

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS**

LUCIANO RODRIGUES

**O PAPEL DOS CONTROLES INTERNOS NA AUDITORIA: UMA  
ANÁLISE DAS DIFERENÇAS DO SEU USO PELO AUDITOR EXTERNO  
E INTERNO**

Trabalho de conclusão de curso de graduação apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, da Universidade do Rio Grande do Sul, como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Msc. Mário Guilherme Rebollo

Porto Alegre  
2014

# **O PAPEL DOS CONTROLES INTERNOS NA AUDITORIA: UMA ANÁLISE DAS DIFERENÇAS DO SEU USO PELO AUDITOR EXTERNO E INTERNO**

Autor: Luciano Rodrigues<sup>1</sup>  
lucianorodrigues90@gmail.com

## **RESUMO**

O presente trabalho tem por objetivo distinguir a abordagem do auditor interno e externo referente aos controles internos das empresas. Isso será feito através da pesquisa bibliográfica da matéria em questão e utilizando a experiência profissional em auditoria externa do bacharelado autor desse artigo. Em um primeiro momento, através de um breve histórico da auditoria e dos controles internos, pretende-se evidenciar a evolução do papel que ambos possuem dentro do ambiente empresarial. Após isso, serão discutidas as abordagens dos diferentes tipos de auditoria (interna e externa) sobre os controles internos, analisando os objetivos desses dois profissionais e a execução de seu trabalho na teoria e na prática, e como essa ferramenta auxilia no trabalho de ambos. A pesquisa realizada evidenciou que os trabalhos do auditor interno e externo, referente aos controles internos da empresa, diferem em três principais elementos: tipos de controle analisados, contribuição para o trabalho como um todo e comunicação (*report* de informações) com a administração da empresa.

Palavras-chave: Controles internos, Auditoria interna, Auditoria externa

## **ABSTRACT**

*The present work aims to distinguish the approach of internal and external auditors regarding the internal controls of companies. This will be done through literature review of the matter and using this student's professional experience in external audit. Firstly, through a brief history of audit and internal controls, we intend to highlight the changing role that both possess within the corporate environment. After that, we discuss the approaches of the different types of audit (internal and external) on internal controls, analyzing the objectives of these two professionals and execution of their work in theory and practice, and how this tool helps to work on both. The analysis revealed that the work of the internal and external auditors, regarding the company's internal controls, differ in three main elements: types of analyzed control, contribution to the work as a whole and communication (information report) with the company management.*

*Keywords: Internal controls, Internal audit, External audit*

---

<sup>1</sup>Bacharelado do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS).

## 1 INTRODUÇÃO

O controle interno é peça fundamental do funcionamento das empresas, é uma ferramenta que auxilia a administração a garantir que a condução dos seus negócios esteja no rumo proposto e de acordo com a política traçada.

As demonstrações contábeis das empresas são originárias dos seus diversos setores, é como se cada conta apresentada no balanço patrimonial depende-se das atividades de um setor específico da empresa. Logo, o processo de elaboração das demonstrações contábeis depende muito da informação fornecida por esses setores, que são os responsáveis por resguardar toda a informação correspondente à movimentação das contas naquele exercício. Uma forma de assegurar a fidedignidade dessas informações com os acontecimentos ao longo de todo o período e a transmissão adequada das mesmas para o setor da contabilidade é fazendo uso dos controles internos.

Percebe-se que, além da finalidade descrita no primeiro parágrafo, o controle interno é de extrema utilidade para a contabilidade, uma vez que auxilia na transmissão da informação contábil dentro da empresa. Além do trâmite interno da informação contábil, a mesma também precisa ser divulgada a seu público externo, podemos considerar a contabilidade como uma língua que precisa ser traduzida para as essas partes interessadas – acionistas, credores, governo, etc. E para respaldar que essa “tradução” esteja livre de erros, sejam eles causados por fraude ou erro, é que existe a figura do auditor contábil.

Evidencia-se, então, o vínculo do auditor, da informação contábil e dos controles internos da entidade, contudo, a auditoria se subdivide em interna e externa. Ambos os tipos de auditoria possuem ligação, de maneiras diferentes, com os controles internos da empresa. Este artigo objetiva, através da pesquisa bibliográfica, dissertando a respeito dos aspectos históricos, e a evolução da função desses profissionais, e utilizando a experiência profissional do bacharelado em auditoria externa, citando casos práticos de aplicação da teoria estudada, procurando evidenciar as diferenças de abordagens do trabalho de ambos os auditores (interno e externo) em relação aos controles internos da empresa auditada.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 AUDITORIA

Para Attie (1998, p. 25) a auditoria é:

uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado. O exame de auditoria engloba a verificação documental, os livros e registros com características controladores, a obtenção de evidências de informações de caráter interno ou externo que se relacionam com o controle patrimonial.

