OS BENEFÍCIOS DO TRABALHO DO AUDITOR INTERNO E DO AUDITOR INDEPENDENTE DENTRO DAS ORGANIZAÇÕES

Luiz Gustavo dos Santos[1]

Clesiomar Resende[2]

RESUMO

O artigo tem como objetivo demonstrar a diferença, a função e os objetivos da auditoria interna e externa relatando o seu surgimento e as suas normas, discorrendo também sobre a diferença entre o trabalho do auditor independente e o trabalho do auditor interno, e a importância dos serviços desses profissionais para as instituições financeiras, agregando valor para as mesmas. Visa também apresentar o produto final do seu trabalho, sendo eles, o relatório que é emitido pelo auditor interno ou o parecer emitido pelo auditor externo, sendo eles emitidos com total imparcialidade, que demonstra as opiniões dos mesmos sobre as demonstrações contábeis analisadas, apresentando a situação financeira da empresa, sendo de suma importância para a tomada de decisões dos administradores e para que os investidores conheçam a real situação da empresa. Tende também evidenciar a sua relevância na detecção de erros e fraudes, mesmo que não seja a sua função, apresentando as normas a serem seguidas pelos profissionais de auditoria. O trabalho busca transmitir ao leitor a importância da auditoria externa não descartando a auditoria interna que também é de suma importância para a organização, sendo que as duas trabalhando em conjunto melhora o desempenho da empresa e facilita o trabalho do auditor externo, pois o mesmo poderá utilizar das informações da auditoria interna para fazer o seu relatório. A auditoria interna também tem muita relevância na detecção de erros e fraudes, já que seu trabalho é constante dentro da empresa, já a auditoria externa só realiza o seu parecer no final do exercício social.

PALAVRAS-CHAVE: Auditor externo; Auditor interno; Relatório; Parecer.

ABSTRACT

The purpose of this article was to demonstrate the difference, function and objectives of internal and external auditing by reporting on their emergence and their norms, as well as on the difference between the work of the independent auditor and the work of the internal auditor, and the importance of services to financial institutions, adding value to them. It is also intended to present the final product of their work, being they the report that is issued by the internal auditor or the opinion issued by the external auditor, being issued with total impartiality, which

[1] Discente Luiz Gustavo Dos Santos, 7° Período do curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Jussara FAJ. E-mail: luizg.13@outlook.com

[2] Professor Esp. Contador.

demonstrates the opinion of the same on the analyzed financial statements, presenting the situation and is of paramount importance for management decisions and for investors to know the real situation of the company. It also has to highlight its relevance in the detection of errors and fraud, even if it is not its function, presenting the norms to be followed by the audit professionals. The work seeks to convey to the reader the importance of external auditing, not ruling out the internal audit that is also of great importance for the institution, and the two working together improves the performance of the company and facilitates the work of the external auditor, you can use internal audit information to make your report. The internal audit also has a lot of relevance in the detection of errors and frauds, since its work is constant within the company, since the external audit only makes its opinion at the end of the fiscal year.

KEYWORDS: External auditor; Internal Auditor; Report; Purport.

INTRODUÇÃO

A auditoria surgiu diante da necessidade de informações verídicas resultante das demonstrações contábeis para os usuários internos e externos. Franco e Marra (2001, apud Carvalho e Pereira) considera que a auditoria tem como objetivo os elementos do controle do patrimônio que é administrado, abrangendo todos os registros contábeis para que seja comprovado a veracidade dos registros.

Segundo Cavalcanti (2012) auditoria externa é parte do avanço capitalista, antes desse avanço muitas empresas eram fechadas e pertenciam a grupos familiares. Com passar dos anos houve a ampliação dos mercados e o aumento da concorrência, obrigando as empesas a ampliarem as suas instalações fabris e administrativas.

A auditoria interna teve o seu surgimento diante da necessidade de empresas em ampla expansão, que situavam em localidades distantes, e necessitavam de acompanhamento e desenvolvimento das suas transações financeiras.

Pode se dizer que os profissionais de auditoria desempenham papeis diferentes dentro das instituições financeiras e há algumas exigências para que possam executar as suas atividades dentro dessas instituições, salientando que o auditor independente poderá ser pessoa física ou jurídica, não poderá ter vínculos empregatícios com a empresa a ser auditada, pois o mesmo tem o maior grau de independência, sendo o responsável pelo planejamento e execução ou revisão trimestral sobre as demonstrações contábeis.

O auditor interno é um profissional de confiança dos dirigentes é contratado pela empresa e tem vínculo empregatício com a mesma, com isso ele perde a sua independência. A sua área de atuação abrange todas as atividades da empresa, como a verificação constante dos controles interno, e a modificação de valores e a execução das rotinas administrativas. O mesmo

deve contribuir de uma forma bastante significativa para que se possa reduzir os riscos associados, para frequentes tomadas de decisões e até mesmo em alterações de planos.

Nesse estudo será abordado a seguinte problemática: A auditoria interna é realmente importante para as organizações?

O intuito de desenvolver esse artigo é contribuir de forma positiva no meio acadêmico e social. Na medida em que visa proporcionar informações aos leitores sobre os principais atributos de um auditor interno e externo para a organização e o reconhecimento das suas funções, tais como a importância e a eficácia da auditoria interna e externa, a postura ética, o papel e os deveres dos auditores.

