SAFIRA DIAS MOREIRA

AUDITORIA: ORIGEM E EVOLUÇÃO

São Luís
2022

SAFIRA DIAS MOREIRA

AUDITORIA: ORIGEM E EVOLUÇÃO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Anhanguera, como requisito parcial para a obtenção do título de graduado em Ciências Contábeis.

Orientador: Marcos Drago

São Luís
2022

SAFIRA DIAS MOREIRA

AUDITORIA: ORIGEM E EVOLUÇÃO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Anhanguera, como requisito parcial para a obtenção do título de graduado em Ciências Contábeis.

BANCA EXAMINADORA

Prof(a). Titulação Nome do Professor(a)

Prof(a). Titulação Nome do Professor(a)

Prof(a). Titulação Nome do Professor(a)

São Luís, dia de mês de 2022

AGRADECIMENTOS

Quero primeiramente agradecer a Deus por me proporcionar concluir mais um ciclo em minha vida, por ter me ajudado na realização de mais um sonho. Obrigada, Deus! Gratidão a minha família que sempre me apoiou e, em especial, minha mãe que nunca mediu esforços para que eu pudesse chegar até aqui. Aos colegas pelo companheirismo e amizade ao longo desta jornada acadêmica.

Toda minha gratidão aos professores que passaram por mim durante todo o curso, pelo conhecimento compartilhado, pela paciência que foram de extrema importância para fechar este ciclo. Minha eterna gratidão a todos que contribuíram de alguma forma para que eu subisse mais um degrau na caminhada da vida.

“Somente aquilo que é vital é aprendido
Rubem Alves

MOREIRA, Safira Dias. **AUDITORIA: ORIGEM E EVOLUÇÃO.**2022. 63 páginas. Trabalho de conclusão de curso (graduação em ciências contábeis) - Anhanguera, São Luís, 2022.

RESUMO

A auditoria surge na Europa do século XIX, passando por um processo evolutivo, acentuando-se como importante ferramenta de observação, orientação e avaliação da eficiência e eficácia dos mecanismos de controle, com a finalidade de assessorar administração empresarial, fornecendo informações seguras, sempre primando pela integridade dos serviços contábeis. Esta pesquisa tem por objetivo geral discorrer sobre a origem e a evolução da auditoria, argumentando sobre aspectos históricos que se desvelaram tanto no Brasil, quanto em outros países onde esta prática começou a se desenvolver, apresentando os fundamentos atuais da auditoria interna e externa. Os objetivos específicos são aos seguintes: tecer sobre os conceitos, definições e práticas atuais da auditoria; mostrar os tipos de auditoria, suas normas e bases legais; pincelar sobre o papel e os princípios básicos do auditor interno; e argumentar sobre as auditorias interna e externa, tratando dos seus conceitos, instrumentos e fundamentações. A pesquisa é de natureza bibliográfica, visando à fundamentação do referido tema, bem como a sua análise qualitativa e o seu caráter explicativo, tendo como base as fontes literárias levantadas. Na antiga suméria surgiram os primeiros registros das atividades de auditoria através de provas, verificações e constatações de cunho arqueológico datados de mais 4. 500 d.C. que demonstram a necessidade desses povos de controlar e fiscalizar seus negócios, ainda sem nenhuma tecnológica e de maneira informal. No XX surgi auditoria no Brasil com a chegada das empresas estrangeiras, trazendo e instalando suas técnicas de controle interno, transformando os hábitos das empresas brasileiras que passaram adotar as novas técnicas contábeis e de trabalho, seguindo as normas necessárias e, mais tarde, adotando definitivamente as atividades de auditoria interna. Primeiro, a função de auditor independente era emitir os pareceres sobre a adequada apresentação das demonstrações financeiras e patrimoniais, assim como o resultado das operações e modificações na posição patrimonial e financeiras das instituições. Hoje, a auditoria tem ganhado imensa importância, contribuindo para que os setores administrativos, orçamentários e financeiros das instituições e empresas ganhem maior respaldo, controle e fidedignidade nos diversos setores do contexto capitalista contemporâneo. Assim sendo, o uso da auditoria interna e/ou externa tem como objetivo expressar opiniões sobre a propriedade das demonstrações financeiras e contábeis, analisando se estas representam, verdadeiramente, a sua posição patrimonial, financeira e contábil das instituições e empresas.

MOREIRA, Safira Diaz. AUDIT: ORIGIN AND EVOLUTION.2022. 63 pages. Completion of course work (graduation in accounting sciences) - Anhanguera, São Luís, 2022.

ABSTRACT

Auditing emerged in Europe in the nineteenth century, undergoing an evolutionary process, emphasizing itself as an important tool for observing, guiding and evaluating the efficiency and effectiveness of control mechanisms, in order to advise business administration, providing secure information, always prioritizing for the integrity of accounting services. This research has the general purpose of discussing the origin and evolution of the audit, arguing about historical aspects that have unfolded both in Brazil and in other countries where this practice began to develop, presenting the current fundamentals of internal and external auditing. The specific objectives are to: weave over the current concepts, definitions and practices of the audit; show the types of audit, its rules and legal bases; brushing on the role and basic principles of the internal auditor; and to argue about the internal and external audits, dealing with their concepts, instruments and foundations. The research is of a bibliographical nature, aiming at the foundation of the mentioned subject, as well as its qualitative analysis and its explicative character, based on the literary sources raised. In ancient Sumer the first records of audit activities have emerged through evidence, verifications and archaeological findings dated to over 4,500 CE which demonstrate the need for these peoples to control and control their businesses, even without any technological and informal way. In the twentieth, an audit began in Brazil with the arrival of foreign companies, bringing and installing their internal control techniques, transforming the habits of Brazilian companies that adopted the new accounting and labor techniques, following the necessary norms, and later adopting definitively internal audit activities. First, the function of independent auditor was to issue opinions on the adequate presentation of the financial and equity statements, as well as the results of operations and changes in the financial position of the institutions. Today, auditing has gained immense importance, contributing to the administrative, budgetary and financial sectors of institutions and companies gaining greater support, control and trustworthiness in the various sectors of the contemporary capitalist context. Therefore, the use of internal and / or external auditing aims to express opinions on the ownership of financial and accounting statements, analyzing whether they truly represent the financial, accounting and equity position of the institutions and companies.