Para os autores Franco e Marra (2011) a auditoria pode ser definida como:

A técnica contábil que – através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade – objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com princípios fundamentais e normas de Contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômica financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

Para Crepaldi (2013, p. 3):

De forma bastante simples, pode-se definir auditoria como o levantamento, estudo, e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade. A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre sua adequação, consoante os Princípios de Contabilidade e pertinente à legislação específica.

O conceito da auditoria contábil pouco se alterou com o passar dos anos, percebe-se nas citações anteriores que uma característica do trabalho de auditoria bastante mencionada é a inspeção documental. Contudo, é importante observar, como mencionado por Attie, ainda em 1998, a questão do teste de eficiência e eficácia do controle patrimonial, evidenciando a importância do controle dentro do trabalho do auditor e a sua ligação fundamental com a contabilidade das empresas.

O conceito de auditoria pode ser ramificado em dois diferentes tipos: interna e externa, isso dependerá da relação e vínculo existentes entre o auditor e a empresa auditada.

### 2.1.1 Auditoria Externa

Para Franco e Marra (2011, p. 218) a 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 permanente ou eventual”.

Segundo Crepaldi (2013, p. 74) a auditoria externa:

Constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão do parecer sobre a adequação com que estes representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do Patrimônio Líquido a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração do Valor Adicionado da entidade auditada consoante as normas brasileiras de contabilidade.

### 2.1.2 Auditoria Interna

Para Attie (1992, p. 28) a auditoria interna é:

uma função independente de avaliação, criada dentro da empresa para examinar e avaliar as suas atividades, como um serviço a essa mesma organização. A proposta de auditoria interna é auxiliar os membros da administração a desincumbirem-se eficazmente de suas responsabilidades. Para tanto a auditoria interna lhes fornece análise, avaliações, recomendações, assessoria e informações relativas às atividades examinadas.

Para os autores Franco e Marra (2011, p 219) a auditoria interna é:

Aquela exercida por funcionário da própria empresa, em caráter permanente. Apesar do seu vínculo à empresa, o auditor interno deve exercer sua função com absoluta independência profissional, preenchendo todas as condições necessárias ao auditor externo, mas também exigindo da empresa o cumprimento daquelas que lhe cabem. Ele deve exercer sua função com total obediência às normas de auditoria e o vínculo de emprego não lhe deve tirar a independência profissional, pois sua subordinação à administração da empresa deve ser apenas sob o aspecto funcional.

Para Crepaldi (2013, p. 65) a auditoria interna:

constitui o conjunto de procedimentos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas contábeis, financeiras e operacionais da entidade. A auditoria interna é uma atividade de avaliação independente dentro da empresa, que se destina a revisar as operações, como um serviço prestado à administração.

Percebe-se que o vínculo entre o auditor e a empresa auditada, entre outras características, definirá o tipo de auditoria realizada. Enquanto o auditor externo não apresenta vínculo

empregatício com a empresa, o interno é um funcionário da mesma. Crepaldi (2013) apresenta o seguinte quadro comparando o a auditoria interna e externa quanto à diversos elementos:

**Quadro 1 – Comparação auditoria interna e externa**

<b>Elementos</b>	<b>Auditoria Interna</b>	<b>Auditoria Externa</b>
Sujeito	Profissional Independente	Auditor interno (funcionário da empresa)
Ação e objetivo	Exame das demonstrações financeiras	Exame dos controles operacionais
Finalidade	Opinar sobre as demonstrações financeiras	Promover melhorias nos controles operacionais
Relatório principal	Parecer	Recomendações de controle interno
Grau de independência	Mais amplo	Menos amplo
Interessados no trabalho	A empresa e o público em geral	A empresa
Responsabilidade	Profissional, civil e criminal	Trabalhista
Número de áreas cobertas pelo exame durante um período	Maior	Menor
Intensidade dos trabalhos em cada área	Menor	Maior
Continuidade do trabalho	Periódico	Contínuo

Fonte: Crepaldi (2013 p, 77).

## 2.2 CONTROLE INTERNO

De acordo com o Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), o controle interno:

compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.

Para o Institut Françaisdes Experts Comptables: “controle interno é formado pelo plano de organização e de todos os métodos e procedimentos adotados internamente pela empresa para proteger seus ativos, controlar a validade dos dados fornecidos pela Contabilidade, ampliar a eficácia e assegurar a boa aplicação das instruções da direção”.

