

## **CONTRIBUIÇÃO DA AUDITORIA INTERNA PARA OS TRABALHOS DA AUDITORIA EXTERNA**

Henrique Formigoni<sup>1</sup>  
Liliane Cristina Segura<sup>2</sup>  
Camila Maria Santos da Silva  
Rayssa Cristina de Sousa Silvino  
Tainara Cavalcante dos Santos

### **Resumo**

O presente trabalho tem por objetivo analisar como a auditoria interna contribui com o desenvolvimento dos trabalhos realizados pela auditoria externa. Desenvolveu-se uma pesquisa do tipo descritiva, com abordagem qualitativa, cuja população são 15 empresas associadas ao Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA-Brasil), que possuem auditores internos e externos concomitantemente e que possuem certificação Quality Assessment (QA), que analisa a conformidade da auditoria interna das empresas com as normas definidas pela IPPF (Estrutura Internacional de Práticas Profissionais). Dessas, foram indicadas pelo IIA-Brasil 7 empresas, sendo, então, enviado eletronicamente um questionário semiestruturado com 14 questões abertas e 12 fechadas aos responsáveis pela auditoria interna delas. Foram obtidas respostas de 4 empresas, cujos dados foram tratados por meio de um procedimento analítico geral. Foi possível constatar que a auditoria interna possibilita o gerenciamento de riscos e traz eficácia à governança corporativa da empresa através dos testes de controle interno. Concluiu-se que apesar de o campo da auditoria interna e externa ser distinto, parte do trabalho desenvolvido pela auditoria interna pode ser utilizado pela auditoria externa, promovendo a eficácia e transparência das informações.

**Palavras-chave:** auditoria interna, auditoria externa.

### **Abstract**

The present study aims to analyze how the internal audit contributes to the development of the work carried out by the external audit. A descriptive research with a qualitative approach was carried out, with a population of 15 companies associated with the Institute of Internal Auditors of Brazil (IIA-Brazil), which have internal and external auditors concurrently with Quality Assurance (QA) certification, which examines the compliance of the internal auditing of companies with the standards defined by IFPP (International Framework of Professional Practices). Of these, 7 companies were indicated by the IIA-Brazil, and a semi-structured questionnaire was then sent electronically with 14 open questions and 12 closed to those responsible for their internal audit. Responses were obtained from 4 companies, whose data were treated by means of a general analytical procedure. It was possible to verify that the

---

<sup>1</sup> Universidade Presbiteriana Mackenzie

<sup>2</sup> Professora do Mestrado em Controladoria Empresarial na Universidade Presbiteriana Mackenzie



internal audit allows the management of risks and brings effectiveness to the corporate governance of the company through internal control tests. It was concluded that although the field of internal and external audit is distinct, part of the work carried out by the internal audit can be used by the external audit, promoting the effectiveness and transparency of the information.

**Keywords:** internal audit, external audit. Sector.

## 1. Introdução

Conforme The Institute of Internal Auditors (IIA, 2013), a atividade profissional de auditoria interna não é importante apenas para empresas de grande e médio porte, mas também pode ser igualmente importante para negócios menores, já que estes podem enfrentar ambientes igualmente complexos com uma estrutura organizacional menos formal e robusta para garantir a eficácia de seus processos de governança e gerenciamento de riscos.

Já no que diz respeito à auditoria externa, no Brasil, segundo o artigo 3º da Lei 11.638/2007, todas as empresas classificadas como de grande porte, independentemente do setor a que pertencem, devem ser auditadas por auditoria independente uma vez ao ano, exceto as instituições financeiras e seguradoras que possuem a obrigação de serem auditadas a cada seis meses. Segundo a referida Lei 11.638/2007, são classificadas como de grande porte as empresas com faturamento anual maior que 300 milhões de reais por ano ou que possuem ativos totais superiores a 240 milhões de reais.

Desta forma, pode-se classificar a auditoria de duas formas: externa e interna. Segundo Attie (1998, p.174), auditoria externa “é aquela realizada por profissional liberal, auditor independente, sem vínculo de emprego com a entidade auditada, e que poderá ser contratado para auditoria permanentemente ou eventualmente”. Já a auditoria interna tem como objetivo principal acompanhar os negócios da empresa, de forma constante, com equipe de auditores voltados exclusivamente aos trabalhos dessa organização, auxiliando-a a atingir os resultados esperados, focando na melhoria dos controles e processos, minimizando assim os riscos e proporcionando ao cliente interno segurança em relação aos controles que foram analisados.

Segundo o IIA (2015) a auditoria interna é bem posicionada para o auxílio aos conselhos das organizações através de sua supervisão do gerenciamento de riscos e governança, porém isso pode variar de acordo com a natureza, porte e tipo de organização, assim como os mercados que ela atende. Os auditores internos podem fornecer ao conselho insights independentes, objetivos e informações necessários para ter um entendimento abrangente dos riscos organizacionais. Por outro lado, a organização pode ter um diretor de riscos encarregado de auxiliar o conselho em suas responsabilidades de supervisão regularmente.

Diante disto, ambas as auditorias, interna e externa, possuem lugar de importância no mercado de trabalho, em função da credibilidade proporcionada pela opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis das empresas auditadas. A International Federation of Accountants (IFAC, 2009, p.72), através da ISA 200, esclarece que:

O objetivo de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras. Isto é atingido através da expressão de uma opinião do auditor sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável (...).

Segundo Bortolon et al. (2013), através da atuação do auditor independente é possível atestar aos acionistas e demais stakeholders que os relatórios financeiros da entidade são precisos e verdadeiros, tornando-se fundamental para a obtenção de transparência e confiabilidade nos relatórios financeiros.

