



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS VI - POETA PINTO MONTEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS HUMANAS E EXATAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**



Denise Emily Barboza de Lima

**A INTEGRAÇÃO ENTRE AUDITOR INTERNO E AUDITOR EXTERNO,
DIANTE DO FORNECIMENTO DAS INFORMAÇÕES NECESSÁRIAS NO
PROCESSO DE AUDITORIA EXTERNA.**

**Monteiro
2014**

Denise Emily B. De Lima

**A INTEGRAÇÃO ENTRE AUDITOR INTERNO E AUDITOR EXTERNO,
DIANTE DO FORNECIMENTO DAS INFORMAÇÕES NECESSÁRIAS NO
PROCESSO DE AUDITORIA EXTERNA.**

Monografia apresentada ao curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba – Campus VI - Poeta Pinto Monteiro, centro de ciências humanas e exatas como um dos requisitos para a obtenção do grau de bacharel em ciências contábeis.

Orientador: Prof. Ms. Marônio Monteiro do Rego

**Monteiro
2014**

É expressamente proibida a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano da dissertação.

Lima, Denise Emily Barboza de.

A integração entre auditor interno e auditor externo, diante do fornecimento das informações necessárias no processo de auditoria externa [manuscrito] : / Denise Emily Barboza de Lima. - 2014.
38 p.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Humanas e Exatas, 2014.

"Orientação: Prof. Me. Marônio Monteiro do Rêgo, Departamento de Ciências Contábeis".

1. Auditor interno e externo. 2. Auditoria externa. I. Título.
21. ed. CDD 657.45

Denise Emily B. De Lima

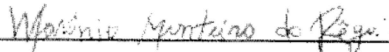
**A INTEGRAÇÃO ENTRE AUDITOR INTERNO E AUDITOR EXTERNO,
DIANTE DO FORNECIMENTO DAS INFORMAÇÕES NECESSÁRIAS NO
PROCESSO DE AUDITORIA EXTERNA.**

Monografia apresentada ao curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba – Campus VI Poeta Pinto Monteiro como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau de bacharel em ciências contábeis, submetida à aprovação da banca examinadora composta pelos seguintes membros:

Aprovada em : 13 / 03 / 2014

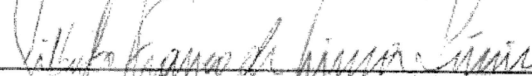
Nota: 7,5 (sobre 10,00 pontos possíveis)

BANCA EXAMINADORA



Prof. Ms. Marônio Monteiro do Rego

Orientador - Universidade Estadual da Paraíba/Campus VI (CCHE)



Prof. Ms. Gilberto Franco de Lima Júnior

Examinador - Universidade Estadual da Paraíba/Campus VI (CCHE)



Prof. Ms. José Humberto do Nascimento Cruz

Examinador - Universidade Estadual da Paraíba - Campus VI (CCHE)

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a Deus por me dar a graça de conseguir concluir esse trabalho, em segundo a minha mãe, por todos os esforços que me dedicou para que eu conseguisse concluir meus estudos e por todas as suas expectativas e sonhos, e em terceiro e não menos importante, ao meu companheiro e amado marido, que me apoiou e me deu cada incentivo que precisei para conseguir concluir com calma e tranquilidade esse projeto de grande importância em minha vida. A vocês, meu muito obrigada. Amo vocês. E por fim, a todos que colaboraram de forma direta ou indireta para que eu chegasse à realização desse projeto, como meus amigos professores e amigos pessoais.

*Mesmo que ninguém acredite em
minha capacidade, o mais
importante é que eu acredite e
nunca desista.*

Denise Lima, 2014.

RESUMO

Esse trabalho e resultado de uma pesquisa descritiva e documental, cujo objetivo e conhecer a importância da integração das informações contábeis por parte das empresas auditadas para o melhor desempenho do trabalho do auditor independente. Para a realização desse trabalho foi feita uma pesquisa bibliográfica em materiais que tratam do assunto, também foram colhidos dados em trabalhos já publicados a cerca do assunto e normas de procedimentos aceitos pelos órgãos normatizadores da profissão. A primeira parte do trabalho trata do referencial teórico bibliográfico, centrado em definições da historia da auditoria e nas normas que regem o trabalho do auditor. No desenvolvimento e apresentado as ações necessárias no processo de auditoria e uma comparação entre os dois tipos de profissionais, interno e externo, bem como os aspectos da importância da integração entre ambos, finalizando com as considerações finais onde pode se concluir a importância da integração entre o auditor interno e auditor independente no momento do processo de auditoria externa.

Palavras-chaves: integração, controle, auditoria.

ABSTRACT

This work is the result of a descriptive and documentary, which aims to know the importance of integration of financial information by companies audited for the best performance of the work of the independent auditor. To conduct this work was done in a bibliographic research materials dealing with the subject, given in papers published about the subject and rules of procedure accepted by standard-setting bodies of the profession were also collected. The first part of the work deals with the theoretical background literature, focusing on the history of audit definitions and rules governing the work of the auditor. Development and submitted the necessary actions in the audit process and a comparison between the two types of professionals, internal and external, as well as aspects of the importance of integration between both, ending with the final considerations which may be concluded between the importance of integration the internal auditor and the independent auditor at the time of the external audit process.

Key-words: integration, control, audit.

LISTA DE SIGLAS

NBC-T:

Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica

CFC:

Concelho Federal de Contabilidade

CVM:

Comissão de Valores Mobiliários

BACEN:

Banco Central do Brasil

IBRACON:

Instituto Brasileiro de Contadores

NPA:

Normas de Procedimentos de Auditoria

IFAC:

International Federation of accounting

SUSEP:

Superintendência de Seguros Privados

CRC:

Conselho Regional de Contabilidade

SUMÁRIO

RESUMO.....	6
ABSTRACT.....	6
LISTA DE SIGLAS.....	7
INTRODUÇÃO.....	9
1. OBJETIVOS DA PESQUISA.....	10
1.1 Objetivo geral.....	10
1.2 Objetivos específicos.....	10
2. JUSTIFICATIVA.....	11
3. METODOLOGIA DA PESQUISA.....	12
4. REFERENCIAL TEÓRICO.....	12
4.1 Auditoria – Historia e evolução.....	12
4.2 Origens da auditoria no Brasil.....	14
4.3 Informações contábeis necessárias para o processo de auditoria.....	17
4.3.1 Normas de Procedimentos de Auditoria – NPA, emitidos pelo IBRACON....	18
5. EVIDÊNCIAÇÃO CONTÁBIL NO CONTROLE INTERNO DA ENTIDADE (AVALIAÇÃO DOS RISCOS PARA O AUDITOR INDEPENDENTE).....	27
6. AÇÕES NECESSÁRIAS ÀS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS PARA A PLENITUDE NO PROCESSO DE AUDITORIA.....	27
6.1 Procedimentos de auditoria.....	30
7. AUDITORIA EXTERNA COMPARADA A AUDITORIA INTERNO.....	31
8. INTERLIGAÇÃO ENTRE AUDITORIA INTERNA E EXTERNA.....	33
9. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	35
REFERÊNCIAS.....	37

INTRODUÇÃO

Sabe-se que as divulgações das demonstrações contábeis e as informações fornecidas pela administração são de fundamental importância para o trabalho de auditoria externa e sem um bom sistema de controle não é possível ter confiabilidade de dados. A revisão de todo esse sistema fica a cargo da auditoria interna que, para isto, deve examinar todos os locais da empresa onde existem ocorrências sujeitas à produção de fatos patrimoniais, isso porque é preciso assegurar que os regimes de vigilância sobre os acontecimentos acerca de dados, sejam perenes e verdadeiros, tudo o que for detectado como falha deve ser relatada para que seja corrigido, e nesse contexto o auditor externo pode valer-se do trabalho do auditor interno para emitir sua opinião, que consistirá em informações idôneas e integras.