Para Attie (1992) o significado de controle interno:

inclui uma série de procedimentos bem definidos que, conjugados de forma adequada, asseguram a fluidez e a organização necessárias para a obtenção de algo palpável, e o mesmo tem significado e relevância somente quando é concebido para garantir o cumprimento de um objetivo definido, quer seja administrativo ou gerencial. Dessa forma, o controle não é algo sem face ou sem forma, mas um dado físico que avalia uma função observável.

Para Franco e Marra (2011), entende-se como controle interno:

todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitam prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzam reflexos em seu patrimônio.

Para Almeida (2012) e Crepaldi (2013), o controle interno:

representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

Crepaldi (2013), ainda, classifica o controle interno nas seguintes categorias:

- a) Operacional: relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade;
- b) Contábil: relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis;
- c) Normativo: relacionado à observância da regulamentação pertinente.

E, sob o enfoque contábil, “compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público com a finalidade de”:

- a) Salvar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- b) Dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- c) Propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- d) Estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- e) Contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
- f) Auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

### 2.2.1 Princípios fundamentais dos controles internos

Almeida (2011, p. 58) completa, elencando diversos princípios que são fundamentais para os controles internos, entre eles:

- a) Responsabilidade: As atribuições de cada funcionário da empresa devem estar claramente definidas, quem é responsável pelo o quê, preferencialmente estando escrito em manuais da empresa;
- b) Acesso aos ativos: O acesso aos ativos da empresa (Caixa, Estoques, Imobilizado) deve ser limitado e controlado fisicamente;
- c) Segregação de funções: É o princípio que estabelece que em um controle de diferentes níveis de aprovação, por exemplo, uma mesma pessoa não pode ser a requisitante e aprovadora (em qualquer um ou ambos os níveis);
- d) Confronto dos ativos com os registros contábeis: Conciliação entre os ativos que estejam sob responsabilidade de algum funcionário com os saldos contábeis;
- e) Auditoria interna: De nada adianta a empresa implementar uma séria de controles em diferentes setores, se não há ninguém para verificar se os funcionários estão cumprindo tais controles;
- f) Custo do controle x benefícios: O custo de um controle interno não deve exceder aos benefícios que se espera obter do mesmo.

### 2.2.2 Controles comumente encontrados nas empresas

São exemplos de controles internos encontrados na maioria das empresas:

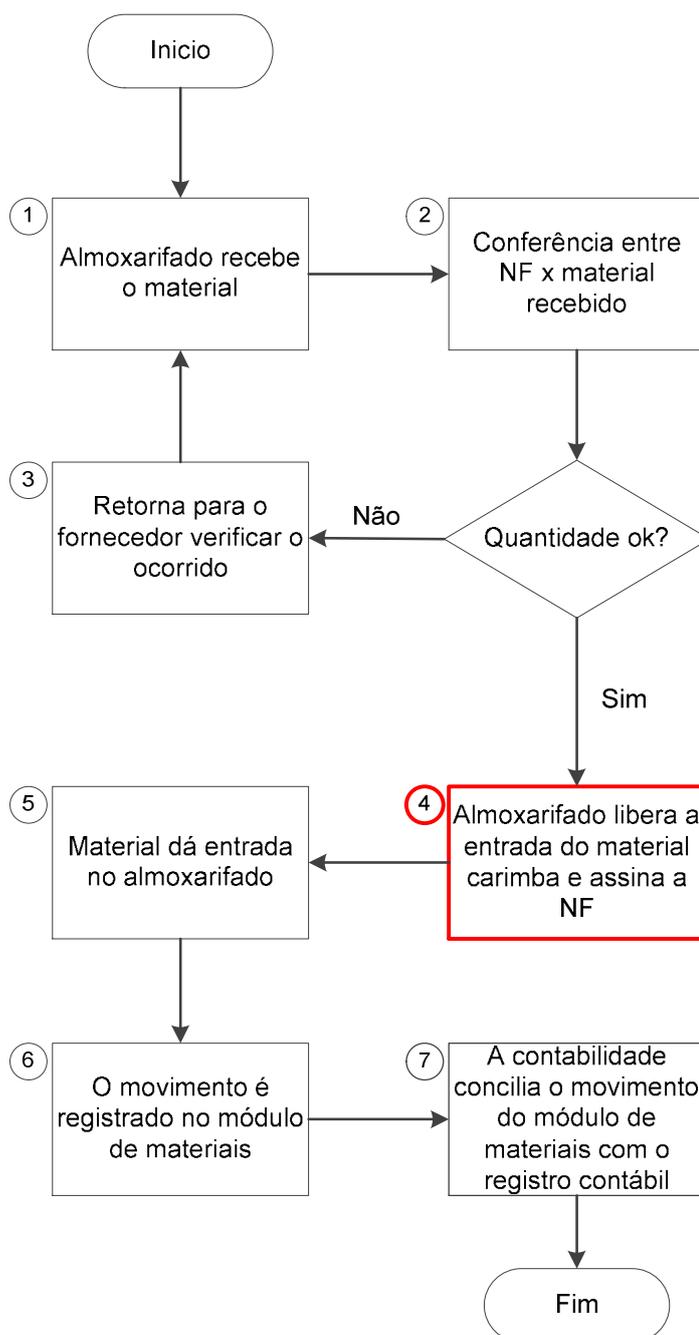
**Quadro 2 – Tipos de controles**

Área	Controle
Contas a pagar	Aprovação de um ou mais procuradores para fazer pagamentos.
Tesouraria	Aprovação de pessoa competente para aquisição de empréstimos ou aplicações em investimentos
Estoques	Controle de entrada e saída de materiais (carimbo, fichas).
Imobilizado	Alçadas para aprovar aquisição de bens para o ativo imobilizado.
Compras	Os dados contidos nos pedidos de compras são confrontados com as notas fiscais de entrada dos produtos adquiridos.

## 2.2.2 Exemplo de fluxograma de processos e controle

A figura abaixo representa o fluxograma dos processos envolvidos na entrada de mercadorias no almoxarifado de uma empresa (ciclo operacional de estoques).

**Figura 1 – Fluxograma de entrada de mercadorias em estoques**



Percebe-se que, dentre os processos e atividades representadas no fluxograma de entradas de mercadoria no almoxarifado da empresa, o processo de número 4 (quatro), na verdade, é um controle. O fato de a conferência da nota fiscal ser assinada e carimbada é importante para caracterizá-lo como tal e, nas palavras de Almeida (2012) e Crepaldi (2013) essa atividade representa um “procedimento, método ou rotina com objetivo de proteger os ativos da empresa.”.

### **3 HISTÓRICO E EVOLUÇÃO DA AUDITORIA E DOS CONTROLES INTERNOS**

Conforme apontado por Attie (1998) há indícios de que a profissão do auditor exista desde o século XIV, com a criação do cargo de auditor do Tesouro na Inglaterra e a sistematização e estabelecimento da auditoria dos pagamentos a servidores públicos pela Rainha Elizabeth I. E, de acordo com Franco e Marra (2011), a auditoria também surgiu na Inglaterra, visto que o país, dominador e controlador do comércio mundial na época, foi o primeiro a instituir a taxaçoão do imposto de renda baseado no lucro das empresas. Ademais, conforme esses autores, já se praticava na terra inglesa a auditoria das contas públicas.

Mas sua evolução, para tomar o papel que possui atualmente, está diretamente ligada ao fato de que administradores e investidores de diversas empresas, na necessidade de confirmação sobre a real situação econômica do seu empreendimento e/ou investimento, passaram a exigir a opinião de um terceiro independente, que não fosse influenciado por decisões da própria empresa. Logo, com o crescimento econômico dessas empresas e dos países, que ocasionou em transações e práticas financeiras mais complexas refletindo diretamente na contabilidade da empresa, exigiu a evolução, também, do profissional de auditoria.

A auditoria externa, segundo Almeida (2012), teve o seu surgimento como parte da evolução do sistema capitalista, já que devido à expansão do mercado e o acirramento da concorrência, as empresas não podiam contar apenas com o capital próprio (muitas vezes oriundo do grupo familiar), precisando buscar alternativas para investir em melhoria organizacional e que gerasse lucros para a empresa. A alternativa encontrada foi de abrir o capital para investidores externos, e que, conforme já citado anteriormente por Attie (1998) esses investidores tinham a necessidade de averiguar a real posição financeira daquela empresa exigindo a figura do auditor independente.

A auditoria interna, segundo Attie (1992), surgiu juntamente com a evolução das empresas, um bom exemplo é o seguinte: imagine uma empresa pequena, situada em uma sala

comercial, com cinco funcionários, sendo um deles o administrador principal. Nesse cenário, esse administrador consegue gerenciar todas as atividades e assegurar que elas estão funcionando de maneira correta. Digamos que se passam alguns anos e essa empresa, atualmente, possui centenas de funcionários espalhados em diferentes locais, nesse caso não existe mais a centralização das atividades, muito provavelmente, grande parte das decisões foram atribuídas a outros funcionários, e não mais dependem apenas daquele administrador principal. Nesse caso, para que alta administração pudesse se assegurar de que as normas e procedimentos estão sendo seguidas por esses outros funcionários, surgiu a figura do auditor interno.

