

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

**DISTINÇÕES ENTRE AUDITORIA INTERNA,
EXTERNA E PERÍCIA CONTÁBIL**

JAIRTON ROGÉRIO DUARTE DA SILVA

**Trabalho de Conclusão apresentado ao Departamento
de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de
Ciências Econômicas da UFRGS – Universidade Federal
do Rio Grande do Sul.**

Orientador: Prof. Mário Guilherme Rebollo

Porto Alegre

2010 – 2º semestre

DISTINÇÕES ENTRE AUDITORIA INTERNA, EXTERNA E PERÍCIA CONTÁBIL

Jairton Rogério Duarte da Silva*

Resumo: As transformações ocorridas na economia mundial têm ocasionado incertezas no mundo empresarial, tanto no ambiente externo como no ambiente interno, aumentando a necessidade da adoção de melhores práticas de gestão. O presente trabalho procurará mostrar a importância de três práticas de controle da gestão: auditoria interna, auditoria externa e perícia contábil, estabelecendo a distinção entre elas, bem como em que situação cada uma é mais exigida. Para isso, adotará como método a revisão bibliográfica, que, através de livros e revistas, levando em consideração o tema abordado, possa fornecer os subsídios teóricos para alcançar o que se está propondo.

Palavras-chave: Auditoria Interna; Auditoria Externa; Perícia Contábil

1 INTRODUÇÃO

A auditoria representa um exame analítico e pericial de procedimentos diversos, sendo empregada, praticamente, em todas as áreas empresariais, como um mecanismo de controle de qualidade, servindo como ferramenta na gestão dos negócios, visando à prevenção de problemas, como também a correção imediata dos mesmos.

A visão analítica de organização em todas as etapas de construção de uma empresa transparente tem sua solução em instrumentos de controle, tais como as auditorias interna e externa e a perícia contábil, que se apresentam como instrumentos fundamentais no âmbito do setor público e privado, pois estes mecanismos se constituem numa importante ferramenta para a consecução de ações que orientam políticas condizentes com as exigências da sociedade.

* Jairton Rogério Duarte da Silva – Graduando do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – E-mail: <jairtonduarte@ig.com.br>.

O presente trabalho consiste na caracterização de três tipos de verificação contábil, quais sejam: auditoria interna, auditoria externa e perícia contábil, para, a partir daí, estabelecer a diferenciação existente entre esses eles, o que se justifica pela necessidade de se conhecer a importância e as diferenças entre esses três tipos de controle e sua importância como instrumentos de apoio para a gestão empresarial.

Para o desenvolvimento do presente trabalho utilizou-se como metodologia a pesquisa bibliográfica, que, como define Severino (2007, p. 122), decorre de pesquisas anteriores, “em documentos impressos, como livros, artigos, teses, etc.”, utilizando “dados ou categorias teóricas já trabalhadas por outros pesquisadores e devidamente registrados”; ou seja, ainda segundo o autor (2007, p. 122), “o pesquisador trabalha a partir das contribuições dos autores dos estudos analíticos constantes dos textos”.

Segundo Lakatos e Marconi (2001), a pesquisa bibliográfica é uma técnica que utiliza fontes secundárias de conteúdo escrito, oral e audiovisual já existentes e públicas sobre o tema investigado. Embora já disponíveis, de acordo com as autoras, são fontes que sempre possibilitam um novo enfoque exploratório sobre o assunto pesquisado, gerando, assim, conclusões inovadoras.

Para Medeiros (2003, p. 50), “a pesquisa bibliográfica caracteriza-se como documentação indireta”. Também, para o autor (2003, p. 51):

A pesquisa bibliográfica constitui-se em fonte secundária. É aquela que busca o levantamento de livros e revistas de relevante interesse para a pesquisa que será realizada. Seu objetivo é colocar o autor da nova pesquisa diante de informações sobre o assunto de seu interesse.

A pesquisa bibliográfica é passo decisivo em qualquer pesquisa científica, uma vez que elimina a possibilidade de se trabalhar em vão, de se desperdiçar tempo com o que já foi solucionado.

Assim, depreende-se que o material consultado na pesquisa bibliográfica abrange todo o referencial já tornado público em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, dissertações, teses, entre outros.

Com base no conhecimento obtido pelas bibliografias utilizadas no presente trabalho, reuniram-se conhecimentos que permitiram abordar o tema a seguir desenvolvido.

2 AUDITORIA

Segundo Attie (1998, p. 25), “a auditoria é uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e a eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado”.

De acordo com Franco (1991, p. 25):

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. [...] é a auditoria que dá credibilidade às demonstrações contábeis e às informações nelas contidas.