Desse modo, o auditor precisa fundamentar seu trabalho em cima de informações passíveis de verificação, sendo assim, as informações precisam ser úteis e confiáveis. Mesmo diante dessa constatação, os casos da (*Enron, Xerox e outros*) resultaram na perda de credibilidade das demonstrações contábeis como instrumento de divulgação de informações aos usuários externos. A antiga empresa de auditoria Arthur Andersen, foi acusada de conivente e co-responsável pelas fraudes. Esse ocorrido influenciou para a formação de uma visão degradante dessa empresa o que de certa forma foi responsável por sua falência.

Isso nos mostra a importância de uma integração entre o controle interno, auditoria interna e auditoria externa, uma vez que partindo dessa união, pode se obter um trabalho de boa qualidade. Em alguns casos, aqueles responsáveis pela contabilidade da entidade, emitem informações fraudulentas de acordo com o desejado, utilizando-se de um sistema de informações paralelo ao o “oficial”, para dessa maneira driblar a fiscalização de um modo geral.

Desse modo, pode-se dizer que a fraude ocorre em ambientes propícios para que ela ocorra, em condições favoráveis, e um auditor independente que não tenha acesso direto as informações, por obstáculos criados pela entidade ou seus responsáveis, dificulta e muito no processo de auditoria externa, e a pressão sobre esses dirigentes/executivos podem auxiliar na descoberta das informações desejadas por parte da auditoria.

Assim com a pressão dos executivos, existem também os chamados *redflags*, ou alerta vermelho, que podem ser verificados através da experiência de determinados profissionais, com diferentes visões, que auxiliam na detecção de fraudes de determinado ambiente que esteja sendo avaliado, e isso é função do auditor independente o monitoramento e a certificação da veracidade das informações contábeis fornecidas nas demonstrações, validando essas informações diante daquele que não possuem o mesmo grau de informações que os usuários internos da organização.

Neste sentido, e visando aprofundar o conhecimento científico acerca deste tema, este estudo direciona-se a seguinte problemática: *Qual a importância da integração entre controle interno e controle externo, ou seja, auditor interno com o externo em vistas do fornecimento de informações para tal trabalho?*

1. OBJETIVOS DA PESQUISA

1.1 Objetivo geral

Conhecer o processo de integração das informações contábeis, por parte de empresas auditadas, no processo de auditoria independente interligada com a auditoria interna, bem como esclarecer os procedimentos adotados pelos auditores responsáveis.

1.2 Objetivos específicos

- Descrever os aspectos da informação contábil necessárias para o processo de auditoria.
- Apresentar as normas e métodos no processo de auditoria.
- Conhecer ações necessárias às informações contábeis para a plenitude no processo de auditoria.
- Analisar a importância da integração entre os dois controles, interno e externo.

3. JUSTIFICATIVAS

Para ser considerada uma pesquisa científica deve-se abordar um tema na área de identificação pessoal, e no âmbito acadêmico de maneira relevante abordando um problema “real”. É importante ressaltar que não se teve como objetivo criar nenhum novo conceito ou tese a cerca do assunto abordado, uma vez que este trabalho tem como diretriz a importância da integração entre auditor e controle interno das entidades auditadas, visto que em um processo dessa natureza- auditoria independente- as empresas se sentem inibidas e amedrontadas com a possibilidade de serem descobertas em suas fraudes.

Considerando que o erro e a fraude é um problema “real” nas organizações, uma pesquisa realizada a cerca de tal assunto é de certa relevância para a área de auditoria, na tentativa de amenizar as possíveis diferenças, e elucidar o procedimento que deve ser adotado pelo auditor responsável, esclarecimento esse que, serve tanto para os profissionais ligados a esse tipo de processo, quanto para as empresas que se vêem em situação de auditoria, considerado que muitas vezes o impacto de uma fraude em empresas pequenas é ainda maior que em grandes empresas, devido a dificuldade que as menores podem ter na absorção de possíveis perdas.

As fraudes nas demonstrações contábeis geram prejuízos bilionários aos investidores. As empresas, quando têm que republicar suas demonstrações e seus balanços fraudulentos, acabam causando uma erosão da confiança publica no processo de auditoria independente. Nesse sentido, a pesquisa é voltada para a informação contábil, sua credibilidade e os procedimentos que devem ser adotados pela auditoria, visto que esses escândalos colocam em cheque o papel da auditoria perante a sociedade.

Assim, pode-se dizer que a integração do auditor independente com o controle interno e o sistema de informações da entidade auditada são de certa relevância para o estudo acadêmico, ainda considerando que o estudo de fraudes em nossa região é pouco abordado em relação ao que deveria ser. Este estudo pode ser visto como uma contribuição acadêmica a um problema verídico e pouco abordada na literatura nacional e principalmente na realidade regional.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

Em princípio, o presente trabalho seria produzido em cima de questionário realizado com auditores independentes, em conjunto com pesquisas bibliográficas a cerca do assunto. Considerando a falta de contato com profissionais dessa área, foi preciso mudar, inicialmente, o rumo da pesquisa para uma pesquisa unicamente bibliográfica e explicativa, por meio de artigos e revistas em torno do assunto abordado bem como fundamentado nas normas e procedimentos de contabilidade aceitos.

Havendo, futuramente, a oportunidade e possibilidade de contato com profissionais da área - onde na Paraíba existe um numero muito restrito, a saber com exatidão, de acordo com o CRC/PB - a expectativa é de conseguir contato com esses poucos profissionais registrados no CRC/PB.

O trabalho foi desenvolvido através da identificação de outros trabalhos já publicados a respeito do assunto aqui abordado, relacionados a fraudes de demonstrações contábeis, integração entre controle interno e externo, e baseado em referencias bibliográficas, trabalhos científicos, artigos e revistas, selecionando os mais relevantes e pertinentes à pesquisa. Outro passo desse trabalho consistiu na identificação das normas e procedimentos geralmente aceitos pelos órgãos regulamentadores como o CFC, IBRACON E CRC.

4. REFERENCIAL TEÓRICO

4.1 Auditoria – Historia e evolução

Para se conhecer a auditoria, deve-se analisar o seu processo histórico, a sua origem e o motivo pelo qual ela se tornou uma atividade necessária ao bom andamento dos diversos negócios a que ela se aplicava. A historia mostra que a auditoria e a contabilidade caminham juntas desde o seu inicio. A partir do momento em que a contabilidade foi sendo criada para mensurar e controlar o patrimônio e os resultados das trocas de mercadorias, o processo de auditoria foi sendo desenvolvido e cada vez

mais fortemente associado a história da contabilidade. Sá (1995 apud ALBERTON, 2008) aborda a história da contabilidade dividindo-a nas seguintes idades:

Idade antiga da contabilidade: compreende a escrituração dos fatos patrimoniais pelos sumérios, babilônios, egípcios, assírios cretenses, gregos, romanos e outras civilizações no período compreendido entre 6.000 a.C. e 1.202 d.C.

Idade média da contabilidade: marcado pelo aparecimento do método de registro contábil pelas partidas dobradas, no período de 1.202 a 1.494.

Idade moderna da contabilidade: marcado pela divulgação das primeiras obras sobre a técnica dos registros patrimoniais, com destaque para a obra *Tractatus*, de Luca Pacioli em 1.494 e em 1.840, pelos estudos científicos de Francesco Villa.

Idade científica ou contemporânea da contabilidade: marcado pela sistematização do conhecimento contábil, no período de 1.840 até os dias atuais.

Em 1.840 a contabilidade passou a fazer parte dos princípios científicos, acompanhando a evolução do sistema empresarial e das economias de mercado. O início do sistema capitalista foi marcado pelas empresas de capital fechado, principalmente as pertencentes a grupos familiares. A expansão do mercado e o aumento da concorrência fizeram com que as organizações ampliassem suas instalações investissem em busca de novas tecnologias no desenvolvimento de pessoal, no aperfeiçoamento de seus controles internos e nos procedimentos de forma geral.

