

Auditoria Interna x Auditoria Externa

Manuel dos Santos Leitão¹

Agnes de Souza Marques²

Barbara Cristina da Silva Lins³

Beatriz Farias de Souza⁴

Paula Thamires Gomes da Silva⁵

Solange Gonçalves da Silva⁶

Resumo: o artigo abordou a relação de trabalho entre a Auditoria Interna e a Auditoria Externa, com objetivo principal de analisar se o auditor interno contribui no desenvolvimento do trabalho do auditor externo, demonstrando a importância das duas Auditorias, suas diferenças e principais características, contribuindo para que os estudantes de contabilidade e as empresas percebam como a integração da Auditoria Interna para com a Auditoria Externa traz benefícios no controle de processos, análise das demonstrações contábeis e na tomada de decisões administrativas. Para realizar esse artigo utilizou-se como método a pesquisa bibliográfica em livros, artigos, referências eletrônicas e a pesquisa de campo com um questionário de quatorze questões para identificar a opinião das empresas e dos próprios auditores sobre a relação de trabalho entre ambas as Auditorias. No âmbito da pesquisa de campo percebeu-se que as empresas destacam a importância da Auditoria Interna e a Auditoria Externa e que a relação entre elas deve existir para que haja eficácia nos processos, porém cada auditoria deve se dedicar a cumprir seu objetivo, a Interna atendendo as necessidades da administração e controle interno, e a Externa certificando a veracidade dos fatos, auxiliando no controle de registros e validação das informações contábeis verificando se refletem a posição atual da entidade. Por fim, os resultados obtidos neste artigo mostraram que a existência de uma Auditoria não descarta a existência da outra, elas se complementam.

Palavras-chave: Auditoria Interna; Auditoria Externa; Relação

¹ Professor Mestre e Coordenador do Curso de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas Campos Salles.

² Cursou Ciências Contábeis nas Faculdades Integradas Campos Salles. Atua profissionalmente no departamento contábil da Scopus Soluções em TI Ltda. E-mail: agnesmarques14@gmail.com

³ Cursou Ciências Contábeis nas Faculdades Integradas Campos Salles. Atua profissionalmente no departamento contábil da Rockwell Automation do Brasil Ltda. E-mail: beatriz-fs1@hotmail.com

⁴ Cursou Ciências Contábeis nas Faculdades Integradas Campos Salles. Atua profissionalmente no departamento contábil do Hotel Direto Ltda. E-mail: barbara_c.lins@yahoo.com.br

⁵ Cursou Ciências Contábeis nas Faculdades Integradas Campos Salles. Atua profissionalmente no departamento contábil da Kabriolli Ind e Com de roupas Ltda. E-mail: pwgomessantos@gmail.com

⁶ Cursou Ciências Contábeis nas Faculdades Integradas Campos Salles. Atua profissionalmente no departamento contábil da Cobasi Comércio de produtos básicos ind. Ltda. E-mail: solg2018@gmail.com

Abstract: the article addressed the relationship between Internal Audit and External Audit, with the main objective of analyzing whether the internal auditor contributes to the development of the work of the external auditor, demonstrating the importance of the two audits, their differences and main characteristics, contributing to accounting students and companies realize how the integration of Internal Audit and External Audit brings benefits in process control, analysis of accounting statements and in administrative decision making. In order to carry out this work, we used as a method the bibliographic research in books, articles, reliable sites and field research with a questionnaire of fourteen questions to identify the opinion of the companies and the auditors themselves on the working relationship between both audits. In the scope of the field research, we realize that the companies emphasize the importance of Internal Audit and External Audit and that the relationship between them must exist in order to have efficiency in the processes, but each audit should dedicate itself to fulfill its objective, management needs and internal control, and External certifying the truthfulness of the facts, assisting in the control of records and validation of the accounting information and verifying whether they reflect the entity's current position. Finally the results obtained in this work showed that the existence of an audit does not rule out the existence of the other, they complement each other.

Key-Words: Internal Audit; External Audit; Relationship.

INTRODUÇÃO

A Auditoria tem como função revisar as demonstrações contábeis, emitir relatórios de auditoria, avaliar o sistema de controle interno e se possível identificar fraudes, diante disto os investidores concluíram que essas informações são importantes na análise e avaliação da segurança do seu negócio.

De acordo com a citação abaixo,

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, 2011, p. 7).

O surgimento da Auditoria Externa está relacionado como parte da evolução do sistema capitalista, conforme as empresas foram crescendo sentiram a necessidade de expandir seus negócios e para isso precisavam de capital de terceiros, devido a isso os investidores perceberam a necessidade de se ter uma avaliação detalhada das demonstrações contábeis das empresas no qual iriam aplicar recursos, e o profissional responsável por isso é o auditor externo. (ALMEIDA, 2012, p. 1-5).

O desenvolvimento das empresas, com relação ao tamanho, número de funcionários e diversificação de produtos, fez com que a dificuldade no controle das atividades se tornasse maior, daí então surge a Auditoria Interna como auxílio para que esse controle se torne eficaz.

No Brasil, o que trouxe a cultura da Auditoria foi à vinda das multinacionais que ocorreu após a segunda guerra mundial.

No que diz respeito à definição de Auditoria:

A auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes. (FRANCO; MARRA, 2001, p. 28)

Conforme a citação acima a Auditoria visa revisar as demonstrações contábeis e obter evidência a respeito dos valores e divulgações apresentados nelas, com o objetivo de garantir através das normas, os princípios éticos e contábeis e informações coerentes aos usuários da informação.

O objetivo geral deste artigo foi abordar sobre as definições e a importância da Auditoria Interna e Externa, apresentando suas diferenças, principais características e como elas se relacionam entre si, bem como contribuem para a administração das empresas.

O problema levantado procura identificar qual a relação entre elas? Até que ponto a Auditoria interna é capaz de auxiliar na tomada de decisões? De que forma o auditor externo pode utilizar as informações do trabalho do auditor interno?