Para Almeida (2012) o auditor interno é uma ramificação do profissional contábil e auditor externo. Segundo ele, com toda a expansão dos negócios e crescimento empresarial, as administrações das empresas sentiram a necessidade de dar maior ênfase as normas e procedimentos internos da empresa, visto que, dada a magnitude das operações, ela não poderia monitorar e estar atenta a tudo que acontecesse constantemente. Logo, surgiu a figura do auditor interno que atenderia essa necessidade da administração de monitorar os procedimentos internos da empresa.

Não há dúvidas de que tudo que originou a auditoria é o que contribuiu para sua evolução, conforme Franco e Marra (2011) “As mesmas causas responsáveis pelo surgimento da auditoria são hoje determinantes de sua extraordinária evolução”. Isso é a crescente evolução das empresas, criação de filiais em países estrangeiros, o surgimento de transações cada vez mais complexas, entre outros fatores, contribuem para que o trabalho do auditor, tanto interno quanto externo, evolua.

Aliado a essa evolução desenvolve-se, também, os controles internos das entidades, pois conforme já observado anteriormente, seu surgimento ocorre de forma bastante parecida com o surgimento da auditoria interna. Transações mais complexas envolvendo a contabilidade de uma empresa exigem que os controles que “guiam” essas atividades também sejam aprimorados.

Um fato importante ocorrido na história contribuiu fortemente para a evolução dos controles internos dentro das empresas. O escândalo de fraude envolvendo a empresa estadunidense distribuidora de energia Enron entre os anos de 2000 e 2001 teve um lado positivo, que fora a redação da lei Sarbanes-Oxley, promulgada em 2002 nos Estados Unidos. De acordo com Crepaldi (2013) “A lei americana que endureceu os controles internos das empresas trouxe ganhos inesperados para os executivos e acionistas – melhores processos, mais segurança e até

mesmo custos menores”. A promulgação da lei, que visou, principalmente, proteger o acionista das companhias de capital aberto, obrigou que as companhias descrevessem detalhadamente cada um dos seus processos contábeis e que os mesmos fossem auditados. Apesar dos gastos iniciais de adaptação das empresas para a nova lei, atualmente, o cenário é bastante positivo após sua promulgação, que, além de tornar o mercado de capitais mais transparente, sendo vantajoso para a sociedade como um todo, também contribui em ganho operacional para as empresas (controles mais sofisticados).

#### **4 ABORDAGEM DO AUDITOR EXTERNO EM RELAÇÃO AOS CONTROLES INTERNOS**

##### **4.1 OBJETIVOS DA AUDITORIA EXTERNA**

Conforme a NBC TA 200 – “Objetivos Gerais do Auditor Independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria” os objetivos do auditor externo são:

- a) obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro, possibilitando assim que o auditor expresse sua opinião sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável;
- b) apresentar relatório sobre as demonstrações contábeis e comunicar-se como exigido pelas NBC TAs, em conformidade com as constatações do auditor.

Segundo os autores Franco e Marra (2011, p. 31):

O fim principal da auditoria é a confirmação dos registros contábeis e consequentes demonstrações contábeis. Na consecução de seus objetivos ela contribui para confirmar os próprios fins da contabilidade, pois avalia a adequação dos registros, dando à administração, ao fisco e aos proprietários e financiadores do patrimônio a convicção de que as demonstrações contábeis refletem, ou não, a situação do patrimônio em determinada data e suas variações em certo período.

E, de forma bastante sucinta, Crepaldi (2013) diz “o objetivo principal da auditoria pode ser descrito, em linhas gerais, como o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações financeiras preparadas pela companhia auditada”.

#### 4.2 EXECUÇÃO DO TRABALHO DO AUDITOR EXTERNO

Para atingir o nível de segurança de que as demonstrações contábeis da empresa auditada estejam realmente de acordo com a veracidade dos fatos e os princípios contábeis, existem diversas etapas do extenso trabalho realizado por parte do auditor independente, e entre elas a do planejamento, na qual os controles internos da entidade têm um papel importante para o auditor.

