma às relações sociais novas, inéditas ao tempo da sua criação; c) temperar o alcance da norma jurídica, a fim de que a mesma corresponda às necessidades reais e atuais de caráter social;

- j) **método da livre formação do direito** – este método se deve a François Geny (*Méthode de la Libre Recherche Scientifique*). A interpretação deve ser mais ou menos livre e não fixar-se apenas na norma jurídica, uma vez que esta não é a única fonte do direito. O intérprete formulará a lei segundo o critério que seria do legislador, caso este se dispusesse a disciplinar a questão.

A enumeração desses métodos não exclui a existência de inúmeros outros. Tem como finalidade apenas demonstrar ao leitor a necessidade de o profissional da auditoria examinar com muito cuidado o teor da lei, valendo-se de todos os métodos possíveis (os elencados e outros) para uma perfeita interpretação da norma legal e sua aplicação a um caso concreto.

Cabe ainda lembrar que por muito tempo persistiu a idéia de que somente a lei obscura ou duvidosa seria objeto de interpretação, pois não se poderia admitir a interpretação diante de um texto claro da lei. Para Moraes (1997, p. 179), devemos ver que a própria expressão “lei clara” exige interpretação, pede verificação dessa clareza, pois aquilo que é claro para um pode ser obscuro para outro e vice-versa.

Assumir uma tarefa sem conhecê-la na profundidade pertinente à exigência de cada serviço é um ato de desonestidade profissional, lesivo, pois, à Ética. Ao auditor não importa nem deve preocupar o que será feito em decorrência de seu trabalho. O que ele não pode é executá-lo mal, ou sem a preocupação de cumprir seu dever ético perante a sociedade (Sá, apud Cruz, 1999, p. 16).

É inegável que o sistema gramatical deve ser utilizado pelo auditor como ponto de partida de qualquer interpretação. Contudo, precisa o auditor buscar outras formas de interpretação que possibilitem encontrar o verdadeiro conteúdo, sentido e alcance da norma legal a ser aplicada. Deve analisar não apenas a forma (gramática), mas também o pensamento contido no contexto legal (conteúdo).

O auditor interno deve buscar enquadrar a lei antiga aos casos concretos atuais, adaptando a norma às necessidades jurídicas sociais mais recentes. Segundo Moraes (1997, p. 196), o método histórico, ou histórico evolutivo, procura a *volunta legis* (vontade atual da lei) e não a *voluntas legislatoris* (vontade do passado, do legislador). Assim, deve o auditor investigar o desenvolvimento histórico das figuras jurídicas, a fim de captar o exato significado das normas, tendo em vista os resultados que busca atingir.

Na aplicação da interpretação sistemática, o auditor deve procurar conciliar as palavras do texto legal, antecedentes com as conseqüentes, e examinar as regras com o conjunto de leis que regem a matéria, para, após, deduzir o sentido de cada expressão do texto para a solução de um caso específico.

O surgimento da auditoria está ancorado na necessidade de confirmação por parte dos investidores e proprietários quanto à realidade econômico-financeira espelhada no patrimônio das empresas investidas e, principalmente, em virtude do aparecimento de grandes empresas multigeograficamente distribuídas e simultâneo ao desenvolvimento econômico que propiciou participação acionária na formação do capital de muitas empresas (Attie, 1998, p. 27).

Na Administração Pública o controle deriva da necessidade de acompanhamento da correta aplicação, por parte dos gestores eleitos (agentes), dos recursos financeiros investidos no Estado pela sociedade (cidadão = principal). Dessa forma, a seguir abordamos alguns aspectos práticos a serem observados pelos auditores internos no desempenho de suas funções.