Este artigo teve como intuito, mostrar a eficiência integrada das Auditorias Interna e Externa para as empresas e também demonstrar os benefícios reais que oferecem ao se relacionarem, contribuindo com o ambiente de controle de processos e análises das demonstrações contábeis na tomada de decisões administrativas.

No âmbito da ciência contábil, justificou-se por mostrar aos estudantes da área a importância dessas duas Auditorias, abordando os principais pontos de cada uma, pois são ferramentas de trabalho da contabilidade que auxiliam no combate a erros e fraudes, de forma a demonstrar que pode existir uma relação entre elas sem que uma prejudique o trabalho da outra.

Os métodos utilizados para o desenvolvimento do artigo foram, as pesquisas bibliográficas que procuram explicar um problema a partir de referências teóricas, publicadas em documentos como: revistas, livros, artigos, teses, referências eletrônicas, jornais e pesquisas acadêmicas, e a pesquisa de campo que teve por objetivo coletar dados e informações sobre a realidade do problema abordado, através de um questionário, com o

intuito de identificar se existe relação entre o trabalho do auditor interno e o trabalho do auditor externo.

O referencial teórico utilizou conceitos dos autores das áreas de Auditoria Interna e Externa. Dentre eles se destacaram, Auditoria Conceitos e aplicações de Wiliam Attie e Auditoria Contábil: teoria e prática de Silvio Aparecido Crepaldi e Guilherme Simões Crepaldi que sustentaram a proposta do artigo.

1.Evolução da Auditoria no Brasil

A evolução da Auditoria no Brasil corresponde com a vinda de empresas multinacionais que trouxeram em sua bagagem a cultura da Auditoria.

Com o crescimento e desenvolvimento brasileiro, tornaram-se necessários grandes investimentos no setor industrial, os bancos nacionais devido a sua prematuridade não foram capazes de suprir as necessidades de investimentos, portanto foi necessária a busca por capital de terceiros em territórios internacionais, a partir de então se inicia a procura por adequações nacionais a exigências internacionais.

Acredita-se que a Auditoria no Brasil surgiu devido a necessidade de atender requisitos estabelecidos por órgãos internacionais, com a evolução do mercado de capitais onde as empresas tinham a necessidade de expandir seus negócios com um diferencial em seus produtos.

Foi marcada também, com a criação das normas de Auditoria publicadas pelo Banco Central do Brasil, pela republicação das normas pelo Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução nº 321, de 11/05/1972, que aprovou as normas e os procedimentos de Auditoria, a criação da Comissão de Valores Mobiliários e da Lei das Sociedades por Ações.

A Lei das Sociedades por Ações determinou que as companhias abertas além de observarem as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão. (ATTIE, 2011, p. 9).

A Lei nº 6.385, de 07/12/1976, determinou que:

Somente as empresas de auditoria contábil, ou auditores contábeis independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários poderão auditar as demonstrações contábeis de companhias abertas e das instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários.

Em 1976 foi criada a Lei nº 6.404, de 15/12/1976, Sociedades por Ações, a qual determina quais são as empresas que devem ter suas demonstrações contábeis auditadas por Auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários.

De acordo com essa Lei, as empresas a serem auditadas por Auditores registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM), são as Companhias Abertas, entidades de grande porte, entidades beneficentes de assistência social, Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), Fundos de Financiamentos da Indústria Cinematográfica Nacional – (FUNCINE), e Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT).

Com o passar dos anos, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) emitiu normativas que determinam os deveres e responsabilidades das empresas auditadas pelos Auditores independentes, ela funciona como um órgão fiscalizador do mercado de capitais no Brasil.

A Lei nº 6.404, de 15/12/1976, foi alterada pela Lei nº 11.638, de 28/12/2007, onde condiciona às sociedades de grande porte terão obrigatoriamente diante das novas adequações para a elaboração das demonstrações contábeis, e devem ser auditadas por Auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários. Após a criação da Lei nº 11.638, de 28/12/2007, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou a Resolução nº1.328, de 22/03/2011, que dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade, onde determina que as Normas Brasileiras de Contabilidade deverão seguir os mesmos padrões internacionais emitidos pelo International Accounting Standards Board (IASB).

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou também novas normas de Contabilidade Técnica de Auditoria Independente (NBCT), e a Norma Brasileira de Contabilidade Profissional do Auditor Independente (NBC PA).

1.1 Auditoria Externa

A Auditoria Externa é uma Auditoria independente, que tem a finalidade de revisar as demonstrações contábeis, realizando testes e procedimentos para emitir relatórios de Auditoria às empresas que são auditadas, demonstrando a posição patrimonial e financeira da entidade.

A Auditoria Externa é realizada por um auditor independente que não possui vínculo com a empresa auditada, ele é contratado para dar sua opinião sobre as demonstrações contábeis, e verificar se elas estão sendo apresentadas adequadamente.

1.2 Auditoria Interna

A Auditoria Interna fornece informações para auxílio e controle das atividades da

empresa aos administradores, ela é como se fosse os olhos da administração, detalha as operações, como o andamento de cada função, área, departamento e setor, relatando formalmente aos responsáveis a fim de serem tomadas as ações corretivas.

A auditoria interna é uma atividade de avaliação independente existente dentro de uma organização, destina à revisão das operações e os segmentos organizacionais que tenham impactos e gerem informação de âmbito contábil, financeiro, fiscal e etc. Os resultados de seu trabalho visam prestar assessoria à administração, o que torna a auditoria interna um controle administrativo cuja atribuição é verificar e avaliar a efetividade dos demais controles. Assim, podemos dizer que o objetivo geral do trabalho da auditoria interna consiste em prestar assistência a todos os membros da administração, no sentido de levar a um cumprimento eficiente de suas responsabilidades, proporcionando-lhes análises, avaliações, recomendações e comentários pertinentes às atividades examinadas. (ATTIE, 2009, p. 53).