Franco e Marra, por sua vez, comentam que a auditoria é uma técnica contábil que, através de procedimentos, tais como registros, documentos, inspeções, obtenção de informações e confirmações relacionados ao patrimônio de uma empresa e/ou organização, mune-se de elementos que permitem julgar se os registros contábeis dessas entidades estão sendo efetuados adequadamente e se refletem a real situação econômico-financeira do seu patrimônio. Para isso, ainda segundo o autor, a auditoria “se vale [...] de todos os meios de prova ao seu alcance, para apurar a veracidade dos registros, mesmo que tenha de recorrer a provas extracontábeis, ou mesmo fora da empresa auditada” (2001, p. 23).

Ainda, Franco e Marra (2001, p. 213-217) colocam que auditoria divide-se em: auditoria para acautelar interesses de acionistas e investidores, que abrange principalmente o fechamento das demonstrações contábeis e prestação de contas dos administradores, sobre o qual o auditor dá seu parecer; auditoria para

controle administrativo, que pode ser: geral e permanente, ou parcial e específica, abrangendo apenas determinados setores patrimoniais; auditoria para apurar erros e fraudes, que, embora não elimine a possibilidade de ocorrência de erros e fraudes, dificulta tal atitude; auditoria para concessão de crédito, solicitada por financiadores de créditos, exigindo um parecer dos auditores sobre as demonstrações contábeis e confirmação dos respectivos índices de liquidez e de rentabilidade da empresa; auditoria para apurar o valor real do patrimônio líquido da empresa, onde, além de conferir e confirmar os valores constantes no balanço patrimonial da empresa, faz uma avaliação atualizada dos valores do seu patrimônio; por fim, tem-se e auditoria para cumprimento de obrigações fiscais, no sentido de solicitar auditoria específica para apurar o cumprimento de determinada obrigação fiscal, como, por exemplo, impostos em atraso e impostos recolhidos indevidamente para sua devida restituição.

Para Attie (1998), a auditoria consiste na verificação de documentos, livros e registros com características de controle, assim como busca informações de caráter interno e externo relacionadas ao controle do patrimônio e à exatidão dos registros e das demonstrações financeiras deles decorrentes.

Depreende-se, deste modo, que a auditoria destina-se à avaliação constante de funções. Seu objetivo principal é o de assegurar melhores resultados em termos de produtividade e custos.

Crepaldi (2004, p. 23), por sua vez, entende que a auditoria pode ser definida como:

[...] levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade. A Auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes.

Gil (2000) esclarece que a auditoria, como ferramenta de gerenciamento, compreende atividades padronizadas e que sua abrangência da auditoria, nos últimos tempos, ultrapassa o campo contábil para ser entendida como estratégia de gestão.

Sá (2000) explica que podem ser considerados dois tipos distintos de auditoria: a regular e a eventual. No primeiro caso, considera-se a auditoria de praxe, estabelecida nas agendas da organização. Geralmente, tem por objetivos a verificação dos procedimentos em comparação à produtividade e custos. Já a auditoria eventual, é similar à explicada anteriormente quanto à sua execução, porém é deflagrada a partir da identificação ou suspeição de problemas.

Além dessa classificação, existem as auditorias interna e externa.

Jund (2007) explica que a primeira faz parte da rotina funcional da instituição, enquanto a segunda, habitualmente, atende à legislação vigente, no que diz respeito, por exemplo, a práticas financeiras, para publicação de balanços.

Somam-se também a esse cenário, as auditorias realizadas em função das certificações oficiais na gestão da qualidade, como por exemplo, a ISO (International Organization for Standardization) (JUND, 2007).

Attie (1998, p. 42) entende que o termo auditoria relaciona-se à atividade de

[...] um especialista em sua área de atuação com vistas à emissão de uma opinião. [...] abalizada e concreta, não se permitindo a emissão de uma opinião sem que tenham sido obtidos os elementos comprobatórios que atestem a veracidade de certa afirmação. A auditoria não pode ser alicerçada em dados não concretos e de esparsas informações, mas ser fatual, permitindo correta e inquestionável opinião sobre o dado examinado.

O autor citado (1998) coloca que, para que se obtenham condições para concluir e firmar uma posição acerca dos itens submetidos à apreciação, é preciso que a auditoria siga um roteiro determinado, com subsídios e informações profundos e adequados. Assim, segundo o mesmo autor:

[...] o trabalho que se inicia é o de analisar a informação buscando o conhecimento, a interpretação e o planejamento do percurso a ser percorrido. O passo seguinte trata de avaliar a informação, determinando métodos e medidas a serem obedecidos, refletindo-se sobre as ponderações que poderão dificultar sua obtenção. Por terceiro, encontra-se o trabalho de pesquisa e obtenção dos elementos comprobatórios, constatando, por via amostral, os tempos e quantidades satisfatórias para a formação de uma opinião. Por último, avaliam-se todas as

informações obtidas quanto à suficiência e ao conjunto para se poder emitir uma opinião (ATTIE, 1998, p. 42).