O presente estudo tem como objetivo discorrer os assuntos envolvidos a auditoria contábil, como o papel dos auditores internos e externos e o produto final do seu trabalho. E também demonstrar as diferenças entre trabalho do auditor interno e do auditor externo dentro da empresa e a importância que esses dois profissionais agregam para as empresas que recebem os seus serviços, tanto para auxiliar na tomada de decisões e para a detecção de erros e fraudes.

O presente trabalho utilizou como metodologia bibliográfica diversas pesquisas bibliográficas em livros, artigos, pesquisas eletrônicas e vários autores, agregando um maior conhecimento no meio acadêmico.

Reiva Revista

1. AUDITORIA EXTERNA: Origem e Definição

A auditoria surgiu perante a obrigação de informações fidedignas advindas das demonstrações contábeis, para usuários internos e externos. Lins (2014, p. 03) considera que a auditoria significa conferência, análise e verificação.

Franco e Marra (2001) consideram que o objeto da auditoria é o conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrado, os quais abrangem os registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a veracidade dos registros e legitimidade dos atos da administração, bem como sua autenticidade na defesa dos interesses patrimoniais.

De acordo com Cavalcanti (2012) a auditoria externa ou auditoria independente teve sua origem no avanço do sistema capitalista. No início, as entidades eram fechadas e pertenciam a grupos familiares. Com o decorrer dos anos, houve a ampliação do mercado e o acirramento da concorrência, fazendo com que as empresas tivessem a necessidade de ampliar as suas instalações fabris e administrativas, investindo na tecnologia aprimorando os controles e

procedimentos internos no geral, visando reduzir os custos e tornando os seus produtos e serviços mais competitivos no mercado.

A auditoria externa também denominada como auditoria independente, se distingue da auditoria interna devido à independência da empresa como destaca Crepaldi (2013, p. 78 apud revista de administração e contabilidade).

A auditoria independente, no Brasil, pode ser definida como a auditoria contábil praticada por profissionais que não tenham vínculo com à empresa e esteja devidamente cadastrado na Comissão de Valores Imobiliários (CVM), visando demonstrar uma opinião sobre a adequação das demonstrações contábeis.

Ribeiro e Ribeiro (2012, p. 97) declaram que:

> A auditoria externa é realizada por auditores independentes contratados pela organização para examinar as suas demonstrações contábeis e expressar opinião por intermédio do relatório de auditoria, com o propósito de aumentar o grau de confiança dos usuários das respectivas demonstrações.

Os auditores independentes podem ser pessoas físicas ou jurídicas (empresas de auditoria), desde que estejam adequadamente habilitados para desempenhar a respectiva função.

O objeto de estudo do auditor independente são as demonstrações contábeis, entretanto a elaboração e manutenção destas, de acordo com Almeida (2012) é de obrigação primordial da administração da empresa, pertencendo ao auditor independente um parecer posterior à elaboração. Attie (2011) certifica que a finalidade da auditoria independente é emitir uma opinião a respeito das demonstrações após analisadas, sendo essa opinião expressa na emissão de um relatório, sendo que o mesmo é fundamental tanto para investidores, fisco e até mesmo para a própria empresa auditada, ganhando caráter em companhias de capital aberto.

A NBC T11, item 11.1.1.1 esclarece que:

> A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica.

O §3°, do artigo 177 da Lei das Sociedades Anônimas de 1976- Lei 6.404/76, refere-se a respeito da obrigatoriedade da auditoria externa: "As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)".

2. AS RESPONSABILIDADES DO AUDITOR INDEPENDENTE PERANTE AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

Os auditores independentes são responsáveis pelo planejamento, execução da auditoria e emissão do relatório de auditoria ou revisão limitadas trimestrais sobre as demonstrações financeiras individuais e consolidadas do grupo.

O auditor externo ou auditor independente não tem vínculo empregatício com a empresa auditada possui maior grau de independência, podendo executar a auditoria contábil. Seu trabalho tem como principal objetivo emitir um parecer ou opinião sobre as demonstrações contábeis, no sentido de verificar se estas refletem adequadamente a posição patrimonial ou financeira, o resultado das operações, as origens e aplicações de recursos da empresa examinada, obedecendo aos princípios fundamentais da contabilidade.

Segundo Cavalcanti (2007), o Auditor Externo normalmente realiza o serviço em duas fases, a preliminar e a final. A fase preliminar para ele representa as perspectivas que o Auditor faz a empresa antes do encerramento do exercício social, obtendo conhecimento sobre as operações e colhendo informações e dados, além de identificar previamente problemas com contabilidade, auditoria e impostos. O auditor analisa nesta fase parte das demonstrações financeiras (receitas, despesas, compras). A fase final, o Auditor faz uma visita a empresa após o encerramento do exercício social quando então ele completa o exame das demonstrações financeiras e emite sua opinião ou parecer.

O auditor independente- Pessoa Física e o Auditor Independente- Pessoa Jurídica, não pode prestar serviços para um mesmo cliente, por um prazo superior a cinco anos consecutivos, a partir da data da publicação da Instrução, que ocorreu em 19/05/1999. O rodizio deverá ocorrer a partir do 5º ano da contratação dos auditores, após este período é exigido um intervalo mínimo de três anos para a sua contratação (ROTATIVIDADE DOS AUDITORES INDEPENDENTES).

Os trabalhos de auditoria, é de interesse público, e são amparadas pela norma Independência – Trabalho de Auditoria e Revisão, que as firmas e os membros das equipes de auditoria, firmas e firmas em redes sejam independentes em relação com os clientes de auditoria.