As auditorias interna e externa possuem papel fundamental nas organizações; a auditoria interna, por meio de seus procedimentos, proporciona à auditoria externa maior segurança nas informações fornecidas pela organização, evitando retrabalhos, além disso permite a antecipação de possíveis problemas que sem a atuação da auditoria interna poderiam ser solucionados apenas nos últimos instantes (JESUS; APARECIDO, 2008). Dessa forma, o objetivo deste estudo é analisar como os trabalhos realizados pela auditoria interna contribui com o desenvolvimento dos trabalhos realizados pela auditoria externa.

Especificamente, buscou-se: i) identificar entre as empresas associadas ao IIAB, quais delas possuem auditoria interna e auditoria externa concomitantemente; e ii) analisar a eficiência dos procedimentos desenvolvidos pelos auditores internos e sua contribuição para a realização dos trabalhos da auditoria externa.

Este estudo se justifica, pois em uma organização, em que se exige que seus vários setores façam parte de um único todo, reunindo esforços coletivos para alcançar melhores resultados, torna-se inconcebível a inexistência de um setor atento às oportunidades de melhorias que possam, eventualmente, surgir (CREPALDI; BIANCHI, 2015).

As demonstrações contábeis tornaram-se ferramentas essenciais para os investidores e o fisco, pois é possível extrair informações a respeito de sua posição econômica, patrimonial e financeira, sendo primordial que a auditoria externa, possua um profundo conhecimento de seus clientes, suas particularidades, estratégias de negócios, investimentos, e utilize esses dados como diferencial estratégico frente a concorrência (ALMEIDA, 2015).

A legislação atribui uma grande responsabilidade ao auditor em relação à emissão do parecer sobre os trabalhos realizados em auditoria. O parecer de Auditoria destina-se, em geral, aos: acionistas, diretores, administradores, analistas de mercado, entidades financeiras, etc. Desta forma, este documento se torna relevante para seus usuários, já que, as informações contidas em seu interior são de extrema importância (CREPALDI; BIANCHI, 2015).

Conforme NBC TA 610/14, o auditor independente pode utilizar o trabalho dos auditores inteiros de duas formas distintas: através do uso da função de auditoria interna para obtenção de evidência de auditoria e ao utilizar os auditores internos na prestação de assistência direta ao auditor independente, fazendo parte de sua equipe de trabalho por meio de supervisão, direção e revisão do auditor independente.

A auditoria interna é executada por profissionais funcionários da empresa, que ficam responsáveis por compilar as informações a serem examinadas, em determinados períodos de tempo, observando a execução das políticas contábeis, a legislação, a eficiência e os aspectos tradicionais da empresa, proporcionando à auditoria externa maior segurança nas informações fornecidas pela organização e auxiliando na redução de custos com auditoria externa (ALMEIDA, 2015).

Para Castro et al. (2015), uma forma fundamental para aferir os riscos do cliente e assim definir a necessidade de extensão de análises e testes de auditoria é através da avaliação de controle interno. O sistema de controle interno verifica e assegura a proteção do patrimônio diante da verdade e autenticidade das informações contábeis e não contábeis da organização, através de conciliação de documentos e planos de contas (CREPALDI; BIANCHI, 2015). Portanto, a avaliação de controle interno é o ponto de partida para a auditoria das demonstrações contábeis, desta forma, os auditores dependem da qualidade do sistema de controle interno da organização

auditada, se tornando evidente o grau de correlação entre o gerenciamento de riscos advindos das decisões tomadas na organização e a qualidade dos controles que previne, corrige e revela (ANTUNES, 2016).

Neste sentido, conforme o IIA (2013, p. 5) a auditoria interna possui como foco a avaliação do controle interno da organização até a ótica do risco, pois os auditores internos através de sua atuação fornecem ao órgão de governança e à alta administração avaliações abrangentes baseadas no maior nível de independência e objetividade dentro da organização. A auditoria interna provê avaliações sobre a eficácia da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos. O escopo dessas avaliações, que é reportada à alta administração e ao órgão de governança, normalmente cobre:

Uma grande variedade de objetivos, incluindo a eficiência e a eficácia das operações; a salvaguarda de ativos; a confiabilidade e a integridade dos processos de reporte; e a conformidade com leis, regulamentos, políticas, procedimentos e contratos. Todos os elementos da estrutura de gerenciamento de riscos e controle interno, que inclui: o ambiente de controle interno; todos os elementos da estrutura de gerenciamento de riscos da organização (i.e. identificação de riscos, avaliação de riscos e resposta); informação e comunicação; e monitoramento. A empresa como um todo, divisões, subsidiárias, unidades de operação e funções - incluindo os processos do negócio, como vendas, produção, marketing, segurança, funções voltadas para o cliente e operações - assim como funções de suporte (ex., contabilidade de receita e despesas, recursos humanos, compras, folha de pagamento, orçamentos, gestão de infraestrutura e ativos, inventário e tecnologia da informação) (IIA, 2013, p. 5).

A NBC TA 610/14 orienta a auditoria externa na utilização dos trabalhos da auditoria interna, ressaltando que na fase de planejamento deve ser discutido o escopo do trabalho a ser realizado, salientando a leitura dos relatórios da auditoria interna para obtenção de entendimento da natureza e extensão dos procedimentos a serem executados, para aplicação de procedimentos adequados sobre o trabalho da auditoria interna para fins da efetivação de sua auditoria.

Neste sentido o tema justifica compreender como a auditoria interna auxilia no desenvolvimento dos trabalhos realizados pela auditoria externa, por meio de sua atuação cotidiana e seus procedimentos realizados.

Este trabalho visa compreender como a auditoria interna pode contribuir na realização dos procedimentos realizados pela auditoria externa, através da efetividade dos procedimentos realizados em sua atuação cotidiana nas empresas. Neste sentido, os resultados obtidos serão relevantes, para o meio acadêmico no que se refere ao enriquecimento do conhecimento, para as auditorias internas e externas no que diz respeito ao detalhamento dos procedimentos relativos aos trabalhos por elas realizados e propiciando uma aproximação entre ambas, revelando suas colaborações, e para as empresas em geral sobre a relevância do profissional auditor interno em seu ambiente empresarial.

A pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa, proposto neste estudo mostrou-se adequado para a coleta e tratamento de dados, em vista da utilização de um questionário, cujas respostas tiveram uma análise do discurso de cada respondente.

Como principal resultado foi possível constatar que a auditoria interna possibilita o gerenciamento de riscos e traz eficácia à governança corporativa da empresa através dos testes de controle interno.

## 2. Fundamentação Teórica

O surgimento da auditoria, de fato, aconteceu em um momento onde a economia estava em constante crescimento ocasionado pela revolução industrial e pelo capitalismo. Com o crescimento do mercado e o aumento da concorrência, houve a necessidade de a empresa aumentar suas instalações fabris e administrativas, investir no desenvolvimento tecnológico e melhorar os controles e processos internos em geral, planejando a redução de custos e, portanto, tornando mais competitivos seus produtos e serviços no mercado (ALMEIDA, 2015).

Os investidores precisavam conhecer a posição patrimonial e financeira. Essa necessidade de informação era para que o investidor pudesse avaliar a segurança, a liquidez e a rentabilidade de seu futuro investimento, ou eventual risco de crédito (ALMEIDA, 2015).

A melhor forma de o investidor obter essas informações é por meio das demonstrações contábeis da empresa, que segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (Estrutura Conceitual CPC 00, 2008, p. 7):

O objetivo das demonstrações contábeis é fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mudanças na posição financeira da entidade, que sejam úteis a um grande número de usuários em suas avaliações e tomadas de decisão econômica.

Como medida de segurança contra a possibilidade de manipulação de informações, os investidores passaram a exigir que essas demonstrações fossem examinadas por um profissional independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica. Esse profissional, que examina as demonstrações contábeis da empresa e emite sua opinião sobre estas, é o auditor externo ou auditor independente (ALMEIDA, 2015).

Segundo Prado (2010), devido à expansão dos negócios a administração das empresas sentiu a necessidade de dar maior evidência às normas e aos procedimentos de controle interno, devido ao fato de o administrador não ter condições de realizar a supervisão de todos os setores pertencentes à entidade. Porém não haveria efetividade se não houvesse um departamento para verificar se estes procedimentos estavam sendo realizados pelos empregados da empresa.

De acordo com o COSO (2013), o ambiente de controle é um conjunto de normas, processos e estruturas que fornece a base para a condução do controle interno por toda a organização, abrangendo a integridade e os valores éticos da organização, os fatores que permitem à estrutura de governança cumprir com suas responsabilidades de inspeção da estrutura organizacional e da delegação de autoridade e responsabilidade, do processo de atrair, desenvolver e reter talentos competentes e do rigor em torno de medidas, incentivos e recompensas por performance. Desta forma, um ambiente de controle bem estruturado tem impacto pervasivo sobre todo o sistema de controle interno.

### 2.1 Auditoria Externa e seus Procedimentos

De acordo com Hernandez (2004), a auditoria externa é aquela que é feita por profissional liberal ou independente, sem vínculo empregatício com a empresa auditada. Sendo assim, seu vínculo é como prestador de serviço e dessa forma, o objetivo da auditoria externa é de expressar opinião quanto às demonstrações financeiras e se os princípios contábeis foram aplicados da forma correta no período das demonstrações.

A auditoria externa é aquela exercida por profissional liberal ou independente, sem qualquer subordinação com a empresa, tendo como objetivo primordial expressar a opinião se as demonstrações financeiras estão apresentadas de acordo com princípios de contabilidade geralmente aceitos e se esses princípios foram aplicados de forma consistente em relação ao período anterior (PINHEIRO e CUNHA, 2003, p.4).

Ou seja, normalmente os trabalhos efetuados por auditores externos, que são pessoas externas à empresa, que não fazem parte da sua folha de pagamento, tem por objetivo principal a emissão de uma opinião sobre Demonstrações Contábeis (Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração de Valor Adicionado e Notas Explicativas), opinando se estas estão de acordo com práticas contábeis, em todos os seus aspectos relevantes (CORDEIRO, 2013).

Essa atividade é realizada mediante contrato de prestação de serviços, e os testes de auditoria se espalham por onde haja necessidade de levantar questões que ajudam na conclusão dos trabalhos, sempre destacando a relevância e materialidade das informações (CORDEIRO, 2013).

A Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76, art. 177, com as alterações da Lei 11.638/2007) determinou que as demonstrações financeiras ou contábeis das empresas de grande porte, assim consideradas as sociedades ou conjunto de sociedades sobre controle comum que tiverem, no exercício anterior, ativo total superior a R\$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões, sejam obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários – CVM. Assim, essas sociedades, ainda que não constituídas sobre a forma de Sociedades Anônimas, deverão seguir as disposições legais em relação à obrigatoriedade de auditoria independente.

A importância da opinião do auditor independente é de tal relevância que as empresas de auditoria independente (ou auditores contábeis independentes) respondem, civilmente, pelos danos causados a terceiros em virtude de culpa ou dolo ao executar suas funções, conforme previsto no artigo 26, 2ª da Lei n. 6.385/76. Há, portanto, a necessidade de o auditor mencionar em seu parecer se os princípios contábeis foram adequadamente observados pelas empresas auditadas (SILVA, 2010).

Assim, um auditor externo está diretamente relacionado com os demonstrativos contábeis, se baseando nos controles contábeis executados na organização para avaliar a veracidade das informações contábeis e para garantir a proteção dos ativos da empresa, e por fim fornecer um parecer sobre as informações contábeis que foram auditadas (REZENDE; FAVERO 2004).

