

## ORIGEM E CONCEITOS DE AUDITORIA

*Prof. (L.D.) Julio Sergio S. Cardozo  
FAF - UERJ*

Os tópicos que serão apresentados a seguir, destinam-se a fornecer uma visão histórica do desenvolvimento da auditoria contábil do Reino Unido, nos Estados Unidos e no Brasil. Isto é importante para que se possa compreender mais claramente o ambiente profissional atual, como sendo uma consequência de medidas e atitudes profissionais já adotadas no passado, às vezes remoto.

Dedica-se, igualmente, grande atenção aos diversos conceitos vigentes de auditoria, tipos e diferença com outros ramos da atividade contábil. Trata-se, portanto, de um capítulo introdutório, porém básico, para o bom entendimento do que representa a auditoria, atualmente em grande evidência em nosso meio.

### 1- EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA AUDITORIA

A auditoria, como a conhecemos nos dias atuais, nasceu no Reino Unido no século passado, após inúmeros processos de falência de empreendimentos que captavam dinheiro do povo, para aplicação em negócios altamente especulativos e, na maior parte das vezes, pouco sérios. O volume de dinheiro em giro era muito grande como decorrência do progresso trazido pela Revolução Industrial. Isto fez com que os contadores da época sentissem a necessidade de se organizarem para a prestação de serviços capaz de suprir aquele mercado profissional emergente, uma vez que eles entendiam ser possível desenvolver uma

atuação de apoio e proteção aos investidores, através do exame das demonstrações financeiras e outros processos técnicos.

A maior preocupação dos contadores era o estabelecimento dos padrões profissionais, de tal modo que pudessem servir de orientação para a condução dos trabalhos de auditoria. Foi pensando assim que se organizaram associações profissionais, sendo a primeira delas, a Sociedade dos Contadores de Edimburgo, fundada em 1853. A partir de então, formaram-se muitas outras entidades, com idênticos objetivos. Atualmente, o "Institute of Chartered Accountants" é a instituição que conta com o maior prestígio na Grã Bretanha.

Embora tenha sido uma invenção, por assim dizer, inglesa, a auditoria recebeu grande impulso nos Estados Unidos, de onde são emanados os procedimentos técnicos adotados por contadores de quase todos os países do chamado mundo capitalista, inclusive o Brasil.

Nos Estados Unidos, a auditoria foi introduzida por contadores ingleses enviados para auditarem as firmas norte-americanas pertencentes a capitais britânicos. A primeira firma de auditoria a se estabelecer na América o fez em 1893. Aqui, também, os contadores procuraram formar associações profissionais, valendo-se sempre da experiência britânica, sendo que a Associação Americana de Contadores Públicos foi fundada em 1887.

O "American Institute of Certified Public Accountants - AICPA", fundado em 1916, é a entidade máxima que congrega os auditores americanos. Cabe ao AICPA a função de órgão examinador dos candidatos a auditores independentes e, para tanto, organiza exames de suficiência semi-anuais, em todos os estados americanos. O resultado desses exames é reconhecido oficialmente.

No Brasil, somente a partir dos anos setenta é que a auditoria tomou maior impulso, motivando a comunidade contábil após a promulgação de uma série de dispositivos legais sobre o assunto. Historicamente, o desenvolvimento da auditoria em nosso País pode ser dividido em três fases:

- 1ª Até 1946, quando tivemos a promulgação do Decreto-Lei 9.295;
- 2ª De 1964 até 1967, com os Decretos-Lei 199 e 200, ambos de 25/02/67; e, finalmente
- 3ª Após 1967.

Até 1946, a atividade de auditoria no Brasil praticamente não existia, exceto em empresas estrangeiras, como uma continuidade dos hábitos adotados por suas matrizes. A esta altura, só se recorria aos contadores de maior gabarito profissional, os medalhões, quando se desejava apurar alguma fraude, esclarecer suspeita de desfalque, falência fraudulenta ou dirimir controvérsia envolvendo apuração de

haveres. Era um trabalho pericial, bem diferente de uma auditoria.

