

AUDITORIA INTERNA E EXTERNA

Autores¹

Gisele Cristiane Galo
Roseli Aparecida de Oliveira Barbosa

Orientador (a)²

Nanci Ribeiro Prestes

RESUMO:

A evolução das empresas e a consequente competição do mercado tornam as empresas carentes de informações precisas e fidedignas capazes de levá-las à tomada de decisão segura. A Auditoria Interna e Externa surgiu para suprir às necessidades de informações que os usuários precisavam. Portanto, este artigo apresenta o exercício da Auditoria Interna e Externa, bem como suas atribuições e principais diferenças.

Palavras-Chaves: Contabilidade. Auditoria. Interna. Auditoria Externa. Auditor.

¹ Os autores são alunas do IV semestre do Curso de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas do Vale do Ivaí

² A orientadora é Professora do Curso de Administração e Ciências Contábeis das Faculdades Integradas do Vale do Ivaí

INTRODUÇÃO

Com a expansão das empresas as demonstrações contábeis passaram ter maior importância para os donos das empresas para as pessoas que tivessem interesse em investir nessas empresas. Com isso houve a necessidade de confirmar a veracidade das informações emitidas pelas empresas. Esta confirmação só poderia ser emitida por um auditor.

Com o crescimento das empresas, aumentou também as informações analisadas pela administração e estas deveriam ser constantes, pois auxiliariam nas tomadas de decisões, por isso grandes empresas começaram a ter dentro de suas organizações uma Auditoria Interna com a finalidade de trazer melhorias para o controle interno e garantir eficiência e eficácia na gestão da empresa.

Posteriormente, são revisados as operações e controle interno para determinar a extensão do exame e a fidedignidade das demonstrações financeiras, realizado por um auditor externo.

Assim realizou-se uma pesquisa bibliográfica para evidenciar os objetivos e as diferenças entre a Auditoria Interna e Externa.

A EVOLUÇÃO DA AUDITORIA NO BRASIL

A primeira empresa de Auditoria que se instalou aqui no Brasil foi no ano de 1909.

Segundo Attie (1992, p.34), no Brasil o desenvolvimento da Auditoria teve suas influências, entre elas pode-se citar:

- Filiais e subsidiárias de firmas estrangeiras;
- Financiamento de empresas brasileiras através de entidades internacionais;
- Crescimento das empresas brasileiras e necessidades de descentralização e diversificação de suas atividades econômicas;
- Evolução do mercado de capitais;
- Criação das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil em 1972.

Mas apenas em 1976 que a Auditoria deu um grande passo para sua consolidação.

Segundo Magalhães, Lunkes, Muller (2001, p.18)

Essa consolidação aconteceu com o surgimento da Lei das Sociedades por Ações (lei n 6404) com a lei de Comissão de Valores Mobiliários (lei n 6385). A primeira porque estabeleceu com obrigatoriedade para empresas de capital aberto ter suas demonstrações contábeis por auditores independentes. A segunda porque estabeleceu a fiscalização para as atividades dos auditores independentes.

Com a evolução dos sistemas as empresas que no início pertenciam a grupos familiares precisavam expandir seus negócios e, para isso, necessitavam de investimentos de terceiros, abrindo seu capital para novos acionistas. Mas estes necessitavam de informações precisas sobre os investimentos e capital da empresa para só assim poder investir com segurança. Diante disso, as demonstrações contábeis passaram a ter grande importância para os investidores, principalmente, para os acionistas minoritários que aplicavam suas economias na bolsa de ações.

A evolução da Auditoria junto ao desenvolvimento econômico é que gerou as grandes empresas formadas por capitais de muitas pessoas, que tem na informação dos registros contábeis a proteção ao seu patrimônio.

Hoje a Auditoria não é somente um instrumento de mera observação, mas também de orientação, interpretação e de previsão de fatos, tornando-se dinâmica, porém, ainda, em evolução.