A título de ilustração, apresenta-se, a seguir, um roteiro sinóptico do processo de auditoria, retirado de Attie (1998, p. 43):



A seguir, definir-se-á, sucintamente, as etapas do processo de auditoria, acima apresentadas, de acordo com Attie (1998).

A *análise da afirmação* consiste em identificar o significado da informação e, a partir daí, traçar uma estratégia de levantamento dos pontos fundamentais, buscando a origem dos dados, a complexidade, a relevância e o levantamento de perguntas a cada afirmação, visando a um bom planejamento do trabalho a ser efetuado.

Após a análise da afirmação, passa-se à *avaliação da afirmação*, para determinar os métodos e medidas a serem seguidos para a coleta de provas. Nesta fase, o auditor deve considerar os diversos fatores capazes de afetar a auditoria, para, assim, poder planejar a abrangência da auditoria nos diversos setores, individualmente. Attie cita cinco fatores que influem na determinação da

avaliação das afirmações: “nível de controle interno, subjetividade inerente, integridade dos administradores, ponderação da relevância e ponderação do risco relativo” (1998, p. 47).

Quanto à *obtenção de elementos comprobatórios*, devem ser escolhidos os procedimentos mais apropriados para seu exame, considerando a natureza das afirmações, a finalidade de cada revisão, a credibilidade das provas e a facilidade de aplicação dos procedimentos de auditoria. Para Attie (1998, p. 51), “essa é a fase de concretização de trabalho que transforma o programa detalhado de auditoria, indicado por uma série de procedimentos específicos, na colheita de provas que serão evidenciadas nos papéis de trabalho”.

Por sua vez, a *formação de opinião* é o último passo do processo de auditoria, que só é atingido a partir do atendimento às fases anteriores. Neste momento, de acordo com Attie (1998, p. 54), o auditor precisa

[...] avaliar a suficiência dos elementos comprobatórios obtidos, considerando a origem, a forma e o grau de credibilidade dos referidos elementos. Essa etapa implica, de um lado, o estabelecimento de conclusões sobre cada um dos itens examinados e, de outro, a análise conjunta de todas as conclusões parciais.

Após a explanação da auditoria em sentido geral, falar-se-á sobre auditoria interna e auditoria externa, abrangendo suas características específicas e duas distinções.

2.1 AUDITORIA INTERNA

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC T-12:

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.

A atividade de Auditoria Interna está estruturada em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo sistemático e disciplinado, e tem por finalidade agregar valor ao resultado da organização, apresentando subsídios para

o aperfeiçoamento dos processos, da gestão e dos controles internos, por meio da recomendação de soluções para as não-conformidades apontadas nos relatórios (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE, 2008, p. 300).

Em conformidade com as Normas Internacionais para o Exercício Profissional da Auditoria Interna (2004):

Auditoria interna é uma atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação (*assurance*) e consultoria e tem como objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. A auditoria auxilia a organização a alcançar seus objetivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controle e governança corporativa.

De acordo com Almeida (1996), cada vez mais as empresas sentem a necessidade da existência de um acompanhamento constante, com um maior grau de profundidade e visando também às outras áreas não relacionadas à contabilidade, tais como sistema de controle de qualidade, administração de pessoal, etc. Segundo o autor, as fontes para a Auditoria são os próprios processos e operações existentes na instituição (ALMEIDA, 1996).

Para Attie (1998, p. 47):

O controle interno é essencial para efeito de todo o trabalho de auditoria [...], a existência de um satisfatório sistema de controle interno reduz a possibilidade de erros e irregularidades. Essa indicação está incorporada nas normas de auditoria e reforça a importância do estudo e da avaliação do sistema de controle das empresas [...] como a base para a determinação da natureza, extensão e oportunidade dos exames de auditoria a serem aplicados.

A partir dessa necessidade, surgiu a figura do auditor interno, que é um empregado da própria empresa, o qual, segundo Almeida (1996), não deve estar subordinado àqueles cujo trabalho examina; inclusive, o auditor interno não pode desenvolver atividades que ele deveria examinar, tais como elaboração de lançamentos contábeis, visto que tais atividades interfeririam em sua função de auditoria.

De acordo com Attie (1998, p. 56):

O exercício da profissão da auditoria requer a observância de padrões morais, dado o caráter do serviço e as partes interessadas na condução

da auditoria com idoneidade, integridade, respeito, imparcialidade e, sobretudo, independência.

Para Martinelli (2002, p. 8), a auditoria interna “é realizada pelo pessoal da própria empresa, e não consiste no exame de demonstrações financeiras, mas no de todo tipo de operação da empresa”.