A partir de 1946, com o advento do Decreto-Lei 9.295 que regulamentou a profissão de contabilista no Brasil, nos moldes atuais, estabeleceu-se para o contador a prerrogativa de exclusividade na execução dos trabalhos de auditoria e perícia. Convém assinalar que naquela época o termo "auditoria" não era corrente, preferindo-se "revisão de escrita" para assinalar as atividades típicas desta especialização da profissão contábil. Nunca é demais lembrar que o Decreto-Lei em questão não criou a profissão de auditor, tão somente atribuiu ao contador a exclusividade. Portanto, auditoria é uma especialização, em grau máximo, da profissão de contador.

Para o desenvolvimento da auditoria no Brasil, o Decreto-Lei 9.295/46, teve o indiscutível mérito de preservar a qualidade dos trabalhos, a partir do momento que exigiu maior qualificação técnica para os profissionais executores, reservando aos bacharéis em Ciências Contábeis o direito de praticar a auditoria. Ainda hoje, as regras estabelecidas pelo referido Decreto-Lei encontram-se em pleno vigor, de sorte que os contadores brasileiros contam com prerrogativas legais bem mais amplas do que aquelas conquistadas por seus colegas de países economicamente mais adiantados. Releva notar que, na Grã Bretanha, pátria-mãe da auditoria, não há regulamentação tão poderosa a favor dos contadores.

A reforma da legislação fiscal e da administração pública no Brasil, a partir de 1964, trouxe para o contador muitas oportunidades profissionais, ao lado da necessidade de maior especialização, contínuo aperfeiçoamento e o estabelecimento de padrões de comportamento ético.

A promulgação dos Decretos-Lei 199 e 200, em 1967, representou grande impulso na carreira do contador, tornando obrigatória a auditoria na prestação de contas dos Administradores Públicos.

O Decreto-Lei 200 tratou do assunto em seu artigo 13:

"Art. 13 - o controle das atividades da Administração Federal deverá exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos, compreendendo, particularmente:

- a) .....
- b) .....
- c) o controle da aplicação dos dinheiros públicos e da guarda dos bens da União pelos órgãos próprios do sistema de contabilidade e auditoria."

A Constituição Federal de 17 de outubro de 1969, reforçou de modo definitivo os trabalhos de auditoria na fiscalização dos dinheiros públicos, cujos dispositivos foram reproduzidos e aperfeiçoados na Constituição de 1988.

Pela Portaria GB 327, 01/12/70, o Ministro da Fazenda fixou os "Procedimentos de Auditoria para o Serviço Público Federal", consolidando a atuação dos contadores como auditores no serviço público federal. Não é difícil imaginar o que isto representou para a classe contábil, no que concerne à ampliação do mercado de trabalho.

Os anos setenta, como anteriormente mencionado, trouxeram para os contadores várias medidas de proteção à sua especialização em auditoria. Os dispositivos citados acima institucionalizaram a auditoria na gestão financeira e orçamentária da União, logo acompanhada pelos Estados. Faltava apenas tornar obrigatória, de alguma forma, a auditoria para a iniciativa privada, sobretudo naquelas empresas que captavam a poupança popular.

Coube ao Banco Central do Brasil esta louvável e salutar iniciativa. Após ter criado em 1968 o registro de empresas de auditoria e de auditores independentes, o BACEN baixou em 10 de maio de 1972 a Resolução 220, tornando obrigatória a auditoria, por auditores independentes, **"para documentos a que se refere a letra "a" do item VI, bem como para outras peças e demonstrativos contábeis que o Banco Central venha a exigir"**.

Assim, as empresas que desejassem abrir o seu capital à participação pública e para aqueles que já tinham feito, teriam necessariamente que exibir demonstrações

contábeis e outras informações julgadas indispensáveis pelo Banco Central, acompanhadas de um parecer contendo a opinião de um auditor independente credenciado por aquela Instituição Governamental.

Em 11 de maio de 1972, pela Circular 179, o mesmo Banco Central baixou as **"Normas Gerais de Auditoria"** de compulsória observância pelos auditores independentes na execução de seus trabalhos, com vistas a atender as exigências formuladas pela Resolução 220, promulgada no dia anterior.