CONCEITO DE AUDITORIA

Auditoria é um exame cuidadoso e independente das atividades desenvolvidas em determinada empresa ou setor, cujo objetivo é averiguar se elas estão de acordo com as disposições planejadas e/ou estabelecidas previamente, se foram implementadas com eficácia e se estão adequadas com os objetivos traçados pela empresa.

De acordo com Gil (1879, p.59):

Auditoria é uma função administrativa que exerce a verificação/ constatação/ validação, via testes e análises dos resultados dos testes, com conseqüente emissão de opinião, em momento independente das demais três funções administrativas (planejamento, execução, controle), consoante os três níveis empresariais principais (operacional, tático e estratégico).

Pode-se conceituar Auditoria como exame das demonstrações contábeis e todos os documentos, livros, registros que foram utilizados para sua elaboração.

Para apurar com exatidão os registros contábeis e a realidade das operações da empresa.

Segundo Franco, Marra (1985, p.20).

(...) Os exames são efetuados de acordo com as normas de Auditoria usualmente aceitas e incluem os procedimentos que os auditores julgarem necessários, em cada circunstância, para obter elementos de convicção, com o objetivo de comprovar se os registros contábeis foram executados de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos e se as demonstrações contábeis delas decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e outras situações nelas demonstradas.

Depois de feito o exame das demonstrações contábeis o auditor expressa sua opinião emitindo seu parecer, certificando a veracidade das demonstrações financeiras preparadas pela empresa auditada.

A Auditoria é a técnica utilizada pela contabilidade para poder atingir plenamente sua finalidade.

OBJETIVOS DA AUDITORIA

Para realização de uma Auditoria o profissional da área necessita de seguir alguns objetivos.

Segundo Machado (1993, p.9), o auditor deve seguir esses objetivos:

- a) Verificar a situação econômica e patrimonial de uma empresa, através de suas demonstrações contábeis;
- b) Analisar a estrutura operacional existente de uma entidade, oferecendo sugestões com vistas ao seu aperfeiçoamento e racionalização de suas atividades;
- c) Revisar a estrutura administrativa existente na entidade, verificando a existência de uma adequada linha de autoridade e responsabilidade, perfeitamente definida entre os departamentos, levando em conta a necessária segregação de funções.

Depois da utilização desses objetivos o auditor poderá emitir seu parecer. Este deverá expressar a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis. O auditor deve verificar se as demonstrações foram preparadas de acordo com os princípios da contabilidade geralmente aceitos e, se esses princípios, foram aplicados na documentação examinada, referente ao exercício anterior.

A Auditoria é solicitada para apurar a responsabilidade e resguardar a integridade dos diretores ou executivos e também serve para dar uma satisfação e propiciar uma garantia a aquele que mantém relações com a entidade.

Dessa forma, a Auditoria é a peça fundamental na verificação das demonstrações contábeis, sinalizando falhas que nos alertam para a necessidade de mudanças.

AUDITORIA INTERNA

Com a expansão dos negócios as empresas tiveram a necessidade de uma pessoa que além de revisar os controles internos e os procedimentos operacionais, também auxiliasse na administração e na execução das atividades. Surgiu então o auditor interno, para realizar uma Auditoria mais periódica, com maior grau de profundidade e visando também outras áreas não relacionadas com a contabilidade, para verificar se as normas internas vêm sendo seguidas. Paralelamente o auditor interno executa auditoria contábil.

Segundo Almeida (1986, p.5)

O auditor interno é um empregado da empresa, e dentro de uma organização ele não deve estar subordinado aqueles cujo trabalho examina. Além disso, o auditor interno não deve desenvolver atividades que ele possa vir um dia examinar (como por exemplo, elaborar lançamentos contábeis), para que não interfira na sua independência.

O auditor interno é funcionário da empresa, mas como executa auditoria contábil e operacional, deve ter certa independência dentro da entidade. Se for subordinado ao departamento contábil ou administrativo, pode sofrer pressões quando da execução de seus trabalhos. Para ter o maior grau possível de independência, deve ser subordinado à presidência da empresa. Em empresas de grande porte, existe um verdadeiro departamento de Auditoria Interna

O trabalho do auditor interno ajuda a empresa fazer o planejamento estratégico para alcançar maior desempenho nos planos, metas, objetivos e políticas traçadas pela empresa.