Porém, a função do auditor se torna impotente se for ignorada, deve ter aceitação dos administradores e o entendimento dos benefícios que a empresa terá com os apontamentos feitos pela Auditoria, sendo assim, o uso desses benefícios os levarão a se tornar dependentes desses relatórios, fazendo da Auditoria Interna um órgão importante na tomada de decisão administrativa.

1.3 Relatórios de Auditoria

Entende-se que depois de finalizada a parte de análise realizada pelos auditores independentes, inicia-se a parte final estipulada na programação de uma Auditoria, a emissão de relatórios. Os relatórios são emitidos obtendo como base os testes realizados durante o processo de Auditoria nas demonstrações contábeis, e estas devem estar de acordo com as NBC TA 330– Resposta do Auditor aos riscos avaliados e a NBC TA 450 - Avaliação das distorções identificadas durante a Auditoria, ambas as NBC's TA de 05/09/2016, para que forneçam um “melhor” entendimento e credibilidade aos relatórios emitidos.

[...] relatório de auditoria é a nova expressão utilizada nas novas normas de auditoria para se referir ao produto final emitido pelo auditor independente em decorrência de sua auditoria das demonstrações financeiras e que contém a sua opinião. Anteriormente o relatório de auditoria era denominado parecer de auditoria. (LONGO, 2015, p.336).

As opiniões da Auditoria podem ser divididas em duas, a opinião não modificada também conhecida como “opinião limpa” e opinião modificada. Entende-se que uma opinião é não modificada ou uma “opinião limpa”, quando todas as demonstrações contábeis testadas pelos auditores, estão emitidas de acordo com as normas regulamentadoras da contabilidade. E entende-se por opinião modificada aquela que contenha em sua composição algum tipo de ressalva, adversa ou abstenção de opinião.

A norma NBC TA 700, de 04/07/2016 – Formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis, trata da formação de opinião não modificada e/ou opinião limpa, a norma define como deve ser emitido um relatório deste tipo, e os requisitos são que o auditor obtenha evidência de Auditoria com informação concisa em quantidade suficiente, com relatos sobre a relevância das distorções, com segurança sobre os testes realizados e que estejam todos eles livres de possíveis erros. Esta norma modificou, também, o *layout* de emissão do relatório, uma das mudanças está relatada abaixo:

A primeira mudança em relação ao antigo modelo está no título. Os membros da CNNT do IBRACON, por maioria de votos, decidiram mudar o título de Parecer dos Auditores Independentes para Relatório dos Auditores Independentes, acompanhando a nomenclatura mundial (LONGO, 2015, p.341)

As demais mudanças foram feitas nos tópicos de destinatário apropriado, responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis, parágrafo introdutório, responsabilidade do auditor, opinião, data do relatório, assinatura e endereço do auditor independente.

A NBC TA 705, de 04/07/2016 - Modificações na opinião do auditor independente define como deve ser emitido um relatório com modificações. Os mesmos são emitidos mediante a necessidade de ressalvas, opinião adversa e abstenção de opinião.

[...] o auditor modifica o seu relatório em relação ao relatório com opinião “limpa” quando ele conclui que as demonstrações financeiras apresentam distorções relevantes ou quando ele não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente. (LONGO, 2015, p.346).

Quando houver a necessidade de um relatório modificado a NBC TA 705, de 04/07/2016 define que o *layout* do relatório deve ser alterado, adicionando antes do campo “opinião” e depois do campo “responsabilidade do auditor” a base para a modificação de opinião do auditor.

2. AUDITORIA INTERNA X AUDITORIA EXTERNA

A integração do trabalho entre os auditores internos e externos, que na maioria das vezes coincidem entre si, podem trazer vantagens para as empresas. O auditor externo visa gerar a credibilidade das demonstrações contábeis, realizando seus exames de acordo com os parâmetros de normas de Auditoria e princípios contábeis. Os relatórios do auditor interno geram impactos na tomada de decisões, por serem destinados a presidência da empresa, seus exames visam os aspectos de eficiências operacionais e administrativas e seus relatórios apenas terão menor influência no campo externo.

As Auditorias têm características que se diferenciam, embora as técnicas de trabalho sejam semelhantes, porém cada uma tem influência significativa para a administração das empresas, com objetivo de manter o controle dos processos, diminuir os erros e propor melhorias, isso garante a transparência da organização perante as outras empresas e aos órgãos fiscalizadores. (CREPALDI, G.; CREPALDI, S., 2016, p. 82).

Apesar dos procedimentos utilizados pelos auditores serem similares, como exemplo disso o planejamento do trabalho, testes, papéis de trabalho e emissão de relatórios, os objetivos a serem seguidos são distintos. Desta forma, o conhecimento do auditor interno sobre normas, controle interno, governança da empresa e o grau de conhecimento técnico, podem ajudar a facilitar o trabalho do auditor externo, isso poderá impedir a duplicidade de trabalhos e trazer redução da permanência do auditor externo a empresa, evitando maiores custos para a organização.

Independentemente do grau de autonomia e de objetividade da função de auditoria interna, tal função não é independente da entidade, como é exigido do auditor interno independente quando ele expressa uma opinião sobre as demonstrações contábeis. O auditor independente assume integral responsabilidade pela opinião de auditoria expressa e essa responsabilidade do auditor não é reduzida pela utilização do trabalho feito pelos auditores internos. (CREPALDI, G.; CREPALDI, S., 2016, p. 86).

Conforme a citação acima caberá ao auditor independente analisar se o auditor interno trabalha com disciplina e competência e seus relatórios são relevantes e adequados para Auditoria Externa, com base nessa avaliação o auditor independente determina se auditor interno terá assistência direta ou irá fazer parte da sua equipe de Auditoria Externa. Com os trabalhos em andamento o auditor externo deve supervisionar e revisar o trabalho do auditor interno, pois, as demonstrações contábeis são de sua responsabilidade.

Conforme definido na NBC 610, de 29/01/2014 (Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBC_TA610.pdf>. Acesso em: 16 maio 2017). O auditor independente antes de utilizar a assistência direta do auditor interno deve pedir autorização aos administradores da entidade. E os auditores internos devem manter sigilo sobre os assuntos auditados e seguir as instruções do auditor externo. Se ambos trabalharem juntos, o auditor externo por auditar diversas empresas de vários segmentos, também poderá agregar conhecimento para o auditor interno.