Embora para uso específico, as normas criadas pelo Banco Central do Brasil passaram a constituir um guia para outros serviços de auditoria, reservando à Circular 179 um importante papel no desenvolvimento da auditoria entre nós.

A comunidade contábil nacional prestou também uma relevante contribuição para o estabelecimento dos padrões de auditoria em nosso País. Isto aconteceu quando o Conselho Federal de Contabilidade expediu as Resoluções 317 e 321, em 1972, tratando exclusivamente de auditoria.

A Resolução 321, de 14 de abril de 1972, aprovou as "Normas e Procedimentos de Auditoria", consistindo no primeiro documento oriundo de um órgão profissional regulamentando a auditoria no Brasil. A partir de então, qualquer trabalho de auditoria somente teria validade quando realizado com estrita observância dos ditames desta Resolução.

Encontramos muitos méritos na Resolução 321 e ela muito se assemelhava ao "Statement on Auditing Standards (SAS) #1, editado pelo Instituto Americano de Auditores Independentes, que representa a orientação básica para o exercício profissional de auditoria nos Estados Unidos. Ao longo dos anos, o SAS #1 sofreu vários aperfeiçoamentos, o mesmo não ocorrendo com a nossa Resolução 321, que somente foi alterada em 1991.

Os dispositivos aqui relacionados representam os mais importantes para o desenvolvimento da auditoria entre nós, mas não são os únicos que deveriam merecer a atenção dos interessados. O processo de

desenvolvimento profissional via institucionalização jurídica continua seguindo o seu curso, estando o mercado de trabalho bastante ampliado. Por força legal, todas as instituições financeiras, seguradoras, construtoras que operam com recursos do Sistema Financeiro da Habilitação, empresas de navegação, empresas de transporte rodoviário internacional, empresas aéreas, entre outras, são obrigadas a apresentar suas demonstrações contábeis acompanhadas de parecer firmado por auditores independentes. Sobre o assunto, aconselha-se a leitura do livro "Normas de Auditoria Independente" editado pelo Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON.

No que concerne às entidades profissionais, em nosso País contamos com várias organizações que se dedicam ao desenvolvimento da contabilidade como profissão, como os Sindicatos dos Contabilistas localizados em várias unidades da Federação, a CONTABRAS, a UNIPEC, entre outras.

Tratando exclusivamente de assuntos relacionados com auditoria, encontramos o Instituto dos Auditores do Brasil com sede em São Paulo. Quanto à auditoria independente, o Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON, tem o status de representante brasileiro junto a organismos internacionais e vem procurando incentivar o aperfeiçoamento técnico das práticas de auditoria.

## **2- CONCEITOS E OBJETIVOS DA AUDITORIA**

O conceito de auditoria tem-se ampliado ao longo do tempo, incorporando as novas utilizações das técnicas fundamentais de coleta de evidências, em resposta às solicitações crescentes da comunidade interessada nos serviços de auditoria. Modernamente, podemos definir auditoria como sendo o estudo e avaliação sistemáticos das transações realizadas e das demonstrações contábeis conseqüentes. Neste sentido, sua principal finalidade é determinar até que ponto existe conformidade com os critérios pré-estabelecidos, comunicando os resultados aos usuários interessados.