Podemos definir a independência no âmbito da auditoria como: Independência de pensamento: é aquela que exige uma postura que permite a apresentação de conclusão que não sofra efeitos de influências que comprometam o julgamento profissional, permitindo que a pessoa possa atuar com total integridade, objetividade e ceticismo profissional.

Aparência de independência: ela irá visar evitar fatos e circunstâncias que sejam tão consideráveis a ponto de que um terceiro com experiência, conhecimento e bom censo provavelmente concluiria, considerando todos os fatos e circunstâncias específicas, que a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional da firma, ou de membro da equipe de auditoria ficaram comprometidos.

A independência em relação ao cliente de auditoria é requerida durante o período de contratação e o período envolvido pelas demonstrações contábeis. O período de contratação ocorre quando a equipe de auditoria passa a executar os serviços de auditoria. O período de contratação terá fim logo após a emissão do relatório de auditoria (Independia – Trabalhos de auditoria e Revisão).

A entidade deve se atentar para quando se torna um cliente de auditoria durante ou após o período que é coberto pelas demonstrações contábeis dentre as quais a firma emitirá relatório, avaliando se são criadas quaisquer ameaça a independência sendo por: (a) relacionamentos financeiros ou comerciais com o cliente de auditoria durante ou após o período coberto pelas demonstrações contábeis, porém antes da aceitação do trabalho de auditoria; (b) serviços prestados anteriormente ao cliente de auditoria.

As firmas especificamente prestam a seus clientes de auditoria uma série de serviços que não são de asseguração sendo eles condizentes com as suas habilidades e especialização. Quanto a prestação destes serviços que não são de asseguração, no entanto, pode criar ameaças a independência da firma ou até mesmo para os membros da equipe de auditoria. As ameaças que são criadas com frequência são ameaças de auto-revisão, de interesse próprio e de defesa do interesse do cliente.

Para a NBC PA 290 (R2) os serviços que não são de asseguração prestado para cliente de auditoria não compromete a independência da firma quando o cliente se torna entidade de interesse público se: (a) o serviço que não é de asseguração anterior cumpre as disposições desta Norma referentes aos clientes de auditoria que não são entidades de interesse público; (b) os serviços que não são permitidos segundo esta Norma para clientes de auditoria que não são entidades de interesse público são descontinuados antes ou assim que possível depois que o cliente se torna entidade de interesse público; (c) a firma aplica salvaguardas, quando necessário, para eliminar quaisquer ameaças à independência ou reduzi-las a um nível aceitável.

De acordo com a NBC PA 290 (R2) é de responsabilidade da administração a elaboração e a adequada apresentação das demonstrações contábeis, estando de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Essas responsabilidades incluem: determinar as políticas contábeis e o tratamento contábil nessas políticas; elaborar ou alterar documentos fonte ou

originar dados, em formato eletrônico ou outro formato, evidenciando a ocorrência de transação (por exemplo, pedidos de compra, registros de horas trabalhadas e pedidos de clientes); originar ou alterar lançamentos no livro diário ou determinar e aprovar as classificações contábeis de transações. (Alterado pela NBC PA 290 (R2)).

As modificações nos requisitos da Norma NBC PA 290 (R2) são permitidas se os usuários previstos dos relatórios: (a) tenham conhecimento sobre o objetivo e as limitações do relatório, e (b) concordam explicitamente com a aplicação dos requisitos de independência modificados. Os usuários previstos podem obter conhecimento sobre o objetivo e as limitações do relatório por meio da sua participação, direta ou indiretamente por intermédio de seu representante com poderes para atuar pelos usuários previstos, no estabelecimento da natureza e do escopo do trabalho. Essa participação aumenta a capacidade da firma de comunicar-se com os usuários previstos sobre assuntos de independência, incluindo as circunstâncias que são relevantes para a avaliação das ameaças à independência e as salvaguardas aplicáveis necessárias para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável, e para obter sua concordância sobre os requisitos de independência modificados que devem ser aplicados.

3. NORMAS PARA A ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE

A auditoria independente no Brasil até o ano de 2009, foi regulamentada pelas Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC T 11 que trata da Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). No entanto, no fim do ano de 2009 essas normas tiveram alterações visando adotar as Normas Internacionais de Auditoria, entrando em vigência no exercício de 2010.

O quadro demonstra as principais alterações no documento emitido pelo auditor independente entre a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis e da NBC TA – Normas Técnicas de Auditoria.

QUADRO 1. Alterações entre a NBC T 11 e a NBC TA

Alterações	**NBC T 11**	**NBC TA**
Nomenclatura	Parecer do auditor independente.	Relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis
Objetivo	É emissão de parecer sobre sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.	É aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários, mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável.
Definição do documento	Documento mediante o qual o auditor expressa sua opinião, de forma clara e objetiva, sobre demonstrações contábeis nele indicadas.	Opinião do auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável.
Classificação do documento/ opinião	Parecer: sem ressalva, com ressalva, adverso, com abstenção de opinião.	Opinião: não modificada ou sem modificações; modificada.
Estrutura do documento	Parecer sem ressalva: título, destinatário, parágrafo introdutório, parágrafo de extensão, parágrafo de opinião do auditor, nome da empresa. Parecer com ressalva: deve incluir as expressões "exceto por", "exceto quanto" ou com exceção de".	Estrutura do título, destinatário, parágrafo introdutório, responsabilidade da administração sobre as demonstrações contábeis, responsabilidade do auditor, opinião do auditor, outras responsabilidades relativas à emissão do relatório de auditoria, assinatura do auditor

		independente, endereço do auditor independente.