2.1 As principais diferenças entre Auditoria Interna e Externa

O procedimento realizado pelo auditor interno é similar ao processo de trabalho realizado pelo auditor externo, ambos se utilizam de técnicas semelhantes de realização do processo de Auditoria, como o uso de testes de procedimento para a concretização de uma opinião sobre determinado assunto, pois são voltados para o controle interno, a fim de formular sugestões de melhorias. Mas nota-se no desenvolvimento deste artigo que também existem diferenças importantes entre elas. A seguir demonstram-se dois quadros, formulados por dois autores diferentes e em épocas diferentes, onde estes discorrem sobre as principais diferenças entre Auditoria Interna e Auditoria Externa.

No Quadro 1 - As principais diferenças entre Auditoria Interna e Externa, demonstram-se quais são as diferenças básicas entre ambas as Auditorias:

Quadro 1 - As principais diferenças entre Auditoria Interna e Externa

Auditor interno	Auditor externo
- É Empregado da empresa auditada;	- Não tem vínculo empregatício com a empresa auditada;
- Menor grau de independência;	- Maior grau de independência;
- Executa auditoria contábil e operacional;	- Executa apenas auditoria contábil;
Os principais objetivos são: <ul style="list-style-type: none">• 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 principal objetivo é emitir um relatório ou opinião sobre as demonstrações contábeis, no sentido de verificar se estas refletem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e os fluxos de caixa da empresa examinada. 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;
- Maior volume de testes (tem maior tempo na empresa para executar os serviços de auditoria).	- Menor volume de testes, já que está interessado em erros que individualmente ou cumulativamente possam alterar de maneira substancial as informações das demonstrações contábeis.

Fonte: Almeida (2012, p. 6)

No Quadro 2 - As principais diferenças entre Auditoria Externa e Auditoria Interna, onde se destacam as diferenças básicas entre ambas as Auditorias:

Quadro 2 - Diferenças entre Auditoria Externa e Auditoria Interna

Elementos	Auditoria Externa	Auditoria Interna
Sujeito	Profissional independente	Auditor interno (Funcionário da empresa)
Ação e Objetivo	Exame das demonstrações financeiras	Exame dos controles operacionais
Finalidade	Opinar sobre as demonstrações financeiras	Promover melhorias nos controles operacionais

Relatório principal	Parecer	Recomendações de controle interno e eficiência administrativa.
Grau de independência	Mais amplo	Menos amplo
Interessados no trabalho	A empresa e o público em geral	A empresa
Responsabilidade	Profissional, civil e criminal	Trabalhista
Número de áreas cobertas Pelo exame durante um período	Maior	Menor
Intensidade dos trabalhos em cada área	Menor	Maior
Continuidade do trabalho	Periódico	Contínuo

Fonte: Crepaldi, G.; Crepaldi, S. (2016, p. 82).

Os quadros 1 e 2, apresentam as diferenças entre as Auditorias Internas e Externas, que com o passar dos anos, as principais diferenças na visão dos autores citados são, no que corresponde a independência dos profissionais de Auditoria Interna e Auditoria Externa, porque no caso da Auditoria Externa o auditor deve ser totalmente independente das entidades contratantes, para que ele possa apresentar sua opinião sem qualquer interferência. E o auditor interno, mesmo que seja obrigado a responder diretamente para a diretoria da entidade, a fim de evitar interferência de outros funcionários em seu trabalho, ele ainda assim, é um funcionário da empresa e está designado a seguir diretrizes impostas pela mesma.

Conforme observado, no final de ambas as Auditorias é possível encontrar divergências no campo de atuação, para o auditor externo se limita as demonstrações contábeis, e para o auditor interno se limita a responsabilidade pela análise das demonstrações contábeis e operacionais. As informações geradas pelos trabalhos de ambas as Auditorias são para usuários distintos, o auditor externo destina-se a empresa e ao público em geral e o interno somente a empresa.

A eficiência do trabalho da Auditoria Interna auxilia o auditor externo, possibilitando maior segurança, evitando duplicidade de trabalho, e assim reduzindo os custos com honorários. O trabalho em conjunto entre ambas proporciona vantagens para o auditor interno, pois o mesmo absorve o conhecimento que o auditor externo adquiriu durante sua carreira em diversos ramos e empresas.

2.2 Relação entre Auditoria Interna e Auditoria Externa

Os trabalhos da Auditoria Interna e Auditoria Externa são desenvolvidos com objetivos distintos, os quais são respectivamente, o de encontrar falhas de processo e o de certificar a correta elaboração das demonstrações contábeis para os usuários da informação,

apesar desta observação, são identificados pontos que se relacionam entre os meios utilizados para se alcançar tais objetivos, estes estão demonstrados no desenvolvimento deste capítulo.

É importante compatibilizar os métodos de trabalho da auditoria interna e os dos auditores independentes, em especial nas questões relativas à avaliação dos controles internos, critérios na fixação dos testes de observância e substantivos, sinais e referências adotadas nos papéis de trabalho e cronograma de trabalho. (CREPALDI, G.; CREPALDI, S., 2016, p. 85).

Entende-se sobre a avaliação dos controles internos das empresas, que ambas as auditorias, desenvolvem os seus respectivos trabalhos de Auditoria, conferindo através de testes por amostragem, se o controle interno da entidade é competente para certificar a efetividade de processos internos, de forma a validá-los.

Observando que para o pleno desenvolvimento da sua função o auditor interno deve obter livre acesso para contatar a diretoria da empresa, caso seja necessário informá-los sobre qualquer prejuízo que a empresa possa obter por falhas no procedimento ou o descumprimento de políticas pré-estabelecidas.