Espécies de Auditoria

1 - Auditoria Ordinária

Inicia-se de ofício e obedece à programação previamente estabelecida no programa de auditoria do órgão máximo de Auditoria, dividindo-se em:

1.1 - Auditoria de Gestão - a que objetiva avaliar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, convênios e instrumentos congêneres, verificar a legalidade dos atos de pessoal, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores ou bens do Estado compreendendo, entre outros, os seguintes aspectos:

- a) o exame das peças que instruem os processos de tomada ou prestação de contas;
- b) o exame da documentação comprobatória dos atos e fatos administrativos;
- c) a verificação da existência física de bens e outros valores;
- d) a verificação do prazo de validade dos produtos em almoxarifado, assim como seu grau de obsolescência;
- e) a verificação da eficiência do sistema de controle administrativo;
- f) a verificação do cumprimento da legislação pertinente;
- g) a verificação de todos os atos relacionados com admissão, movimentação, reforma, aposentadoria, pensão, remuneração, proventos e descontos e todos os procedimentos necessários com vistas a assegurar a observância dos princípios Constitucionais que regem a Administração Pública.

1.2 - Auditoria de Programas - a que objetiva acompanhar, examinar e avaliar a execução de programas e projetos governamentais específicos, bem como a aplicação de recursos descentralizados, compreendendo, entre outros, os seguintes aspectos:

- a) a análise da realização físico-financeira em face dos objetivos e metas estabelecidos;
- b) a análise dos demonstrativos e dos relatórios de acompanhamento produzidos com vistas à avaliação dos resultados alcançados e a eficiência gerencial;

- c) a verificação da documentação instrutiva e comprobatória quanto à propriedade dos gastos realizados;
- d) a análise da adequação dos instrumentos de gestão - contratos, convênios e instrumentos congêneres - para consecução dos planos, programas, projetos e atividades desenvolvidas pelo gestor, inclusive quanto à legalidade e diretrizes estabelecidas.

1.3 - Auditoria Operacional - a que atua nas áreas interrelacionadas do órgão ou entidade auditada, avaliando a eficácia dos resultados em relação aos recursos materiais, humanos e tecnológicos disponíveis, bem como a economicidade e a eficiência dos controles internos existentes para a gestão dos recursos públicos;

1.4 - Auditoria Contábil - a técnica que, utilizada no exame dos registros e documentos e na coleta de informações, mediante procedimentos específicos pertinentes ao controle do patrimônio de um órgão ou entidade, objetiva obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações deles originadas refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas representadas;

1.5 - Auditoria de Sistemas - a que objetiva assegurar a adequação, o processamento e a privacidade dos dados e informações oriundas dos sistemas eletrônicos de processamento de dados, observando as diretrizes estabelecidas e a legislação pertinente;

2 - Auditoria Especial - a que objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender à solicitação ou determinação expressa, com indicação dos fatos a serem verificados, do Chefe do Poder Executivo e/ou dos dirigentes dos órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta.

Relatório de Auditoria

O trabalho do auditor interno é materializado no Relatório de Auditoria, que é o documento emitido que refletirá os resultados dos exames efetuados contendo, no mínimo:

- a) a introdução;
- b) o objetivo dos trabalhos de auditoria;
- c) os resultado dos exames específicos; e
- d) a conclusão.

O relatório de auditoria deverá fazer parte de um **Processo de Auditoria** - conjunto de documentos relacionados com a auditoria realizada, assim entendidos os ofícios, relatórios, documentos de suporte, defesas propostas, conclusões da auditoria, comunicações ao Tribunal de Contas do Estado, entre outros, que serão juntados observando-se a cronologia dos acontecimentos.

Após a conclusão dos trabalhos de auditoria, com base no relatório de auditoria, depois de avaliadas as manifestações sobre o mesmo ou esgotado o prazo

previsto para esse fim, deverá o auditor interno emitir o documento denominado **Decisões de Auditoria** – que conterá as determinações e/ou recomendações, ou não. O documento será elaborado e assinado por Auditor Interno e após ratificado pelos superiores hierárquicos (Diretor de Auditoria, Secretário etc.) deverá ser encaminhado ao dirigente do órgão ou entidade auditada para providências ou conhecimento.