Fonte: Mota, Tavares e Machado (2012 p. 4,5)

O relatório do auditor independente, anteriormente denominado de parecer, caracteriza a opinião final do auditor sobre as demonstrações contábeis. As normas de auditoria que abordam esse assunto são as NBC TA 700, a NBC TA 701, a NBC TA 705 e a NBC TA 706.

O quadro a seguir apresenta as principais normas a serem seguidas para a elaboração do relatório do auditor independente e seus respectivos alcances:

QUADRO 2. Normas de Auditoria.

Normas		**Alcance**
NBC TA 700	Formação de opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis.	Trata da responsabilidade do auditor independente para formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis e trata da forma e do conteúdo do relatório a emitido como resultado da auditoria das demonstrações contábeis.
NBC TA 701	Comunicação dos principais assuntos de auditoria no relatório do auditor independente.	Trata da responsabilidade do auditor comunicar os principais assuntos de auditoria em seu relatório sobre as demonstrações contábeis, visando o julgamento do auditor sobre o que comunicar em seu relatório como a sua forma e o conteúdo da comunicação.
NBC TA 705	Modificações na opinião do auditor independente.	Trata da responsabilidade do auditor de emitir um relatório apropriado nas circunstâncias em que, ao formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis de acordo com a NBC TA 700, o auditor conclui que é necessária uma modificação em sua opinião sobre as demonstrações contábeis
NBC TA 706	Parágrafos de ênfase e parágrafos de outros	Trata de comunicações adicionais incluídas no relatório do auditor independente, quando:

	assuntos no relatório do auditor independente.	(a) chamar a atenção dos usuários para um assunto ou assuntos apresentados ou divulgados nas demonstrações contábeis, de tal importância que sejam fundamentais para o entendimento das demonstrações contábeis; (b) chamar a atenção dos usuários para quaisquer assuntos que não os apresentados ou divulgados nas demonstrações contábeis e que sejam relevantes para os usuários entenderem a auditoria, as responsabilidades do auditor ou o seu relatório.

Fonte: Normas Brasileiras de Contabilidade.

Cavalcanti (2012, p. 433) considera que o relatório do auditor independente padrão compreende basicamente quatro parágrafos: Identificação da Entidade, das demonstrações financeiras auditadas e do período auditado; Responsabilidade da administração sobre as demonstrações financeiras; Responsabilidade dos auditores independentes sobre as demonstrações financeiras; Opinião dos auditores independentes sobre as demonstrações financeiras.

Para Crepaldi (2013, p. 335) o parecer-padrão de auditoria é composto por parágrafos que informam a: Identificação das demonstrações contábeis e definição das responsabilidades da administração e do auditor; Extensão dos trabalhos; Opinião sobre as demonstrações contábeis.

De acordo com Santos (2012) o relatório de auditoria independente deve ser por escrito incluindo título visivelmente preciso, ser endereçado em conformidade com as circunstâncias do trabalho. Conforme o mesmo o relatório do auditor deve descrever as suas responsabilidades expressar opinião pertinentes as demonstrações contábeis baseado no trabalho de auditoria.

4. A ORIGEM DA AUDITORIA INTERNA E A SUA APLICABILIDADE

A auditoria interna surgiu em virtude da necessidade de empresas em ampla expansão onde suas filiais eram instaladas em localidades distantes, pois tinham que ter um acompanhamento e desenvolvimento das suas transações.

De acordo com a NBC T 12, aprovada pela resolução CFC nº 986, de 21 de novembro de 2003 a auditoria interna está estruturada em procedimentos, com aspecto técnico, objetivo

sistemático e disciplinado, e tem por finalidade incorporar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para a otimização dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não conformidades mencionadas nos relatórios.

A auditoria interna, mediante suas atividades de trabalho, auxilia a administração como meio de identificação de que todos os processos internos e políticos determinados pela companhia, assim como os sistemas contábeis e de controle interno, estão sendo efetivamente seguidos e que as operações realizadas estão sendo refletidas contabilmente, em conformidade com as normas preliminarmente estabelecidas (FERREIRA, 2004).

Para Crepaldi 2013 a auditoria interna é "uma atividade de avaliação independente dentro da empresa, que se destina a verificar as operações, como um serviço fornecido a administração. "

A auditoria interna tem como objetivo auxiliar todos os integrantes da administração no desempenho eficiente de suas funções e responsabilidades, elaborando análises, apreciações, recomendações e comentários pertinentes às atividades examinadas.

A auditoria interna pode ser executada tanto nas organizações públicas como privadas, não sendo de caráter obrigatório. Em plano geral, a auditoria interna tem uma vasta aplicabilidade, não limitando somente na área contábil. Temos no rol da auditoria interna ainda a: Auditoria na Área Operacional, Auditoria de Gestão, Auditoria de Sistemas Informatizados, Auditoria de qualidade e Auditoria Ambiental. Sendo a principal função de todas elas salvaguardar o patrimônio das organizações, independente do seu tamanho e porte (VASCONCELOS; PEREIRA 2004).

5. AS RESPONSABILIDADES DO AUDITOR INTERNO E SUAS OBRIGAÇÕES

A Auditoria Interna é uma atividade independente, destinada a acrescentar valor às organizações. Deverá ser um agente visionário, com atitudes e ideias voltadas para alavancar resultados, e não somente exercer atividades de controle interno.