Keywords: Internal Audit. External audit. Auditor. Administrative sector. Control.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 08
2 AUDITORIA E CONTABILIDADE: contexto histórico e evolução **10**
2.1 ORIGEM E EVOLUÇÃO DA AUDITORIA NOS PAÍSES DESENVOLVIDOS 17
2.2 ORIGEM E EVOLUÇÃO DA AUDITORIA NO BRASIL 20
3 AUDITORIA: CONCEITOS, DEFINIÇÕES, OBJETIVOS E PRÁTICAS ATUAIS . 26
3.1 AUDITORIA NO CONTEXTO EMPRESARIAL 31
3.2 O PAPEL DO AUDITOR 41
3.3 NORMAS DE AUDITORIA INTERNA 45
4 AUDITORIA INTERNA E AUDITORIA EXTERNA: conceitos e fundamentações. **47**
4.1 AUDITORIA GOVERNAMENTAL 51
4.2 AUDITORIA NÃO GOVERNAMENTAL 53
4.3 CONTROLOS 56
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS 60
REFERÊNCIAS 62

1. INTRODUÇÃO

Sabe-se que a prática da auditoria ainda é entendia de maneira errônea quanto à sua função e aplicabilidade, isto porque muitos pensam que ela tem o papel punitivo e sentenciador quando do diagnóstico de falhas e erros, porém esta é só uma equivocação que precisa ser desconstruída. Diante disto é que se questiona: Como mostrar que a verdadeira finalidade da auditoria interna é prevenir riscos e falhas ocorridas no processo administrativo e empresarial, contribuindo para o fornecimento de informações seguras, apoiadas em mecanismos de controle eficazes e com alto grau de fiabilidade?

A realização de eventos internos na empresa, utilizando estratégias criativas e dinâmicas para mostrar os resultados das operações de auditoria desenvolvida em cada período, apresentando-se informações verídicas e confiáveis, além de mostrar a todos os presentes as verdadeiras premissas e metas de trabalho, pode ajudar na eliminação das más compreensões existentes acerca da função do auditor interno.

A escolha deste tema justifica-se na importância de se tratar da auditoria com uma área das Ciências Contábeis que vem evoluindo com as mudanças globais, tornando, assim, ferramenta de grande valia e utilidade no contexto das empresas e instituições contemporâneas que primam pela organização, estruturação e qualidade de seus serviços administrativos, financeiros e orçamentários. Esta pesquisa tem como relevância a aquisição de conhecimentos sobre o processo de origem e evolução histórica da auditoria, trazendo uma gama de fundamentos sobre o quanto esta prática se tornou tão indispensável ao funcionamento das empresas e instituições públicas e privadas, no que tange aos mecanismos de observação, assessoria, orientação, questionamento e avaliação da eficácia e eficiência dos procedimentos de controle internos dos setores administrativos e financeiros.

A pesquisa tem por objetivo geral discorrer sobre a origem e a evolução da auditoria, argumentando sobre aspectos históricos que se desvelaram tanto no Brasil, quanto em outros países onde esta prática começou a se desenvolver, apresentando os fundamentos atuais da auditoria interna e externa. Como objetivos específicos, este estudo visa aos seguintes: tecer sobre os conceitos, definições e práticas atuais da auditoria; mostrar os tipos de auditoria, suas normas e bases legais; pincelar sobre o papel e os princípios básicos do auditor interno; e

argumentar sobre as auditorias interna e externa, tratando dos seus conceitos, instrumentos e fundamentações.

Esta pesquisa apresenta-se em três capítulos, muito bem claros e sucintos, para melhor entendimento do tema supracitado. O primeiro capítulo aborda sobre o contexto histórico e evolução da auditoria e da contabilidade, tanto no contexto brasileiro como em outros países precursores desta prática. No segundo capítulo, apresentam-se conceitos, definições, objetivos e práticas atuais da auditoria, tratando sobre a auditoria no contexto empresarial, os tipos, as normas e as bases legais da auditoria, e dissertando sobre o papel e os princípios do auditor interno. Por fim, o terceiro capítulo traz conceitos e fundamentação das auditorias interna e externa, discorrendo sucintamente sobre a auditoria governamental e a auditoria não governamental, apresentando a relação entre o trabalho do auditor e o planejamento estratégico, finalizando com uma breve amostragem sobre os conceitos de controlo, carta e relatório de auditoria.

A presente pesquisa é de natureza bibliográfica, visando à fundamentação do referido tema, bem como a sua análise qualitativa e o seu caráter explicativo, tendo como base as seguintes fontes literárias: Almeida (2008, 2014); Araújo (2001); Gomes, Araújo e Barbosa (2009); Costa (2014); Gil (1992,1999); Moura, Alcântara (2009), Crepaldi (2009); Martins e Morais (2013); Diniz e Monteiro (2009), Castelli (2002); Pinheiro, Simon e Hatherly (2014); Attie (1993); Silva (2016) dentre outros.

2. AUDITORIA E CONTABILIDADE: CONTEXTO HISTÓRICO E EVOLUÇÃO

De acordo com Marçal e Marques (2011, p. 125) a contabilidade surgiu como uma necessidade humana de realizar contagens, organizando de forma simples suas transações financeiras e comerciais. Desde os primórdios da humanidade, contavam-se os rebanhos de ovelhas, produtos da caça e da pesca e demais objetos do cotidiano e da natureza que representavam para os donos das propriedades, líderes de clãs patriarcais, comerciantes etc., produtos de interesse que precisavam de alguma forma, ser contabilizado.