A NBC TA 300 – “Planejamento da Auditoria de Demonstrações Contábeis” cita, no parágrafo “Fatores significativos, atividades preliminares do trabalho e conhecimento obtido em outros trabalhos” o seguinte:

- determinação da materialidade de acordo com a NBC TA 320 – Materialidade no Planejamento;
- identificação preliminar de áreas em que pode haver maior risco de distorções relevantes.
- a forma como o auditor enfatiza aos membros da equipe de trabalho a necessidade de manter postura questionadora e exercer ceticismo profissional na obtenção e avaliação de evidências de auditoria;
- resultados de auditorias anteriores envolvendo a avaliação da efetividade dos controles internos, inclusive a natureza das fragilidades identificadas e as medidas tomadas em resposta a essas deficiências;
- a discussão de temas que possam afetar a auditoria com os responsáveis da firma pela realização de outros serviços à entidade;
- evidência do compromisso da administração no desenho, implementação e manutenção de controles internos sólidos, inclusive evidência de documentação apropriada desses controles internos;
- volume de operações, que pode determinar se é mais eficiente para o auditor confiar nos controles internos;
- importância dada aos controles internos na entidade para o êxito na condução dos negócios;
- desenvolvimento de negócios significativos que afetem a entidade, inclusive mudanças na tecnologia da informação e nos processos de negócio, troca de diretores-chave e aquisições, fusões e alienações;
- desenvolvimentos setoriais significativos, tais como mudanças na regulamentação setorial e exigência de novos requisitos;
- mudanças significativas na estrutura de relatórios financeiros, tais como mudanças nas normas contábeis;
- outras mudanças significativas relevantes, tais como mudanças no ambiente jurídico que afetam a entidade.

Ou seja, a própria norma exige que os controles internos sejam alvo de parte do trabalho do auditor, considerando sua efetividade e evidências apropriadas de sua existência.

#### 4.3 ENTENDIMENTO E AVALIAÇÃO DO AMBIENTE DE CONTROLES INTERNOS

É evidente que a etapa de levantamento dos controles internos é muito importante para o trabalho de auditoria externa e, conforme Almeida (2011, p. 57) o auditor independente executa os seguintes passos na avaliação do controle interno:

- a) levanta o sistema de controle interno;
- b) verifica se o sistema levantado é o que está sendo seguido na prática;
- c) avalia a possibilidade de o sistema revelar de imediato erros e irregularidades;
- d) determina tipo, data e volume dos procedimentos de auditoria.

E, com base na experiência profissional em auditoria externa do autor desse artigo, o mesmo pode ser feito da seguinte maneira.

Primeiramente, são definidos, através do julgamento profissional do auditor, os controles de quais os ciclos operacionais (Tesouraria, RH, Imobilizado, etc.) serão avaliados, para então seguir com as seguintes etapas:

- a) Entendimento: etapa na qual os auditores, juntamente aos responsáveis pelas atividades do ciclo selecionado, buscam o entendimento de cada processo, formalizando esse entendimento em fluxogramas desenhados e descritivos.
- b) Avaliação (Walkthrough): através dos entendimentos obtidos na etapa anterior, o auditor identifica quais são os controles existentes nos processos da empresa e busca evidências de auditoria que garantem a existência e execução do controle identificado.
- c) Validação: após identificado e certificado a existência do controle, dependendo do julgamento do auditor, esses controles poderão ser testados ou não.

Considerando o exemplo demonstrado na Figura 1 (Fluxograma do ciclo operacional de estoques), no trabalho do auditor externo, o controle, na hipótese do estoque ser área de grande

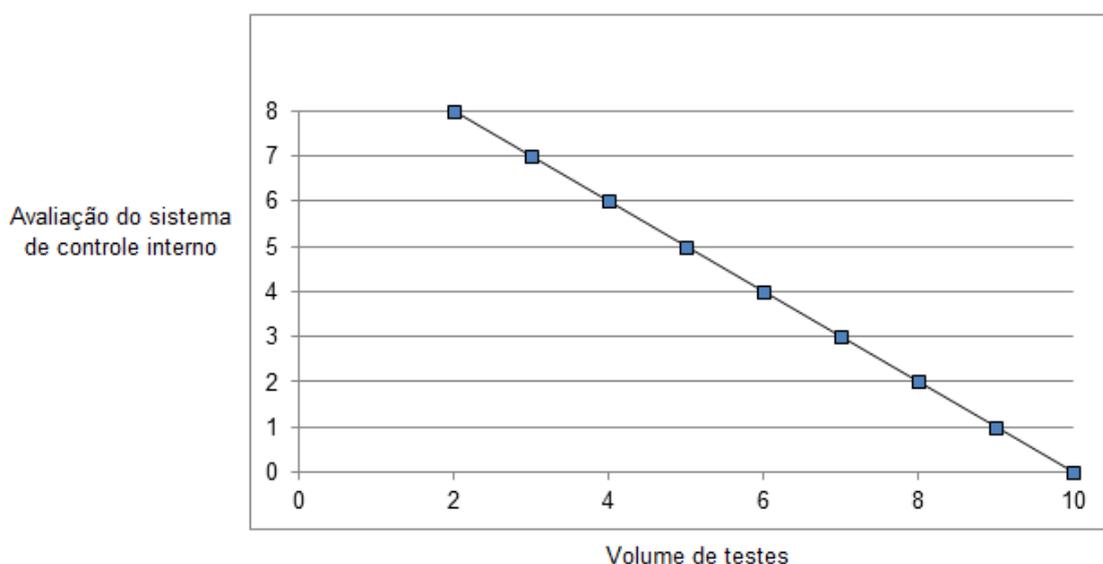
risco para a empresa (o que geralmente ocorre nas grandes indústrias), seria testado muito provavelmente inspecionando-se as notas fiscais que entraram no período analisado para buscar evidências de tal conferência.