## **O PAPEL DA AUDITORIA NA SOCIEDADE MODERNA**

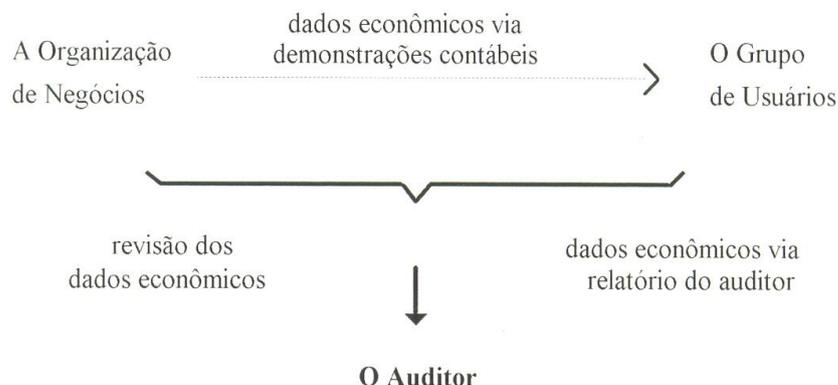
Nos dias de hoje, a sociedade é dominada por grandes organizações que têm significativo impacto em quase todos os aspectos da vida moderna. Por causa de sua grande influência, essas organizações devem manter informadas as partes externas interessadas a respeito de suas ações. Para monitorar as ações dessas organizações, é necessário projetar um meio de comunicação entre a entidade e as ditas partes externas. Um método aceitável de comunicação, é a disseminação de dados econômicos. Ocorre que, individualmente, as partes externas não são capazes de verificar a exatidão das informações que lhes são transmitidas. Por conseguinte, a fim de assegurar que as informações são apresentadas de maneira totalmente imparcial, faz-se mister para essas partes externas que os dados sejam auditados ou revisados.

Embora tenhamos descrito as funções da auditoria de forma ampla, pretendemos tratar, doravante, tais funções em um contexto mais restrito, relacionado com o ambiente dos negócios. Nestas circunstâncias, as partes externas são tratadas com usuários das demonstrações contábeis, que as utilizam no processo de tomada de decisões econômicas concernentes às organizações de negócios. Esse grupo de usuários consiste de: investidores, financiadores, agências governamentais, empregados, e o público em geral.

A figura abaixo serve para descrever o relacionamento existente entre a organização de negócios, os usuários interessados em seus dados econômicos e o auditor. A organização de negócios exhibe o conjunto de afirmações a respeito de suas atividades econômicas e as comunica aos usuários interessados por meio de demonstrações contábeis por ela elaboradas. O auditor revisa estas afirmações a fim de determinar se as demonstrações contábeis apresentam de forma fidedigna os eventos econômicos realizados pela organização de negócios. O auditor comunica os resultados da auditoria através de um relatório de auditoria.

---

## A função da auditoria



### RAZÃO ECONÔMICA PARA A FUNÇÃO DA AUDITORIA

De forma indireta, foi colocada a razão econômica da função que se espera da auditoria. Agora, descreveremos esta razão de uma forma mais objetiva. Costuma-se definir economia como o estudo da melhor alocação de recursos escassos. O nosso ambiente de negócios é caracterizado por regime de livre empresa ou simplesmente capitalismo, em que a estrutura de preços é utilizada para a alocação de recursos escassos. Uma das características do capitalismo é a presença de compradores e vendedores que têm informações completas sobre o que devem fazer a respeito de decisões de natureza econômica. Se esta condição existe, acrescida de outros pre-requisitos, a alocação de mercadorias e serviços baseada na estrutura de preços, provirá uma solução ótima para os objetivos da sociedade, no que concerne à maximização do bem-estar dos participantes da economia.

Por outro lado, se os dados econômicos sobre os quais os participantes se baseiam para tomar decisões contém erros ou omissões significativos, não haverá uma alocação ótima de fatores, de acordo com os conceitos clássicos de economia. O papel do auditor é

monitorar os dados econômicos constantes das demonstrações contábeis a fim de assegurar que eles estão apresentados de acordo com os padrões estabelecidos pela sociedade para as circunstâncias. Esta é a contribuição do auditor para a sociedade em que vive, sendo sua função, então essencial ao sistema de livre empresa.

### 3- RESPONSABILIDADE DOS AUDITORES, QUALIFICAÇÕES PROFISSIONAIS REQUERIDAS

A principal responsabilidade do auditor é expressar uma opinião independente acerca da fidelidade dos dados econômicos apresentados sobre a forma de demonstrações contábeis, tendo como quadro de referência para o seu julgamento, os princípios de contabilidade. O relatório do auditor, como vimos, representa o meio de comunicação para as suas conclusões.