Nesse contexto, “a contabilidade tinha como meta garantir o resultado da equação entre necessidade de recursos a disponibilidade para subsistência”. (LIMA, 2009, p. 54)O homem começou utilizar a contabilidade desde 4.000 anos a.C, utilizando dos elementos do cotidiano e da natureza para contabilizar, buscando, dessa forma, chegar a uma organização de suas ideias e necessidades quantitativas. “O homem começou a contar os rebanhos, as pedras e as coisas ao seu redor, criando ainda que informalmente seu sistema de contagem, suas ideais e potencialidades socioeconômicas e financeiras”. (ARAÚJO, 2001, p. 145)

A contabilidade começou a ser praticada pela humanidade desde o período primitivo, sempre em função das mudanças nas relações econômicas, ocorridas no contexto globalizado. Nesse contexto, “a contabilidade foi ganhando direcionamento, sendo praticada em quase todas as civilizações antigas como no Egito, Roma, Mesopotâmia etc., contribuindo para o avanço das transações econômicas, melhorando a condições financeiras das regiões produtivas”. (ALMEIDA, 2008, p. 32)

Vale ressaltar que os povos sumérios e babilônios foram os precursores da contabilidade humana, o que é constato em seus registros contábeis feitos em pedaços de material feito de argila. Isto se deve também ao desenvolvimento de seu comércio que já era intenso há mais de 6.000 anos, o que exigia, dentre outras coisas, a construção da escrita contábil.

> [...] os primeiros vestígios de atividades relacionadas à auditoria surgiram na antiga suméria, comprovados por meio de provas arqueológicas de inspeções e verificações de registros a mais de 4.500 antes de Cristo. Posteriormente, outros relatos aconteceram em Roma, em Londres, em Paris, em Veneza, em Milão e em Bolonha. Em Roma, por exemplo, ela surgiu para tornar-se um instrumento de controle do antigo império. (PEREIRA, 2009, p. 34)

Foi na antiga suméria que os primeiros registros das atividades relacionadas à auditoria. Provas, verificações e constatações de cunho arqueológico datados de mais 4. 500 a.C. demonstram que esses povos sentiram a necessidade de controlar e fiscalizar seus negócios, ainda sem nenhuma tecnológica e de maneira informal. Os sumérios influenciaram outros povos a realizar a auditoria em seus negócios, a exemplo dos romanos, ingleses e venezianos. Em Roma, a auditoria surge como meio de controlar as transações comerciais do antigo império.

> [...] Historicamente, não se tem um registro preciso das primeiras utilizações dos procedimentos de auditoria pelos povos antigos, mas o que se constata é que, no Egito Antigo, havia a necessidade de ratificar as atividades praticadas nas grandes construções, bem como a verificação de registros de arrecadação de impostos. Outros povos, como os sumérios, babilônios, sírios, cretenses, gregos e romanos, realizavam registros das escriturações de patrimônios adquiridos ou já possuídos, considerando tais atos como sendo práticas de auditoria. (SOUZA; DYNIEWICZ; KALINOWSKI, 2010, p. 12)

Quanto ao registro das primeiras práticas e procedimentos de auditoria pelas civilizações antigas, não se tem na história algo mais detalhado, porém alguns estudos mostram que na região do antigo Egito já havia a necessidade de organizar e controlar as atividades desenvolvidas nas grandes construções, principalmente a questão da arrecadação de impostos. Tal como os egípcios, os sumérios, os babilônios, os sírios, os gregos e os romanos também haviam começado a registrar suas escriturações, iniciando, assim, um processo de auditoria ainda gradativo.

De acordo com Costa (2014, p. 19) em meados de 1800 a.C. até 95 d.C., já havia referências bíblicas sobre registros relativos a controles internos realizados por auditorias. No contexto do império romano, por exemplo, os imperadores especializavam os seus funcionários e impunham a eles a cuidar das contabilidades feitas em cada uma de suas províncias. Em 1854 criou-se a ‘The Society of Accountants in Edinburg’ e, mais tarde, em 1951, foi constituído o primeiro organismo profissional de contabilistas e auditores a nível global, o atual The Institute of Charyered Accountants of Scoyland. (CREPALDI, 2009, p. 45)

“Em 1887 foi criado o American Institute of Accountants, o qual mais tarde, no ano de 1917, começou a publicar os primeiros artigos científicos sobre auditoria”. (DINIZ; MONTEIRO, 2009, p. 112). Em meados do século XV, “a contabilidade ganha destaque no campo da formalidade, devido às necessidades das empresas em controlar as diferentes transações comerciais existentes daquele período”. (PORTER, 2008, p. 23)

Com a eclosão da Revolução Industrial surgiram problemas ainda mais complexos tais como o Imposto de renda baseado nos lucros das empresas criado na Inglaterra, o que levou as empresas e negociadores a terem a necessidade de criar sistemas de controles internos, fazendo surgir, assim, a auditoria interna e fiscal, mais precisamente no início do século XVIII.

Segundo Ricardinho e Carvalho (2004, p. 123) “entre os séculos XVIII a XIX a auditoria começou a ganhar força e destaque no cenário global” fato este que se justifica pela iminente necessidade que os grandes mercadores e comerciantes sentiram em adotar um sistema de controle econômico e fiscal para os seus negócios e, dessa forma, estruturar-se e manter-se no mercado capitalista.

A ascensão da auditoria tem como marco a escrituração mercantil através da publicação do Método das Partidas Dobradas datada de meados de 1494 e do Trabalho Summa / Tractatus, de Frá Luca Paccioli. A auditoria, nesse contexto, surge relacionada a necessidade da confirmação de informações referentes à realidade de uma determinada instituição financeira.

> [...] Em 1756, na Inglaterra, a Revolução Industrial e a expansão do capitalismo, surgiram fatores de desenvolvimento, tais como o surgimento das grandes fábricas e o uso intensivo de capital monetário, que contribuíram para a efetiva necessidade de utilização constante e aprimorada das atividades de auditoria, que naquele momento se apresentava como uma das formas de se praticar a contabilidade. (SOUZA; DYNIEWICZ; KALINOWSKI, 2010, p. 14)

Eventos como a Revolução Industrial e a expansão do capitalismo ocorridos na Inglaterra no ano de 1756, fizeram imergir alguns fatores que influenciaram o uso da prática da auditoria como uma ramificação da contabilidade exercida na época. Tais fatores são o crescimento das grandes empresas e a expressiva utilização dos capitais monetários. Para os ingleses, auditoria seria uma necessidade de ampliar e aprimorar a pratica da contabilidade.