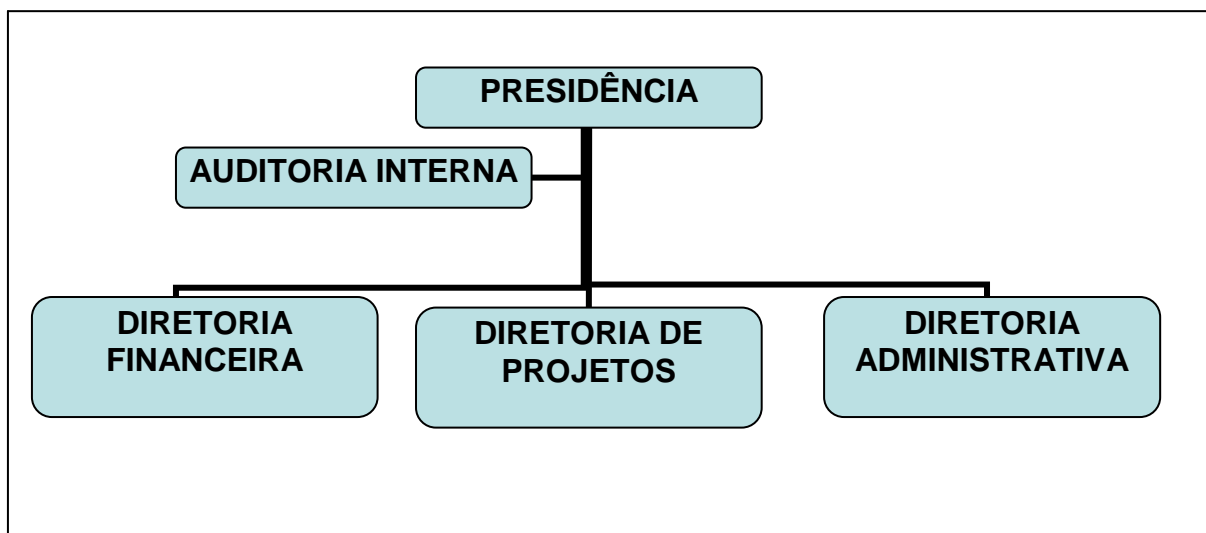
Segundo o Audibra (Instituto dos Auditores Interno no Brasil):

A missão básica da Auditoria Interna é; emitir a opinião conclusiva ou considerações a respeito das operações examinadas, avaliarem os fluxos dos sistemas, plano de controle interno e desempenho da organização ou de qualquer de seus segmentos; auxiliar a Alta Administração e demais membros do corpo gerencial da organização a se desincumbirem de maneira eficaz de suas responsabilidades.

A empresa que utiliza a ferramenta da Auditoria Interna é beneficiada na questão de liderança, eficácia na manutenção e criação de controle interno etc. A empresa que não dispõe de controle administrativo o seu sistema de contabilidade é considerado por muitos sem valor, por não poder depositar sua confiança em suas informações e em seus relatórios.

A seguir insere-se um organograma que mostra a localização da Auditoria Interna dentro da organização.

Ilustração 1. Organograma setorial do órgão de auditoria



Fonte: **ADAPTADO** de Almeida, (1996, p. 25)

A Auditoria Interna como sendo uma atividade de avaliação independente, trabalha em parceria com administradores e especialistas.

Segundo Paula (1999, p.32):

(...) deverá avaliar a eficiência e a eficácia dos sistemas de controle de toda a entidade, agindo proativamente, zelando pela observância às políticas traçadas, e provocando melhorias, fornecendo subsídios aos proprietários e administradores para tomada e decisão, visando ao cumprimento da missão da entidade. Sendo assim o auditor deve avaliar se os métodos usados para conseguir cumprir as metas traçadas pela empresa estão sendo eficiente, se não estiver o auditor deve indicar os métodos para a produção da empresa, para que esta consiga ter resultado eficaz.