A empresa é responsável pela correta aplicação dos princípios de contabilidade quando do reconhecimento contábil de todas as transações por ela realizadas, bem como pelo estabelecimento de um sistema de controles internos eficiente. O conhecimento que o auditor tem das transações realizadas está

limitado àquele adquirido durante o exame normal de auditoria, o que conduz ao raciocínio de que cabe à empresa integral responsabilidade pela adequação das demonstrações contábeis. Assim, a responsabilidade do auditor está limitada à emissão do parecer de auditoria sobre a fidedignidade das demonstrações contábeis.

#### **QUALIFICAÇÕES PROFISSIONAIS REQUERIDAS**

O Instituto Americano de Auditores Independentes - AICPA, na Exposição de Normas de Auditoria número 1 (SAS #1), estabeleceu que as qualificações profissionais exigidas do auditor são as de uma pessoa com escolaridade e experiência necessárias para essa função.

No Brasil, a partir do momento em que o contador obtém o seu registro profissional junto ao Conselho Regional de Contabilidade, está habilitado ao efetivo exercício das funções atinentes à auditoria. Isto, em princípio, confere ao profissional o atributo da competência. A experiência do contador ajuda no processo de sedimentação de sua competência técnica. Considera-se hoje intimamente ligada à competência do auditor, sua escolaridade básica e a educação continuada.

O atributo de responsabilidade compreende as qualificações morais, de integridade da pessoa do auditor, assim como sua independência ao emitir uma ponderada opinião sobre os assuntos examinados. Isto se deve ao fato de que a fé pública é a principal justificativa para a existência de serviços de auditoria. Ao procurar auditores para a certificação de demonstrações contábeis, os usuários procuram obter confiabilidade e, então, a reputação do auditor é de vital importância, ao lado de sua incontestável independência de julgamento.

Pelo exposto, a qualificação profissional do auditor está basicamente na dependência de seu conceito junto ao público usuário de seu trabalho. Isto em relação não só ao profissional isoladamente, como também, é claro, em relação à atividade em geral. Evidentemente, a atitude ou conduta individual

de cada auditor pode repercutir em toda a classe, o que enseja que o auditor deva considerar como sua obrigação promover cada vez mais a confiança pública na atividade. De forma permanente, espera-se que o auditor proporcione uma maior harmonia entre os seus colegas.

É da essência da atividade do auditor conferir "fé pública" aos documentos que examina, através de seus pareceres. Em assim procedendo, sua responsabilidade ultrapassa o campo restrito e limitado do interesse de seu cliente e se situa diante do público em geral.

#### **4- TIPOS DE AUDITORIA**

Pelos conceitos emitidos, verifica-se que a auditoria compreende uma atividade bem diversificada quanto à sua aplicação. Para maior compreensão do assunto, pode-se dividir a auditoria em vários tipos, de acordo com a utilidade que se espera.

#### **OBJETIVOS PRETENDIDOS**

Quanto aos objetivos a atingir, existem dois tipos de auditoria:

- Auditoria Contábil
- Auditoria Operacional

#### **AUDITORIA CONTÁBIL**

Auditoria Contábil é um sistema coordenado de verificações especializadas praticadas em organizações administrativas, abrangendo: levantamento dos requisitos legais atinentes à atividade desenvolvida pela organização; observação do sistema de controles internos; exame detalhado dos registros e documentos contábeis; verificação física dos bens declarados como existentes; confirmação de créditos e débitos relativos a transações realizadas e comprovação se as demonstrações contábeis expressam a realidade financeira e patrimonial do empreendimento.

A realização da Auditoria Contábil depende da existência de critérios estabelecidos, promulgados pelas autoridades competentes. Estas normas fornecem as bases

para a mensuração quanto à conformidade ou não da entidade auditada em relação ao estabelecido. Adicionalmente, às regras estabelecidas existem outros elementos que devem estar presentes, para assegurar a consecução bem sucedida da Auditoria Contábil. Estes componentes adicionais incluem: (i) um auditor capaz de realizar a auditoria; (ii) documentação adequada das transações realizadas pela entidade auditada e (iii) um método de comunicação dos resultados da Auditoria Contábil. Auditoria Contábil pode, então, ser classificada como uma auditoria que visa certificar o grau de conformidade das demonstrações contábeis e dos procedimentos processuais internos da entidade objeto da auditoria.