No começo do século XX, as primeiras empresas brasileiras e também internacionais iniciaram em seus escritórios de contabilidade os trabalhos de auditoria interna, “devido à necessidade de controlar e confirmar a própria contabilidade pelos investidores e proprietários”. (ARAÚJO, 2001, p. 24)

Contudo, a profissão de auditor só foi regulamentada em 1972, quando o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou a então Resolução n°1156/2009, determinando que as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas por este

Conselho devem seguir os mesmos padrões internacionais emitidos pelo International Accounting Standards Board / IASB.

Mais precisamente em meados do século XIX surge o chamado “período do contador”, cujo objetivo era descobrir e apontar erros e fraudes. Só mais tarde, em 1900, “a auditoria começou a ocupar um espaço maior no contexto das ciências contábeis com o desenvolvimento do capitalismo, reconhecendo, assim, a profissão de auditor nos cenários nacional e internacional”. (MARTINS; MORAIS, 2013, p. 24)

No ano de 1934 a criação da Security and Exchange Comission, nos EUA, estimulou a profissão do auditor, “uma vez que as companhias acionavam nas Bolsas de valores, tiveram que fazer uso dos serviços de auditoria para promover a fidedignidades de suas demonstrações e ações financeiras”. (SÁ, 1980, p. 45)

A ascensão da auditoria deve-se às fortes e significativas influências de filiais e subsidiárias de firmas estrangeiras, além de financiamentos de empresas nacionais por meio de entidades internacionais. “Outros fatores também contribuíram para isso, bem como: o crescimento e expansão das empresas e as necessidades de descentralização e diversificação de atividades econômicas”. (MORENO, 2006, p. 17)

A expressiva e necessária evolução dos mercados capitalistas impulsionou a criação de normas de auditoria, o que foi feito no Brasil pela comissão do Banco Central do Brasil (BACEN) no ano de 1972. Nesse contexto, merece destaque também a criação de uma Comissão de Valores Mobiliários e da lei de Sociedades Anônimas em 1976 com o intuito de aprimorar e assegurar as normas de auditoria fiscal.

A International Federation of Accountants (IFAC) constituída em 1977 teve como principal meta servir o interesse público por meio do fortalecimento da profissão contabilística a nível mundial, contribuindo, dessa forma, para o desenvolvimento de fortes e promissoras economias internacionais, “promovendo a adesão às normas profissionais de alta qualidade, incluindo a convergência internacional destas normas, tomando posições em questões de interesse público”. (RIBEIRO, 2016, p. 34)

À medida que a International Federation of Accountants (IFAC) começou a amparar e fortalecer as profissões de contabilista e de auditor a nível mundial, várias diretivas foram sendo publicadas. Tais diretivas estavam relacionadas às

contas individuais e consolidadas das sociedades, bancos, instituições financeiras, empresas de seguros etc.

Como ressalta Costa (2014, p. 24), a auditoria, até o começo dos anos 80, baseava-se, particularmente, na análise documental de tal formal a validar e suportar os saldos das principais rubricas do balanço e das principais classes de transações. Além disso, dava-se ainda, uma atenção toda especial ao cumprimento dos aspectos legais e regulamentares da auditoria.

Na década de 80 começou a implementação nas metodologias orientadas para a análise dos processos críticos de negócios, “levando o auditor a realizar somente a análise dos processos considerados mais significativos, fortalecendo a sua opinião por meio de testes de cumprimento, conformidade, e trabalho substantivo”. (RIBEIRO, 2016, p. 32)

A evolução da auditoria deve a fatores como crescimento e aumento das complexidades das grandes empresas, “além do seu envolvimento no interesse econômico popular, dando projeção e força aos seus empreendimentos nos contextos locais e globais”. (CASTELLI, 2002, p. 45)

Os primeiros passos expressivos e notórios na evolução da auditoria aconteceram nos contextos econômicos e financeiros da Inglaterra, da Holanda e dos EUA no final do século passado. Estes países foramos precursores da auditoria na modernidade, acabaram influenciando outros mercados a praticá-la. Nos Estados Unidos a profissão de auditor ainda é a mais praticada em relação as outras nações.

> [...] durante a primeira fase do desenvolvimento da auditoria, a principal área de atuação eram as contas da administração pública. Nessa época a auditoria, que remonta às civilizações romana e egípcia, era praticada aos oficiais, a quem eram entregues os dinheiros públicos, como forma de controle, existindo assim uma preocupação da utilização apropriada desses dinheiros, sendo o que principal objetivo da auditoria estava centrado na detenção das fraudes. (ALMEIDA, 2014, p. 38)

A administração pública, mais precisamente os assuntos referentes às contas públicas e questões fiscais, foi a área na qual a auditoria ganhou destaque na primeira fase de seu desenvolvimento. Os romanos e egípcios já praticavam à auditoria no controle e manutenção do seu capital monetário. Nesse contexto e com tal finalidade, os oficiais recebiam, além de receber o dinheiro público para o uso adequado do mesmo, tinham a incumbência de controlar e deter as fraudes que viessem a ocorrer.

A auditoria surge na Europa do século XIX como uma inovação das grandes empresas, garantindo que a contabilidade avance na direção que pretendem com relação às questões financeiras e econômicas. O homem europeu começou a aprimorar os seus saberes e práticas contábeis, quando resolveu colocar em prática a auditoria como forma de controle, apoio e manutenção de suas contas monetárias, incluindo situações como cobranças de imposto de renda, dentre outros aspectos.