Para a realização de novos investimentos, as organizações precisaram de recursos financeiros, foram em busca de novos acionistas, abrindo seus capitais, ou em busca de dinheiro junto a instituições financeiras. Para que terceiros disponibilizassem recursos, exigiam que as demonstrações financeiras da entidade fossem analisadas por profissionais que não tivessem ligação com a mesma, ou seja, alguém independente. Surge então a profissão do auditor, profissional responsável em analisar as contas e emitir uma opinião.

A auditoria contábil surgiu primeiramente na Inglaterra, primeira nação a possuir grandes empresas de comércio e primeira a instituir imposto sobre a renda. As primeiras empresas de auditoria surgiram em meados do século XIX, com a legislação britânica promulgada durante a revolução industrial – *Deloitte & Co.* e *PriceWaterhouse & Co.* são exemplos de empresas pioneiras que ainda hoje atuam no mercado. Entretanto, foi somente com a criação do *Security and Exchange Commission* (SEC), em 1934, nos Estados Unidos, que a profissão de auditor assumiu maior importância, uma vez que em

empresas listadas na bolsa de valores foram obrigadas pelo referido órgão regulador a utilização de serviços de auditoria independente.

Em síntese, a causa da evolução da auditoria foi a do desenvolvimento econômico dos países, do crescimento das empresas e expansão das atividades produtoras, gerando crescente complexidade na administração dos negócios e de práticas financeiras. A auditoria prática teve seu início na área contábil principalmente a partir da Revolução Industrial no século XVIII, com o surgimento das indústrias e do capitalismo, sendo consolidada e conceituada na Inglaterra como um meio para garantir a estabilidade econômica e financeira das empresas que surgiram neste período.

Embora cronologicamente haja indícios da existência da profissão do auditor desde o século XIV, esta é, em verdade, uma função nova e que vem experimentando excepcional desenvolvimento com diferentes graus de especialização.

Por meio de alguns fatos históricos, é possível verificar que o surgimento da Auditoria apoiou-se na indispensável necessidade de confirmação, por parte dos usuários, sobre a realidade econômica e financeira do patrimônio das empresas investigadas, essencialmente, no surgimento de grandes empresas multinacionais distribuídas e simultaneamente ao desenvolvimento econômico que permitiu a participação acionária na formação do Capital de muitas empresas, gerando crescente complexidade na administração dos negócios e de práticas financeiras.

Diante disso, a veracidade das informações, o correto cumprimento das metas, a aplicação do Capital investido de forma lícita e o retorno do Investimento foram às preocupações fundamentais que exigiram a opinião de alguém não-vinculado aos negócios e capaz de confirmar, de modo independente, a qualidade das informações prestadas, ocasionando assim, o desenvolvimento do profissional de auditoria.

4.2 Origem da auditoria no Brasil

No Brasil, a Auditoria surgiu na época colonial, quando o juiz era a pessoa de confiança do rei, designada pela Coroa portuguesa para conferir o recolhimento dos tributos ao tesouro, com intenção de diminuir e punir fraudes. E no decurso do sistema

capitalista, a Expansão comercial e a forte concorrência, despertaram nas empresas, que antes eram apenas de caráter familiar, a necessidades de aumentar suas instalações, investir em Tecnologia e aperfeiçoar os controles e procedimentos internos, como por exemplo, a redução de custos, com a intenção de tornar seus produtos mais competitivos no mercado, como já dito anteriormente. Para a consecução desses objetivos, tornou-se necessário atrair recursos de terceiros, por meio de empréstimos em Longo prazo e abertura do Capital social a novos acionistas.

Os investidores precisavam obter informativos sobre a situação financeira e patrimonial, a solvência e a gestão dos recursos da empresa para avaliara segurança, o grau de Liquidez e a rentabilidade. Assim, as demonstrações contábeis tornaram-se os informativos mais importantes, e para maior segurança, os investidores passaram a exigir que as demonstrações fossem examinadas por profissionais independentes e de capacidade técnica reconhecida, a exemplo do que já era realizado nos Estados Unidos da América, na Inglaterra e em outros países desenvolvidos.

No ano de 1931, através do Decreto nº 20.158, a profissão de guardador de livros passou a ser regulamentada, no que se incluía a função de auditor. E no ano de 1945, por ocasião da lei 7.988, foi criado o curso de Ciências Contábeis, de nível superior, e de Técnico, de nível médio, tomando a Auditoria uma prerrogativa daquele profissional. Até então, os trabalhos de auditoria, no Brasil, eram escassos e necessários apenas para o controle administrativo e à formulação de pareceres sobre balanços, ainda como atos formais.

Até que com o final da segunda guerra mundial, os escritórios estrangeiros, acompanhando as instalações de empresas no país, convenceram o empresariado nacional sobre a importância do trabalho de auditoria, e no ano de 1976, com o advento da Lei nº 6.404, o parecer do auditor independente nas demonstrações contábeis das companhias abertas tornou-se obrigatório e impulsionou a Auditoria brasileira.

O Auditor Independente exerce papel fundamental para assegurar credibilidade às informações financeiras de determinada empresa (entidade), ao opinar se as demonstrações financeiras preparadas pela sua administração representam adequadamente sua posição patrimonial e financeira e o seu desempenho e que a informação divulgada é completa. A auditoria da informação é essencial para a proteção dos usuários das demonstrações financeiras, aumenta a confiança, contribuindo para a eficiência do mercado.

O Auditor Independente exerce função social relevante, à medida que contribui para garantir o fortalecimento da confiança nas relações entre as empresas e todos os seus públicos de interesse: acionistas, investidores, governo e a sociedade como um todo.

Ser auditor é examinar cuidadosamente com o objetivo de averiguar se as atividades desenvolvidas em determinada empresa ou setor para certificar de que estão de acordo com as disposições planejadas e/ou estabelecidas previamente, se estas foram implementadas com eficácia e se estão adequadas à consecução dos objetivos. O auditor pode ser externo ou interno. Atualmente, o auditor interno tem a função de fiscalizar os processos da organização, analisando os procedimentos para determinar quais são mais produtivos e adequados às áreas. Já o auditor externo tem como tarefa principal analisar e validar as contas e saldos de balanço. Além disso, distribui-se em várias ramificações: auditoria de sistemas, auditoria de recursos humanos, auditoria da qualidade, auditoria de demonstrações financeiras, auditoria jurídica, auditoria contábil, etc, ramificações essas que não serão aprofundadas nesse trabalho, para não perder o foco da pesquisa.

Os auditores independentes se organizam em firmas de auditoria para agregar valor, conhecimento, especializações e capacidade técnica ao trabalho, atendendo melhor às necessidades do mercado. Isso gera alto índice de contratações de profissionais recém-formados e experientes, todos os anos. Com isso essas firmas promovem a formação contínua e intensiva de mão-de-obra qualificada, fruto dos significativos investimentos no treinamento constante de seus profissionais.

A auditoria interna constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da Entidade. A auditoria interna é de competência exclusiva de Contador registrado em Conselho Regional de Contabilidade, nesta forma denominado auditor interno.

4.3 Informações contábeis necessárias para o processo de auditoria

Para suportar sua opinião, o auditor independente deve coletar evidências suficientes e apropriadas de auditoria, através de um conjunto de procedimentos técnicos. De acordo com o item 11.1.2 da NBC-T-11 – Normas de Auditoria

Independente das Demonstrações Contábeis, principal instrumento normativo da atividade de auditoria independente das demonstrações contábeis no Brasil, aprovada pela Resolução CFC n.º 820, de 17.12.97, do Conselho Federal de Contabilidade - CFC, “os procedimentos de auditoria são o conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas e abrangem testes de observância e testes substantivos. Para o CFC, no item 11.1.2.3 da NBC-T-11, assim os define: “*Os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelo sistema contábil da Entidade, dividindo-se em: a) testes de transações e saldos; e b) procedimentos de revisão analítica.*”

De acordo com os normatizadores é prevista a necessidade de coleta de tais evidências de auditoria, onde Devem ser obtidos suficientes e adequados elementos comprobatórios, através de inspeção, observação, indagação e confirmação, para proporcionar bases razoáveis para a emissão de parecer sobre as demonstrações financeiras sob exame. Com isso, pode-se dizer que, as evidências de auditoria que suportam a opinião do auditor independente sobre demonstrações contábeis, decorrem da aplicação de um conjunto de procedimentos técnicos.