OBJETIVOS DA AUDITORIA INTERNA

A Auditoria Interna tem como objetivo principal prestar ajuda à Administração, possibilitando-lhe o conhecimento da forma como desenvolve suas atividades, oferecendo condições para um desempenho adequado de suas obrigações, proporcionando análise, apreciações, recomendações e comentários objetivos e/ou convenientes acerca das atividades investigadas.

Conforme afirma Almeida (1996, p.26), os objetivos da Auditoria Interna são os seguintes:

- Verificar se as normas internas estão sendo seguidas;
- Verificar a necessidade de aprimorar as normas internas vigentes;
- Verificar a necessidade de novas normas internas;
- Efetuar Auditoria das diversas áreas das demonstrações contábeis e em áreas operacionais.

O auditor interno deve seguir as normas de Auditoria, mesmo sendo empregado da empresa o auditor não deve deixar que administração interfira na execução das suas funções, permitindo o exame de todos os atos por ela praticados

O auditor interno pode prever o exame de alguns fatos contábeis, antes deles ser registrado, no sentido de assegurar sua legitimidade e evitar correções futuras.

São as seguintes as responsabilidades do auditor interno:

- Observar com maior rigor do que qualquer outro empregado, os regulamentos internos da empresa;
- Manter alto padrão de comportamento moral e funcional;
- Ser discreto, não se utilizando de fatos apurados para proveito próprio;
- Reportar eventuais sugestões sobre possíveis melhorias de sistemas de controle ou trabalho;
- Só reportar fato que possam ser comprovados por documentos verificados e que não possam ser contestados;
- Manter sempre presente perante os setores que audita não tem função de espião ou fiscal, mas sim de empregado categorizado, que tem funções definidas dentro da organização.

A Auditoria Interna conhecida também como Auditoria Operacional realiza o exame dos controles internos e avalia a eficiência e eficácia da gestão, promove melhorias nos controles operacionais e na gestão de recursos. A Auditoria faz recomendações nesses controles para atingir a eficiência administrativa.

Segundo Crepaldi (2009, p.40) "... é preciso aumentar a eficácia gerencial por meio de recomendações compatíveis, aplicáveis e inovadoras, aumentar a eficácia e eficiência do processo auditorial e trazer benefícios efetivos para entidade auditada. "

O objetivo da Auditoria Interna é beneficiar a empresa com um melhor controle de seu patrimônio, procurando reduzir a ineficiência, negligência, incapacidade etc. Com essa ferramenta de controle administrativo a empresa se beneficiara dos diagnósticos, quanto à obediência as normas e procedimentos internos, possíveis áreas de risco, possibilitando a administração tomar as decisões necessárias. Portanto essa ferramenta tão preciosa – auditoria interna proporciona maior segurança ao funcionamento correto das operações.

AUDITORIA EXTERNA

A Auditoria Externa surgiu com a necessidade que os investidores tinham de ter informações sobre a veracidade das demonstrações contábeis que a empresa dispõe. Com isso, os investidores passaram a exigir que as demonstrações da empresa fossem examinadas por um profissional independente que não tivessem nenhum vínculo empregatício ou parentesco com a empresa, garantindo qualquer tipo de interferência não pessoal no seu parecer. Este profissional é o auditor externo que tem maior grau de independência e executa a Auditoria contábil. Seu objetivo na empresa auditada é emitir sua opinião sobre as demonstrações financeiras examinadas.

Segundo Almeida (1988, p.13):

Para atingir esse objetivo o auditor externo necessita planejar adequadamente o seu trabalho, avaliar o sistema de controle interno, relacionando com a parte contábil e proceder à revisão analítica das contas do ativo, passivo, despesas e receitas, a fim de estabelecer a natureza, datas e extensão dos procedimentos de Auditoria, colher as evidências comprobatórias das informações das demonstrações financeiras e avaliar essas evidências.

A Auditoria Externa das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a adequação com que estas representam à posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada, seguindo as Normas Brasileiras de Contabilidade e a legislação específica.