De acordo com os estudos de Pinho (2007, p. 32) a auditoria só começou a ganhar mais destaque no cenário mundial, logo após a crise americana ocorrida em 1929. Ele chama á atenção para outro fato importante ocorrido na década de 30 que ajudou no desenvolvimento da auditoria como principal enfoque das ciências contábeis: a criação do Comitê May, um grupo de trabalho formado com a intenção e finalidade de estabelecer regras às empresas as quais tivessem suas ações cotadas em Bolsas de Valores.

Diniz e Monteiro (2009, p. 25) destacam que a criação do Comitê May veio tornar obrigatória a prática da auditoria contábil independente nos demonstrativos e registros das grandes empresas que detinham ações em Bolsas. A finalidade seria a de conformar os dados contábeis, devido ao acelerado e visível surgimento de grandes empresas, além da necessária cobrança de impostos de renda.

Conforme ressalta Castro (2009, p. 34) “os marcos históricos da contabilidade contribuem de forma direta ou indireta para o aparecimento da auditoria, principalmente a partir da criação das Associações dos Contadores Públicos”, além de feitos importantes como a regulamentação das normas e padrões por meio de profissionais capacitados na área.

A evolução da auditoria, além disso, se deve também a diversos fatores como, por exemplo, a necessidade de inserção do auditor fiscal nas empresas públicas e privadas, dando-lhe, dessa forma, imensurável importância e prestígio. “Este profissional começou a ser tratado como verdadeiro guardião da transparência das informações contábeis das empresas, contribuindo também para a divulgação das mesmas aos mercados capitalistas”. (GEADA, 2013, p. 09)

Em 1965 ocorreu foram criadas resoluções que tornavam tanto a auditoria quanto o parecer dos auditores obrigatórios nas instituições, assim como a regulamentação e o registro destes profissionais independentes. “Isto se deu através

da regulamentação das ações dos Bancos de Investimentos, Bolsas de valores, Sociedades corretoras e Distribuidoras de Títulos e Valores Imobiliários". (MARÇAL; MARQUES, 2011, p. 23)

Nas áreas de educação, assistência social e saúde, principalmente nesta última, a auditoria se desenvolveu a partir do momento em que o enfoque deixou de ser somente contábil, adotando também uma linha de natureza administrativa, na qual se objetivava a avaliação da eficácia e da efetividade da aplicação dos controles internos de cada órgão ou instituição tanto pública como privada.

> [...] a auditoria apresentou uma grande desde os primeiros momentos das atividades no mundo, ganhando importância devido ao grande crescimento das empresas, principalmente na Inglaterra e Estados Unidos e finalizando por meio da obrigatoriedade da atividade em empresas com capital negociado em bolsa de valores. (ROSÁRIO, 2010, p. 28)

O acelerado crescimento das empresas nos Estados Unidos e na Inglaterra deu grande impulso, projeção e importância às atividades de auditoria. Outro fator que contribui significativamente para tanto, foi a obrigatoriedade das empresas que detém capital monetário negociado no âmbito das bolsas de valores de utilizar os serviços de auditoria interna e fiscal.

Nos dias de hoje, a auditoria vem alcançando uma boa parte das instituições públicas e privadas cujas se propõem a prestar serviços nas áreas de saúde, educação, assistência social, mercado financeiro, justiça etc., tendo como suporte a sua eficácia na obtenção de resultados, no que tange ao controle e a programação de atividades e, principalmente, por dar direcionamento aos caminhos a serem traçados pelas instituições. (RICARDINHO; CARVALHO, 2004, p. 125)

Atualmente, a auditoria enquanto prática interna exerce uma responsabilidade global, confrontado com os desafios provocados pelas alterações oriundas da evolução dos sistemas econômicos que trazem consigo as competitividades entre os mercados capitalistas e a crescente e efervescente aumento das complexidades dos processos trabalhistas.

A evolução da auditoria tem como justificativa a necessidade das instituições em se organizar para obter informações úteis e atualizadas, "a fim de permitir uma gestão competente nas tomadas de decisões, que sejam acertadas no alcance dos seus objetivos, considerando aquelas informações que possam levá-las a projetar o futuro dos negócios". (FILHO, 2001, p. 223)

No contexto atual, reconhece-se a auditoria, principalmente a interna, não só como uma mera atividade de controle, mas também como uma ação do auditor focalizada numa visão de futuro, adotando atitudes e ideias voltadas ao desenvolvimento dos resultados da organização, sempre destinada ao acréscimo de valor, cuja função básica é o apoio e a gestão competente para que as instituições se estruturem, se redefinam e se promovam nos mercados capitalistas.

Assim sendo, a auditoria evoluiu de tal maneira a favorecer os benéficos das instituições públicas e privadas que têm a necessidade de se organizar, obtendo informações transparentes para que possam divulgar seus negócios, equilibrando-se no mercado global, enfrentando os desafios de uma estabilidade contábil em pleno século XXI, onde as competitividades são tamanhas, exigindo que as instituições tenham uma excelente auditoria contábil, que trate tanto do contexto interno quanto externo dessas organizações.

2.1 ORIGEM E EVOLUÇÃO DA AUDITORIA NOS PAÍSES DESENVOLVIDOS

Como ressalta Silva (2016, p. 54) “a prática da auditoria já era exercida muito antes pelos imperadores romanos, que nomeavam funcionários de sua confiança, bem preparados e experientes, com a incumbência de supervisionar todas as transações e operações financeiras e orçamentárias de seus administradores provinciais, tendo a função de prestar-lhes contas verbalmente”.

Na França do século II, os grandes comerciantes e representantes de instituições importantes, “faziam a leitura pública das contas das quais detinham o domínio ou a responsabilidade de gerir as devidas finanças e orçamentos, sempre diante de funcionários enviados pela Coroa”. (ROSÁRIO; EVERTON, 2010, p. 213)

No Parlamento inglês, o Rei Eduardo outorgou direitos aos grandes barões de nomear os seus representantes oficiais, Estes oficiais já eram tratados como auditores e a sua aprovação constava em documentos que mais tarde viriam a constituir os primeiros relatórios de Auditoria domundo, como por exemplo, o relatório intitulado: “Probatur Sobre as Contas”.