Por sua vez, Paula (1999) coloca que:

A missão da auditoria interna é assessorar a administração, por meio de exame da adequação e eficácia dos controles internos da entidade; da verificação da integridade e confiabilidade dos sistemas: da constatação da observância às políticas, metas, planos, procedimentos, leis, normas e regulamentos; da garantia da eficiência, eficácia e economicidade do desempenho e da utilização dos recursos; da avaliação dos procedimentos e métodos para a salvaguarda dos ativos; da análise da exatidão dos ativos e passivos; e da compatibilidade das operações e programas com os objetivos, planos e meios de execução estabelecidos.

De acordo com Pinheiro e Cunha (2003, p. 35), a auditoria interna é executada por funcionários da empresa de forma permanente e com absoluta independência, cujo objetivo principal é atender à administração da empresa na implementação e vigilância nas normas internas definidas, avaliando e aperfeiçoando com sugestões o controle interno. O auditor interno, para alcançar o seu objetivo, também deve ter uma atenção permanente na identificação das possíveis fraudes.

O auditor deve planejar, partindo de sondagens sérias, supervisionar de forma ampla, estudar, analisar, refletir para avaliar com segurança, sentir-se seguro diante de evidências inequívocas, tudo fazendo para obtê-las, preservar a independência, não aceitando subordinações nem limitações à indagação, adotar prudência para opinar somente com segurança.

Martinelli (2002, p. 15) coloca que:

O objetivo da auditoria interna é auxiliar todos os membros da administração no desempenho efetivo de suas funções e responsabilidades, fornecendo-lhes análises, apreciações, recomendações e comentários pertinentes às atividades examinadas. O auditor interno interessa-se por qualquer fase das atividades do negócio em que possa ser útil à administração. Isto pressupõe sua incursão em campos além dos de contabilidade e finanças, a fim de obter uma visão completa das operações submetidas a exame.

Nas palavras de Almeida (1996, p. 26):

[...] em alguns grupos de companhias, os auditores internos são subordinados diretamente à sociedade *holding*. Nesse caso, apenas a administração da empresa investidora pode admitir ou demitir auditores internos de sociedades controladas e coligadas.

De acordo com Martinelli (2002), os trabalhos de auditoria interna compreendem:

- a) auditoria financeira, relacionada ao exame dos registros e procedimentos contábeis, visando um adequado julgamento dos informes e demonstrações financeiras quanto à correta classificação e exatidão dos valores;
- b) auditoria fiscal, que visa a proteger a Companhia contra possíveis continências de natureza fiscal, verificando o atendimento adequado aos procedimentos fiscais vigentes e, ainda, verificar se a Companhia está se utilizando os benefícios fiscais estabelecidos;
- c) auditoria operacional, com a incumbência de avaliar os controles internos e a eficácia dos procedimentos administrativos e operacionais da Companhia. Consiste, basicamente, da revisão e avaliação da política geral da Companhia, no sentido da identificação da existência, adequação, entendimento e adoção das políticas estabelecidas e o significado de suas diretrizes como elementos de controle interno, como também dos controles administrativos, no sentido da identificação da existência e adequação de controles administrativos ou operacionais como meios específicos de controle interno, verificando o cumprimento desses controles e o relacionamento dos mesmos com as políticas gerais da Companhia;
- d) auditoria em sistemas e processamento eletrônico de dados; aqui, os trabalhos não devem se restringir somente à utilização de informações e dados processados eletronicamente, mas devem aprofundar-se em exames de projetos de sistemas, visando à avaliação prévia dos

controles internos envolvidos e, ainda, uma análise da qualidade e eficiência dos sistemas em fase de implantação ou implantados;

- e) auditoria especial, no sentido de efetuar determinados exames, não previstos no plano anual de auditoria tais como: contagem de caixa em vista em vista da mudança do responsável pelo caixa, inventários físicos não previstos, análises especiais de contas de despesas e outros, visando objetivos específicos de auditoria. Tais solicitações não enquadradas quanto à sua natureza em uma das classificações anteriores, serão consideradas de natureza especial.

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC – T-12:

O planejamento do trabalho de Auditoria Interna compreende os exames preliminares das áreas, atividades, produtos e processos, para definir a amplitude e a época do trabalho a ser realizado de acordo com as diretrizes estabelecidas pela administração da entidade (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE, 2008, p. 303).