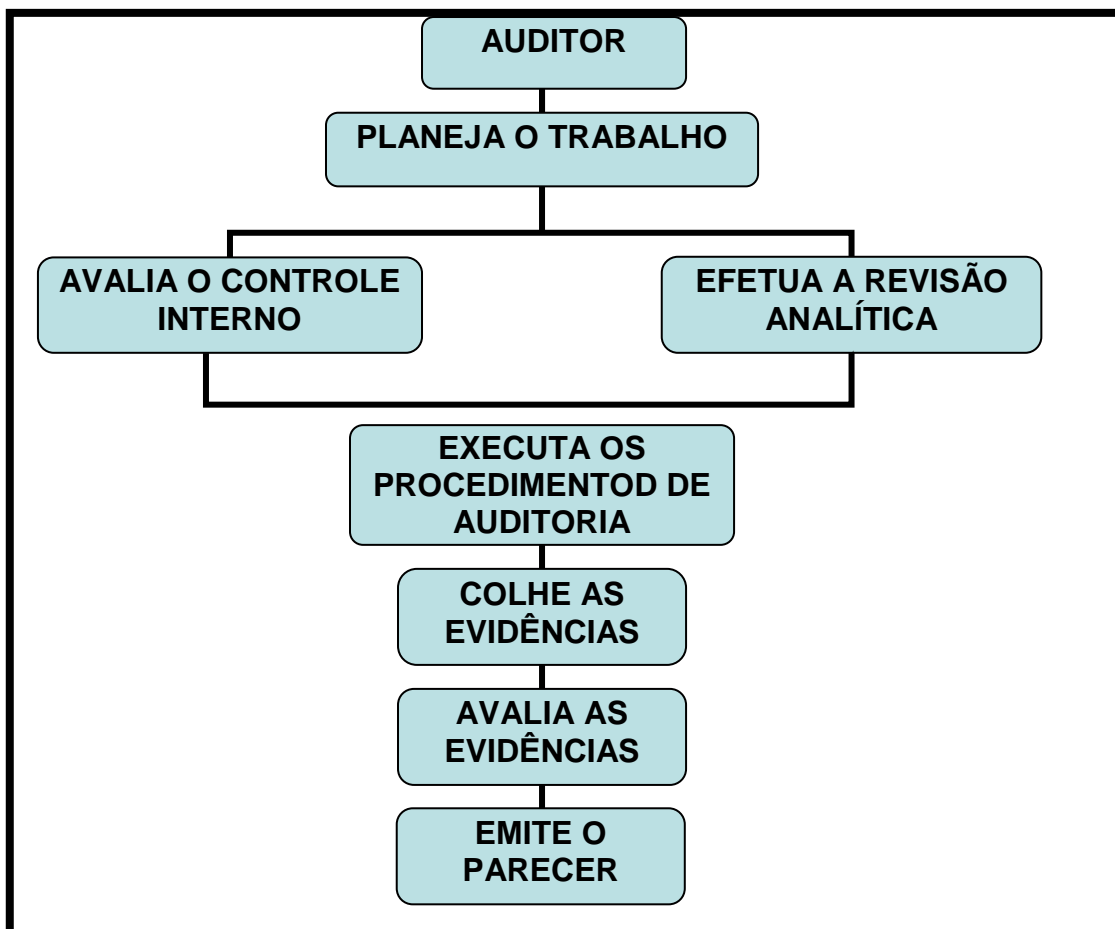
Segundo Crepaldi (2009, p.286):

...o auditor independente necessita planejar adequadamente seu trabalho, avaliar o sistema de controle interno relacionado com a parte contábil e proceder à revisão analítica das contas do ativo, passivo, despesas e receitas, a fim de estabelecer a natureza, datas e extensão dos procedimentos de auditoria, colher as evidências comprobatórias das informações das demonstrações financeiras e avaliar essas evidências.

É importante frisar que a existência de Auditoria Externa não elimina a necessidade da Auditoria Interna e tampouco a recíproca é verdadeira, já que suas funções e objetivos são diferentes. Entretanto, um trabalho conjugado entre as Auditorias pode ser por ambas utilizadas para se evitar a duplicidade do trabalho.