> [...] documentos atestam, ainda, que o termo auditor originou-se no final do século XIII, na Inglaterra, sob o poder deste rei que mencionava o termo auditor sempre que se referia ao exame das contas, alegando que se estas não estivessem corretas, iria punir seus responsáveis. (FRANCO; MARRA, 1992, p. 149)

Tal como aprovam diversos documentos antigos, a profissão de auditor tem seus primórdios no final do século XIII, na Inglaterra. Sob o domínio do Rei associava o termo auditoria à análise e manutenção e controle de suas contas, exigindo do profissional a exatidão e a atenção máxima sobre a contabilidade, sob pena de sofrer punições com existência de erros ou enganos.

De acordo com Gomes, Araújo e Barbosa (2009, p. 86) a Inglaterra durante o período mercantilista, começou a desenvolver a prática da auditoria. Este país dominava os mares, controlando, assim, os comércios da época, mantendo grandes companhias e aplicando impostos sobre o lucro das empresas, a fim de desenvolver sua riqueza e tornar-se uma das grandes potências mundiais.

Por volta dos anos 30, foi criado um grupo de trabalho, o chamado Comitê May, o qual determinava as regras a serem seguidas pelas empresas que tivessem as suas ações cotadas em bolsa de valores. “Nesse contexto, tornou-se obrigatória a atividade de AuditoriaContábil Independente, nas demonstrações financeiras dessas empresas”. (BOYTON; JOHNSON; KELL, 2002, p. 123)

Nos EUA e na Inglaterra, os auditores independentes só podiam exercer as suas atividades, caso tivessem a competência de utilizar informações e documentos que possibilitassem o conhecimento e análises das mais diversas transações financeiras. Para auxiliar e dá suporte a estes profissionais, as empresas selecionavam funcionários do seu próprio quadro que já tinham experiência com as técnicas de auditoria interna.

Crepaldi (2004, p. 12) ressalta que “os empresários ingleses e americanos, com o passar dos anos, começaram a perceber que podiam ter mais vantagem com a prática da auditoria externa”. Perceberam que poderia diminuir seus custos, se aproveitassem os trabalhos dos auditores independentes, o que os levou a implantar serviços de conferência e revisão interna das ações contábeis, continuada e permanente, a baixo custo.

Com o tempo, as grandes empresas de transporte ferroviário dos EUA, começaram a criar unidades fiscais denominadas de “Travelling Auditors” em português “Auditores Viajantes”, que tinham como papel visitar as estações rodoviárias, na tentativa de assegurar que todo produto da venda de passagens e de fretes estavam sendo arrecadados e contabilizados de maneira correta.

Em Nova York, logo após a fundação do The Institute of Internal Auditors, a auditoria interna começou a ser vistas com outros olhares, “uma vez que passou

de um simples corpo de funcionários subordinados à contabilidade, para uma atividade focada no controle administrativo, com a função de avaliar a eficácia e a efetividade dos controles internos das empresas". (HENDRIKSEN, 1999, p. 28)

Almeida (1996, p. 58) frisa que "o crash da bolsa de valores e 1929, nos EUA, foi decisivo para que a auditoria se tornasse uma prática obrigatória no âmbito das empresas que tinham ações cotadas nas bolsas de valores". Nesse momento, o Comitê May estabeleceu regras de contabilidade e auditoria interna a essas empresas, as quais teriam que fazer uso da auditoria independente, como forma de demonstrações de suas contas e finanças ao referido Comitê.

Em 1930, após a concretização do Comitê May, nos EUA, foi criada a American of Certified Public Accountants (AICPA) "com o objetivo de contribuir para o desenvolvimento das atividades relativas à contabilidade e auditoria". (MACHADO, 1996, p. 125). Nessa mesma década e contexto, foi criada a Security and Exchang Commission, dando maior importância, projeção e visibilidade à profissão de auditor contábil. Neste momento, os auditores começam a contribuir com as organizações, bem como na divulgação de informações ao mercado financeiro e também a toda a sociedade civil,

Silva (2016, p. 48) ressalta que "em Portugal a profissão de auditor passou por muitos processos, discussões e aprovações de leis que a regulamenta, uma vez que é necessária para o desenvolvimento do país". O Governo Português regulamentou a profissão de auditor, definindo inúmeros requisitos, "designando os níveis mínimos de formação e experiência, além do acesso á profissão, as normas deontológicas, a formação contínua e as regras dispostas nas legislações vigentes". (SILVA, 2016, p. 56)

É importante mostrar que um dos marcos da evolução da auditoria no mundo foi a criação do Institute of Internal Auditors, em 1941, órgão que foi responsável pela divulgação das primeiras iniciativas de auditoria interna. Este Instituto foi resultado de um acordo fechado por várias entidades representantes de países europeus, incluindo Portugal. Isto levou, mais tarde, à construção da primeira norma de auditoria contábil.

No ano de 1880, na Inglaterra, foi criado o Instituto of Chartered Accountantes in England and Walles, "no qual as distintas sociedades de auditores de Londres, Liverpool, Manchester, Sheffield e Escócia, se encontravam para

debater questões relativas à auditoria interna e sua importância para cada uma das potencias envolvidas”. (CREPALDI, 2009, p. 134)

Na década de 50 vários países da Europa discutiam questões referentes à contabilidade e auditoria. “Na França, por exemplo, foi criada a profissão de Comissário de Contas, na Itália a profissão de auditor independente foi reconhecida, e na Alemanha foi promulgado um código contendo referências específicas da revisão de contas”. (GALO; BRABOSA, 2010, p. 45)

No contexto dos países desenvolvidos, a profissão de auditor ganhou destaque na década de 90. Os profissionais desta área viram a responsabilidade de crescer nas atribuições de suas funções, como por exemplo, na avaliação da capacidade de continuidade de uma empresa ou instituição, procurando detectar e denunciar as fraudes encontradas.

Dessa forma, a auditoria desenvolveu-se a nível mundial, atuando em desafios, assumindo os riscos dos negócios e, procurando realizar com ética e compromisso o controle, o fornecimento de informações importantes para o desenvolvimento das organizações onde atuam diretamente.