Quando verificado que determinado ato foi praticado sem observância à legislação em vigor ou comprovada qualquer outra irregularidade, o relatório de auditoria concluirá pela recomendação quanto a procedimentos a serem adotados, responsabilização, apresentação de justificativas, recolhimentos de valores, sindicância e/ou abertura de processo disciplinar ou, quando for o caso, solicitação para instauração de Tomada de Contas Especial.

Determina a Constituição Federal que “Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas, sob pena de responsabilidade solidária” (§ 1º do art. 74 da CF/88).

Dessa forma, todos os relatórios de auditoria que apresentarem irregularidades ou ilegalidades, após a manifestação do órgão ou entidade auditada (princípio do contraditório e da ampla defesa), deverão ser encaminhados, pelo órgão central do Sistema de Controle Interno, ao Tribunal de Contas que detenha a responsabilidade pela fiscalização das contas auditadas (Tribunal de Contas da União, do Estado, do Município ou dos Municípios, conforme o caso).

Instrumentos de trabalho

O instrumental de trabalho da Auditoria compõe-se basicamente do seguinte:

- a) **Papéis de Trabalho** - documentos que fundamentam o trabalho do Auditor Interno, podendo ser por ele elaborados, obtidos no órgão ou entidade auditada ou de qualquer outra natureza;
- b) **Pedido de Informações e de Documentos** - documento destinado ao dirigente do órgão ou entidade auditada, no decorrer dos exames, para fins de solicitação de esclarecimentos e/ou requisição de documentos, com prazo para atendimento (normalmente de até três dias úteis), não representando a solicitação por Auditor Interno inobservância à hierarquia;
- c) **Consultas a Sistemas Informatizados** - acesso amplo e irrestrito aos sistemas, que devem ser franqueados ao auditor interno no exercício de suas atribuições, de acordo com legislação própria.

Das Técnicas de Auditoria

As técnicas de auditoria que devem ser observadas pelos auditores internos se constituem de um conjunto de procedimentos a serem adotados no

desenvolvimento dos trabalhos de auditoria que, além de exames de relatórios e registros auxiliares, entrevistas e observação acurada das atividades, incluem:

- a) Exames Físicos - consiste na verificação *in loco* permitindo ao auditor formar opinião quanto à existência física do objeto ou item a ser examinado, sua autenticidade, quantidade e qualidade;
- b) Circularizações/Confirmações Formais - são técnicas utilizadas na obtenção de declaração formal e independente, de pessoas não ligadas ao órgão ou entidade auditada, seja por interesses comerciais, afetivos ou outros fatos ligados às operações do mesmo;
- c) Exame da Documentação Original - trata-se de procedimento voltado para a comprovação das transações que por exigências legais, comerciais ou de controle são evidenciadas por seus documentos comprobatórios;
- d) Conferência de Somas e Cálculos - utilizada em virtude da quase totalidade das operações do órgão ou entidade auditada envolver valores, quantidades, números ou outros fatores;
- e) Exame dos Lançamentos Contábeis - é o procedimento usado pela auditoria para constatação da veracidade das informações contábeis e fiscais, entre outras, além de possibilitar levantamentos específicos nas análises, composição de saldos, conciliações e outras que afetam as demonstrações contábeis;
- f) Amostragem - é o processo pelo qual se obtém informação sobre um todo (universo), examinando-se apenas uma parte do mesmo (amostra);
- g) Controle da Legalidade - visa a confrontar os atos praticados com a legislação em vigor para aferir se possuem o devido amparo legal.

Além das técnicas elencadas, outras poderão ser utilizadas suplementarmente de acordo com a conveniência, com vistas a bem desenvolver os trabalhos de auditoria.