Ainda de acordo com o CFC o estudo e a avaliação dos sistemas de controles internos de uma entidade devem ser realizados pelo auditor independente como base para determinar a natureza, oportunidade e extensão da aplicação desse conjunto de procedimentos técnicos, na auditoria de demonstrações contábeis.

Assim, o estudo e o processo de avaliação dos sistemas de controles internos referidos são fatores relevantes no planejamento dos trabalhos desse tipo de auditoria. Conseqüentemente, deveriam ser objeto de uma gama de normas formais que possam oferecer ao auditor independente as ferramentas necessárias para executar a contento suas atividades, bem como para consubstanciar adequadamente seu processo de julgamento e expressão de opinião sobre as demonstrações contábeis.

No Brasil existem quatro entidades principais de regulamentação e orientação da atividade de auditoria independente no Brasil, a saber: CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC, COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM, BANCO CENTRAL DO BRASIL – BACEN e INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES – IBRACON.

O auditor realizando exames de auditoria em uma entidade de capital negociado em mercado de valores mobiliários (área de atuação da CVM), como auditando uma entidade de atuação no mercado financeiro (sob a supervisão do BACEN), o contabilista está sujeito, sempre, à fiscalização do CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE.

Assim, para o processo de auditoria independente, são utilizadas as seguintes normas estabelecidas pelos órgãos competentes:

4.3.1 Normas de Procedimentos de Auditoria – NPA, emitidos pelo IBRACON

A auditoria independente de demonstrações financeiras de todas as empresas com exercícios iniciados em 2010 devesse obrigatoriamente, ser feitas utilizando as novas Normas Brasileiras de Auditoria, aprovadas no final de novembro pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). As 37 Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica (NBC TA) e uma norma brasileira de contabilidade Profissional do Auditor Independente (NBC PA) estão convergidas ao padrão internacional. As normas aprovadas inclusive mantêm a numeração original da IFAC (*International Federation of Accounting*) para facilitar as citações e revisões futuras em cruzado das normas internacionais. Normas essas citadas a seguir:

NBC PA 1 – Controle de qualidade para auditores (pessoas jurídicas e físicas) que executam exames de auditoria e revisão de informação contábil histórica, outros trabalhos de asseguarção e serviços correlatos

NBC PA 03 – Independência

NBC TA 02 – Estrutura conceitual para trabalhos de asseguarção

NBC TA 200 – Objetivos gerais do auditor independente e a condução de uma auditoria em conformidade com normas de auditoria

NBC TA 210 – Concordamos com os termos de trabalho de auditoria

NBC TA 220 - Controle de qualidade de auditoria de demonstrações contábeis

- NBC TA 230 – Documentação de auditoria
- NBC TA 240 – Responsabilidade do auditor relacionada com fraude em auditoria de demonstrações contábeis
- NBC TA 250 – considerações de leis e regulamentos em auditoria de demonstrações contábeis
- NBC TA 260 – comunicação pelos responsáveis pela governança
- NBC TA 265 – Comunicação de deficiências do controle interno
- NBC TA 300 – planejamento de uma auditoria de demonstrações contábeis
- NBC TA 315 – Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente
- NBC TA 320 – Materialidade no planejamento e na execução de auditoria
- NBC TA 330 – Resposta do auditor aos riscos avaliados
- NBC TA 402 – Consideração de auditorias para a entidade que utiliza uma organização prestadora de serviços
- NBC TA 450 – Avaliação de distorções identificadas durante a auditoria
- NBC TA 500 – Evidência de auditoria
- NBC TA 501 - evidência de autoridade – considerações específicas para itens selecionados
- NBC TA 505 – confirmações externas
- NBC TA 510 – trabalhos iniciais, saldos iniciais.
- NBC TA 520 – Procedimentos analíticos
- NBC TA 530 – amostragem em auditoria
- NBC TA 540 – auditoria de estimativa contábil, inclusive de valor justo, e divulgações selecionadas.
- NBC TA 550 – partes relacionadas
- NBC TA 560 – Eventos subsequentes.
- NBC TA 570 – Continuidade operacional
- NBC TA 580 – Representações formais

NBC TA 600 – Considerações especiais – Auditorias de demonstrações contábeis de grupos (incluindo o trabalho dos componentes)

NBC TA 610 – Utilização do trabalho de auditoria interna

NBC TA 620 – Utilização de trabalho de especialistas

NBC TA 700 – Formação da opinião e emissão de relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis

NBC TA 705 – Modificações na opinião do auditor independente

NBC TA 706 – Parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente

NBC TA 710 – Informações comparativas – valores correspondentes e demonstrações contábeis comparativas

NBC TA 720 – Responsabilidade do auditor em relação a outras informações incluídas em documentos que contenham demonstrações contábeis

NBC TA 800 – Considerações especiais – Auditorias de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com estruturas conceituais de contabilidade para propósitos especiais.

NBC TA 805 – Considerações especiais – Auditorias de quadros isolados de demonstrações contábeis e de elementos, contas ou itens específicos das demonstrações contábeis.

NBC TA 810 – Trabalhos para emissão de relatório sobre demonstrações contábeis consideradas

Embora se reconheça que nem todas as normas contidas no citado sejam aplicáveis aos meios econômicos e profissionais brasileiro, o Instituto brasileiro reconhece que isso seja o primeiro passo para o estabelecimento das “*normas brasileiras de auditoria*” ter suas bases assentadas nas normas internacionalmente aceitas. A aprovação das NBCs de auditoria, editadas pelo CFC em consonância com as internacionais, editadas pela Federação Internacional de Contadores – IFAC - resultam de um minucioso processo de convergência desenvolvido pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) em conjunto com o CFC, é de grande relevância para o setor de auditoria independente, além de muito importante para a economia brasileira.

5. EVIDÊNCIAÇÃO CONTÁBIL NO CONTROLE INTERNO DA ENTIDADE (AVALIAÇÃO DOS RISCOS PARA O AUDITOR INDEPENDENTE)

No processo de auditoria independente, existe a necessidade de avaliação dos sistemas contábil e de controles internos e dos riscos para o auditor independente, no processo de coletar evidências e executar exames para suportar a sua opinião sobre as demonstrações contábeis de uma entidade e o processo de seleção dos principais subsistemas que compõem o sistema de controle interno e que efetivamente são relevantes para o desenvolvimento dos trabalhos de auditoria independente das demonstrações contábeis.

Antes de qualquer coisa, seria interessante estabelecer um entendimento razoável do que significa “sistema contábil” e “sistema de controle interno”. A princípio a definição de sistema depende da abordagem de quem o está analisando. Uma empresa pode ser vista como um sistema em si, um subsistema dentro de um sistema econômico, por exemplo, ou um supersistema, reunindo diversos outros sistemas (sistema de produção, comercialização, administração etc.).

Para GUERREIRO, *"A empresa pode ser enfocada como um sistema aberto. Sistema pode ser entendido como um conjunto de elementos interdependentes que interagem na consecução de um objetivo comum... Esses sistemas interagem entre si e com o meio ambiente onde a empresa se situa, possibilitando à empresa o desempenho de suas funções básicas."*

No Brasil, o CFC não diferencia Sistema Contábil de Sistema de Controles Internos, já que em diversos itens da NBC-T-11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis utiliza a expressão Sistema Contábil e de Controles Internos.