Pode-se estabelecer relação no critério de aplicação dos testes de observância e teste substantivo, onde o teste de observância visa comprovar que os procedimentos fixados pelos controles internos estão em pleno funcionamento, e o teste substantivo visa corroborar a efetividade do sistema interno contábil da entidade. Portanto, o auditor interno e o auditor externo tendem a emitir testes que comprove o enquadramento desta observação (Crepaldi, G.; Crepaldi, S., 2016, p. 446).

É dever do auditor externo a emissão dos papéis de trabalho, que são o conjunto de documentos com provas de Auditorias emitidas a fim de testar processos, e esses são emitidos pelo próprio auditor e a guarda da documentação também é de sua responsabilidade. A relação de trabalho é que o auditor externo pode-se utilizar dos papéis de trabalho já desenvolvidos pelo auditor interno, desde que o auditor independente se certifique de que o trabalho desenvolvido está conforme o exigido pelas normas de Auditoria.

O cronograma de trabalho do auditor independente é feito em conjunto com o auditor interno, se o trabalho do auditor interno é desenvolvido corretamente e possibilita a utilização por parte do auditor externo, ele passará menos tempo em campo coletando dados para realização de testes, e com isso os custos com o auditor externo será decrescido mediante o ótimo funcionamento do trabalho do auditor interno.

Com essa cooperação em conjunto de ambas as Auditorias pode melhorar a eficácia da Auditoria Externa, por outro lado uma “má” coordenação entre elas pode levar a duplicidade de trabalho, falta de credibilidade, distorção ou omissão de informações. Para que

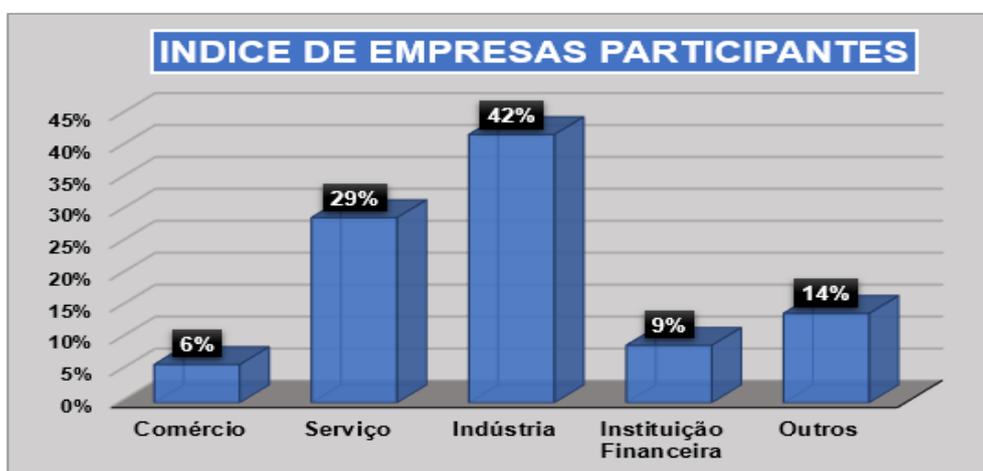
haja essa cooperação o auditor interno deve passar ao auditor externo confiança e sua eficiente qualificação, para que o mesmo não resista a aceitar suas opiniões.

3. ANÁLISE DA RELAÇÃO ENTRE AUDITORIA INTERNA E AUDITORIA EXTERNA

Neste capítulo foi realizada uma pesquisa de campo com o intuito de demonstrar a importância da Auditoria Interna e Auditoria Externa, identificar a relação entre ambas e buscar a comprovação, de que realmente, a Auditoria Interna contribui no desenvolvimento do trabalho da Auditoria Externa. Na formulação deste artigo, foi elaborado um questionário com quatorze perguntas, abordando o tema Auditoria Interna x Auditoria Externa, desta forma foi possível conhecer a opinião, de forma clara e objetiva, dos entrevistados e discorrer sobre as principais características da Auditoria Interna e Auditoria Externa, como elas se relacionam entre si e como a Auditoria Interna pode ou não complementar o trabalho da Auditoria Externa, sem que a mesma perca sua independência.

O questionário foi enviado para aproximadamente seiscentas empresas de grande porte e S.A., e obtivemos um retorno de trinta e quatro respostas, de empresas que passam por processos de Auditoria Interna e Auditoria Externa de diversos segmentos, dentre os quais encontram-se: comércio, serviços, indústria, instituição financeira e outros.

Gráfico 1 – Índice de empresas participantes na pesquisa



Fonte: Pesquisa de Campo Elaborada pelos Autores

3.1 Importância da Auditoria Interna e Externa nas empresas

Gráfico 2 – Importância da Auditoria Interna e Externa nas empresas



Fonte: Pesquisa de Campo Elaborada pelos Autores

Conforme as informações obtidas nos questionários, notou-se que 100% (cem por cento) dos entrevistados acreditam que a Auditoria Interna e Auditoria Externa contribuem para o desenvolvimento das empresas, e ambas são importantes, pois agregam valor econômico no que diz respeito a novos investidores e ainda possuem impactos positivos na melhoria dos processos nas entidades. De acordo com a opinião dos entrevistados, foi possível identificar que a Auditoria Interna auxilia, simplificando tarefas, servindo como apoio a administração, e transmitindo informações úteis aos gestores sobre o desenvolvimento das atividades executadas. Ao contratar um auditor externo, é possível garantir que as exigências legais e regras estão sendo cumpridas, garantindo total transparência aos processos desenvolvidos pelos departamentos da empresa.