2.2 ORIGEM E EVOLUÇÃO DA AUDITORIA NO BRASIL

É relevante frisar que no Brasil as práticas de auditoria contábil antecederam alvará de 18 de julho de 1808, cujo previa a obrigatoriedade da utilização dos serviços de auditoria independente na Real fazenda Portuguesa, haja vista que os registros de transações financeiras, as chamadas “partidas dobradas”, já eram feitos desde meados de 1970. (RICARDINHO; CARVALHO, 2004, p. 23)

É datado da terceira década do século XX o surgimento da auditoria no Brasil, o que ocorreu com o aparecimento das grandes empresas estrangeiras, que chegavam ao país trazendo e instalando as técnicas de controle interno de suas operações, transformando, dessa maneira, os hábitos das empresas brasileiras, “cujas passaram adotar as novas técnicas contábeis e de trabalho, seguindo normas necessárias e, mais tarde, acabaram por adotar definitivamente as atividades relativas à auditoria”. (JÚNIOR, 1998, p. 16)

Em 1915, a primeira empresa de auditoria independe a se instalar no Brasil foi a Price Weterhouse & Peat Marwick. Porém, o Departamento de comunicações da Deloitte Touche Tohmatsu, questiona tal pioneirismo, afirmando

que a primeira empresa de auditoria foi instalada no Rio de Janeiro em 1911, e a segunda, na cidade de Recife no ano de 1917. Décadas depois, mais precisamente no final dos anos 50, chegaram ao Brasil outras empresas de grande porte, tais como a empresa Arthur Anderson (1957) e a Arthur & Young, cuja foi antecessora da atual Ernest Young (1959).

A evolução da auditoria interna no Brasil ocorre a partir da instalação das empresas internacionais no país, principalmente as companhias inglesas logo no alvorecer do século XX. Entretanto, “o apogeu definitivo só aconteceu com a chegada e o desenvolvimento das companhias abertas na década de 70”. (SÁ, 1980, p. 145)

Em 1960 no estado de São Paulo, foi criado o Instituto de Auditores Internos do Brasil. “Este feito contribuiu, em muito, para que as instituições financeiras de lucro reconhecem a importância das atividades de auditoria para o apoio administrativo e elaborativo no setor empresarial”. (ARAÚJO, 2001, p. 64)

À proporção que a auditoria vai ganhando espaço e projeção no contexto das empresas brasileiras, surge a necessidade de profissionais capacitados nessa área para atender as demandas das atividades de auditorias contábeis em seus setores administrativos. As propostas iniciais começaram na intencionalidade de qualificar o auditor independente para prestar os serviços necessários.

> [...] no Brasil a regulamentação da profissão de auditor deu-se através do Conselho Federal de Contabilidade e da Comissão de Valores Mobiliários. Através do Instituto de Auditores do Brasil, transformado em IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores, atualmente Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, foram criadas em 1972 as primeiras normas de auditoria. (MOURA; ALCÂNTARA, 2009, p. 25)

O Conselho Federal de Contabilidade e a Comissão de valores Imobiliários propiciaram a regulamentação da profissão de auditor contábil no Brasil. No ano de 1972, por meio de ações promovidas pelo Instituto de Auditores do Brasil, este mais tarde convertido em Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON), hoje Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, foram redigidas as primeiras normas diretivas à auditoria.

Segundo Almeida (2003, p. 54), a evolução da auditoria no contexto brasileiro deve-se, principalmente, à influência das filias subsidiárias de firmas internacionais, além de outros fatores, tais como “o financiamento de empresas brasileiras por meio de entidades estrangeiras; o desenvolvimento das empresas nacionais, dificuldades de descentralização e diversificação de atribuições

econômicas das instituições e empresas e evolução do mercado capitalista". (ROBEIRO, 2016, p. 36)

Outro fator preponderante e crucial no processo de evolução da auditoria no Brasil foi a criação de um setor de auditoria pelo Banco Central do Brasil no ano de 1972. "É importante citar também a criação da Comissão de valores Mobiliários e da Lei das Sociedades Anônimas, em 1976, como passo decisivo no reconhecimento e apropriação das atividades de auditoria interna por parte das empresas brasileiras". (MOURA; ALCÂNTARA, 2009, p. 112)

A grande proposta da Lei das Sociedades Anônimas era determinar que as companhias abertas atuantes no Brasil, não apenas observassem as normas impostas pela Comissão de Valores Mobiliários, mas também a seguissem conforme a obrigatoriedade se serem auditadas pros técnicos capacitados, isto é, por auditores independentes devidamente registrados na referida Comissão.

> [...] A Lei nº 6.385, de 07 de dezembro de 1976 assegura que ação de auditar as demonstrações financeiras de companhias abertas e das instituições, sociedades ou empresas que formam o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários, é competência exclusiva das empresas de auditória contábil ou auditores contábeis independentes registrados caso exerça de maneira descompromissada e incompetente a sua função, será responsável por qualquer prejuízo da empresa. (MOURA; ALCÂNTARA, 2009, p. 45)

De acordo com a Lei nº 6.385/76, as empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes têm a competência exclusiva de auditar as demonstrações das companhias abertas e das instituições, sociedades ou empresas que pertencem ao sistema de distribuição e intermediação de valores imobiliários. Neste caso, os auditores precisam estar devidamente registrados, exercendo sua função com compromisso e competência, visando ao futuro promissor das instituições agregadas.

De acordo com Boyton, Johnson e Kell (2002, p. 145) é impossível saber a data do primeiro trabalho realizado sobre o tema auditoria no Brasil. Entretanto, estudos históricos denotam que a primeira evidência concreta deste fato, pode estar relacionada com o Decreto nº 2.935 de 16 de julho de 1862, o qual aprovou a reorganização da Companhia de Navegação por Vapor – Bahiana – Anonyma, determinado que os auditores fossem convocados a cada ano em assembléia ordinária, pra que analisassem e examinassem a contabilidades das empresas.