Para tanto, cabe destacar que a compreensão de que o sistema contábil de uma entidade está inserido na estrutura de controles internos desta. Este é, em verdade, um subsistema, que compõe o sistema de controles internos.

O controle interno pode ser definido em como compreende muito mais do que o sistema contábil, abrangendo aspectos tais como: práticas de emprego e treinamento, controle de qualidade, planejamento de produção, política de vendas e auditoria interna. Controle está associado ao ato de fiscalização, para não ocorrer desvios em relação aos padrões anteriores definidos.

O sistema de controle interno pode ser definido como o sistema que compreende o plano de organização e todos os métodos coordenados e medidas adotadas dentro de uma organização para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, incrementarem a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas. O controle interno, no sentido amplo, compreende controles que se podem caracterizar como contábeis ou como administrativos.

Controle interno é um processo – efetuado pela diretoria, gerência e outras pessoas da entidade – projetado para proporcionar uma razoável garantia de alcançar os objetivos nas seguintes categorias: confiabilidade dos relatórios financeiros; conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis e eficácia e eficiência nas operações.

Nestes termos, pode-se dizer que o ambiente de controle pode complementar, de modo significativo, os procedimentos específicos de controle ajudando a firmar uma função de auditoria interna eficaz e um sólido sistema de controle interno, promovendo informações idôneas, ajudam assim, na emissão de operações eficientes e eficazes, relatórios financeiros confiáveis para as agências reguladoras; e obediência às leis, regulamentações e políticas, promovendo assim, a confiabilidade e a tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis e da eficiência operacional. Facilitando assim o processo de auditoria no que diz respeito a fornecimento de informações para o profissional competente.

O risco de uma auditoria pode ser visto como o risco do auditor dar uma opinião de auditoria inapropriada quando as demonstrações estão elaboradas de forma errônea, de maneira relevante. De acordo com a IFAC, o risco de auditoria pode ser composto por três elementos, a saber: *risco inerente, risco de controle e risco de detecção*, descritas respectivamente com: *Risco inerente* é a susceptibilidade do saldo de uma conta, ou de uma classe de transações, classificado indevidamente, que poderia ser relevante, individualmente ou quando agregado com classificações indevidas em outras contas ou classes, assumindo que não havia controles internos relacionados; *Risco de*

controle é o risco que uma classificação indevida poderia ocorrer no saldo de uma conta ou classe de transações e que poderia ser relevante individualmente, ou quando agregado com classificações indevidas em outros saldos ou classes, e não seja previsto, ou detectado e corrigido, com oportunidade pelos sistemas de contabilidade e de controles internos; e **Risco de detecção** é o risco de que os procedimentos substantivos de um auditor não detectem uma classificação indevida que exista em um saldo de uma conta ou classe de transações que poderia ser relevante, individualmente ou quando agregados com classificações indevidas em outros saldos ou classes.

Em resumo, esse é o risco que o auditor corre por não perceber, ou não avaliar corretamente as informações fornecidas ou mascaradas pela entidade. O auditor deve compreender perfeitamente o sistema de contabilidade e de controle interno da entidade, de maneira suficiente para realizar um planejamento dos exames de auditoria de modo eficaz. Seria interessante se forem feitos estudos e avaliação apropriados do controle interno da empresa, como base para a confiança que nele se possa depositar, para determinação da extensão dos testes aos quais se devem restringir os procedimentos de auditoria.

Para o CFC NBC T 11.2.5.2 "*o auditor deve efetuar o estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos da Entidade, como base para determinar a natureza, oportunidade e extensão da aplicação dos procedimentos de auditoria*", considerando: o tamanho e complexidade das atividades da entidade; os sistemas de informação contábil, para efeitos tanto internos quanto externos; as áreas de risco de auditoria; a natureza da documentação, em face dos sistemas de informatização adotados pela entidade; o grau de descentralização de decisão adotado pela administração da entidade; e o grau de envolvimento da auditoria interna, se existente.

O IBRACON posiciona-se e esclarece a necessidade da avaliação dos sistemas contábil e de controle interno, no item 2 da *NPA-02 - Procedimentos de Auditoria Independente de Instituições Financeiras e Entidades Equiparadas*, da seguinte forma:

"A finalidade do estudo e avaliação pelo auditor do sistema contábil e de controles internos relacionados, é estabelecer uma base em que se apoiar para determinação da natureza, extensão e realização oportuna dos testes de auditoria a serem aplicados no exame das demonstrações financeiras. A avaliação dos controles internos deve ser feita em cada exame, na extensão que o auditor considerar necessária para a finalidade já exposta."

Deste modo, se os controles internos de uma entidade funcionam bem, as transações serão contabilizadas de maneira fidedignas, de modo a produzir contas exatas, e encima da experiência do auditor, pode-se justificar com testes de observação nos sistemas de controle que o mesmo é digno de confiança e que as fontes de registro são fieis. O controlador deve decidir por um sistema de informação contábil.

Um sistema de informação contábil adequadamente estruturado irá permitir uma gestão eficaz das informações necessárias para a gestão econômica e financeira da empresa, bem como apresentará um grau máximo de eficácia na relação custo e benefício da geração e comunicação das informações.

A informação é um dado processado e armazenado que possui um valor real para tomada de decisão. As informações devem possuir consistência, confiabilidade, relevância, tempestividade, relação custo benefícios, objetividade e indicação das causas, para que os relatórios retratem a real situação do fato que gerou, e flexibilidade de adaptação ao usuário.

Para os propósitos de uma auditoria de demonstrações financeiras, uma estrutura de controle interno de uma entidade consiste nos seguintes três elementos: O ambiente de controle;O sistema contábil e; Os procedimentos de controle.

Um ambiente de controle firme, por exemplo, deve possuir um controle orçamentário e uma função de auditoria interna eficaz, que podem complementar de modo significativo, os procedimentos específicos de controle e os procedimentos de controle devem adicionar políticas e procedimentos do ambiente de controle que a administração tenha estabelecido para conseguir os objetivos específicos da entidade.

Os principais órgãos responsáveis pela regulamentação das evidenciações nas demonstrações financeiras no Brasil são a Comissão de Valores Mobiliários – CVM, o Banco Central, a Superintendência de Seguros Privados – SUSEP, o Instituto de Auditores Independentes do Brasil – IBRACON e o Conselho Federal de Contabilidade – CFC.

Segundo CRC as principais exigências que constam em instruções, resoluções e pronunciamentos dos órgãos regulamentadores, referem-se a:

- Contexto operacional: divulgação da atividade da companhia, sua participação em conglomerados, e está em fase pré-operacional, situação

financeira (principalmente se há risco de descontinuidade, quando deve ser divulgada a postura da administração perante essa situação), etc.

- Diretrizes contábeis: evidenciação da avaliação dos elementos patrimoniais e apuração do resultado, principalmente estoques, ativo permanente, provisões, classificação de circulante e longo prazo, assim como alterações de aplicações de princípios contábeis.

- Estoques: desdobramento contendo, no mínimo, produtos em processo, matérias-primas e materiais auxiliares, provisões para ajuste a valor de mercado; penhores; garantias de financiamentos e quaisquer ônus.

- Investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial: devendo ser especificados a denominação, capital social, patrimônio líquido, número, espécie e classe de ações ou quotas possuídas; Preço de mercado das ações, se houver; Lucro líquido (prejuízo) do exercício; Créditos e obrigações entre a investidora e as investidas, por investidas; Receitas e despesas em operações entre a investidora e as investidas, por investida; Montante do ajuste decorrente de avaliação dos investimentos pelo método de equivalência, entre outros.