Segundo Fusiger et al. (2015), através da expressão da opinião do auditor, referente as demonstrações contábeis terem sido elaboradas com todos os aspectos relevantes, e considerando as práticas contábeis aplicáveis, há maior grau de confiabilidade por parte dos usuários das informações. Esses usuários abrangem desde os próprios administradores das organizações auditadas, bem como os fornecedores, investidores, autoridades, órgãos reguladores, entre outros, ou seja, aqueles que utilizam estas informações para tomada de decisões.

Neste sentido, Dantas et al. (2012) afirmam que a auditoria é essencial para prover confiança aos diversos participantes dos mercados de capital, e evidência que quanto maior for a qualidade

dos trabalhos desenvolvidos pelos auditores, mais justa, plena e adequada será a informação divulgada.

Entretanto, para Prado (2010) o auditor externo passa um período de tempo muito curto na empresa e seu trabalho está totalmente direcionado para o exame das demonstrações contábeis. Para atender à administração da empresa, é necessária uma auditoria mais periódica, com maior grau de profundidade, visando também as outras áreas não relacionadas com contabilidade (sistema de controle de qualidade, administração de pessoal etc.), surgindo assim a necessidade da auditoria interna.

## 2.2 Auditoria Interna e seus Procedimentos

O IIA-Brasil (1999) define auditoria interna da seguinte forma:

A auditoria interna é uma atividade independente, de garantia objetiva e consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização na consecução dos seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, de controle e de governação. (Tradução do IIA – Portugal).

A auditoria interna surgiu em virtude de a auditoria externa ter por objetivo essencialmente a emissão de uma opinião a respeito da fidedignidade das demonstrações contábeis da empresa. A função de estudo detalhado de políticas e procedimento interno coube à auditoria interna, que possui mais tempo para se empenhar às atividades de revisão dos processos (PRADO, 2010).

A auditoria interna trata-se de uma área na entidade que tem como objetivo verificar se os controles adotados estão sendo realizados de maneira correta, efetiva e em conformidade com as normas aplicáveis a organização.

A auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos (ATTIE, 2007, p.34).

Através da auditoria interna é possível averiguar a integridade, adequação e eficiência dos controles internos e das informações fiscais, contábeis, financeiras e operacionais da entidade, constituindo-se como um controle gerencial que visa a análise e avaliação da eficiência de outros controles, auxiliando todos os membros da administração no desempenho eficiente de suas funções (PRADO, 2010).

Segundo o IIA-Brasil (2015), por meio de sua atuação, a auditoria interna pode colaborar no atingimento de uma abordagem corporativa eficaz ao gerenciamento de riscos, focando nos riscos mitigados através de controles internos, enquanto outras funções podem focar na análise de outros riscos, para obter, assim, uma abordagem ainda maior. Dessa forma, une-se todas as funções engajadas em identificar, gerenciar e reportar riscos, resultando em um cenário mais abrangente do gerenciamento de riscos para a organização como um todo.

Além disso, conforme analisado por Moura (2013), a auditoria interna é peça chave para a detecção de fraude, pois através dos controles “antifraude”, controles internos e a gestão dos

riscos, têm se aumentado sua importância na detecção de fraude. A autora ressalta que, “as estatísticas mostram que 17% das fraudes relatadas foram detectadas através da auditoria interna, 14% das fraudes relatadas foram detectadas através da gestão do risco de fraude.”

Segundo o IIA-Brasil (2015), as técnicas adotadas pela auditoria interna para prestar assistência aos conselhos em suas responsabilidades de acompanhamento dos riscos, vão de simples planilhas de trabalho a sistemas elaborados e possuem como objetivo principal, conceder uma visão do gerenciamento de riscos corporativos (Enterprise Risk Management – ERM) e avaliação combinada.

Outro ponto fundamental é que, devido a casos marcantes de manipulação de resultados, como o da empresa Enron, por exemplo, a discussão sobre governança corporativa intensificou-se, levando à aprovação de regras rigorosas em alguns países, como nos Estados Unidos, por meio da Lei Sarbanes-Oxley - SOX (HALLAK; SILVA 2012). Sendo assim, algumas empresas vêm buscando melhorar sua forma de governança, cuja preocupação também recai sobre a auditoria interna, que funciona como um mecanismo de governança.

Conforme exposto pelo IIA-Brasil (2013), a auditoria interna contribui ativamente para uma governança organizacional eficaz, desde que haja com independência, por meio de uma equipe adequada e competente, visando uma atuação baseada nas normas internacionalmente reconhecidas para a atuação do auditor interno, cumprindo com suas obrigações de forma independente através de reporte a um nível suficientemente alto da organização e ao órgão respectivo de governança.

Portanto, a revisão do controle interno, por parte do trabalho do auditor, tem como alvo determinar sua qualidade, adequação e desempenho, a forma de como é inspecionado pela alta administração e sua economicidade em relação aos custos dos controles e atividades controladas e, finalmente, produzir uma base para definir a extensão de seus próprios testes, natureza e oportunidades de sua realização (CORDEIRO, 2013).

Os auditores internos devem analisar os meios usados para proteger o ativo contra inúmeros tipos de danos, como os que sucedem de roubo, incêndio, atividade ilícita e exposição dos bens as intempéries. Ao averiguarem a existência do ativo, devem utilizar procedimentos adequados para esse fim (CORDEIRO, 2013).

Segundo Cordeiro (2013), o auditor interno é um profissional que almeja responder às expectativas da administração sobre os maiores riscos da empresa, observando, aconselhando e esclarecendo os responsáveis envolvidos, persuadindo-os a inserir as ações corretivas necessárias. Além disso, é uma função de apoio à gestão, fundamentada num processo sistemático, aplicando processos de auditoria apropriados.

Embora a auditoria externa e a interna atuem sobre uma mesma base de trabalho, ambiente empresarial, os seus objetivos e fundamentos possuem peculiaridades que as distinguem fortemente. No Quadro 1 são apresentadas as principais diferenças entre a auditoria interna e a externa.

