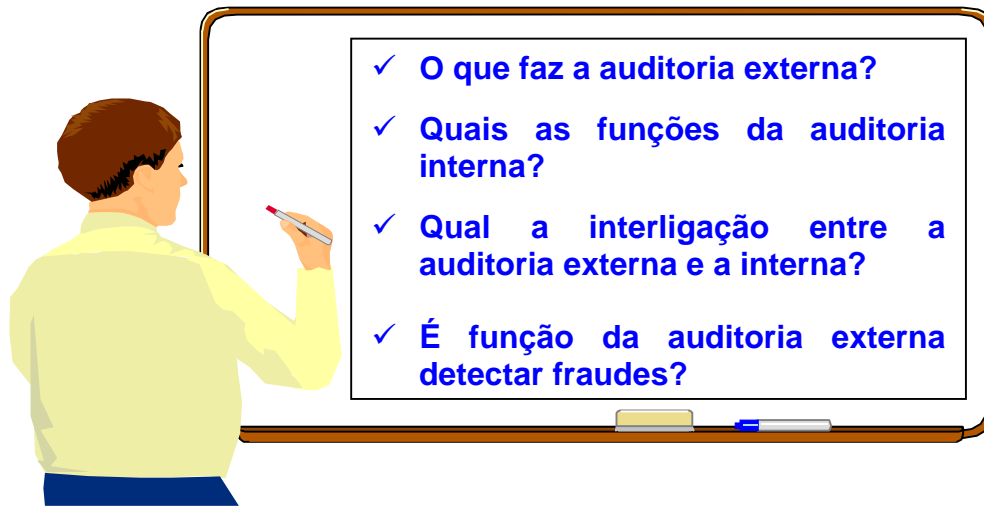


QUAIS AS DIFERENÇAS E SEMELHANÇAS BÁSICAS ENTRE AUDITORIA INTERNA E AUDITORIA EXTENA



Afonso Celso B. Tobias (afonso@fcavalcante.com.br)

- Consultor da Cavalcante & Consultores, responsável na área de treinamento e consultoria financeira.
- Administrador de Empresas e Contador pela Universidade Mackenzie.
- Atuou durante 10 anos como consultor financeiro pela Coopers & Lybrand nas áreas de Corporate Finance e Planejamento e Análise de Negócios e 3 anos como gerente de fusões e aquisições pelo Banco Real de Investimento e Banco Alfa de Investimento
- Mestrando pela Universidade Mackenzie em Administração de Empresas com ênfase em Gestão Econômico-financeira.
- Pós-graduado em Economia pela Universidade Mackenzie e Planejamento e Controle Empresarial pela Fundação Armando Álvares Penteado – FAAP.
- Professor de pós-graduação em Planejamento e Controle Empresarial e Administração Contábil e Financeira pela Fundação Armando Álvares Penteado – FAAP.

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	3
DIFERENÇAS E SEMELHANÇAS BÁSICAS ENTRE A AUDITORIA INTERNA E A AUDITORIA EXTERNA	5
A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INTERNA	7
A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA EXTERNA	9
PLANEJAMENTO DO TRABALHO DA AUDITORIA	10
COOPERAÇÃO ENTRE A AUDITORIA INTERNA E A EXTERNA	12
INTERLIGAÇÃO ENTRE A AUDITORIA INTERNA E EXTERNA	13
CONCLUSÕES	15

Introdução

A auditoria é uma atividade relativamente nova no Brasil, ainda no estágio embrionário em termos de técnicas, haja vista que as legislações específicas brasileiras vêm abordando superficialmente o assunto, sem definir de forma clara e precisa os procedimentos que os profissionais da área deveriam adotar por ocasião das demonstrações financeiras.

A auditoria externa ou auditoria independente surgiu como parte da evolução do sistema capitalista. No início, as empresas eram fechadas e pertenciam a grupos familiares.

Com a expansão do mercado e o acirramento da concorrência, houve a necessidade de a empresa ampliar suas instalações fabris e administrativas, investir no desenvolvimento tecnológico e aprimorar os controles e procedimentos internos em geral, principalmente visando à redução de custos e, portanto, tornando mais competitivos seus produtos no mercado.