A seguir apresentar-se á um organograma com os passos de Auditoria para um melhor entendimento do procedimento.

Ilustração 2. Organograma setorial do planejamento de um trabalho de auditoria



Fonte: ALMEIDA (1996, p. 37)

Os objetivos da Auditoria Externa são:

- Comprovar a exatidão dos registros contábeis;
- Propor soluções para o aperfeiçoamento do controle interno e do sistema contábil da entidade;
- Verificar a correta apresentação e divulgação das demonstrações contábeis;
- Emitir parecer (opinião) sobre as demonstrações contábeis auditadas.

Esses são os passos que o auditor externo segue para examinar as demonstrações contábeis, cujos elementos básicos são:

- Balanço Patrimonial;
- Demonstração do Resultado de Exercício;
- Demonstração de lucros ou prejuízos acumulados;

- Demonstração das origens e aplicações de recursos;
- Notas explicativas.

Pode-se dizer que existem vários motivos para que as empresas contratem um auditor. Citam-se a seguir alguns para melhor entendimento do assunto.

- Obrigação legal;
- Como medida de controle interno;
- Imposição de bancos e fornecedores;
- Atender as exigências da própria empresa;
- Futura venda da empresa;
- Fusão da empresa;
- Consolidação das demonstrações contábeis.

O auditor independente também examina e mede o grau de confiança do controle interno que se pode atribuir às demonstrações financeiras, porém não se preocupa em identificar e prevenir fraude, a não ser que as mesmas afetem substancialmente as demonstrações contábeis em exame, em conformidade com a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 700/91, que aprovou as normas de auditoria independente das demonstrações contábeis, dispondo nos itens 11.1.4.3 e 11.1.4. 4, a obrigação e a responsabilidade que o auditor independente deve considerar

em relação às fraudes e erros:

11.1.4.3 – Ao detectar erros relevantes e quaisquer fraudes no decorrer dos seus trabalhos, o auditor tem a obrigação de comunicá-los à administração da entidade e sugerir medidas corretivas, informando sobre os possíveis efeitos no seu parecer, caso elas não sejam adotadas.

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

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

Segundo Almeida (1996, p.32):

O auditor externo deve examinar as demonstrações contábeis de acordo com as normas de Auditoria geralmente aceitas; portanto, não é seu objetivo principal detectar irregularidades (roubos, erros propositais, etc.); conquanto essas possam vir a seu conhecimento durante a execução do serviço de Auditoria. (...) cumpre ressaltar que durante a execução do serviço de Auditoria o auditor externo tem acesso a muitas informações confidenciais da empresa (salários, sistema de apuração de custos, sistema de produção, política de vendas, etc.) Como qualquer outro profissional, o auditor externo deve manter sigilo dessas informações, mesmo dentro da própria empresa. Como medida de sigilo profissional, o auditor externo não deve permitir que terceiros tenham acesso a seus papéis de trabalho sobre a empresa.

O auditor externo tem que ter independência absoluta, não de vê aceitar imposições da empresa, quanto aos procedimentos adotados na realização da Auditoria, nem quanto Às conclusões a que deve chegar.

Na Auditoria Externa ou Independente o auditor tem um contrato de prestação de serviço, o auditor examina as demonstrações contábeis alguma área específica ou procedimento predefinido como objeto de trabalho especial. Sua finalidade é emitir parecer sobre a adequação das demonstrações contábeis e esse parecer deve ser independente.

DIFERENÇAS ENTRE AUDITORIA INTERNA E EXTERNA

Embora elas tenham finalidades semelhantes (fiscaliza e detecta erros, ajuda as empresas a solucionar problemas, fraudes, etc.), é válido destacar suas diferenças para melhor compreende-las. A diferença da Auditoria Interna e Externa é distinguida pelo grau de dependência, através do vínculo criado entre a empresa e o auditor. Assim, apresenta-se a seguir um quadro comparativo da Auditoria Interna e Externa.