- Para os demais investimentos permanentes – desdobramento, se relevante, valor de mercado e quaisquer restrições quanto à venda destes;

- Para o imobilizado: desdobramento contendo valores do custo corrigido, reavaliações, efeito do resultado do exercício oriundo das depreciações, amortizações ou exaustões sobre a reavaliação e eventuais baixas, segregação dos valores de depreciação, amortização e exaustão registrados no resultado do exercício, estoques, gastos pré-operacionais, etc.; valores dos bens dados em garantia de empréstimos ou debêntures; compromissos de compra ou construção assumidos; divulgação dos ativos, responsabilidade ou interesses cobertos por seguros e os respectivos montantes, etc.

- Quanto ao diferido: desdobramento, natureza e origem dos itens, métodos e prazos de amortização, informações adicionais quando em fase pré-operacional.

- Quanto aos passivos: desdobramento da rubrica relevante, taxa de juros, compensação de renda com prejuízos fiscais, etc.
- Quanto ao patrimônio líquido: número, espécies e classe das ações do capital social, vantagens e preferências, dividendos por ação, incluídos na mutação do patrimônio líquido, desdobramento das reservas de capital, de reavaliação e de lucros, do cálculo do dividendo obrigatório, dos efeitos fiscais, das taxas de juros a longo prazo e dos ajustes de exercícios anteriores.
- Quanto a demonstração do resultado: desdobramento de impostos e contribuições, quando houver movimentação de impostos diferidos ou compensação com prejuízos fiscais de exercícios anteriores.
- Quanto ao arrendamento mercantil: divulgação dos contratos, influência em receitas e despesas e valor do ativo e do passivo que existiram, caso seja registrado como compra financiada, bem como os bens e o prazo de arrendamento.
- Para as transações entre partes relacionadas: saldo e transações, incluindo-se a natureza das operações realizadas.
- Para eventos subsequentes: divulgação dos eventos subsequentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter efeito, entre outros.
- Incentivos fiscais: efeitos sobre o patrimônio líquido, passivo e dividendo, eventuais divisões operacionais, ou produtos abrangidos pela isenção.

De acordo com CFC, na NBC-T-11.2.5.1 “*Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis: “O sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de métodos e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional.”*”

Se as informações não forem fidedignas, o auditor corre o risco de omitir opinião tecnicamente inadequada sobre demonstrações significativamente incorretas, por isso, o auditor deve compreender o funcionamento dos sistemas de contabilidade e de controle interno, na amplitude suficiente para lhe permitir focar e realizar um

planejamento dos exames de auditoria de maneira eficaz é importante que o auditor possua um entendimento do controle interno de modo suficiente para realizar o seu trabalho.

6. AÇÕES NECESSÁRIAS ÀS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS PARA A PLENITUDE NO PROCESSO DE AUDITORIA.

O auditor deve efetuar estudo e avaliação apropriados do controle interno da entidade como base para confiança, que nela possa depositar, para determinação da extensão dos testes aos quais se devem restringir os procedimentos de auditoria. O entendimento do auditor deve ser suficiente para realizar o planejamento do trabalho no sentido de identificar tipos de potenciais classificações indevidas; Considerar os fatores que afetam o risco de classificações indevidas relevantes; e desenhar testes substantivos.

A avaliação dos controles internos deve ser feita em cada exame, na extensão que o auditor considerar necessária para a finalidade já exposta. O conhecimento do auditor sobre o sistema contábil e de controles internos é de fundamental importância na execução dos trabalhos de revisão limitada, pois o conhecimento das práticas da entidade na preparação das suas demonstrações contábeis mais recentes fornece importantes elementos para determinar as principais indagações, bem como para definir outros procedimentos de revisão limitada.

De acordo com a NPA-4 o auditor deve *"efetuar levantamento sobre o sistema contábil, a fim de obter conhecimentos sobre a forma como as transações são registradas, classificadas e resumidas para a preparação das demonstrações contábeis."*

Uma entidade geralmente tem controles relacionados aos objetivos, que não são relevantes para uma auditoria e conseqüentemente não necessitam ser considerados. O auditor precisa identificar os fluxos de informações que o negocio exige, para assim, comparar com o processo funcional e operacional da empresa.

Segundo BOYNTON e KELL, citado no trabalho - *O uso dos sistemas de informações contábeis como apoio nas decisões gerenciais, de Geisa Dias*- existem seis

ciclos operacionais que podem ser objeto de avaliação dos auditores independentes no exame das demonstrações contábeis:

- *Ciclo de Receitas*, incluindo as classes de transações de vendas a prazo, recebimentos de vendas à vista ou a prazo e ajustes de vendas (descontos, devoluções, provisões de perdas etc.);
- *Ciclo de Desembolsos*, considerando as classes de transações de compras e desembolsos de caixa como as principais. Excluem-se deste ciclo os desembolsos com folha de pagamento, para compras de títulos mobiliários, e outras cobertas em outros ciclos específicos;
- *Ciclo de Produção*, incluindo planejamento e controle de produção, controle de estoques de produtos e todas as transações e eventos pertinentes ao processo de manufatura;
- *Ciclo de Serviços de Pessoal*, envolvendo as atividades e eventos relativos ao quadro de empregados e tendo, como principal classe de transações, aquelas registradas na Folha de Pagamento;
- *Ciclo de Investimentos*, que congrega as aquisições e vendas de participações acionárias em outras empresas, os certificados de depósitos e outros títulos mobiliários;
- *Ciclo Financeiro*, que inclui como principais classes de transações os empréstimos, financiamentos e outras captações de longo prazo e as emissões e aquisições de ações, pagamento de dividendos etc.

Desse modo, pode-se perceber que as principais atividades das empresas se resumem em cinco ciclos relevantes para as informações contábeis expostas no processo profissional de auditoria contábil.

O CFC declara no item 11.1.1.1.1 da NBC-T-11, que: “*Na ausência de disposições específicas, prevalecem as práticas já consagradas pela Profissão Contábil, formalizadas ou não pelos seus organismos próprios.*”

Conforme consta no item 11.1.2.1 na NBC-T-11 “*Os procedimentos de auditoria são o conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas e abrangem testes de observância e testes substantivos.*” que ainda

na NBC-T-11, no item 11.1.2.2 explica que “Os testes de observância visam à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento e cumprimento.”

O auditor deve planejar seu trabalho de forma a detectar fraudes e erros que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis. As orientações sobre a análise dos riscos que o auditor deve efetuar para não emitir uma opinião considerada não adequada tecnicamente sobre as demonstrações contábeis encontram-se descrita no item 11.2.3.2 – *A análise dos riscos de auditoria deve ser feita na fase de planejamento dos trabalhos considerando a relevância em dois níveis:*

a) “em nível geral, considerando as demonstrações contábeis tomadas no seu conjunto, bem como as atividades, qualidade da administração, avaliação do sistema contábil e de controles internos e situação econômica e financeira da entidade; e...”

O item 11.2.5.3 define que a responsabilidade pela operação e manutenção dos controles internos é da administração da entidade. O auditor, contudo, tem a obrigação de contribuir para a melhoria desses controles, através de sugestões objetivas.

O sistema de controle interno contábil determina a maneira pela qual são tratadas as transações durante o período contábil. Conseqüentemente, se os controles internos contábeis funcionam bem, as transações podem ser contabilizadas de modo a produzir contas exatas, nas quais se basearão demonstrações financeiras fidedignas. O auditor faz testes de adequação do controle interno e, se os testes demonstrarem que o sistema é digno de confiança e funciona bem, então se justificará confiança depositada nesse mesmo sistema, como fonte de registros financeiros também fidedignos.

Outra grande consideração deve ser dada aos itens 11.2.5.5 e 11.2.5.6, acrescentadas em Dezembro de 1997 na NBC-T-11 que enfocam a importância da avaliação do ambiente e a avaliação dos procedimentos de controle, no que concerne a avaliação do sistema contábil e de controles internos por parte do auditor responsável para determinação do risco de auditoria. O incremento de informações técnicas adequadas é plenamente desejável para, entre outros aspectos, aumentar a qualidade dos trabalhos de auditoria.