Entretanto, para processar todas mudanças seria necessário um volume de recursos impossível de ser obtido por meio das operações lucrativas da empresa ou do patrimônio de seus proprietários. Por conseguinte, a empresa teve de captar esses recursos juntos a terceiros, principalmente mediante empréstimos bancários a longo prazo e abrindo seu seu capital social para novos acionistas.

No entanto, esses futuros investidores precisavam conhecer a posição patrimonial e financeira, a capacidade de gerar lucros e como estava sendo efetuada a administração financeira dos recursos na empresa (natureza das fontes de recursos e aplicações destes).

Essa necessidade de informação era para que o investidor pudesse avaliar a segurança, a liquidez e a rentabilidade de seu futuro investimento.

A melhor forma de o investidor obter essas informações era por meio das demonstrações contábeis da empresa, ou seja, o balanço patrimonial, a demonstração do resultado do

exercício, a demonstração das mutações do patrimônio líquido, a demonstração das origens e aplicações de recursos e as notas explicativas.

Como conseqüência, as demonstrações contábeis passaram a ter importância muito grande para os futuros aplicadores de recursos. Como medida de segurança contra a possibilidade de manipulação de informações, os futuros investidores passaram a exigir que essas demonstrações fossem examinadas por um profissional independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica.

Esse profissional que examina as demonstrações contábeis da empresa e emite sua opinião sobre estas é o auditor externo ou auditor independente.

A auditoria interna é uma atividade em franco desenvolvimento e de grande importância para a administração de uma companhia. Tanto isto é verdade que a existência de uma auditoria interna eficiente e atuante é considerada com um ponto forte para efeito de controle interno.

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 de controle interno estão sendo efetivamente seguidos, e todas as transações realizadas estão refletidas contabilmente com os critérios previamente definidos.

Diferenças e semelhanças básicas entre a auditoria interna e a auditoria externa

De forma global, o trabalho executado pela auditoria interna é plenamente idêntico àquele executado pela auditoria externa. Ambas realizam seus trabalhos utilizando-se das mesmas técnicas de auditoria; ambas têm sua atenção voltada para o controle interno como ponto de partida de seu exame e formulam sugestões de melhorias para as deficiências controladas, e ambas modificam a extensão de seu trabalho de acordo com as suas observações e eficiência dos sistemas contábeis interno existentes.

Entretanto, os trabalhos executados pelos auditores internos e externos têm suas diferenças básicas caracterizadas por:

Características	Auditor Interno	Auditor Externo
Conceito	É empregado a empresa auditada	Não tem vínculo empregatício com a empresa auditada
Independência	Menor grau de independência O auditor deve ser independente em relação às pessoas cujo trabalho ele examina, porém subordinado às necessidades e desejos da alta administração.	Maior grau de independência O auditor deve ser independente em relação à administração, de fato e de atitude mental.
Ênfase	Executa a auditoria contábil e operacional	Executa a auditoria contábil
Objetivo	O objetivo principal é atender as necessidades da administração: <ul style="list-style-type: none"> ➤ Verificando se as normas internas estão sendo seguidas ➤ Verificando a necessidade de aprimorar as normas internas vigentes ➤ Verificando a necessidade de novas normas internas ➤ Efetuando auditoria das diversas áreas das demonstrações contábeis e em áreas operacionais 	O objetivo principal é atender as necessidades de terceiros no que diz respeito à finalidade das informações financeiras: <ul style="list-style-type: none"> ➤ Emitindo um parecer ou opinião sobre as demonstrações contábeis, no sentido de verificar se estas refletem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações e as origens e aplicações de recursos da empresa. ➤ Também se essas demonstrações foram elaboradas de acordo com os princípios contábeis e se esses princípios foram aplicados com uniformidade em relação ao exercício social anterior.
Revisão das operações e do controle interno	Realizada para desenvolver o aperfeiçoamento e para induzir ao cumprimento de políticas e normas, sem estar restrito aos assuntos financeiros.	Realizada para determinar a extensão do exame e a fidedignidade das demonstrações financeiras.
Divisão do Trabalho	O trabalho é subdividido em relação às áreas operacionais e às linhas de responsabilidade administrativa.	O trabalho é subdividido em relação às principais contas do balanço patrimonial e da demonstração do resultado.
Preocupação do auditor	O auditor diretamente se preocupa com a interceptação e prevenção de fraude	O auditor incidentalmente se preocupa com a interceptação e prevenção de fraudes, a não ser que haja possibilidade de substancialmente afetar as demonstrações financeiras.
Periodicidade	A revisão das atividades da empresa é contínua	O exame das informações comprobatórias das demonstrações financeiras é periódica, geralmente anual.
Profundidade	Maior volume de testes (tem maior tempo na empresa para executar os serviços de auditoria).	Menor volume de testes, já que o auditor externo está interessado em erros que individualmente ou cumulativamente possam alterar de maneira substancial as informações das demonstrações contábeis.