Auditoria Interna	Auditoria Externa
A Auditoria é realizada por um funcionário da empresa.	A Auditoria é realizada através da contratação De um profissional independente.
O objetivo principal é atender as Necessidade da administração.	O objetivo principal é atender as necessidades de terceiros no que diz respeito à fidedignidade das informações financeiras.

A revisão das operações e do controle interno é principalmente realizada para desenvolver aperfeiçoamento e para induzir ao cumprimento de políticas e normas sem estar restrito aos assuntos financeiros.	A revisão das operações e do controle interno é principalmente realizada para determinar a extensão do exame e a fidedignidade das demonstrações financeiras.
O trabalho é subdividido em relação às linhas de responsabilidade administrativa.	O trabalho é subdividido em relação às principais contas do balanço patrimonial e das demonstrações de resultado.
O auditor diretamente se preocupa com a interceptação e prevenção de fraude.	O auditor incidentalmente com a interceptação e prevenção de fraude a não ser que haja possibilidade de substancialmente afetar as demonstrações financeiras.
O auditor deve ser independente em relação às pessoas cujo trabalho ele examina, porém subordinado as necessidades e desejos da Alta Administração.	O auditor deve ser independente em relação à administração, de fato e de atitude mental.
A revisão das atividades é contínua.	O exame das informações comprobatórias das demonstrações financeiras é periódico geralmente anual.

Fonte: Attie, William (1992, p. 55)

Embora operando em diferentes graus de profundidade/extensão, a Auditoria Interna e a Auditoria Externa têm interesses comuns, daí a conexão existente no trabalho de ambas. Notadamente no campo contábil, os exames são efetuados, geralmente, pelos mesmos métodos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante da evolução das empresas, passou a ser exigido uma comprovação dos resultados. Para executar este trabalho as empresas estão contratando um profissional de Auditoria para examinar as demonstrações contábeis e confirmar se essas informações fornecidas pela empresa são verídicas.

Hoje, com a situação em que se vive é extremamente necessária a presença de um auditor dentro da empresa. Para confiar aos interessados (sócios, acionistas, investidores, bancos, etc.).

Neste artigo procurou-se demonstrar as principais diferenças entre Auditoria Interna e Externa, a principal está no direcionamento do seu trabalho. A primeira trabalha para atender as necessidades da administração. Já a Auditoria Externa principalmente para o interesse de terceiros.

O auditor externo certifica a veracidade dos fatos, o auditor interno auxilia os gestores no desempenho de suas funções, fornecendo-lhes subsídios para tomada de decisão.

No momento em que se vive acirrada competitividade entre as organizações, a segurança proporcionada pelos controles e informações fidedignas podem representar o sucesso ou o fracasso empresarial.

CONSULTAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 3ªed. Saraiva: 1988.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 5ªed. São Paulo: Atlas, 1996.

ATTIE, William. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1993.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Interpretação técnica NBC T 11 – it – 03 fraude e erro**. Dispõem sobre o item 11.1.4 da NBC T 11 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, proporcionando esclarecimentos adicionais sobre a responsabilidade do auditor nas fraudes e erros, nos trabalhos de Auditoria.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática**. 5ªed. São Paulo: Atlas, 2009.

FLORENTINO, Américo Matheus. **Auditoria Contábil: Economia Administração e Negócios**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1986.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil: Normas de Auditoria, Procedimentos e Papéis de Trabalho. Programas de Auditoria, Relatórios de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 1985.

GIL, Antônio de Lourenço. **Auditoria da Qualidade; Auditoria, Qualidade e Fraudes – Novos Desafios**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MAGALHÃES, Antonio de Deus F.; LUNKES, Irtes Cristina; MULLER, Aderbal Nicolas. **Auditoria das Organizações**. São Paulo: Atlas, 2001.

MOTTA, João Maurício. **Auditoria: Princípios e Técnicas**. 2ªed. São Paulo: Atlas, 1986.

PAULA, Maria Goreth Miranda Almeida. **Auditoria Interna: Embasamento Conceitual e Suporte Técnica**. São Paulo: Atlas, 1999.