6.1 Procedimentos de auditoria

(11.2.6 - Aplicação dos Procedimentos de Auditoria)

Ainda de acordo com a NBC-T-11 *os procedimentos de auditoria devem ser realizados, em razão da complexidade e volume das operações, por meio de provas seletivas, testes e amostragens, cabendo ao auditor, com base na análise de riscos de auditoria e outros elementos de que dispuser, determinar a amplitude dos exames necessários à obtenção dos elementos de convicção que sejam válidos para o todo.*(item 11.2.6.1).

11.2.6.2 - Na aplicação dos testes de observância e substantivos, o auditor deve considerar os seguintes procedimentos técnicos básicos:

- a) inspeção - exame de registros, documentos e de ativos tangíveis;*
- b) observação - acompanhamento de processo ou procedimento quando de sua execução;*
- c) investigação e confirmação - obtenção de informações junto a pessoas ou entidades conhecedoras da transação, dentro ou fora da Entidade;*
- d) cálculo - conferência da exatidão aritmética de documentos comprobatórios, registros e demonstrações contábeis e outras circunstâncias;*
- e) revisão analítica - verificação do comportamento de valores significativos, mediante índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vistas à identificação de situação ou tendências atípicas.*

O IBRACON NPA nº 04 revisão limitada de demonstrações contábeis, trás: no que diz respeito à Natureza dos Procedimentos de auditoria, deve considerar que:

- a) O conhecimento do auditor sobre o sistema contábil e os controles internos é um fator importante na execução da revisão limitada. O conhecimento das práticas da entidade na preparação das suas demonstrações contábeis mais recentes fornece importantes elementos para determinar as*

principais indagações, bem como para definir outros procedimentos de revisão limitada;

b) Se, por qualquer motivo, o auditor não executou um estudo de acordo com as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, esse fato não diminui sua necessidade de conhecer o sistema contábil e os controles internos. “Assim sendo, o auditor deve considerar se, nessa circunstância, ele pode adquirir conhecimentos que lhe permitam desenvolver normalmente os trabalhos de revisão limitada;”

No que trata o assunto neste trabalho previamente descrito, vale ressaltar que, “o auditor deve considerar a confiabilidade dos sistemas que geram tais informações, bem como as justificativas das premissas adotadas e sua razoabilidade em função das circunstâncias;” (NPA 09). Quando os documentos são processados em um ambiente de controles internos confiáveis, há maior segurança de sua confiabilidade do que quando eles são processados em um ambiente de controles internos ineficientes ou inexistentes.

7. AUDITORIA EXTERNA COMPARADA A AUDITORIA INTERNA

A auditoria externa é o conjunto de procedimentos técnicos cujo objetivo é a emissão de parecer sobre a adequação com que é representada a posição patrimonial e financeira da empresa, o resultado das operações, as mutações do Patrimônio Líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditadas consoante às normas brasileiras de contabilidade. A auditoria externa pode apenas ser executada por profissional independente, sem ligação com o quadro da empresa. Os testes pelos auditores externos se espelham por todos os setores da empresa dependendo da necessidade de levantar questões elucidativas para conclusão do trabalho ajustado e a sua extensão é determinado pelas normas usuais reconhecidas no país ou requeridas por legislação específicas enquanto que auditoria interna pela gerencia.

As demonstrações contábeis devem refletir com propriedade a situação contábil da empresa em certa data e também o resultado das operações do período examinado (a auditoria independente dirige seu trabalho para assegurar a eficiência d funcionamento do sistema contábil fornecendo fatos à gerência). A responsabilidade da auditoria

externa é bem ampla (acionistas, atender legislação etc), e os métodos utilizados são mais amplos, a externa é eventual e a interna é periódica, em ambas o processo é verificado de modo analítico.

Verificamos que a diferença básica entre a auditoria interna e a externa refere-se ao grau de independência existente. O auditor interno é dependente da empresa em que trabalha e é responsável por seus atos somente perante a empresa em que exerce suas atividades. O impacto de seus relatórios recebe influência de sua subordinação.

O auditor externo por sua vez, presta serviço ao acionista, aos banqueiros, aos órgãos públicos governamentais e ao público em geral visando principalmente a CREDIBILIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS, examinadas dentro de parâmetros de NORMAS DE AUDITORIA E PRINCÍPIOS CONTÁBEIS. De acordo com a CVM, a auditoria externa é responsável pela emissão de seu parecer sobre os dados examinados.

Para facilitar esse entendimento segue abaixo um quadro com as principais diferenças e características de cada um deles:

Elemento	Auditor Interno	Auditor Externo
Relação com a empresa	É empregado da empresa	Não possui nenhum vínculo empregatício
Grau de independência	Menor	Maior
Finalidade	Comunicar os trabalhos realizados, as conclusões e providências a serem tomadas	Emissão de uma opinião sobre a adequação das demonstrações contábeis
Tipos de auditoria	Contábil e operacional	Contábil
Público alvo	Interno	Interno e externo (principalmente externo)
Duração	Continua	Pontual
Volume de testes	Maior	Menor
Quem exerce atividade	Profissional de contabilidade com registro no CRC	
Documentos que produz	Relatório de auditoria	
Onde é realizada	Pessoas jurídicas de direito público, interno e externo, e de direito privado.	

8. INTERLIGACAO ENTRE AUDITORIA INTERNA E EXTERNA

É sabido que a existência de um auditor independente não elimina a importância de um auditor interno e vice versa. Cada uma com sua devida importância e relevância para o processo de uma auditoria, dispondo de funções e objetivos diferentes, entretanto, diretamente ligados e dependentes um do outro para que o processo não seja feito com duplicidade evitando um trabalho dobrado e o dispêndio de tempo.

No ponto de vista da auditoria externa, a existência de uma interna atuante é evidentemente indispensável e principalmente se for confiável, uma vez que a auditoria externa pode conseguir reduzir o escopo do seu trabalho. Uma integração entre as duas partes pode promover inúmeros benefícios como, redução nos honorários, cumprimento de prazo por parte do auditor externo, interligação de informação técnica e operacional, direcionamento e trabalho e outros inúmeros benefícios para o processo ser mais rápido e cada vez mais eficaz e eficiente.

Entretanto, o trabalho de um jamais poderá ser substituído pelo trabalho do outro, pois, o auditor externo deve considerar os procedimentos executados pelos auditores internos na determinação da natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos a serem aplicados no seu trabalho. O auditor externo sempre deve adquirir uma compreensão da função da auditoria interna, pois ela se relaciona com seu estudo e avaliação do controle interno.

De acordo com o IFAC alguns requisitos técnicos devem ser usados para a integração dos trabalhos, sendo eles os seguintes:

- Metodologias compatíveis: acesso de ambos (Auditor interno e Auditor externo) ao mesmo trabalho com uma mesma linguagem técnica;
- Alcance dos trabalhos: os programas de trabalho devem ser comparados, analisados e compatibilizados quanto ao conteúdo, extensão, profundidade e oportunidade do exame;
- Compatibilização dos programas: evitar exames na mesma área com enfoques diferentes, num mesmo momento ou após o término do trabalho de um dos dois; ter adequada identificação da natureza (conteúdo) dos procedimentos de auditoria aplicados e extensão dos testes; A auditoria interna

deve realizar seus trabalhos antes da auditoria interna nas áreas onde os auditores externos farão certo trabalho complementar; a auditoria interna deverá realizar trabalho posterior ao trabalho da auditoria externa quando constatada deficiências no sistema contábil e de controles, que requeiram um exame mais detalhado para solução dos problemas, ou também quando da constatação de fraudes;

- Troca de informações: Dar-se-á por meio de contatos verbais, relatórios ou memorandos, com combinação prévia quanto ao acesso aos relatórios e papeis de trabalho.
- Ação conjunta: os auditores internos e independentes trabalharão conjuntamente no acompanhamento do inventário, na preparação de confirmação de saldos, na auditoria das demonstrações contábeis, em levantamentos especiais e em constatações de fraudes,

Em um trabalho dessa natureza é muito importante que auditor externo examine com base de testes e elementos comprobatórios do trabalho executado pelo auditor interno, e deve considerar fatores como se as linhas utilizadas pelo auditor interno sejam de um trabalho apropriado, seus programas de auditoria e de sistema internos adequados e seus relatórios sejam consistentes com os resultados no trabalho executado. Nessa integração o auditor externo pode usar os auditores internos para dar assistência direta na execução de um exame de acordo com as normas geralmente aceitas.