A importância da Auditoria Interna

Em virtude do crescimento constante das companhias, quer em tamanho quer em diversificação de sua atividade econômica, tornou-se difícil para um grupo limitado de pessoas controlar todas as operações ligadas à sua atividade.

A título de exemplificação podemos tomar uma pequena companhia de um só dono, com o máximo de cinco empregados, o qual controla todas as operações que envolvem dinheiro, compra e venda de mercadoria, recebimento e pagamentos, controle da produção e da eficiência dos empregados, contas a receber por venda a prazo e as contas a pagar por compras a prazo. Esta pessoa consegue desenvolver todas as operações, pois seu tempo é voltado única e exclusivamente para esta companhia.

Supúnhamos agora que esta companhia disponha de mil empregados e de três fábricas de atividades diversas, dispostas em lugares distantes. O controle inicial que o mesmo dispunha sobre todas as operações teve de ser delegado a outras pessoas que cuidarão individualmente dos recebimentos, pagamentos, controle de produção, controle de compras e das vendas e assim por diante.

Dessa forma o controle delegado a terceiros terá de ser examinado pra certificar-se de que o controle exercido pelo próprio dono inicialmente está sendo adequadamente cumprido pelos subordinados.

Neste ponto é que a auditoria toma sua forma, como meio fiscalizador de que todos os procedimentos internos e as rotinas de trabalho estão sendo habilmente executadas e de forma tão boa quanto aquela exercida inicialmente pelo próprio dono.

Além disso, os dados contábeis necessários para uma tomada de decisão tornaram a contabilidade mais importante, e como meio de verificação a auditoria interna executa seu

trabalho com o objetivo de constatar que esse dados contábeis merecem confiança e espelham realmente a posição econômica e financeira da companhia.

Como os dados contábeis estão sujeitos a erros quer por queda da eficiência dos empregados, quer por incompetência, quer por falta de conhecimento destes ou por dados errôneos para a encoberta de fraudes ou desfalques, e tendo-se em vista que um trabalho executado por auditor externo se torna impeditivo devido ao alto custo de seus serviços, a auditoria interna mais uma vez tem sua importância de trabalho da administração para a identificação dos erros e eficiências existentes e suas possíveis soluções.

A importância da Auditoria Externa

Os principais motivos que levam uma empresa a contratar um auditor externo ou independente são os seguintes:

- **Obrigação legal** (companhias abertas e quase todas as entidades integrantes do Sistema Financeiro Nacional (SFN));
- **Como medida de controle interno** tomada pelos acionistas, proprietários ou administradores da empresa;
- **Imposição de um banco** para ceder empréstimo;
- **Imposição de um fornecedor** para financiar a compra de matéria-prima;
- **A fim de atender às exigências do próprio estatuto ou contrato social** da companhia ou empresa;
- **Para efeito de compra da empresa** (o futuro comprador necessita de uma auditoria a fim de determinar o valor contábil correto do patrimônio líquido da empresa a ser comprada);
- **Para efeito de incorporação da empresa** (é a operação pela qual a empresa é absorvida por outra, que lhe sucede em todos os direitos e obrigações);
- **Para efeito de fusão de empresas** (é a operação pela qual se unem duas ou mais empresas para formar uma nova sociedade, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações);
- **Para fins de cisão da empresa** (é a operação pela qual a empresa transfere parcelas do seu patrimônio pra uma ou mais sociedades, constituídas para este fim ou já existentes, extinguindo-se a empresa cindida, se houver versão de todo seu patrimônio, ou dividindo-se seu capital, se parcial a distribuição);
- **Para fins de consolidação das demonstrações contábeis** (a consolidação é obrigatória para a companhia aberta que tiver mais de 30% do valor de seus patrimônio líquido representado por investimentos em sociedades controladas).