O planejamento do processo de auditoria interna baseia-se em fatores relevantes na execução dos trabalhos. A NBC – T-12 cita os seguintes:

- a) conhecimento detalhado da política e dos instrumentos de gestão de riscos da entidade;
- b) o conhecimento detalhado das atividades operacionais e dos sistemas contábil e de controles internos e seu grau de confiabilidade da entidade;
- c) a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria interna a serem aplicados, alinhados com a política de gestão de riscos da entidade;
- d) a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas que estejam no âmbito dos trabalhos da Auditoria Interna;
- e) o uso do trabalho de especialistas;
- f) os riscos de auditoria, quer pelo volume ou complexidade das transações e operações;
- g) o conhecimento do resultado e das providências tomadas em relação a trabalhos anteriores, semelhantes ou relacionados;
- h) as orientações e expectativas externadas pela administração aos auditores internos; e
- i) conhecimento da Missão e Objetivos Estratégicos da entidade (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE, 2008, p. 304).

2.2 AUDITORIA EXTERNA

Para Almeida (1996), a auditoria externa, também denominada auditoria independente, surgiu como parte da evolução do sistema capitalista. No início, as empresas eram fechadas e pertenciam a grupos familiares. Com a expansão do mercado e o acirramento da concorrência, houve a necessidade de a empresa ampliar suas instalações fabris e administrativas, investir no desenvolvimento tecnológico e aprimorar controles e procedimentos internos em geral, principalmente visando à redução de custos e, dessa forma, tornando mais competitivos seus produtos no mercado.

Para processar todas essas mudanças seria necessário um volume de recursos impossível de ser obtido por meio das operações lucrativas da empresa ou do patrimônio de seus proprietários. Por conseguinte, a empresa teve de captar esses recursos junto a terceiros, principalmente mediante empréstimos bancários a longo prazo e abrindo seu capital social para novos acionistas.

No entanto, esses futuros investidores precisavam conhecer a posição patrimonial e financeira, a capacidade de gerar lucros e como estava sendo efetuada a administração financeira dos recursos na empresa. Essa necessidade de informação era para que o investidor pudesse avaliar a segurança, a liquidez e a rentabilidade de seu futuro investimento. A melhor forma de o investidor obter essas informações era por meio das demonstrações contábeis da empresa.

Como consequência, as demonstrações contábeis passaram a ter importância muito grande para os futuros aplicadores de recursos. Como medida de segurança contra a possibilidade de manipulação de informações, os futuros 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.

De acordo com Martinelli (2002, p. 8), a auditoria externa “é a auditoria das demonstrações financeiras, sendo feita por um profissional alheio à empresa”.

Segundo Franco e Marra (2001, 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”.

Pinheiro e Cunha (2003, p. 35) colocam que 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.

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC T11-4, o auditor deve planejar seu trabalho consoante as Normas Profissionais de Auditor Independente, de acordo com os prazos e os demais compromissos contratualmente assumidos com a entidade, planejamento que pressupõe um adequado nível de conhecimento sobre as atividades, os fatores econômicos, a legislação aplicável e as práticas operacionais da entidade e o nível geral de competência de sua administração.

Ainda em conformidade com o que preceitua a NBC T11-4, o planejamento deve considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos, tais como:

- a) o conhecimento detalhado das práticas contábeis adotadas pela entidade e as alterações procedidas em relação ao exercício anterior;
- b) o conhecimento detalhado do sistema contábil e de controles internos da entidade e seu grau de confiabilidade;
- c) os riscos de auditoria e identificação das áreas importantes da entidade, quer pelo volume de transações, quer pela complexidade de suas atividades;
- d) a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;
- e) a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas;
- f) o uso dos trabalhos de outros auditores independentes, especialistas e auditores internos;

g) a natureza, o conteúdo e a oportunidade dos pareceres, relatórios e outros informes a serem entregues à entidade; e

h) a necessidade de atender a prazos estabelecidos por entidades reguladoras ou fiscalizadoras e para a entidade prestar informações aos demais usuários externos (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE, 2008, p. 34-35).

Após a caracterização dessas duas ferramentas de controle, apresenta-se, a seguir, a diferenciação entre auditoria interna e auditoria externa, para um melhor entendimento sobre as mesmas.

2.3 DIFERENÇAS ENTRE AUDITORIA EXTERNA E AUDITORIA INTERNA

Existem diferenças entre o trabalho do auditor externo, profissional contratado pela organização para a realização do trabalho de forma independente, sem vínculo empregatício, e o do Auditor Interno, funcionário integrante dos quadros da empresa. Enquanto este pretende testar a eficiência dos controles internos e dos sistemas utilizados, o auditor externo é um consultor que pode auxiliar na melhor adequação dos registros contábeis da empresa, inclusive com a emissão do Parecer, se necessária. O Auditor Interno preocupa-se com o desenvolvimento do empreendimento da entidade e o Auditor Externo, com a confiabilidade dos registros.

Embora operando em diferentes graus de profundidade/extensão, a auditoria interna e a auditoria externa têm interesses comuns, daí a conexão existente no trabalho de ambas. Notadamente no campo contábil, os exames são efetuados, geralmente, pelos mesmos métodos.