A base de atuação da Auditoria Contábil é fornecida pelos princípios de contabilidade promulgados pelo Conselho Federal de Contabilidade. A documentação contábil e o sistema de controles internos, consistem nos elementos a serem examinados pelo auditor. Finalmente, o relatório de auditoria é o método pelo qual o auditor se comunica com os usuários das demonstrações contábeis, informando-lhes de seu julgamento a respeito.

## AUDITORIA OPERACIONAL

A Auditoria operacional consiste em um sistema coordenado de verificações especializadas realizadas em organizações administrativas, abrangendo: coleta de dados e informações; análises específicas e cálculo de produtividade e rentabilidade.

Este tipo especial de auditoria surgiu ao fim da II Guerra Mundial, com objetivos muito mais amplos do que aqueles atribuídos à Auditoria Contábil. Diferentemente da Auditoria Contábil, a Auditoria Operacional não conta com uma fonte autorizada que lhe forneça critérios para servir de base à sua atuação. Isto é verdadeiro porque a Auditoria Operacional se preocupa com a efetividade e eficiência de uma organização. Devemos entender "efetividade" como uma medida de como uma entidade é bem sucedida na consecução das metas e objetivos

estabelecidos. "Eficiência" diz respeito como uma organização utiliza bem os seus recursos em um nível particular de atividade. Devido à natureza extensa da Auditoria Operacional, ela é executada por uma variedade de profissionais. O grupo de auditoria pode ser composto por contadores, engenheiros, analistas de sistemas, economistas e advogados. O relatório de auditoria, em consequência, assume uma variedade de formas, a fim de atender a esta diversificação.

A Auditoria Contábil está intimamente ligada à contabilidade, fornecendo aos usuários a certeza quanto à verdade contida nas demonstrações contábeis. Já a Auditoria Operacional está ligada à administração, aferindo desempenhos, não necessariamente objeto de apreciação da contabilidade tradicional.

## FORMA DE INTERVENÇÃO

Quanto à forma de intervenção, a auditoria se subdivide em mais dois tipos:

### Auditoria Interna

### Auditoria Externa ou Independente

## AUDITORIA INTERNA

A Auditoria Interna é executada por funcionários da própria entidade. O auditor interno deve estar subordinado à mais alta autoridade administrativa, de modo a permitir ampla liberdade de ação e máxima independência de julgamento. Constitui erro subordiná-lo ao Diretor Financeiro, à Contabilidade ou, o que é muito comum, ao Controlador. Estes cargos têm funções que serão fiscalizadas pelo auditor interno. É mais adequado que o auditor interno pertença a órgãos de assessoria, ligado a uma vice-presidência ou ao próprio Presidente, dependendo da organização.

Entretanto, é preciso considerar a circunstância de que, mesmo quando o auditor interno está ligado à cúpula dirigente, sua condição de empregado da organização tira-lhe uma razoável parcela de independência,



provocando certa inibição para a realização de determinadas tarefas de fiscalização.

Em uma moderna organização, o auditor interno cumpre importante papel, seja em empresas privadas ou em entidades governamentais. Ao examinar o sistema de controles internos, sugere medidas que possam contribuir par o seu aperfeiçoamento, reduzindo desperdícios e aumentando a eficiência operacional. O auditor interno está, ainda, constantemente alerta, a fim de detectar e comunicar fatos e questões que devam merecer especial atenção da autoridade administrativa.

Em função da pouca independência desfrutada pelo auditor interno, face seu vínculo de subordinação hierárquica, a garantia que ele traz de que as demonstrações contábeis são fidedignas, não tem nenhum valor para os usuários externos interessados em tais peças.

#### **AUDITORIA EXTERNA OU INDEPENDENTE**

Os usuários externos das demonstrações contábeis exigem que elas sejam revisadas por um pessoa habilitada, sem qualquer ligação hierárquica ou funcional com a organização que está prestando informações de natureza econômica, como tivemos oportunidade de examinar anteriormente. Esta função é exercida por um auditor externo ou independente. Não sendo empregado da organização cujas demonstrações contábeis estão sendo revisadas, o auditor independente atua como um profissional liberal, a exemplo do que ocorre com advogados, médicos ou qualquer outro profissional autônomo.