Planejamento do trabalho da auditoria

O trabalho de auditoria interno deve ser desenvolvido nos mesmos moldes dos efetuados pelos auditores externos e adequadamente planejados.

O planejamento do trabalho pode ser determinado através de um plano de auditoria que cobre um espaço de tempo, de tal sorte que sejam cobertos pela auditoria interna todas as possíveis áreas de trabalho ou então voltado unicamente para as áreas de maior risco.

De qualquer forma o planejamento do trabalho envolve:

- a) Definição do trabalho: é a parte inicial do planejamento que identifica o trabalho a ser realizado.
- b) Período de execução: indica quando o trabalho será realizado.
- c) Pessoal envolvido: determinação de quem é o pessoal envolvido na execução do trabalho a ser realizado.
- d) Conhecimento das operações: o conhecimento prévio das operações a serem auditadas, para dar embasamento total dos reflexos operacionais e contábeis destas operações.
- e) Avaliação do controle interno: Determinação da efetividade do controle interno existente e análise de suas possíveis deficiências quanto aos riscos envolvidos e sugestões propostas.
- f) Escopo do trabalho: estabelecimento da profundidade dos trabalhos a serem realizados baseado nos pontos fortes e fracos de controle interno e os riscos envolvidos.
- g) Programa de trabalho: indicação dos objetivos de auditoria a serem dirigidos, os procedimentos de auditoria detalhados a serem seguidos e o tempo estimado de execução destes.
- h) Execução do trabalho: consecução do trabalho de campo baseado nos procedimentos de auditoria definidos no programa de trabalho, e supervisão adequada ao pessoal de campo.

- i) Controle da realização: manutenção do sistema permanente de registro do trabalho já realizado e a realizar em conjunto com o tempo estimado da execução dos trabalhos.
- j) Finalização do trabalho: análise adequada de que os objetivos e procedimentos de auditoria previamente traçados foram cumpridos e de revisão de todos os papéis de trabalho elaborados quanto a sua adequação e evidências necessárias de suporte ao relatório final.
- k) Relatório final: memorando conciso do trabalho realizado, descrevendo as observações encontradas no transcorrer do trabalho, suas implicações, as recomendações de melhorias ou das conclusões obtidas.

Cooperação entre a Auditoria Interna e a Externa

A existência de auditoria externa não elimina a necessidade da auditoria interna e tampouco a recíproca é verdadeira.

Cada uma delas dispõe de sua função e de diferentes objetivos. Entretanto, um trabalho conjugado entre a auditoria interna e a externa pode ser por ambas utilizado para se evitar a duplicidade de trabalho.

Do ponto de vista da auditoria externa, a existência da auditoria interna, desde que atuante, independente e com pessoal qualificado, pode ser entendida como um fornecimento do controle interno e, se o trabalho do auditor interno for confiável, a auditoria externa pode reduzir o escopo de seu trabalho.

Uma eficiente integração entre a auditoria interna e a auditoria externa pode promover, entre outros, os seguintes benefícios:

- Redução dos honorários;
- Maior segurança ao auditor externo em função da extensão e qualidade dos trabalhos realizados pelo auditor interno;
- Cumprimento de prazos por parte do auditor externo;
- Intercâmbio de informações técnicas ou operacionais;
- Direcionamento de trabalhos em função das recomendações formuladas;
- Identificação de problemas que para efeito das demonstrações financeiras tomadas em conjunto não seja material, mas importante para efeito de uma boa gestão administrativa.