A auditoria externa, em virtude de sua função garantidora no exame de fidedignidade das Demonstrações Financeiras, pode utilizar-se de parte dos serviços da auditoria interna, sem, contudo, deixar de cumprir o seu objetivo. Deve, portanto, coordenar suas ações de modo que seus programas adotem procedimentos idênticos e impeçam a execução de tarefas repetidas

Dessa forma, considera-se oportuno fazer um comparativo entre o trabalho de um auditor interno e o de um auditor externo.

Segundo Franco e Marra (2001, p. 219), “auditoria interna é aquela exercida por funcionário da própria empresa, em caráter permanente”.

Já para Boynton, Johnson e Kell (2002), os auditores internos são funcionários pertencentes à própria empresa, enquanto que os auditores independentes, geralmente, são os profissionais que operam por conta própria ou são membros de empresas de auditoria.

Martinelli (2002, p. 10) coloca as diferenças básicas entre auditoria externa e auditoria interna:

	AUDITORIA EXTERNA	AUDITORIA INTERNA
Objetivos	Emissão de parecer sobre as demonstrações financeiras.	Examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade
Procedimentos	Conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião.	Exames que permitem ao auditor interno obter provas suficientes para fundamentar suas conclusões e recomendações.
Relatórios	Parecer do Auditor Independente.	Relatório do Auditor Interno.

Para tanto, apresenta-se um quadro ilustrativo sobre os profissionais auditor interno e auditor externo, utilizando o que foi formulado por Almeida (1996, p. 23):

Auditor Interno	Auditor Externo
<ul style="list-style-type: none"> — é empregado da empresa analisada; — menor grau de independência; — executa auditoria contábil e operacional; — os principais objetivos são: <ul style="list-style-type: none"> • verificar se as normas internas estão sendo seguidas; • verificar a necessidade de aprimorar as normas internas vigentes; • verificar a necessidade de novas normas internas; • efetuar auditoria das diversas áreas das demonstrações contábeis e em áreas operacionais; — maior volume de testes (tem maior tempo na empresa para executar os serviços de auditoria). 	<ul style="list-style-type: none"> — não tem vínculo empregatício com a empresa auditada; — maior grau de independência; — executa apenas auditoria contábil; — o principal objetivo é emitir um parecer ou opinião sobre as demonstrações contábeis, no sentido de verificar se estas refletem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações e as origens e aplicações de recursos da empresa examinada. Também, se essas demonstrações foram elaboradas de acordo com os princípios contábeis e se esses princípios foram aplicados com uniformidade em relação ao exercício social anterior; — menor volume de testes, já que o auditor externo está interessado em erros que individualmente ou cumulativamente possam alterar de maneira substancial as informações das demonstrações contábeis.

3 PERÍCIA CONTÁBIL

De acordo com a Resolução CFC nº 858, de 21 de outubro de 1999, a perícia contábil é

[...] o conjunto de procedimentos técnicos e científicos destinado a levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar à justa solução do litígio, mediante laudo pericial contábil, e ou parecer pericial contábil, em conformidade com as normas jurídicas e profissionais, e a legislação específica no que for pertinente (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE, 2008, p. 313).

Alberto (1996, p. 46) traz a seguinte colocação:

Definido que o objeto da Ciência Contábil é o patrimônio, já podemos, logicamente, inferir que a perícia será de natureza contábil sempre que recair sobre elementos objetivos, constitutivos, prospectivos ou externos, do patrimônio de quaisquer entidades, sejam elas físicas ou jurídicas, formalizadas ou não, estatais ou privadas [...].

Por sua vez, Gonçalves (apud ORNELAS, 2000, p. 34) entende que a perícia contábil consiste no “exame hábil [...] com o objetivo de resolver questões contábeis, ordinariamente originárias de controvérsias, dúvidas e de casos específicos determinados ou previstos em lei”.

Ainda, D’Áuria (apud ORNELAS, 2000, p. 34) preceitua que: “A perícia contábil se caracteriza como incumbência atribuída a contador, para examinar determinada matéria patrimonial, administrativa e de natureza contábil, e asseverar seu estado circunstancial”.

Para Ornelas (2000), a perícia contábil caracteriza-se, essencialmente, pela limitação da matéria, pela restrição quanto à(s) questão(ões) propostas, pelo exame metucioso e eficiente do campo prefixado, pela escrupulosa referência à matéria periciada, assim como pela imparcialidade do que é relatado no laudo pericial.

De acordo com Magalhães (1998), a perícia contábil é necessária para a verificação de situações de irregularidades administrativas e contábeis, decorrentes de imperfeições técnicas, negligência profissional, erros técnicos e de escrituração, infrações, simulações, adulterações e fraudes, no sentido de buscar os culpados por tais atos e seu grau de responsabilidade para tal.