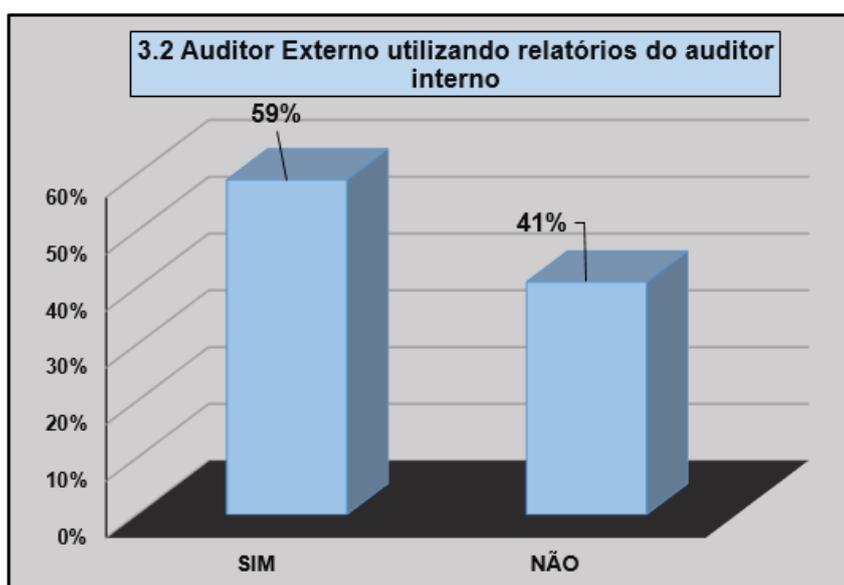
Ambas as Auditorias podem ajudar a melhorar os controles e registros gerados pelas empresas apontando a efetividade e confiança, ao testar e validar as informações. Trazem confiança e clareza nas informações e demonstrativos, para que as empresas tenham conhecimento de qual a melhor forma de proceder com os negócios agregando valor aos objetivos estratégicos da empresa.

Os auditores internos e externos auxiliam para que os processos estejam alinhados, para minimizar os impactos financeiros, possíveis fraudes e erros que podem prejudicar a integridade da organização, visando proporcionar retorno para as empresas tornando os

procedimentos mais ágeis e eficazes. De acordo com os comentários feitos, identificou-se que os entrevistados conhecem o trabalho das Auditorias Internas e Auditorias Externas, e concordam que ambas ajudam em suas empresas, porém cada uma executando suas atividades separadamente.

3.2 Auditor externo utilizando relatórios do auditor interno para concluir seu trabalho, reduzindo honorários para empresa

Gráfico 3 – Auditor externo utilizando relatórios do auditor interno para concluir seu trabalho, reduzindo honorários para empresa.



Fonte: Pesquisa de Campo Elaborada pelos Autores

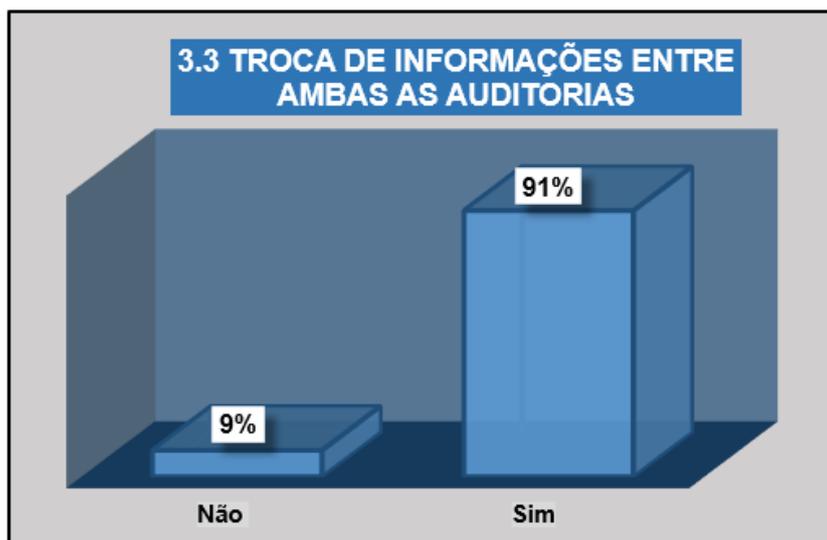
Conforme a pesquisa realizada foi identificada que 59% (cinquenta e nove por cento) das empresas entrevistadas, concordam que o auditor externo ao utilizar relatórios e testes feitos pelo auditor interno pode diminuir seu tempo ao auditar uma empresa, reduzindo assim os custos com honorários e afirmam que isso pode ser feito na medida em que as certificações são revalidadas, desde que exista uma nova performance do que já foi identificado pelo auditor interno. De acordo com alguns comentários, quando a Auditoria Interna está alinhada, as informações transitam com transparência e rapidez, reduzindo a amplitude dos testes a serem efetuados pela Auditoria Externa. Com essa prática a empresa pode negociar uma redução nas horas planejadas do auditor externo.

Porém, 41% (quarenta e um por cento) dos entrevistados, não concordaram com esse questionamento, acreditam somente na total independência do auditor externo e que ele

mesmo deve fazer seu procedimento de Auditoria, para que assim não quebre sua opinião independente. Afirmam ainda que o auditor externo deve ser totalmente imparcial e o trabalho de ambas as Auditorias devem ser distintos.

3.3 Troca de informações entre ambas Auditorias

Gráfico 4 – Troca de informações entre ambas as Auditorias

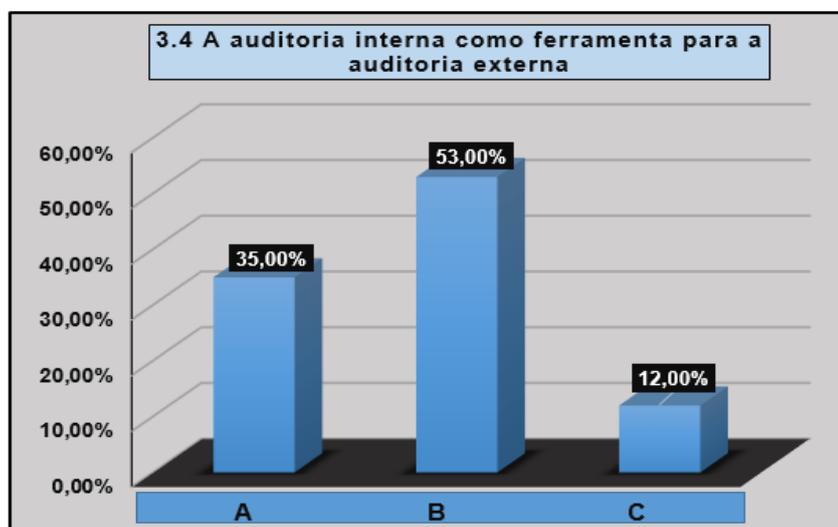


Fonte: Pesquisa de Campo Elaborada pelos Autores

Cerca de 91% (noventa e um por cento) dos participantes da pesquisa, acreditam que a junção de informações e conhecimento é uma ferramenta importante, afim de melhorar o processo e evitar duplicidade de trabalho, pois, a troca de informações por equipes diferentes, com objetivos semelhantes, trará mais segurança e maior quantidade de informações para a conclusão do trabalho. Já 9% (nove por cento) dos entrevistados responderam que cada Auditoria tem seu papel, e são independentes uma da outra, pois o auditor interno não pode interferir no trabalho do externo.