#### 4.4 O PAPEL EFETIVO DOS CONTROLES INTERNOS NO TRABALHO DO AUDITOR EXTERNO

A fundamental participação dos controles internos no trabalho do auditor externo é de fornecer um nível de segurança em relação à informação contábil que determinado controle está resguardando, o que influenciará diretamente no planejamento e extensão do programa de trabalho do auditor. Se o auditor entende que aquele controle é eficaz, então o mesmo pode considerá-lo em seu trabalho e reduzir o número de testes substantivos a serem realizados naquela área.

Através do seguinte quadro que relaciona a avaliação do controle interno atribuída pelo auditor e o volume de testes a ser realizado na auditoria é possível visualizar essa situação:

**Gráfico 1 – Avaliação do sistema de controle interno e volume de testes**



Fonte: Almeida (2012, p. 56).

A nota “0” representa que a empresa não possui nenhum tipo de controle eficaz, nesse caso o controle provavelmente nem será testado e o volume de testes substantivos será maior. Já a nota “8” representa que a empresa possui um controle bastante eficaz, que, se utilizado para fins de auditoria poderá reduzir a quantidade de testes substantivos a serem realizados pelo auditor, nota-se que mesmo na hipótese de se atingir o maior nível de confiança no controle interno da empresa auditada, da mesma forma o auditor independente precisa colher evidências através de seus testes substantivos (detalhes ou analíticos).

Além disso, ao final do trabalho de auditoria, o auditor externo emite uma carta, destinada à administração da empresa, sobre possíveis pontos de melhoria dos controles internos que se identificou ao decorrer de seus trabalhos.

## **5 ABORDAGEM DO AUDITOR INTERNO EM RELAÇÃO AOS CONTROLES INTERNOS**

### **5.1 OBJETIVOS DA AUDITORIA INTERNA**

Conforme Attie (1992, pág. 29) a auditoria interna tem os seguintes objetivos:

- examinar a integridade e fidedignidade das informações financeiras e operacionais e os meios utilizados para aferir, localizar, classificar e comunicar essas informações;
- examinar os sistemas estabelecidos, para certificar a observância às políticas, planos, leis e regulamentos que tenham, ou possam ter, impacto sobre operações e relatórios e determinar se a organização está em conformidade com as diretrizes;
- examinar os meios usados para a proteção dos ativos e, se necessário, comprovar sua existência real;
- verificar se os recursos são empregados de maneira eficiente e econômica;
- examinar operações e programas e verificar se os resultados são compatíveis com os planos e se essas operações e esses programas são executados de acordo com o que foi planejado; e
- comunicar o resultado do trabalho de auditoria e certificar que foram tomadas as providências necessárias a respeito de suas descobertas.

Nota-se que quando o autor cita “os meios utilizados para aferir, localizar, classificar e comunicar essas informações” é feita uma referência aos controles internos responsáveis pelas diversas informações gerenciais, entre elas a informação contábil. Além disso, como verificado na pesquisa bibliográfica e demonstrada no breve histórico da auditoria realizado anteriormente, a auditoria interna fora criada para dar segurança à administração de que os fluxos das diversas atividades dos setores da empresa estejam ocorrendo da maneira como eles planejaram, criando assim, os controles internos cujo monitoramento coube ao auditor interno.

## 5.2 CONTROLES INTERNOS ADMINISTRATIVOS E CONTÁBEIS

É interessante, para fins de diferenciação de abordagem dos controles internos para auditoria interna e externa, destacar que os próprios controles internos podem possuir diferentes características dentro das empresas, sendo classificados, segundo Attie (1992, pág. 201), como contábeis ou administrativos.