Segundo Alberto (1996), a perícia contábil representa um importante conjunto de procedimentos técnicos e científicos que se destinam à tomada de decisões acerca de litígios, com o fim de subsidiar as decisões da justiça, sendo que seu principal instrumento é o laudo pericial contábil. Para o autor (1996, p. 48), a perícia contábil é “um instrumento técnico-científico de constatação, prova ou demonstração, quanto à veracidade de situações, coisas ou fatos oriundos das relações, efeitos e haveres que fluem do patrimônio de quaisquer entidades”.

Ainda, de acordo com Franco (1991, p. 22), a perícia contábil é uma técnica que, através do exame de registros e documentos, bem como inspeções e na obtenção de informações e confirmações, relacionadas com o controle patrimonial de uma entidade,

[...] objetiva obter elementos que permitem julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os Princípios de Contabilidade

geralmente aceitos e se as demonstrações contábeis refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

A perícia contábil, com a ajuda da tecnologia, tende a dirimir dúvidas que se relacionem com processos patrimoniais de pessoas ou grupos, de forma que se possa confiar na situação de riqueza individualizada. Trata-se, portanto, de uma análise para produzir uma conclusão.

A perícia contábil é capaz de averiguar as contas bancárias com somas de dinheiro ilícitas, ou conhecer se o comportamento de determinado funcionário se fundou na honestidade. A perícia possui um caráter específico, mas que pode ser parcial ou total no exame de contas, documentos ou fatos.

Por sua vez, Alberto (1996, p. 51) entende que a perícia contábil objetiva:

a) a informação fidedigna dos fatos; b) a certificação, o exame e a análise do estado circunstancial do objeto; o esclarecimento e a eliminação das dúvidas suscitadas sobre o objeto; c) o esclarecimento e a eliminação das dúvidas suscitadas sobre o objeto; o fundamento científico da decisão; e) a formulação de uma opinião ou juízo técnico; f) a mensuração, a análise, a avaliação ou o arbitramento sobre o quantum monetário do objeto; g) trazer à luz o que está oculto por inexistência, erro, inverdade, má-fé, astúcia ou fraude.

De acordo com Alberto (1996), para o atendimento dos objetivos elencados, a perícia contábil se utiliza das técnicas de: *exame*, que consiste na análise de elementos, tais como uma pessoa, um documento, um móvel, etc.; *vistoria*, no sentido de verificar o estado do objeto a ser periciado; *indagação*, para a obtenção do testemunho pessoal das pessoas envolvidas nos fatos e atos concernentes à matéria periciada; *investigação*, buscando colocar no laudo pericial aquilo que está oculto, como astúcia, má-fé, fraude, malícia e procedimentos aéticos que procuram obscurecer a verdade; *arbitramento*, que determina valores por procedimentos estatísticos e analógicos capazes de fundamentar o valor encontrável; *avaliação*, que visa a identificar o valor de coisas, bens, direitos, obrigações, despesas e receitas; *certificação*, que consiste na informação trazida pelo perito, com caráter afirmativo, sendo sua autenticidade reconhecida em função da fé pública atribuída ao perito contábil.

Na Resolução CFC nº 858, de 21 de outubro de 1999, consta que:

13.4.1 – Os procedimentos de perícia contábil visam fundamentar as conclusões que serão levadas ao laudo pericial contábil ou parecer pericial contábil, e abrangem, total ou parcialmente, segundo a natureza e a complexidade da matéria, exame, vistoria, indagação, investigação, arbitramento, mensuração, avaliação e certificação.

13.4.1.1 – O exame é a análise de livros, registros das transações e documentos.

13.4.1.2 – A vistoria é a diligência que objetiva a verificação e a constatação de situação, coisa ou fato, de forma circunstancial.

13.4.1.3 – A indagação é a busca de informações mediante entrevista com conhecedores do objeto da perícia.

13.4.1.4 – A investigação é a pesquisa que busca trazer ao laudo pericial contábil ou parecer pericial contábil o que está oculto por quaisquer circunstâncias.

13.4.1.5 – O arbitramento é a determinação de valores ou a solução de controvérsia por critério técnico.

13.4.1.6 – A mensuração é o ato de quantificação física de coisas, bens, direitos e obrigações.

13.4.1.7 – A avaliação é o ato de estabelecer o valor de coisas, bens, direitos, obrigações, despesas e receitas.

13.4.1.8 – A certificação é o ato de atestar a informação trazida ao laudo pericial contábil pelo perito-contador, conferindo-lhe caráter de autenticidade pela fé pública atribuída a este profissional (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE, 2008, p. 315).