3.4 A Auditoria Interna como ferramenta para a Auditoria Externa

Gráfico 5 – A Auditoria Interna como ferramenta para a Auditoria Externa



Fonte: Pesquisa de Campo Elaborada pelos Autores

Conforme o questionário aplicado, foram verificadas as opiniões dos entrevistados na pesquisa de campo, sobre “A Auditoria Interna pode ser uma ferramenta útil para a Auditoria Externa? ”.

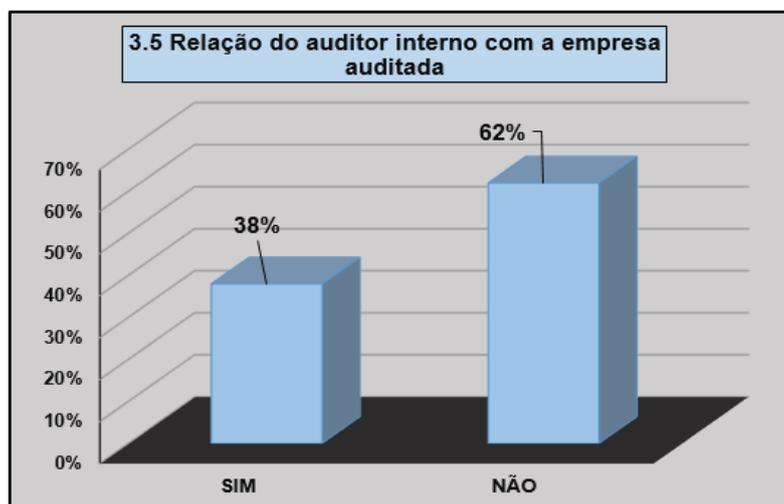
Alternativa A – 35% (trinta e cinco por cento) dos entrevistados acreditam que o auditor interno é funcionário da empresa e por isso pode ter acesso a informações importantes sobre as normas e o controle interno da empresa, contribuindo com o trabalho do auditor externo e evitando duplicidade de trabalho.

Alternativa B – 53% (cinquenta e três por cento) dos entrevistados acreditam que a Auditoria Interna tem o objetivo de encontrar falhas nos processos e a Auditoria Externa tem o objetivo de certificar a correta elaboração das demonstrações contábeis, essa combinação resulta em uma Auditoria eficaz na empresa.

Alternativa C – E apenas 12% (doze por cento) dos entrevistados acreditam que a Auditoria Interna não contribui em nenhum aspecto para a Auditoria Externa, pois o auditor externo é independente e a opinião do interno não o auxilia. De acordo com a pesquisa realizada, os entrevistados acreditam que a Auditoria Interna ajuda nos processos internos das empresas, pois o auditor interno conhece as informações da empresa e pode agregar valor as informações fornecidas aos auditores externos, garantindo melhoria nos processos internos levando informações transparentes ao auditor externo, assim minimizando os apontamentos feitos pelo auditor externo.

3.5 Relação do auditor interno com a empresa auditada e influência disto nas informações fornecidas ao auditor externo

Gráfico 6 – Relação do auditor interno com a empresa auditada e influência disto nas informações fornecidas ao auditor externo.



Fonte: Pesquisa de Campo Elaborada pelos Autores

A questão levantada no questionário era sobre se a relação de emprego do auditor interno com a entidade auditada influencia a credibilidade das informações fornecidas ao auditor externo. De acordo com a opinião dos entrevistados, eles acreditam que essa influência depende do nível e seriedade com que a empresa identifica o trabalho e a atuação da Auditoria Interna. É recomendável que o auditor interno tenha autonomia e trabalhe de maneira eficaz para que promova sua independência trabalhando de forma transparente.

De acordo com as respostas obtidas, foi constatado que 62% (sessenta e dois por cento) dos entrevistados acreditam que esta relação não influencia nas informações fornecidas ao auditor externo, porém 38% (trinta e oito por cento) afirmam que isto pode influenciar sim, um dos principais motivos é que as Auditorias na maioria das vezes, trabalham paralelamente e devem ser imparciais, ou seja, mesmo o auditor interno sendo funcionário da empresa ele deve se esquecer disso na hora de efetuar seu trabalho, colocando a ética e o profissionalismo em primeiro lugar.

A maioria dos entrevistados ressaltaram que o auditor interno trabalha para verificar os processos internos das organizações e apontar os erros com antecedência, para que as informações estejam da melhor forma e na avaliação do auditor externo os processos se encontrem livres de anomalias, por isso não deve influenciar na credibilidade das

informações repassadas ao auditor externo, até porque o auditor externo não vai se firmar somente nessas informações, pois é levado em consideração os riscos que os processos possuem e que afetariam as informações para o trabalho que os auditores externos realizarão.

De acordo com os dados obtidos, para garantir um maior grau de independência as empresas de Auditoria Externa aplicam um rodízio de profissionais, e até mesmo de empresas para não afetar a independência do auditor externo.