**Quadro 1** - Principais diferenças entre a auditoria interna e a externa

AUDITORIA INTERNA	AUDITORIA EXTERNA
Existe a relação direta de subordinação hierárquica, considerando que as atividades são executadas por colaboradores da própria empresa.	Não há relação de subordinação, pois as atividades são executadas por pessoas sem vínculo de emprego com a empresa.
Em razão de a atividade ser realizada por colaborador da empresa, normalmente existe maior abrangência nos exames que são executados, considerando que o profissional está o tempo todo na empresa auditada.	Devido à escassez de tempo para a realização dos exames, normalmente é executado com bases amostrais, que assegurem o mínimo de riscos para o auditor emitir a sua opinião.
Tem como principais objetivos avaliar os processos internos, adequação das práticas às expectativas da alta administração, melhoria contínua, e avaliação da eficácia organizacional.	Tem como principais objetivos a revisão das práticas administrativas, com reflexos nas demonstrações financeiras, pois a adequação dessas práticas atende a terceiros interessados na empresa, especialmente os investidores.
Há preocupação diretamente com a ocorrência de erros e fraudes, em todos os processos, pois a responsabilidade primária pela detecção destes é da alta administração.	Os erros e as fraudes são preocupações que devem contemplar o planejamento das atividades, principalmente relacionando estes com seus reflexos nas demonstrações financeiras.
O sistema de controle interno é permanentemente avaliado, possibilitando assim a revisão e aperfeiçoamento das rotinas na empresa.	O sistema de controle interno é base para a definição do escopo da auditoria, possibilitando a avaliação da necessidade de um maior ou menor aprofundamento.
Possibilita maior acompanhamento posterior à auditoria, evidenciando se as áreas/processos corrigiram os rumos.	O acompanhamento posterior à auditoria somente é possível quando da realização de nova auditoria, revisando os pontos falhos que foram detectados anteriormente.
O produto final da auditoria interna é um relatório detalhado com as observações e sugestões de melhorias com maior grau de detalhamento.	O produto final da auditoria é a emissão de um parecer sobre as demonstrações financeiras, acompanhado de um relatório com as observações e sugestões de melhorias, todavia normalmente com menor grau de detalhamento.
Envolvendo auditoria sobre demonstrações financeiras há necessidade de afiliação ao CRC – Conselho regional de Contabilidade, sendo desejável a afiliação junto ao AUDIBRA – instituto dos auditores internos do Brasil.	Há necessidade de afiliação ao CRC – Conselho regional de Contabilidade, e ao IBRACON – instituto dos auditores independentes do Brasil.

Fonte: Adaptado de CORDEIRO, 2013, p 26.

Com base no Quadro 1, podemos verificar semelhanças relevantes entre a atuação do auditor interno e do auditor externo nas organizações. Vale ressaltar que as principais diferenças se encontram na abrangência dos trabalhos efetuados, influenciando assim no seu impacto e influencia para determinadas mudanças na organização, pois o auditor interno possui mais profundidade em sua atuação, contribuindo mais ativamente no dia a dia das organizações se comparado com o auditor externo que possui uma atuação mais curta tendo assim uma constituição mais restrita.

### 3. Metodologia

De acordo com Richardson (2007), existem três classificações de pesquisa: exploratória, descritiva e explicativa. Conforme Gil (2002, p.42) “As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relação entre variáveis.”. Segundo Prodanov e Freitas (2013), nas

pesquisas descritivas, há a observação, registro, análise classificação e interpretação dos fatos, sem que o pesquisador interfira sobre eles, ou seja, os fenômenos são estudados sem ser manipulados pelo pesquisador. Portanto, tendo em vista que o presente estudo visa analisar, interpretar, e identificar as relações entre os trabalhos realizados pela auditoria interna e os trabalhos realizados pela auditoria externa ele possui característica de pesquisa descritiva.

Do ponto de vista da abordagem do problema, esta pesquisa tem caráter qualitativo que, conforme Richardson (2007, p. 90), “(...) pode ser caracterizada como a tentativa de uma compreensão detalhada dos significados e características situacionais apresentadas pelos entrevistados”.

Segundo Bergamaschi et al. (2010), a população consiste no total dos elementos passíveis de investigação, já a amostra são apenas os sujeitos que farão parte efetivamente da pesquisa. A população do presente estudo são as 15 empresas associadas ao Instituto dos Auditores Internos do Brasil e que possuem Quality Assessment (QA), certificação que analisa a conformidade da auditoria interna das empresas com as normas definidas o IPPF (Estrutura Internacional de Práticas Profissionais) bem como de outros regulamentos aplicáveis. A amostra consiste em 7 empresas associadas ao Instituto dos Auditores Internos do Brasil que possuem auditores internos e externos concomitantemente, encaminhamos o questionário via e-mail às 7 empresas e obtivemos resposta de 4 respondentes. Os sujeitos da pesquisa são os responsáveis pela auditoria interna de 4 empresas que possuem QA e auditores internos e externos concomitantemente.

A obtenção dos dados ocorreu por meio de um questionário semiestruturado com 14 questões abertas e 12 fechadas, enviado eletronicamente aos responsáveis pela auditoria interna de quatro empresas que possuem QA. Os dados coletados foram tratados por meio de um procedimento analítico geral. Segundo Miles e Huberman (1994), o procedimento analítico para a análise de dados qualitativos propicia maior riqueza de interpretações pois os dados de natureza qualitativa são fontes de descrição ricas que permitem maior envolvimento do público ao qual se apresentam.

Miles e Huberman apresentam um guia abrangente que deve ser utilizado para a análise de dados qualitativos. Segundo este guia, uma análise de dados deve conter:

1. Consolidação das respostas das entrevistas;
2. Codificação das respostas;
3. Categorização dos dados codificados; e
4. Depois de categorizados os dados estão prontos para interpretações e conclusões.