Não obstante o terreno comum entre os tipos de auditoria, podemos estabelecer algumas distinções, sendo as principais:

##### Auditoria Interna

Auditoria Interna é executada por funcionários da própria empresa, sujeitos à subordinação hierárquica.

Os auditores independentes, como profissionais liberais atuando isoladamente ou reunidos em firmas de auditoria, executam a denominada auditoria independente com total imparcialidade, constituindo-se em uma poderosa garantia para aqueles usuários interessados nas demonstrações contábeis. Como o fator preponderante para este tipo de trabalho é a independência de opinião, é preferível referir-se a auditoria independente em vez de auditoria externa.

O auditor independente freqüentemente aceita e aproveita grande parte das tarefas conduzidas pelo auditor interno, entre as quais se destacam: contagens físicas de estoques e investimentos; reconciliações bancárias; confirmação de saldos, entre outras. Em empresas que contam com auditoria interna, o primeiro passo do auditor independente é avaliar a qualidade destes serviços, determinando o grau de imparcialidade com que os trabalhos são conduzidos, a competência do pessoal encarregado das tarefas e, só então, decide quanto ao aproveitamento de tais serviços, o que quase sempre acontece. É necessário frisar que o aproveitamento dos serviços executados pelos auditores internos ocorrerá sob a inteira e exclusiva responsabilidade do auditor independente, que poderá, a seu critério, repetir todos os exames já realizados pelos auditores internos.

Os procedimentos técnicos são muito semelhantes tanto quando se trata de uma auditoria interna ou quando se trata de auditoria independente. A diferença básica situa-se quase que exclusivamente na independência com que os trabalhos são conduzidos.

##### Auditoria Independente

A Auditoria Independente é executada por um profissional independente, de forma isolada ou associado, sem qualquer vínculo ou subordinação com a empresa auditada.

---

#### Auditoria Interna

---

O objetivo primordial da Auditoria Interna é servir à direção da empresa, na implementação e policiamento das normas internas que foram traçadas por esta mesma direção.

O Auditor Interno examina o sistema de controles internos visando o seu aperfeiçoamento e efetivo cumprimento tal como inicialmente planejado, não se restringindo às demonstrações contábeis.

---

#### Auditoria Interna

---

O Auditor Interno está constantemente preocupado com a descoberta de erros e irregularidades, assessorando a direção na implementação de medidas imediatas de correção.

---

#### Auditoria Independente

---

O principal objetivo da Auditoria Independente, é expressar uma opinião independente sobre as demonstrações contábeis da empresa que a contratou.

O Auditor Independente examina o sistema de controles internos, a fim de determinar o escopo (extensão e profundidade) dos exames, e até que ponto se pode depositar confiança nas demonstrações contábeis.

---

#### Auditoria Independente

---

O Auditor Independente não tem a preocupação específica de descobrir erros ou irregularidades, a menos que o exame do sistema de controles internos indique uma possibilidade razoável de ocorrência desses eventos e desde que possam afetar substancialmente as demonstrações contábeis sobre as quais deve opinar

### FORMA DE EXECUÇÃO

Por fim, ainda podemos subdividir a auditoria em mais dois tipos, agora quanto à forma como os trabalhos são executados:

#### **Auditoria Transacional Auditoria Analítica**

#### **AUDITORIA TRANSACIONAL**

A Auditoria Transacional ou de transações é a forma mais tradicional de se executar um exame das demonstrações contábeis e nasceu a partir do enfoque inicialmente dado à auditoria, que consistia em examinar, de forma exaustiva, a documentação comprobatória. Com o passar dos tempos, os auditores verificaram que o exame da documentação tenderia a se tornar inviável, a partir da complexidade dos negócios e grande volume de transações. A partir de 1948, os auditores passaram a dar mais atenção ao sistema de controles internos instituído pelas organizações, do que propriamente aos documentos em si. Desta forma, a Auditoria

Transacional hoje em dia consiste na combinação de uma revisão minuciosa do

sistema de controles internos com uma investigação parcial das transações realizadas. A quantidade de transações examinada está na dependência direta da qualidade do sistema de controles internos. Quanto mais eficiente o sistema de controles internos, menor será a quantidade de transações a examinar.