Por outro lado, uma porcentagem razoável considera que esta relação de emprego influencia a credibilidade das informações, pelo fato que o auditor interno tem conhecimento vasto do processo interno, acesso a todas as informações da entidade, podendo identificar possíveis falhas, apontar melhorias e validar as informações já apuradas. Porém é preciso ficar atento, pois como o auditor interno é um funcionário da empresa, ele pode sofrer algum tipo de pressão interna, que pode prejudicar a integridade das informações fornecidas aos auditores externos. Sendo assim, todas as informações fornecidas devem ser verificadas e comprovadas a sua veracidade.

3.6 Resultados obtidos da análise da relação entre Auditoria Interna e Auditoria Externa

Nas questões onde destacou-se a relação entre a Auditoria Interna e a Externa, 100% (cem por cento) dos entrevistados concordaram com a resposta “sim” onde foi destacada a importância que ambas as Auditorias tem no desenvolvimento das empresas, isso ocorreu pelo fato de que elas auxiliam no controle e registro, trazendo confiança e clareza nas informações e demonstrativos, para que as empresas tenham conhecimento de qual a melhor forma de proceder com os negócios, agregando valor aos objetivos estratégicos da empresa. Onde abordou-se a Auditoria Interna como ferramenta para a Auditoria Externa, as empresas entrevistadas demonstraram que cada uma tem um objetivo diferente, e que mesmo o auditor interno sendo funcionario da empresa ele deve manter o profissionalismo e suas informações não devem influenciar totalmente o auditor externo pois o mesmo deve se manter imparcial e independente, porém o trabalho das duas Auditorias em uma empresa, traz conhecimento para ambos os auditores pela troca de informação, melhores resultados para a empresa e uma Auditoria completa e eficaz.

Com relação aos custos com honorários que a empresa tem pela contratação da Auditoria Externa, as respostas obtidas nos questionários, considerou-se que a Auditoria Interna pode sim auxiliar na diminuição dos custos com honorários pagos aos auditores

externos, claro que isso só ocorre se a Auditoria Interna estiver alinhada e suas informações transitarem com transparência e rapidez, deste modo trará relatórios precisos e eficientes, se ela também for um departamento independente das outras áreas e se reportar diretamente a alta administração, a Auditoria Externa irá depositar um certo grau de confiança e a combinação de todos esses fatores, conseqüentemente irá reduzir os testes a serem efetuados pelo auditor externo, diminuindo o tempo que ele passa na empresa.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O desenvolvimento deste artigo, buscou explorar as principais características, importâncias, relações e diferenças no âmbito da Auditoria Interna e Externa. Para sua realização foram feitas buscas em fontes bibliográficas, e uma pesquisa de campo, embasada em um questionário com quatorze questões, com objetivo de explorar a opinião dos profissionais que atuam em empresas auditadas, questionando-os acerca dessas duas modalidades. Com o auxílio das fontes de pesquisas, foi possível alcançar o objetivo geral e específicos propostos e encontrar respostas para as indagações levantadas nessa pesquisa.

Em relação à primeira questão, de acordo com as pesquisas, identificou-se que existe relação entre a Auditoria Externa e a Auditoria Interna no que diz respeito aos meios utilizados para se chegar à conclusão de seus exames, como exemplo o planejamento do trabalho, testes, papéis de trabalho e emissão de relatórios.

Sobre a capacidade da Auditoria Interna de auxiliar na tomada de decisões, levantada na segunda questão, o resultado encontrado foi que: a Auditoria Interna é capaz de auxiliar na tomada de decisões, pois seu trabalho contribui com a verificação efetiva dos processos internos das empresas, e por conta de o auditor interno fazer parte do grupo de funcionários da organização a alta administração deposita um grau de confiança elevado em seu trabalho e as informações obtidas por ele agregam valores nos processos decisórios, contribuindo na tomada de decisões.

Por fim, a terceira e última pergunta levantada colocou em foco: de que forma o auditor externo pode utilizar as informações obtidas pelo do auditor interno? O gráfico 3 (vide página 14), trouxe auxílio para o resultado deste questionamento, pois os papéis de trabalho desenvolvidos pelo auditor interno são uma importante fonte de informações para o auditor externo, sendo que a forma adequada para ele utilizá-las é realizar uma análise para se certificar da conformidade perante o exigido pelas normas de Auditoria. Após esse processo, o auditor externo pode dar continuidade ao seu planejamento de trabalho com o apoio da

auditoria interna; isso fará com que o auditor externo passe menos tempo coletando dados para realização de testes e os custos com seus honorários serão decrescidos.

Dessa forma, o artigo confirma que a relação entre Auditoria Interna e Externa sempre que possível deve existir para que ocorra uma sincronia entre ambas as partes e que a presença de uma não descarta a necessidade da outra, complementando-se.

A combinação do resultado da pesquisa de campo com revisão bibliográfica confirma que a Auditoria Interna trabalha para atender as necessidades da administração e a Auditoria Externa certifica a veracidade dos fatos, ajudando na melhoria dos controles e registros ao testar e validar as informações. Porém para que isso aconteça a Auditoria Interna deve ter uma estrutura eficiente para inspirar credibilidade a Auditoria Externa, contribuindo, na conjuntura de ambas, com o acréscimo de valores às empresas auditadas.

Este artigo não teve a pretensão de esgotar o assunto pois se trata de um tema complexo, com abordagens diversas e de suma importância para a gestão dos negócios, de forma que nesta abordagem fica evidente a necessidade de se realizar novas pesquisas com aprofundamento nesse assunto.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATTIE, Wiliam. **Auditoria Interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 286 p.
- _____. **Auditoria Conceitos e aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011. 677 p.
- BRASIL. **Lei nº 6.385**, de 7 de dezembro de 1976. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6385.htm>. Acesso em: 08 abr. 2017
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas brasileiras de contabilidade. **Resolução nº 1229**, de 2009. Aprova aNBC TA 610: Utilização do trabalho de auditoria interna. Disponível em:<<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA610.pdf>>. Acesso em: 11 mar. 2017.
- CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Auditoria Contábil: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2016. 938 p.
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 610 p.
- LONGO, Claudio. **Manual de Auditoria e Revisão de Demonstrações Financeiras**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015. 454 p.