Segundo Cruz (1997, p. 158), para sua auto sustentação, a auditoria interna deve preocupar-se em atender aos preceitos para obter uma estrutura organizacional adequada e recursos humanos especializados. É necessária uma pesquisa para determinar-se quantos, dos atuais auditores internos, exercem, de fato, a atividade, possuem formação adequada e quais as estruturas de que desfrutam para realizar suas tarefas. A precariedade e a improvisação são passaportes seguros para o desastre.

Das Normas de Auditoria

Ao auditor incumbe, ainda, a observância das Normas de Auditoria Geralmente Aceitas. Essas normas destinam-se a controlar a qualidade do exame e

do relatório de auditoria, bem como disciplinar aspectos de natureza pessoal do auditor.

Segundo Krieck (2001, p. 10), os auditores contam com duas classes de normas para orientar o seu trabalho e conduta:

- a) Normas Internacionais – são emitidas para definir as linhas básicas da atividade e se constituem nas normas de auditoria geralmente aceitas;
- b) As Normas Nacionais – que regem práticas a serem seguidas na auditoria no âmbito de cada país.

As normas de auditoria geralmente aceitas dividem-se em:

- a) Normas Relativas à Pessoa do Auditor;
- b) Normas Relativas à Execução do Trabalho;
- c) Normas Relativas à Opinião do Auditor;
- d) Normas Relativas ao Relatório de Auditoria.

As figuras a seguir sintetizam o Sistema de Controle Interno, seus principais objetivos, pré-requisitos essenciais e os instrumentos de controle, bem como a pirâmide hierárquica do referido sistema:

FIGURA 01 – Síntese do Sistema de Controle Interno

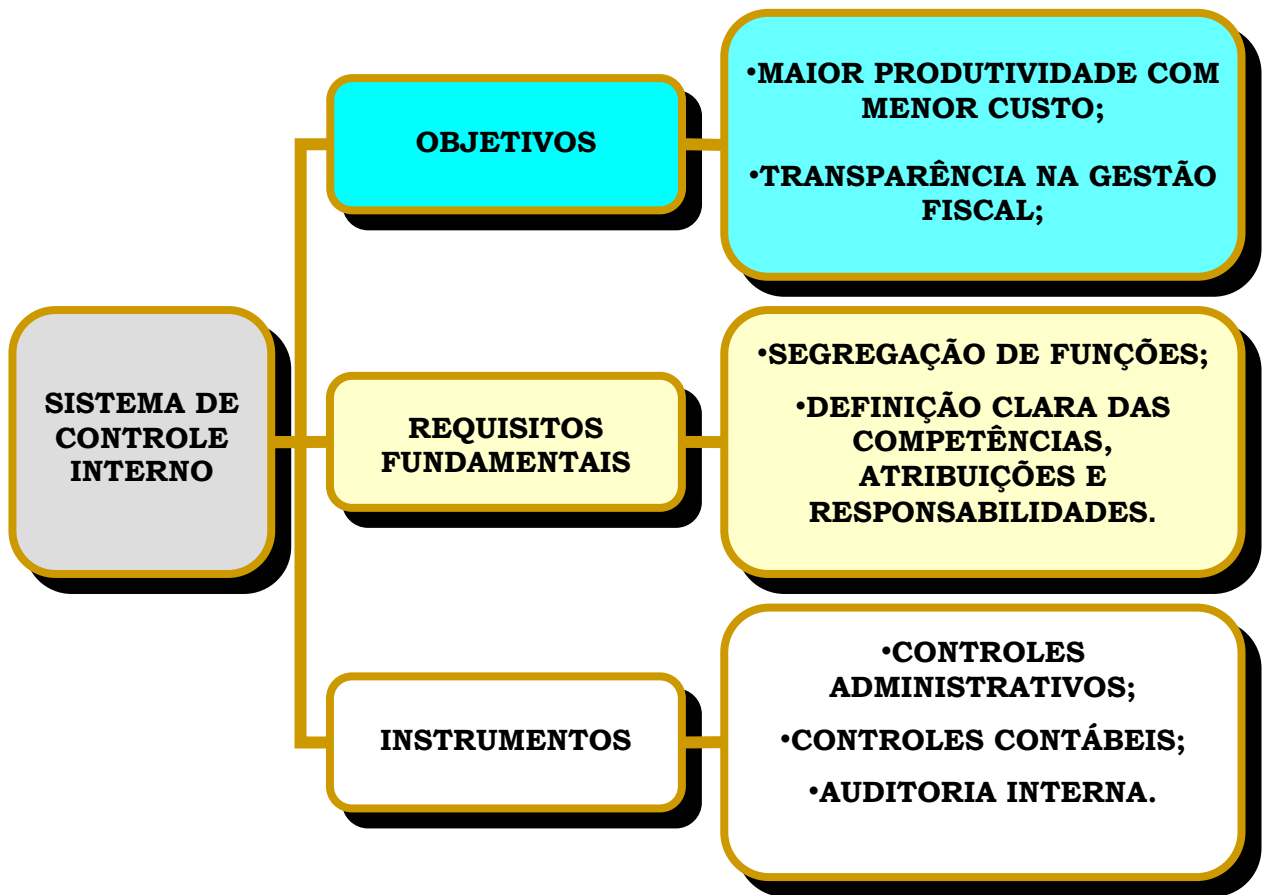
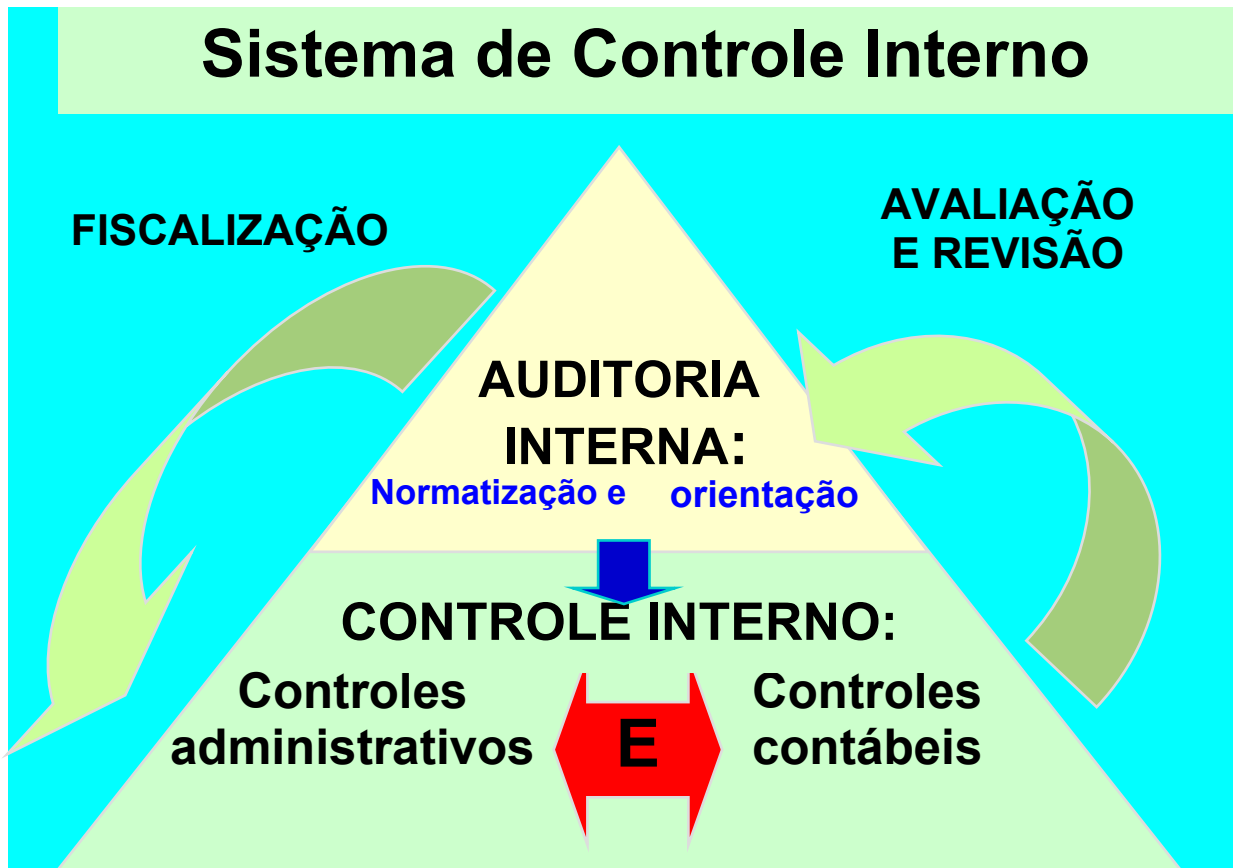