4 CONCLUSÃO

O presente trabalho, de maneira sucinta, fez uma explanação sobre as características e diferenciações da auditoria interna e da auditoria externa, e também sobre a perícia contábil.

De tudo o que foi exposto, depreende-se, basicamente, que a auditoria é um processo de investigação sistemática e, independente dos objetivos que busca alcançar, sempre estará apoiado no planejamento, obtenção e análise de evidências e preparações e divulgação de relatórios.

O trabalho de auditoria é de grande importância, quando realizado com competência e seriedade, contribuindo para o bom andamento da empresa, que visa ainda mais a credibilidade das informações geradas pela Contabilidade. Os

controles internos são essenciais para proteger a entidade com relação às irregularidades, mas as medidas de motivação e de conscientização dos funcionários são fatores relevantes, sendo de fundamental importância o trabalho do auditor na avaliação das atividades e dos controles mantidos pela empresa.

A auditoria tem o objetivo de expressar opinião sobre as demonstrações contábeis elaboradas pela empresa e a contabilidade como geradora de informações para a tomada de decisões, precisa estar sempre em evolução e constante aperfeiçoamento, para que os objetivos da organização não sejam danificados. A conscientização de todos os envolvidos com a entidade deve sempre ser evidenciada. Com a união e esforços da administração e colaboradores é que muitas irregularidades podem ser resolvidas ou até mesmo evitadas.

Os controles internos e a auditoria permanente na empresa só estarão desenvolvendo seus papéis de forma correta, se os envolvidos no sistema se conscientizarem da importância da credibilidade passada por cada um, devendo haver uma mudança cultural no desenvolver das atividades, estando ciente da colaboração de cada um para o crescimento da organização.

A importância da auditoria contábil na prevenção e combate a erros e fraudes nas organizações é fundamental, e funciona como um instrumento de apoio à administração, pois evidencia essas irregularidades e procura meios para que não ocorram reincidências.

Enfim, a auditoria ajuda no aprimoramento dos controles internos, permite a detecção de fraudes e aprimora o desenvolvimento das pessoas; é um serviço que contribui para o desenvolvimento e continuidade da empresa.

Por sua vez, a perícia contábil é um importante meio de prova de determinados fatos ou questões contábeis, referentes ao patrimônio de uma empresa ou instituição.

ABSTRACT

The changes occurring in the global economy have led to uncertainties in business, both in the external environment and internal environment, increasing need to adopt best management practices. This paper will seek to show the importance of three practices management control, internal audit, external audit expertise book, distinguishing between them and in what situation each is required. To do this, take the review as a method literature, which, through books and magazines, taking into account the subject matter, can provide the theoretical basis to achieve what is being proposed.

Keywords: Internal Audit; External Audit; Forensic Accounting

REFERÊNCIAS

- ALBERTO, Valder Luiz Palombo. **Perícia contábil**. São Paulo: Atlas, 1996.
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. São Paulo: Saraiva, 1996.
- ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade** – Auditoria Independente, Auditoria Interna e Perícia Contábil. 5. ed. rev. e atual. Porto Alegre: CRC-RS, 2008.
- CREPALDI, Silvío Aparecido. **Auditoria contábil**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2004.
- FRANCO, Hilário. **Auditoria contábil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- ____; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. São Paulo: Atlas, 2001.
- GIL, A. L. **Auditoria operacional e de gestão**. São Paulo: Atlas, 2000.
- JUND, S. **Auditoria**: Conceitos, Normas, Técnicas e Procedimentos. Rio de Janeiro: Campus, 2007.

LAKATOS, Eva M.; MARCONI, Marina de A. Ciência e conhecimento científico. In: **Fundamentos da Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 2001.

MAGALHÃES, Antônio de Deus Farias. **Perícia contábil**. São Paulo: Atlas, 1998.

MARTINELLI Auditores. **Curso básico de auditoria interna**. Campinas: UNICAMP, 2002.

MEDEIROS, João Bosco. **Redação científica**: a prática de fichamentos, resumos, resenhas. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NORMAS INTERNACIONAIS PARA O EXERCÍCIO PROFISSIONAL DA AUDITORIA INTERNA. São Paulo: Instituto dos Auditores Internos do Brasil, 2004.

ORNELAS, Martinho Maurício Gomes de. **Perícia contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PAULA, Maria Goreth Miranda Almeida. **Auditoria interna**: embasamento conceitual e suporte tecnológico. São Paulo: Atlas, 1999

PINHEIRO, Geraldo José; CUNHA, Luís Roberto Silva. A importância da auditoria na detecção de fraudes. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 14, n. 1, p. 31-48, abr. 2003.

SÁ, A. L. **Curso de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2000.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. rev. e atual. São Paulo: Cortez, 2007.