O auditor interno é o profissional de confiança dos dirigentes, pois o mesmo é vinculado na empresa por meio de contrato trabalhista, sendo suas ações permanentes. A sua área de atuação abrange todas as atividades da empresa, prevalecendo a verificação constante dos controles internos, e a modificação de valores e a execução das rotinas administrativas (LIMA 2012).

O trabalho do Auditor Interno tem acompanhado a mudança da própria sociedade que, cada vez mais consciente das suas necessidades, passa a adotar uma postura mais voltada para o controle e garantia da qualidade dos serviços prestados (CARNEIRO 2013, p. 21).

O auditor interno por ser empregado da empresa perde a sua independência profissional. O mesmo deve ser muito zeloso e cumprir a ética, ficando evidente sua demasiada submissão aos administradores (VASCONCELOS; PEREIRA. 2011).

Para Crepaldi (2013) as responsabilidades do auditor interno devem ser:

- Informar e assessorar a administração e desincumbir-se das responsabilidades de maneira condizente com o código de Ética do Instituto dos Auditores Internos;
- Coordenar suas atividades com a de outros, de modo a agir com mais facilidade os objetivos da auditoria em benefício das atividades da empresa.

Oliver Lemant em sua obra diz: “ser auditor é responder à preocupação da administração, observem, façam o diagnóstico e o ponto da situação e apresentem-me vossas conclusões”.

O auditor interno deve contribuir de uma forma significativa para reduzir os riscos associados ao exercício das atividades de gestão, em um ambiente de competitividade e que lhes exige frequentes tomadas de decisão e alterações de planos.

As competências técnicas e comportamentais são fundamentais para que se tenha o êxito na auditoria interna. O auditor interno deverá possuir no desenvolvimento da sua atividade esses dois tipos de competências, na qual as competências técnicas irão abranger os levantamentos e análise de dados; análises financeiras; Competências Judiciais e sensibilização de fraudes; Identificação dos tipos de controle; Entrevistas; Qualidades do Conhecimento/ ISO; Negociação; Análises de Riscos; Amostragem e estatística; Gestão de qualidade total; Conhecimento do negócio; Uso da tecnologia de informação. Já as competências Comportamentais têm como função a Confidencialidade; Facilitar; Sensibilidade de governança e ética; Competências interpessoais; Liderança; Objetividade; Construção de relações; Gestão do pessoal; Formação da equipe; Trabalhar de forma independente; Trabalhar bem com todos os níveis da gestão.

O profissional desta área deve estar permanentemente atualizado, através de estudos contínuos, adequando-se e adaptando-se às novas exigências do mercado. O auditor, no exercício das atividades de auditoria, deve possuir um conjunto de conhecimentos técnicos, experiência e capacidade para as tarefas que executa, conhecimentos de disciplinas específicas para o adequado cumprimento do objetivo da auditoria. A competência profissional é adquirida pela aplicação prática dos conhecimentos técnicos. O somatório de conhecimento e

experiências obtidas entre várias situações contribuí para o desenvolvimento profissional (CARNEIRO; 2013 p.22)

De acordo com Carneiro (2013) o auditor interno, tal como qualquer outro profissional, tem direitos e obrigações decorrentes do exercício de sua atividade. Tem a obrigação de desenvolver as suas tarefas com zelo e qualidade técnica (responsabilidade funcional). Tem o dever de obediência às normas que regulam o exercício da profissão, o dever moral para consigo mesmo e para com a sociedade (responsabilidades ético-sociais). Por fim, mas não menos importante, tem a obrigação de manter independência na sua opinião, procurando uma visão verdadeira e apropriada dos fatos analisados.

Segundo Attie, (1998, p. 55):

> As normas de auditoria diferem dos procedimentos de auditoria, uma vez que eles se relacionam com ações a serem praticadas, conquanto as normas tratam das medidas de qualidade na execução destas ações e dos objetivos a serem alcançados através dos procedimentos. As normas dizem respeito não apenas às qualidades profissionais do auditor, mas também a sua avaliação pessoal pelo exame efetuado e do relatório emitido.

6. O PAPEL DO AUDITOR INTERNO E EXTERNO EM PREVENIR E DETECTAR ERROS E FRAUDES

Grande parte das empresas acreditam que o objeto principal do auditor é detectar e proteger contra erros, fraudes e de evitar multas fiscais, desconsiderando a importância dos objetos essenciais como a eficácia e a eficiência.

Os auditores têm como finalidade a apuração dos erros e fraudes, ocorrendo através das revisões completas de documentos relativos a conta analisada e dos registros contábeis, podendo ser confundida com a perícia contábil, pois a mesma consiste em uma análise de menor relevância (FERREIRA; 2004 p. 36)

Lima et al. (2014) considera que o auditor independente verifica e mede o grau de confiança do controle interno que se possa atribuir às demonstrações financeiras, pois o mesmo não se preocupa em detectar ou prevenir fraudes, a não ser que as mesmas prejudiquem consideravelmente as demonstrações contábeis em análise, de acordo com a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 700/91, sendo aprovado as normas de auditoria independente das demonstrações contábeis, apresentado nos itens 11.1.4.3 e 11.1.4.4, sobre a obrigação e responsabilidade que o auditor independente deve considerar em relação aos erros e fraudes:

- 11.1.4.3 – Ao detectar erros relevantes e quaisquer fraudes no decorrer dos seus trabalhos, o auditor tem a obrigação de comunica-los à administração da entidade e sugerir medidas corretivas, informando sobre os possíveis efeitos no seu parecer, caso elas não sejam adotadas.
- 11.1.4.4 – A responsabilidade primária na prevenção e detecção de fraudes e erros é da administração da entidade, através da implementação e manutenção de adequado sistema contábil e controle interno. Entretanto, o auditor deve planejar seu trabalho de forma a detectar fraudes e erros que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.