Os auditores internos podem ajudar na realização de testes de procedimentos. Quando o auditor independente fizer uso de ajuda dos auditores internos, se faz necessário que ele considere a competência e objetividade do trabalho com base nas circunstâncias, cabendo assim ao auditor independente o julgamento quanto a eficiência do controle interno da entidade auditada.

Em relação à associação entre controle interno e controle externo, são vários os autores que defendem que ambos devem atuar de forma integrada e congruente, cooperando e interagindo com o intuito de aumentar a eficácia e eficiência das organizações, diminuindo custos e aumentando a sua confiança e qualidade. As próprias entidades reguladoras de auditoria defendem a cooperação entre controle interno e controle externo.

O controle interno é considerado por alguns autores como um elemento de suma importância para o controle externo, na medida em que aumenta a confiança da

informação contábil para o controle externo, pois a estrutura, a funcionalidade, a competência técnica e o grau de integração do controle de uma organização funcionam como base para o controle externo (Filho, Lopes, Pederneiras, & Ferreira, 2008; Rodrigues, 2005). Outros autores enfatizam igualmente a necessidade de existir uma proporcionalidade entre ambos os controles, uma vez que o controle externo recorre, quase sempre, à informação prestada pelo controle interno sendo que um dos objetivos do controle interno é, precisamente, dar apoio ao controle externo (Diniz, Filho, Libonati & Fragoso, 2004).

Por esta razão, não é difícil perceber que uma maior interação e cooperação entre os dois tipos de controle é capaz de exercer uma maior transparência ao nível da gestão, e a possibilidade de detecção de erros e irregularidades de forma mais rápida e eficaz, sendo importante para qualquer entidade.

Assim sendo, é possível verificar que a cooperação e a integração entre controle interno e auditoria externa é vantajosa para ambos. Diante disto, resta-nos tentar perceber quais são essas vantagens da associação e da integração entre auditoria externa e controle interno, especificamente no que diz respeito à diminuição ou não dos seus custos e aos procedimentos de auditoria a adotar.

9. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A auditoria surgiu com a necessidade de confirmação dos registros contábeis e em virtude do desenvolvimento econômico e da implantação de taxas e imposto de renda baseado nos resultados apurados pela empresa no fim de seus exercícios.

Pode-se concluir que a associação entre auditoria externa e auditoria interna (intimamente relacionados com controle externo e controle interno) fica cada vez mais evidente a existência da necessidade direta de uma integração e cooperação entre ambos os tipos de auditoria. As próprias entidades reguladoras defendem essa necessidade de cooperação através das suas normas.

O trabalho da auditoria interna e externa deve ser coordenado com o intuito de garantir uma cobertura apropriada, a diminuição da duplicação de esforços e promover o alcance da máxima eficácia da auditoria, para isso é preciso que haja reuniões

periódicas entre os auditores internos e externos para discussão de assuntos mútuos; acesso recíproco a papéis de trabalho, bem como a programas de auditoria, trocas de relatórios de auditoria e cartas de representação, compreensão por ambas as partes das técnicas, métodos e terminologias utilizadas, bem como tudo o que diz respeito à cooperação entre auditoria interna e externa.

O trabalho do auditor externo ou independente deve cobrir todas as áreas da empresa em determinado período e também promover a racionalização dos custos, tempo e esforços, e nisso consiste a necessidade e importância da integração entre esses dois controles para a realização de um bom trabalho movido por recomendações compatíveis e inovadoras, aumentarem a eficiência e eficácia do processo auditorial e trazer benefícios efetivos para a entidade auditada.

Sem mais, espero que esse trabalho seja de verdadeira relevância tanto acadêmica quanto profissional e que sirva de alerta para que os futuros auditores internos ou externos sintam a importância de trabalharem sempre juntos de maneira integrada e profissional. Para estudos futuro sugere-se que, dentro das possibilidades e com ajuda dos órgãos competentes possa ser feita uma pesquisa mais aprofundada a cerca dos impactos dessa integração e com uma complementação como um questionário ou mesmo um estudo de caso.

REFERÊNCIAS

CREPALDI, Silvio Aparecido. Auditoria Contábil: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

Diniz, J., Filho, J., Libonati, J., & Fragoso, A. (2004). Controle interno na administração pública municipal: aplicação da análise discriminante para modelar uma congruência com o controle externo. Comunicação apresentada no 4º Congresso de Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo.

DIAS, Geisa; MOURA, Iraildo; SILVA, Marcus. *O uso dos sistemas de informações contábeis como apoio nas decisões gerenciais*. Faculdade Bahiana de Ciências-FABAC- Salvador/BA. Disponível em 2008.

Evolução Histórica da Auditoria. Disponível em <http://www.selecttaudidores.com.br>. Acesso em 12 de Dezembro de 2013.

Filho, A. R., Jacques, E. D. A., & Marina, P. D. (2005). O controle interno como ferramenta para o sucesso empresarial. *Revista Eletrônica de Contabilidade*, 1, 107-118.

Filho, J., Lopes, J., Pederneiras, M., & Ferreira, J. (2008). Controle interno, controle externo e controle social: Análise comparativa da percepção dos profissionais de controle interno de entidades das três esferas da administração pública. *Revista Universo Contábil*, 4, 48-63.

HENDRIKSEN, E. S. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999.

IBRACON, <www.ibracon.com.br/noticias/destaque.asp?identificador=3617> Acesso em Novembro 2014.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL - IAIB, Op. Cit., pág.4 <www.ibracon.com.br/anexo.asp?idpagina=920> Acesso em Dezembro de 2014.

IUDICIBUS, Sergio de – “Teoria da contabilidade”/Sérgio de Iudécibus.- 8. ed – São Paulo: Atlas, 2006.

Morais, G., & Martins, I. (2007). Auditoria interna - Função e processo (3ª ed). Lisboa: Editora Áreas

MURCIA, Fernando Dal-Ri, - BORBA, José Alonso - Eduardo Schiehl. *Relevância dos redflags na avaliação do risco de fraudes nas demonstrações contábeis: a percepção de auditores independentes brasileiros*. Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337, Blumenau, v. 4, n. 1, p. 25-45, jan./mar. 2008. <www.bbronline.com.br> acesso em Abril de 2010.

Normas de auditoria independente das demonstrações contábeis NBC-T-11. <www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t11.htm> Acesso em Fevereiro de 2014.

Portal educação, escrito pelo colunista da pagina, Conceitos e a historia da auditoria. <http://www.portaleducacao.com.br/enfermagem/artigos/11297/conceitos-e-a-historia-da-auditoria#ixzz2vaOPGspb> Acesso em Janeiro de 2014.

Prodanov, Cleber Cristiano. Metodologia Científica [recurso eletrônico] : métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico/ Cleber Cristiano Prodanov, Ernani Cesar de Freitas – 2. Ed. – Novo Hamburgo: Feevale, 2013. Disponível em <http://docente.ifrn.edu.br/valcinetemacedo/disciplinas/metodologia-do-trabalho-cientifico/e-book-mtc>. Acesso em Março de 2014.

Sá, Antonio Lopes. Dicionário de contabilidade. Antonio Lopes de Sá, Ana Maria Lopes de Sá – 9. Ed. São Paulo: Atlas, 1995.