De acordo com o autor, os controles contábeis:

Compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente com a salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis. Geralmente incluem os seguintes controles: sistema de autorização e aprovação; separação de funções de escrituração e elaboração dos relatórios contábeis daquelas ligadas às operações ou custódia dos valores; e controles físicos sobre estes valores.

E os controles administrativos:

Compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito, à eficiência operacional e à adesão à política traçada pela administração. Normalmente, se relacionam de forma indireta aos registros financeiros. Com frequência abrangem análises estatísticas, estudos de tempo e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade.

Enquanto o auditor externo se limita a analisar os controles contábeis (aqueles que têm influência direta na elaboração da informação contábil), pois é o tipo de controle que o auxiliará em seu trabalho, o auditor interno tem contato com ambos os tipos de controles. Diferentemente do interesse do auditor externo, a preocupação da administração da empresa é com todos os controles internos, sejam contábeis ou não, sendo assim o auditor interno trabalha com qualquer controle da empresa e reporta diretamente à administração eventuais desvios da política traçada pela mesma.

## 5.3 AUDITORIA INTERNA E A GESTÃO DE RISCOS

É muito comum hoje em dia, principalmente no mercado competitivo, que as grandes empresas explorem diversas alternativas buscando vantagens em relação aos seus concorrentes, alternativas essas que não precisam estar ligadas diretamente ao processo de produção da empresa. Uma das alternativas encontradas é a criação da gestão de riscos, e entre os diversos motivos do seu surgimento, existe o de minimizar custos e/ou perdas com acontecimentos desnecessários e o trabalho do auditor interno, através do seu conhecimento profundo dos ciclos operacionais e controles internos da empresa, tem papel importante na execução dessa função.

## 6 CONCLUSÃO

Através da pesquisa realizada, conclui-se que o papel dos controles internos no âmbito da auditoria interna e externa difere das seguintes maneiras: no que tange a principal utilidade dos controles internos para esses profissionais, para o auditor externo, a análise do controle interno serve de parâmetro para planejar a extensão de seus trabalhos e influencia diretamente na quantidade de testes substantivos a ser realizado no exame das demonstrações financeiras, já para o auditor interno, consiste em verificar o funcionamento desses controles e se os mesmos estão garantindo que o fluxo das atividades de cada setor da empresa esteja ocorrendo da maneira esperada pela administração.

O auditor externo se limita, na maioria das vezes, em analisar os controles contábeis, enquanto o auditor interno tem por objeto todos os tipos de controles da empresa (administrativos e contábeis). O tipo de informação gerada para a administração também difere, enquanto o auditor interno mantém contato constante com a administração da empresa, utilizando-se muitas vezes de relatórios gerenciais para informar a situação atual dos controles analisados, o auditor externo emite uma carta de recomendação direcionada à administração, relacionando possíveis falhas e indicando melhorias nos controles que foram analisados em seu trabalho.

De forma resumida, elaborou-se o quadro abaixo indicando as principais diferenças observadas durante a pesquisa:

**Quadro 3 – Resumo das principais diferenças**

<b>Elementos analisados</b>	<b>Abordagem do auditor interno</b>	<b>Abordagem do auditor externo</b>
Tipos de controles	Trabalha com todos os controles da empresa (administrativos e contábeis)	Foca somente nos controles contábeis
Principal função do controle interno em seu trabalho	Auxílio em verificar se a política traçada pela administração está sendo cumprida	Verificar o nível de segurança e fidedignidade da informação contábil gerada pelos processos da empresa

continua

em continuação		
Elementos analisados	Abordagem do auditor interno	Abordagem do auditor externo
<i>Report</i> de informações	Mantém comunicação constante com a administração a respeito da situação dos controles internos	Emite carta com recomendação referente aos controles analisados

Ademais, é interessante destacar que a evolução dos controles deve ser constante e em linha com o crescimento das empresas e da contabilidade, como vem ocorrendo de acordo com o que se observou no histórico elaborado anteriormente. Essa ferramenta tem se demonstrado de grande utilidade para ambos os auditores (interno e externo) fornecendo informações precisas sobre as operações das empresas.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, C, Marcelo. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 8. ed. São Paulo, Atlas, 2012.

ATTIE, William. **Auditoria**: Conceito e Aplicações. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

ATTIE, William. **Auditoria Interna**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 1992.

FRANCO, Hilário. MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC 1.211/2009**: NBC-TA 300: Planejamento da auditoria de demonstrações contábeis. Brasília, 2009

CREPALDI, A, Silvio. **Auditoria Contábil**: Conceitos e aplicações. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013.