A detecção de fraudes não é uma atividade simples de se realizar, pois quem planeja fraudes normalmente são pessoas intelectuais e tentam preservar-se de quaisquer suspeitas, sendo utilizado vários meios, até mesmo as facilidades que a tecnologia oferece. Em compensação a detecção do erro e mais simples pois o mesmo vem sempre acompanhado de falhas, tornando evidente que houve o erro devido à incompetência por parte de quem efetuou ou desenvolveu (CAVALHEIRO et al 2017).

Para Lima et al. (2014) a auditoria será capaz de identificar a fraude mais facilmente de acordo com o seu tipo. As fraudes que deixam vestígios nos registros contábeis podem ser detectadas através de auditorias internas bem efetuadas, comprovando-se na maioria das vezes a saída de dinheiro da empresa diretamente para os fraudadores. Para a fraude extra contábil, é necessário se utilizar da auditoria externa, pesquisando principalmente em fontes externas, que geralmente envolvem valores elevados e podem existir há um bom tempo.

De acordo com SIMÃO et al, os auditores utilizam algumas estratégias e técnicas para identificar e determinar as fraudes contra a organização que são: conciliação de saldos e contas, análise comparativa, inspeção de documentos, inspeção física (estoques), confirmação com terceiros, investigação a agentes internos e externos (funcionários, clientes, fornecedores, etc.), aplicação de números e conformidade dos procedimentos internos.

7. O PARECER DO AUDITOR INDEPENDENTE VERSUS O RELATÓRIO DO AUDITOR INTERNO

O parecer, é uma manifestação de opinião, sendo ele fundamentado nas evidências e provas que o auditor independente agrega ao longo da execução dos trabalhos, as quais são obtidas através dos procedimentos de auditoria, definidos como “um conjunto de técnicas que o auditor utiliza para obter as evidências sobre as informações das demonstrações financeiras” (ALMEIDA, 2003).

Araújo (2003, p. 71) afirma que “o parecer do auditor independente desempenha uma função da maior relevância no cenário empresarial, em virtude de assegurar a lisura dos informes contábeis”. A opinião do auditor, exposta por meio do parecer, sintetiza o conceito por ele formado acerca das demonstrações contábeis publicadas. Se o auditor detectar a ocorrência de eventos subsequentes relevantes, na realização do trabalho, deve considerar no seu parecer os respectivos efeitos, “mencionando-os como ressalva ou em parágrafo de ênfase, quando não ajustadas ou reveladas adequadamente” (NBC T 11.16.1.2). Salienta-se que o CFC, consistente com o estabelecido na norma NBC T 11.16, considera como evento subsequente, o ocorrido entre as datas do balanço e do parecer do auditor.

Para Franco e Marra o parecer do auditor independente deve demonstrar: a) a que ele se destina; b) que a administração auditada é responsável pela elaboração das demonstrações contábeis objeto de auditoria; c) a responsabilidade do auditor no trabalho executado; d) quais aos procedimentos de auditoria foram utilizados no decorrer do trabalho.

Crepaldi (2013, p. 219) considera que o relatório emitido pode ser de quatro tipos:

- Sem ressalvas, com emissão de carta de recomendações, quando o auditor-revisor finalizar, positivamente, sobre os trabalhos efetivados. A falta de emissão de carta de recomendações deve ser justificada pelo auditor-revisor em sua carta de encaminhamento do relatório da revisão ao CRE;
- Com ressalvas, pode ser quando

- O Auditor-Revisor encontrar falhas relevantes que, não requeiram, porém, a emissão de opinião adversa. Neste caso, é obrigatória a emissão de carta de recomendação; ou

- Foi estabelecida alguma limitação no escopo da revisão que impeça o auditor-revisor de executar um ou mais procedimentos requeridos. Neste caso, a emissão da carta de recomendações pode não ser solicitada, dependendo das causas das limitações apresentadas no escopo da revisão;

- Com opinião adversa, é obrigatório a emissão da carta de recomendação, identificando as falhas que evidenciem as políticas e os procedimentos de qualidades que não estão em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e Profissionais, editadas pelo CFC e, quando aplicável, com as normas emitidas por órgãos reguladores.
- Com abstenção de opinião, a carta de recomendação é obrigatória, tendo em vista que as limitações impostas ao trabalho foram tão relevantes que o auditor-revisor não tem condições de concluir sobre a revisão.

A última fase do trabalho do auditor interno, deve retratar com o máximo rigor os resultados de todas as ações de controle, abrangendo todo tipo de anotações que o auditor considerar essenciais, com as evidências de auditoria recolhidas e documentadas (AUDIBRA, 1991).

O relatório é o documento pelo qual o auditor interno apresenta o resultado dos seus trabalhos, necessitando ser regido com objetividade e imparcialidade expressando de forma clara as suas conclusões, recomendações e providências a serem tomadas pela administração (Sílvia Marília p. 14).