Assim, na Auditoria Transacional, a avaliação e o exame do sistema de controles internos visam determinar a extensão e a profundidade das verificações na documentação comprobatória. Entretanto, a ênfase principal deste tipo de auditoria é o exame das transações.

#### **AUDITORIA ANALÍTICA**

A Auditoria Analítica é orientada para os sistemas e se baseia na análise de fluxogramas e em provas limitadas de procedimentos. Por enfatizar a análise dos sistemas como forma de obter evidências, a auditoria assim descrita, recebe o nome de

**Auditoria Analítica.** De acordo com esta descrição, a Auditoria Analítica é dirigida para a avaliação da segurança proporcionada pelo sistema de controles internos. A Auditoria Analítica explora o sistema e tenta descobrir como exatamente são produzidos os resultados. Parte do princípio de que se a mecânica do sistema for analisada com intensidade e uma investigação detalhada mostrar que é consistente, com medidas apropriadas para prevenir erros, então os resultados produzidos por este sistema são exatos.

A Auditoria Analítica está dividida em duas etapas. A primeira etapa orienta-se para a avaliação do sistema e a segunda etapa, para a investigação das possíveis deficiências. Esta segunda etapa determina a quantidade de verificações a serem conduzidas sobre a documentação comprobatória.

Como visto, a principal ênfase da Auditoria Analítica é o exame do sistema de controles internos, constituindo o exame das transações uma prova acessória.

Este tipo de auditoria é de desenvolvimento relativamente recente, cabendo aos auditores canadenses R.M. Skinner e R.J. Anderson o seu aperfeiçoamento e estruturação funcional.

A Auditoria Analítica tem sido largamente empregada por auditores independentes sobretudo quando se trata de auditoria nas empresas com razoável grau de informatização. A experiência tem demonstrado que a Auditoria Analítica tem grande utilidade para os auditores internos, pois está muito voltada para o interior dos sistemas organizacionais. Com o incremento da utilização de sistemas de processamento eletrônico de dados nas organizações e a crescente informatização da sociedade, este tipo de auditoria deverá se expandir muito no futuro, ensejando provavelmente o desaparecimento da Auditoria Transacional.

## 5- DIFERENÇA ENTRE AUDITORIA E PERÍCIA CONTÁBIL

No passado, praticamente, não se considerava diferente um trabalho de auditoria de uma perícia contábil. Com o desenvolvimento da auditoria, ficou evidente que se tratavam de coisas bem distintas, pela natureza da responsabilidade envolvida e pelo conteúdo propriamente dito de cada atividade.

A Auditoria envolve uma apreciação global de todas as transações praticadas pela organização, uma vez que o parecer do auditor se refere às demonstrações contábeis que, necessariamente, incluem o resultado dessas transações. Em seu trabalho, o auditor examina todos os grupamentos de contas, visto que um erro cometido em um setor certamente afetará outros setores.

Em auditoria não se pode considerar examinada uma determinada conta sem que também se tenha examinado a outra conta que com ela está correlacionada. Por exemplo, a conta que representa as aplicações em estoque em determinada data, somente poderá ser considerada auditada, quando tiver sido examinada em conjunto com a conta que registrar o custo das mercadorias vendidas e com a conta de vendas.

No que concerne aos trabalhos típicos de uma perícia contábil, o exame se concentra em um determinado aspecto, setor ou conta e não necessariamente sobre toda a demonstração contábil. Perícia contábil é, assim, um exame localizado, especificamente indicado pela parte interessada.

São trabalhos típicos de uma perícia contábil:

**apuração de haveres**  
**partilhas de patrimônio social**  
**reavaliações de bens patrimoniais**  
**verificação de disponibilidades**  
**verificação de contas a receber e a pagar.**