Interligação entre a Auditoria Interna e Externa

O trabalho do auditor independente não pode ser substituído pelo trabalho dos auditores internos; entretanto, o auditor independente deve considerar os procedimentos executados pelos auditores internos na determinação da natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem praticados no seu trabalho.

Os auditores internos muitas vezes executam diversos serviços para a administração, incluindo, entre outros, o estudo e avaliação do controle interno, a revisão das práticas operacionais para promover o aumento da eficiência e economia e a realização de indagações especiais segundo a direção da administração.

O auditor independente deve adquirir uma compreensão da função de auditoria interna, pois ela se relaciona com seu estudo e avaliação do controle interno.

O trabalho executado pelos auditores internos pode ser um fator determinante da natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos do auditor independente.

Se o auditor independente decidir que o trabalho executado pelos auditores internos pode ter um sentido sobre seus próprios procedimentos, deve considerar a competência e a objetividade dos auditores internos e avaliar seu trabalho.

Na avaliação do trabalho dos auditores internos, o auditor independente deve examinar, em base de teste, elementos comprobatórios do trabalho executado por estes e deve considerar fatores como se:

- O escopo do trabalho é apropriado;
- Os programas de auditoria são adequados;
- Os papéis de trabalho documentam adequadamente o trabalho executado;
- As conclusões atingidas são apropriadas nas circunstâncias; e
- Quaisquer relatórios preparados são consistentes com os resultados do trabalho executado.

O auditor independente também deve executar testes de parte do trabalho dos auditores internos. A extensão desses testes vai variar dependendo das circunstâncias, incluindo o tipo de transações e as materialidade.

Esses testes podem ser realizados tanto pelo exame de algumas transações ou saldos que os auditores internos examinaram como pelo exame das transações ou saldos similares, mas não os que foram examinados pelos auditores internos.

O auditor independente deve comparar os resultados de seus testes com os resultados do trabalho dos auditores internos para atingir as conclusões sobre esse trabalho.

O auditor externo pode usar os auditores internos para dar assistência direta na execução de um exame de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas.

Os auditores internos podem ajudar a executar testes de procedimentos. Quando o auditor independente fizer tal uso dos auditores internos, deve considerar sua competência e objetividade e supervisionar e testar seu trabalho na extensão apropriada nas circunstâncias.

Caberá aos auditores independentes o julgamento quanto à eficiência do controle interno, suficiência dos testes executados, materialidade das transações e outras questões que afetam seu parecer sobre as demonstrações financeiras.

Conclusões

A empresa é responsável pela implantação de sistema de controle interno de modo a permitir que as demonstrações contábeis ou financeiras reflitam sua posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações e as origens e aplicações de seus recursos.

As demonstrações financeiras, elaboradas pela empresa, são de sua inteira responsabilidade, mesmo no caso em que o auditor as tenha preparado totalmente ou em parte.

O auditor externo é um profissional contratado pela empresa para opinar sobre suas demonstrações financeiras, que representam informações contábeis fornecidas por esta; conseqüentemente, a responsabilidade do auditor externo restringe-se a sua opinião ou parecer expresso sobre essas demonstrações financeiras.

Se o auditor externo fosse dirigir seu trabalho no sentido de detectar irregularidades o preço de seu serviço seria muito alto; mesmo assim, ele não poderia assegurar-se de que todas as irregularidades foram descobertas, devido ao fato de que é muito difícil detectar irregularidades não registradas (como por exemplo: o comprador da empresa recebe uma comissão por fora e a nota fiscal de compra sai pelo valor correto), roubos em conluio, etc.

Cumprе ressaltar que durante a execução do serviço e 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 deve permitir que terceiros tenham acesso a seus papéis de trabalho sobre a empresa para deixar totalmente transparente a sua conduta e forma de atuação.

O trabalho em conjunto entre a auditoria interna e externa, desde que os planos de trabalhos sejam discutidos antecipadamente, repercutem em uma melhor qualidade dos serviços apresentados, evitando o aumento dos custos, assim como a duplicidade de trabalhos que tem objetivos em comuns e complementares.