CONCLUSÃO

Conclui-se que este trabalho demonstrar de forma geral uma abordagem sobre auditoria, referenciando o surgimento da auditoria externa e interna, e a função dos profissionais de auditoria, e as normas que os mesmos devem seguir para a realização dos seus trabalhos, e a sua importância para as empresas, tanto para análise das demonstrações contábeis quanto para detecção de erros e fraudes.

Pode se dizer que a auditoria é fundamental nas empresas, pois o seu propósito maior não é descobrir erros e fraudes, a não ser que os mesmos prejudiquem consideravelmente as demonstrações contábeis em análise, onde ficará evidente em análise pelos auditores que devem evidenciar em seu relatório ou parecer, para que a empresa possa tomar as medidas cabíveis. Pois a detecção de erros e fraudes não é uma atividade simples para ser realizada, pois quem planeja a fraude são pessoas inteligentes que tentam se preservar de quaisquer suspeitas, já a detecção do erro é mais simples pois o mesmo sempre é acompanhado de falhas o que o torna bastante evidente.

Levando-se em consideração que a Auditoria Interna é uma atividade independente, destinada a acrescentar valor às organizações. Deverá ser um agente visionário, com atitudes e ideias voltadas para alavancar resultados, e não somente exercer atividades de controle interno.

A auditoria externa também denominada como auditoria independente, se distingue da auditoria interna devido à independência da empresa.

As atividades realizadas pela auditoria interna e pela auditoria independente oferecem proteção ao patrimônio da organização e garantias aos administradores, proprietários, fisco e financiadores, sendo que, sob o aspecto administrativo, contribuem para a redução da ineficiência, negligência, incapacidade improbidade de empregados e administradores, sob o aspecto patrimonial, possibilita o melhor controle de bens, direitos e obrigações que constituem

o patrimônio, sob o aspecto fiscal, traduzindo-se no fator de mais rigoroso cumprimento das obrigações fiscais, resguardando o patrimônio contra multas.

Este artigo visa mostrar como é realizado o trabalho de cada um desses profissionais, e como deve ser o processo para realização das análises das demonstrações contábeis e as normas a serem aplicadas para a realização dessas analises. Deixando claro qual a função do auditor, pois para muitas empresas ele tem como objeto principal a detectar e protege-las contra os erros, fraudes e evitar multas fiscais, deixando de lado os objetos essenciais como a eficiência e eficácia desses profissionais.

Acredita-se que este trabalho poderá contribuir para melhorar o entendimento do funcionamento da auditoria interna e auditoria externa, e o trabalho do auditor interno e auditor independente, e seus relacionamentos de trabalho.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Karla Katiuscia Nóbrega de. **Uma análise crítica dos pareceres dos auditores independentes sobre demonstrações contábeis de empresas brasileiras.** 2006. 125 f., il. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) -Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília/UFPB/UFPE/UFRN, João Pessoa, 2006. <http://repositorio.unb.br/handle/10482/3449>. Acesso em 17 de fevereiro de 2019.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria** - Um curso Moderno e Completo. São Paulo: Editora Altas, 2012.

ATTIE, Willian**. Auditoria:** Conceitos e Aplicações. São Paulo: Editora Atlas S.A., 1998.

CARVALHO, Fábio Luiz de; PEREIRA, Nayara. **A Importância Da Auditoria Externa Na Detecção De Fraudes**. Disponível em: <https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/a_importancia_da_auditoria_externa_na_deteccao_de_fraudes.pdf> Acesso em 18 de abril de 2019.

CARNEIRO, Sílvia Eunice da Silva Martins.**Quais os atributos que um auditor interno deve ter**. Disponível em: <http://recipp.ipp.pt/handle/10400.22/1840>. Acesso em 05 de maio de 2019.

CAVALHEIRO, Kevin José; LORENZI, André; VIEIRA, Gabriel Elan; WINTER, Igor; CRESTANI, Leandro. **Como Lidar Com Fraudes Dentro Das Empresas Ao Realizar Uma Auditoria Interna.** Disponível em: <https://fasul.edu.br/projetos/app/webroot/files/controle_eventos/ce_producao/20171024-211537_arquivo.pdf>.acesso em 07 de maio de 2019.

Conselho Federal de Contabilidade. **NBC PA 290 (R2) – INDEPENDÊNCIA – TRABALHOS DE AUDITORIA E REVISÃO.** Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPA290(R2).pdf>. Acesso em 06 de maio de 2019.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil** - Teoria e Prática. São Paulo: Editora Atlas, 2013.

DUTRA, Marcelo Haendchen; ALBERTON, Luiz; BORNIA, Antonio Cezar. Sobre o "Parecer da Auditoria Independente" emitido no Brasil: uma reflexão. **Revista Brasileira de Contabilidade**, [S.l.], n. 176, p. 54-71, abr. 2012. ISSN 2526-8414. Disponível em: <http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/846>. Acesso em: 10 de fevereiro de 2019.

FERREIRA, Marco Antônio. **Auditoria Interna Normas, Procedimentos E Relações Com A Auditoria Independente**. Disponível em: <http://www.avm.edu.br/monopdf/30/marco%20antonio%20ferreira.pdf>. Acesso em 12 de maio de 2019.

JUSBRASIL. **Art. 177 da Lei das Sociedades Anonimas de 1976 - Lei 6404/76.** Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/topicos/11490153/artigo-177-da-lei-n-6404-de-15-de-dezembro-de-1976>. Acesso em 24 de fevereiro de 2019.