FIGURA 02 – Pirâmide do Sistema de Controle Interno



NOTA: Pirâmide do Sistema de Controle Interno conforme artigo anteriormente publicado – *O Controle Interno e a Auditoria Interna Governamental: diferenças fundamentais*, 1999.

Considerações finais

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 do órgão ou entidade.

A auditoria interna, em suas várias formas, pode ser realizada, em síntese, com dois tipos de ênfases:

- a) com ênfase na gestão - visa a avaliar o desempenho da gestão fiscal e a munir a administração pública de controles prévios e concomitantes;
- b) com ênfase na legalidade - visa a comprovar, em geral *a posteriori*, se a despesa corresponde às especificações estabelecidas, atende às necessidades para as quais foram criadas e se os mecanismos de controle são eficientes.

O controle interno faz parte das atividades rotineiras da organização. A auditoria interna até pode fazer parte das atividades rotineiras da organização. Contudo, geralmente é centralizada num órgão à parte e atua de forma sistêmica e autônoma.

Para um perfeito funcionamento do Sistema de Controle Interno, alguns requisitos essenciais devem ser observados:

- a) aporte de conhecimento – a capacitação permanente de todos os servidores da organização se faz necessária para lhe assegurar um desempenho competitivo, seja ela pública ou privada. Deve o responsável pelo Sistema de Controle Interno verificar no quadro de pessoal os servidores com habilitação e potencial de aprendizagem e investir na capacitação dos mesmos;
- b) aporte de capital (*software + hardware*) - contratar sistemas (*software*) e adquirir equipamentos de informática (*hardware*). Somente os bons sistemas informatizados sobrevivem às constantes mudanças de gestores, sem ingerências danosas ao serviço público.

Como visto, a Auditoria Interna se constitui em uma atividade de extrema responsabilidade, que exige dos auditores conhecimentos multidisciplinares, principalmente conhecimentos Contábeis e Jurídicos, necessários para a realização dos trabalhos de auditoria e elaboração dos Relatórios e Decisões de Auditoria.

Assim, o titular do Sistema de Controle Interno deverá ser um profissional devidamente qualificado, de preferência titular de cargo efetivo pertencente à carreira de Auditoria, com experiência anterior devidamente comprovada e a remuneração deverá ser compatível com a função.

REFERÊNCIAS

- ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- BRASIL. **Instrução Normativa n.º 01, de 06 de abril de 2001**. Brasília: MF/SFCI, 2001.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Curso Básico de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 1988.
- CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- CRUZ, Flávio da. **Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 1997.
- ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- KRIECK, Manfredo. **Curso de Especialização em Auditoria Pública**. Apostila do Curso de Auditoria Governamental. Florianópolis: FEPESE/UFSC, 2001.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 3. ed., revista, aumentada e atualizada até 1994. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- MOTA, João Maurício. **Auditoria**: Princípios e Técnicas. São Paulo: Atlas, 1988.
- NEVES, Wanderlei Pereira das. **Auditoria Interna e Controle Interno Governamental**: diferenças fundamentais. Disponível em www.sef.sc.gov.br. Acesso em: 12 set. 2001.