## 4. Resultados e Análise dos Dados

### 4.1. Perfil dos Respondentes

Com base no Quadro 2, verifica-se que três dos quatro entrevistados possuem especialização na área de Administração de Empresas e dois na área Contábil. Todos atuam na função de Gerente de Auditoria, dois há mais de 20 anos e os demais entre 6 e 20 anos.

**Quadro 2** – Dados dos Respondentes

	<b>RESPONDENTE 1</b>	<b>RESPONDENTE 2</b>	<b>RESPONDENTE 3</b>	<b>RESPONDENTE 4</b>
Graduação	Contabilidade/Administração/	Administração	Administração	Contabilidade

	Engenharia			
Formação Acadêmica	Mestrado	Pós-Graduação	Pós-Graduação	Pós-Graduação
Cargo/Função	Gerente de Auditoria	Gerente de Auditoria	Gerente de Auditoria	Gerente de Auditoria Interna
Tempo no Cargo/Função	Mais de 20 anos	De 6 a 10 anos	De 16 a 20 anos	Mais de 20 anos

## 4.2. Perfil das Empresas

Ao analisar-se o Quadro 3, verifica-se que 3 das 4 empresas em que atuam os profissionais entrevistados são do setor de Serviços. Três delas são de Economia Privada e apenas uma é de Economia Mista. A Receita Bruta Anual das empresas varia entre 3,5 bilhões a 10 bilhões. Referente ao número de integrantes das equipes de auditoria, duas das empresas possuem mais de 20 integrantes e as outras duas possuem entre 6 a 10 integrantes em suas equipes.

**Quadro 3** – Dados das Empresas

	EMPRESA 1	EMPRESA 2	EMPRESA 3	EMPRESA 4
Setor de Atuação da Empresa	Serviços	Indústria	Serviços	Serviços
Receita Bruta Anual	R\$ 10 bilhões <	3.9 bilhões	7,5 bilhões	3.5 bilhões
Número de Integrantes Equipe de Auditoria	+ de 20	6 a 10	+ de 20	6 a 10
Característica da Empresa	Economia Mista	Empresa Privada	Empresa Privada	Empresa Privada

## 4.3. Análise das Questões Abertas

Com relação à pergunta “Como você supervisiona os controles internos da empresa?”, dois respondentes afirmaram que a empresa possui um planejamento baseado na avaliação de risco de processos e sub processos, de acordo com a sua complexidade e relevância, para verificar a eficácia dos controles existentes em cada processo auditado, visando sempre a mitigação dos riscos existentes para a companhia. Essa avaliação é realizada anualmente em uma das empresas e bianualmente na outra. Em uma outra empresa, a avaliação realizada há mais de dez anos pela auditoria interna tem como objetivo cumprir a seção 404 da Lei Sarbanes-Oxley, que expõe que deve ser realizada anualmente uma avaliação de todos os controles e procedimentos internos para que sejam emitidos os relatórios financeiros. Desta forma, os exames são realizados pela auditoria interna e são supervisionados pelo comitê de auditoria, órgão de governança formado por três membros independentes do conselho de administração. Os diagnósticos são discutidos com os gestores diretamente responsáveis pela implantação e manutenção desses controles internos e os relatórios finais são encaminhados aos diretores envolvidos, ao diretor presidente e ao diretor financeiro, responsáveis pelas declarações que compõem o Form 20F, relatório arquivado anualmente na SEC. Uma das empresas informou que a supervisão dos controles internos é realizada por outra área da empresa.

No que se refere às questões “Como você estrutura e mantém controles internos adequados?”; “Quais são os procedimentos adotados para monitorar se os controles internos estão funcionando conforme previsto?”; “Como são realizadas as medidas corretivas para as deficiências nos controles internos da empresa?”; e “Como você e sua equipe verificam se os controles internos estão sendo realizados de maneira correta, efetiva e em conformidade com as normas aplicáveis à organização?”, verificou-se que a responsabilidade pela implantação e manutenção dos controles internos nas empresas é dos gestores e que a auditoria interna é

responsável pela avaliação a eficácia operacional dos controles internos, reportando os resultados à administração. Todos os controles que mitigam riscos relevantes já estão mapeados nas empresas, eles são testados anualmente pela auditoria interna e as eventuais falhas são comunicadas formalmente aos gestores responsáveis pela correção dos processos. Uma das empresas informou que são elaborados Planos de Ação sob responsabilidade das áreas (com data e responsáveis definidos), e posteriormente é efetuado follow-up pela Auditoria Interna de todas as ações.

Quanto às perguntas “Como você e sua equipe identificam e avaliam a importância e probabilidade de ocorrência de riscos corporativos?” e “Como você decide as ações para minimizar esses riscos?”, todos os respondentes informaram a existência de uma área específica para identificação e avaliação dos riscos corporativos. Quando as equipes de auditoria interna identificam riscos novos ou que devam ter suas avaliações revisadas, é efetuada a comunicação à área de gestão de riscos para que sejam adotadas as providências necessárias. As ações são definidas pelos próprios gestores e são submetidas à apreciação do comitê de riscos.

Com relação à pergunta “Como você comunica aos responsáveis pela governança o seu processo para identificar e minimizar os riscos de fraude?”, cada Gerente de Auditoria informou sua atuação com relação aos riscos de fraude e verificou-se diferenças entre elas. Em uma das empresas o gerente reporta administrativamente para o CEO da companhia e funcionalmente para o Comitê de Auditoria. A cada fechamento de auditoria é enviado o relatório e sumário executivo para os membros do Comitê de Auditoria. Em outras duas empresas as comunicações são feitas apenas por meio dos Relatórios de Auditoria e Apresentações; em uma delas, além dos relatórios de auditoria, há um canal de denúncia gerenciado pela Auditoria Interna, com pessoal próprio para investigação e trimestralmente é informado ao Conselho de Administração o resultado dos trabalhos de auditoria interna e das investigações de fraude e também é reunido o Comitê de Ética (Presidente, Diretor de RH e Gerente Geral de Auditoria Interna), para prestação de contas do canal (ou extraordinariamente, caso necessário).