LIMA, Hyder Marcelo Araújo; MELO, Fernanda Augusta de Oliveira; REIS, Patrícia Nunes Costa; Lima, Cristiane Chagas de Souza; Oliveira, Vanderluci Mª de Souza. **Controle Interno como Ferramenta Essencial Contra Erros e Fraudes Dentro das Organizações.** Disponível em: <http://faculdadelasalle.edu.br/mic/anais/2016/L02.pdf#page=22>. Acesso em 12 de maio de 2019.

LIMA, Kairo Rossi; SILVEIRA, Thais Ramos da; BARBOSA, Wangler Honiton. **A importância da auditoria para a prevenção de erros e fraudes na organização**. Disponível em: <http://periodicos.unifacef.com.br/index.php/dialogoscont/article/view/1226/896>. Acesso em 06 de maio de 2019.

MIRNA Muraro; DIOGO Rota; MACHADO, Amanda De Almeida**. Relatório de auditoria independente: análise das modificações na opinião do auditor nas demonstrações contábeis publicadas no jornal do comércio.** Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/convencao/arquivos/trabalhos/cientificos/relatorio_de_auditoria_independente_796.pdf>. Acesso em 05 de março de 2019.

MOTA, Renato Henrique Gurgel; TAVARES, Adilson de Lima, MACHADO, Márcia Reis. **Relatórios de Auditoria Independente: Um Estudo dos Parágrafos de Ênfase e de Outros Assuntos das Empresas Listadas na Bm&Fbovespa.** Disponível em: <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2012_CON2892.pdf> Acesso em 06 de abril de 2019

MOURA, Renan Gomes de; LOPES, Paloma de Lavor; Faria, Sandi Siqueira Louzada Amum. **O papel da Auditoria externa no combate à sonegação.** Disponível em: <http://revistas.unifoa.edu.br/index.php/cadernos/article/view/402>. Acesso em 06 de maio de 2019.

NETO, Geraldo Joaquim da Silva; CRUZ, Vera Lúcia; SANTOS, Ramon Rodrigues. **OS TIPOS DE RELATÓRIOS DE AUDITORIA EM FUNDOS DE PENSÃO NO BRASIL.** Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6786927>. Acesso em 17 de fevereiro de 2019.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE – **NBC TA 701**, DE 17 DE JUNHO DE 2016. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA701.pdf> .Acesso em 05 de março de 2019.

RODRIGUES, Silvia Marília Fonseca da Silva. **O AUDITOR INTERNO E A GESTÃO DO RISCO EMPRESARIAL.** Disponível em: <http://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/5157/1/DM_S%C3%ADlvia%20Rodrigues_2014.pdf>. Acesso em 08 de maio de 2019.

SANTOS, Anderson Clivatti et al. **AUDITORIA INDEPENDENTE: UM ESTUDO DOS PARECERES EMITIDOS SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE EMPRESAS BRASILEIRAS LISTADAS NA BOVESPA E NA NYSE**. Revista Universo Contábil, [S.l.], v. 5, n. 4, p. 44-62, dez. 2009. ISSN 1809-3337. Disponível em: <http://gorila.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/1159>. Acesso em: 04 de maio de 2019.

SANTOS, Evelyn dos; OLIVEIRA, Neylane dos Santos; CONCEIÇÃO, Mirian Gomes. **Características dos Pareceres de Auditoria Independente emitidos sobre as Demonstrações Contábeis das empresas do setor agropecuário listadas na BM&F BOVESPA.** Disponível em: <http://www.reacfat.web7003.uni5.net/index.php/reac/article/view/158>. Acesso em 10 de fevereiro de 2019.

SPRENGER, Kelim Bernardes; SILVESTRE, Adalene Olivia; LAUREANO, Rodrigo Vargas. **RELATÓRIO DE AUDITORIA INDEPENDENTE MODIFICADO E O RODÍZIO DE FIRMA DE AUDITORIA.** Disponível em: <https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos162016/262.pdf>. Acesso em 10 de fevereiro de 2019.

SVERSUT, Camila Ruccini; CAETANO, Isabela Sgobbi; PORTEIRA, Mário Henrique Sellis. **O RELATÓRIO DO AUDITOR INDEPENDENTE E SEU PAPEL NA AUDITORIA EXTERNA**. Disponível em: <http://ojs.toledo.br/index.php/gestaoetecnologia/article/view/2871/290>. Acesso em 11 de fevereiro de 2019.

VASCONCELOS, Yumara Lúcia; PEREIRA, Anísio Cândido. **A importância da auditoria interna no processo decisório das empresas. Revista Brasileira de Contabilidade**, [S.l.], n. 149, p. 64-77, ago. 2011. ISSN 2526-8414. Disponível em: <http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/382>. Acesso em: 17 maio 2019.

SIMÃO, Elani Santana de Oliveira; SIMÃO, Rivaldo do Ramos; PAIVA, Simone Bastos; Paulo Gildo de Oliveira Lima. **CONTROLE INTERNO E PREVENÇÃO CONTRA AS FRAUDES CONTÁBEIS NAS ORGANIZAÇÕES PRIVADAS: UMA PARCERIA VIRTUOSA.** Disponível em:

<http://www.convibra.com.br/upload/paper/2012/33/2012_33_4958.pdf>. Acesso em 05 de maio de 2019.

PORTAL DE CONTABILIDADE. **ROTATIVIDADE DOS AUDITORES INDEPENDENTES.** Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/rotatividadedeauditores.htm>. Acesso em 27 de maio de 2019.

Reiva Revista