No tocante às perguntas “Como você e sua equipe realizam o gerenciamento de riscos da empresa?” e “Quais as avaliações realizadas por você e sua equipe sobre a eficácia da governança corporativa da empresa?”, todos os respondentes informaram que o gerenciamento de riscos é responsabilidade da administração, e que por meio da atuação de suas equipes de auditoria é realizada a avaliação sobre a eficácia da governança corporativa da empresa. Duas equipes de auditoria se destacaram, pois uma delas realiza testes específicos dos controles que compõem o Ambiente Geral de Controles da empresa, abrangendo a efetividade das estruturas de governança, como o comitê de auditoria, a disseminação das regras de conduta, os treinamentos dos responsáveis diretos pela execução das atividades de controle, o processo de identificação e tratamento de eventuais irregularidades, a efetividade do canal de denúncias, entre outros, e a outra equipe possui uma matriz com todos os controles que deve-se testar em cada auditoria para verificar no final a eficácia da governança de cada processo.

Quanto às questões “Já ocorreu utilização dos trabalhos de sua equipe de auditoria interna por parte do auditor externo?” “Se sim, como foi realizada?”, Conforme as respostas analisadas, verificou-se que nos casos de utilização dos trabalhos da equipe de auditoria interna, por parte do auditor externo, foi utilizada a função da auditoria, através do recebimento pelo auditor independente dos relatórios da auditoria interna e utilização dos diagnósticos em sua avaliação da eficácia do sistema de controles internos, reduzindo, dependendo dos resultados, a quantidade de testes substantivos para validar os saldos das contas. Em uma das empresas o

respondente informou que o auditor independente realiza um acompanhamento dos trabalhos efetuados pela auditoria interna para posterior utilização dos resultados em suas avaliações.

## 5. Considerações Finais

Para assegurar que as respostas dos questionários estivessem condizentes com o objetivo geral, objetivo específicos e o referencial teórico, foi utilizada a Matriz de Amarração conforme verifica-se no quadro 4 (Resumo Conclusão). As respostas foram analisadas e confrontadas com as afirmações dos autores do referencial teórico, dessa forma, pode-se concluir que as empresas atendem o que é sugerido pela teoria.

O trabalho possui como objetivo geral, analisar como a auditoria interna contribui com o desenvolvimento dos trabalhos realizados pela auditoria externa; é possível identificar que a principal diferença está no direcionamento do seu trabalho, pois a auditoria interna tem como objetivo atender as necessidades da administração, já a auditoria externa principalmente para o “conforto” dos terceiros.

**Quadro 4** – Resumo Conclusão

QUESTÃO	SÍNTESE DAS RESPOSTAS	TEORIA
Supervisão dos controles internos	Anualmente, no caso de uma das empresas bianualmente, é realizado o planejamento pela auditoria interna onde são auditados os processos e controles internos para verificação da eficácia dos controles existentes visando a mitigação dos riscos existentes para a companhia.	"A auditoria interna é bem posicionada para o auxílio aos conselhos das organizações através de sua supervisão do gerenciamento de riscos e governança, porém isso pode variar de acordo com a natureza, porte e tipo de organização, assim como os mercados que ela atende." (IIA, 2015)
Estruturação, monitoria, correção e verificação da efetividade e conformidade dos controles internos	A implantação e manutenção dos controles internos nas empresas é de responsabilidade dos gestores, a auditoria interna realiza a avaliação a eficácia operacional dos controles internos, reportando os resultados à administração.	"A auditoria interna possui como foco a avaliação do controle interno da organização até a ótica do risco, pois os auditores internos através de sua atuação fornecem ao órgão de governança e à alta administração avaliações abrangentes baseadas no maior nível de independência e objetividade dentro da organização." (IIA, 2013)
Identificação e avaliação de riscos corporativos	Há uma área específica para identificação e avaliação dos riscos corporativos, quando a equipe de auditoria identifica riscos novos ela reporta a esta área para que sejam adotadas as providências necessárias.	"As técnicas adotadas pela auditoria interna para prestar assistência aos conselhos em suas responsabilidades de acompanhamento dos riscos, vão de simples planilhas de trabalho a sistemas elaborados e possuem como objetivo principal, conceder uma visão do gerenciamento de riscos corporativos (Enterprise Risk Management – ERM) e avaliação combinada." (IIA, 2015)
Gerenciamento de riscos e eficácia da governança corporativa	O gerenciamento de riscos é responsabilidade da administração, todas as equipes de auditoria interna avaliam a eficácia da governança corporativa da empresa através de testes do controle interno.	"A auditoria interna provê avaliações sobre a eficácia da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos." (IIA, 2013)
Utilização dos trabalhos por parte do auditor externo	Nos casos de utilização dos trabalhos de sua equipe de auditoria interna por parte do auditor externo, foi utilizada a função da auditoria interna, através do	Conforme NBC TA 610/14, o auditor independente pode utilizar o trabalho dos auditores internos de duas formas distintas: através do uso da função de auditoria interna

	recebimento pela auditoria externa dos relatórios da auditoria interna e utilização dos diagnósticos em sua avaliação da eficácia do sistema de controles internos.	para obtenção de evidência de auditoria e ao utilizar os auditores internos na prestação de assistência direta ao auditor independente, fazendo parte de sua equipe de trabalho por meio de supervisão, direção e revisão do auditor independente.
--	---	--

Dessa forma, com base na NBC TA 610/14, o auditor independente pode utilizar o trabalho dos auditores inteiros de duas formas distintas: através do uso da função de auditoria interna, para obtenção de evidência de auditoria, e utilizar os auditores internos na prestação de assistência direta ao auditor independente, fazendo parte de sua equipe de trabalho por meio de supervisão, direção e revisão do auditor independente. Sendo assim, pode-se concluir que, apesar de o campo da auditoria interna e externa ser distinto, parte do trabalho desenvolvido pela auditoria interna pode ser utilizado pela auditoria externa, com o objetivo de promover a eficácia e transparência das informações.

Neste sentido, recomendamos à auditoria externa a utilização dos trabalhos realizados pelo auditor interno pois dependendo dos resultados obtidos pode haver a redução de procedimentos substantivos para validação dos saldos das contas, aumento do conforto quanto aos controles internos e redução de custos à empresa pela redução de carga horária do auditor independente.

## Referências

- ALMEIDA, M.C. *Auditoria: Um Curso Moderno e Completo*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- ANTUNES, J. Lógica nebulosa para avaliar riscos na auditoria. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*, São Paulo, v. 2, n. 61, p. 80-91, 2016.
- ATTIE, W. *Auditoria: Conceitos e aplicações*. São Paulo: Atlas, 2007.
- BERGAMASCHI, D.P.; SOUZA, J.M.P.; HINNING, P.F. População, amostra, variável, coleta de dados, apuração de dados e apresentação tabular. *FSP/USP*. HEP 103 - Bioestatística aplicada a Nutrição, São Paulo, 2010.
- BORTOLON, P.M; SARLO NETO, A.; SANTOS, T.B. Custos de Auditoria e Governança Corporativa. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*, São Paulo, v. 24, n. 61, p. 27-36, 2013.
- BRASIL. *Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007*. Altera e revoga dispositivos da Lei 6404/76, e da Lei 6.385 de 7 de dezembro de 1976, e estabelece às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de Demonstrações Financeiras. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 27 maio 2017.
- CASTRO, W.B.L.; PELEIAS, I.R.; SILVA, G.P. Determinantes dos Honorários de Auditoria: um Estudo nas Empresas Listadas na BM&FBOVESPA, Brasil. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*, São Paulo, v. 26, n. 69, p. 261-273, 2015.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS COTÁBEIS, CPC 00 - *Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis*. Disponível em: <[http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento\\_conceitual.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento_conceitual.pdf)>. Acesso em: 03 maio 2017.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *NBC TA 610/14*. Dispõe sobre a Utilização do Trabalho de Auditoria Interna. Disponível em: <[cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC-TA-610-aud.doc](http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/02/NBC-TA-610-aud.doc)>. Acesso em: 29 setembro 2017.
- CORDEIRO, C.M.R. Auditoria Interna: qual a sua postura em um ambiente globalizado e

competitivo. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade*, São Paulo, n. 15, p. 11-12, nov. 2013.

CREPALDI, M.R.; BIANCHI, V.R. *A importância da auditoria interna*. Comunicação & Mercado, 2015. <<http://www.unigran.br/mercado/paginas/artigos10.php>> Acesso em: 18 abril 2017.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. COSO (2013). *Internal Control-Integrated Framework*. Disponível em: <<http://www.coso.org>>. Acesso em: 24 agosto 2017.

DANTAS, J.A.; CHAVES, S.M.T.; SOUSA, G.A.; SILVA, E.M. Concentração de auditoria no mercado de capitais brasileiro. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 6, n. 14, p. 4-21, 2012.

FUSIGER, P.; SILVA, L.M.; CARRARO, W.B.W.H. Auditoria Independente: principais infrações que acarretam em processo administrativo sancionador pela Comissão de Valores Mobiliários. *ConTexto*, v. 15, n. 30, p. 76-93, 2015.

GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HALLAK, R.T. P.; SILVA, A.L.C. Determinantes das despesas com serviços de auditoria e consultoria prestados pelos auditores independentes no Brasil. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*, São Paulo, v. 23, n. 60, p. 223-231, 2012.

HERNANDEZ, P. *Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

IFAC – INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *Facts about IFAC*. Disponível em: <[http://web.ifac.org/download/Facts\\_About\\_IFAC.pdf](http://web.ifac.org/download/Facts_About_IFAC.pdf)>. Acesso em: 10 abr. 2017.

IIA - THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. *Pulso Global da Auditoria Interna 2015*. Aproveitando Oportunidades em um Ambiente Dinâmico, Junho 2015. Altamonte Springs, 2015.

\_\_\_\_\_. *Declaração de Posicionamento do IIA*. As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles, Janeiro 2013. Altamonte Springs, 2013.

\_\_\_\_\_. *Internal Auditing Definition* 1999. Disponível em <<http://www.theiia.org/GTF/Def.htm>>. Acesso em 12 Jul. 2017.

JESUS, L.; APARECIDO, R. *A importância da auditoria interna nas organizações*: Portal da Contabilidade, 2008. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/auditoria-interna-organizacoes.htm>>. Acesso em: 09 abril 2017.

MANZINI, E. J. *A entrevista na pesquisa social*. Didática, São Paulo, v. 27, 1991.

MOURA, J. *Manipulação de Resultados e Auditoria*. Universidade Autónoma de Lisboa. Lisboa. 2013.

PINHEIRO, G.J.; CUNHA, L.R.S. A importância da Auditoria na detecção de fraudes. *Contabilidade Vista & Revista*. Belo Horizonte, v. 14, n. 01, p. 31-38, abr. 2003.

PRADO, A.P. *Auditoria interna e sua importância no processo decisório das empresas*. Instituto A Vez do Mestre. São Luís, 2010.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas*



Formigoni, H.; Segura, L. C.; Silva, C. M. S.; Silvino, R. C. S.; Santos, T. C.; Contribuição da Auditoria Interna para os Trabalhos da Auditoria Externa.

---

da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Universidade Feevale, 2013.

REZENDE, S.M.; FAVERO, H.L. *A importância do Controle Interno dentro das organizações*. 2004.

RICHARDSON, R. J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SILVA, S.P. *Auditoria independente no Brasil: evolução de 1997 a 2008 e fatores que podem influenciar a escolha de um auditor pela empresa auditada*. 2010. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.