Galo e Barbosa (2010, p. 14) destacam que “o primeiro parecer sobre auditoria no Brasil foi divulgado após um século pela empresa São Paulo Tramway Light & Co., mais precisamente no período entre junho de 1889 a dezembro de 1902”. Antes de 1931 existiam poucas fontes teóricas que tratassem sobre o exercício da auditoria, principalmente com ênfase na atividade do auditor independente, no contexto brasileiro. “No entanto, havia nessa época, muitos escritórios de nacionalidade inglesa atuando no Brasil na área de auditoria interna”. (SILVA, 2016, p. 65)

Na década de 30, os trabalhos de auditoria pública foram ganhando destaque com a criação dos Institutos de Aposentadoria e Pensões dos servidores públicos urbano, com atuação dos auditores nos Institutos de aposentadoria e Pensões Marítimos (IAPM), Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Comerciários (IAPC); Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Bancários; Instituto de Aposentadoria e Pensões dos Industriários (IAPI); Instituto de Previdência e Assistência dos Servidores do Estado (IPASE) dentre outros.

Gomes, Araújo e Barbosa (2009, p. 24) salientam que, além destes Institutos de Aposentadoria e Pensões, a auditoria também ganhou espaço com a criação da Lei Orgânica de Assistência Social nº 3.807 de 26 de agosto de 1960. Esta legislação foi unificada aos institutos, visando à integração da gestão. Contudo, isso ainda demorou seis anos até que ser implantado o Instituto Nacional de Previdência Social (INPS).

Em 1945 foi sancionado no Brasil o decreto de Lei nº 7. 988, o qual tratava sobre o ensino de Ciências Econômicas e Contábeis, indicando em seu artigo 3º a inclusão da disciplina Revisões e Perícia Contábil. Mais tarde esta disciplina foi convertida no componente curricular Auditoria, sendo até os dias atuais ensinada nas Universidades nos cursos de Ciências Contábeis. A partir daí, a profissão de auditor “ganha destaque no meio acadêmico e, imensurável importância e promoção no mercado de trabalho, pela necessidade existente nas grandes empresas de um profissional competente nessa área”. (MACHADO, 2012, p. 35)

Nos anos 60 a atividade de auditor era muito exercida por supervisores nomeados pelas próprias empresas, isto porque não existiam auditorias diretas, principalmente em órgãos de saúde. No Instituto Nacional de Previdência Social (INPS), por exemplo, os serviços de auditoria eram realizados pelos próprios

supervisores, através de registros em prontuários de pacientes e também em contas diárias, mensais e anuais das instituições e empresas.

De acordo com Crepaldi (2009, p. 36) somente no começo dos anos 70 surgiram as denominadas contas hospitalares, que mais tarde se transformaram em Guia de Internação Hospitalar (GIH), trazendo as atividades de auditoria como Controle Formal e Técnico nas instituições públicas e privadas de saúde.

Em 1984, a auditoria em saúde foi promovida no Brasil, através da Resolução 45 de 12 de julho do referido ano, determinando-a como um conjunto de ações administrativas, técnicas e observacionais direcionadas à caracterização do desempenho assistencial, “realizado pelos componentes de todos os níveis de execução, principalmente os referenciados às unidades médicos-assistenciais sejam elas de caráter próprio, conveniado, contratado ou em regime de cogestão”. (ALMEIDA, 1996, p. 28)

Nos anos 90, outro marco decisivo na evolução da auditoria, foi a criação do Sistema nacional de Auditoria (SNA) de acordo com a Lei 8,880/90. Esta legislação atribui ao auditor “a função de coordenar a avaliação técnica e financeira do Sistema único de Saúde (SUS) em todo o território nacional, com o apoio técnico dos municípios, estados e Distrito Federal”. (ATTIE, 1993, p. 235)

No Brasil, primeiramente a função de auditor independente, aquele que tem a tarefa de emitir pareceres sobre a adequada apresentação das demonstrações financeiras e patrimoniais, assim como o resultado das operações e modificações na posição patrimonial e financeiras das instituições. Mais tarde com a promulgação da Instrução Normativa nº 16 de 20 de dezembro de 1991, foi estabelecida como prioritária a função de Auditor Governamental, cuja teria a função de atender ao setor público. “Esta normativa veio definir os conceitos, as diretrizes e normas a serem de serviços de auditoria seguidas pelo sistema de controle interno do Poder Executivo”. (FRANCO; MARRA, 1992, p. 112)

Os serviços de auditoria no campo da administração pública neste decorrer de século XXI têm por finalidade comprovar a legitimidade e a legalidade das contas públicas, avaliando os resultados obtidos nos processos de transparência das transações econômicas, “primando pela eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nas unidades administrativas diretas e supervisionadas”. (ROSÁRIO, EVERTON, 2010, p. 212)

No apogeu do século XXI, a auditoria tem ganhado imensa importância no campo da contabilidade tanto pública, quanto privada, contribuindo para que os setores administrativos, orçamentários e financeiros das instituições e empresas ganhem maior respaldo, controle e fidedignidade nos diversos setores do contexto capitalista contemporâneo.

Nos dias de hoje, as instituições públicas e privadas fazem uso da auditoria com o objetivo de expressar opiniões sobre a propriedade das demonstrações financeiras e contábeis, analisando se estas representam, verdadeiramente, a sua posição patrimonial financeira e contábil, estando apta a atender as demandas do contexto globalizado.

Portanto, a auditoria evolui no contexto global, trazendo como meta o planejamento estratégico adequando. Este devendo ser executado por contabilistas assistentes que tenham a formação técnica exigida, sendo devidamente supervisionados por auditores responsáveis pelos setores administrativos e orçamentários. Demonstrar como as instituições e seus profissionais devem buscar o conhecimento técnico, e como proceder no desenvolvimento das relações humanas dentro da organização constitui um dos principais enfoques da auditoria interna atual.

3. AUDITORIA: CONCEITOS, DEFINIÇÕES, OBJETIVOS E PRÁTICAS ATUAIS

De acordo com Gil (1999, p. 25) a palavra auditoria origina-se do latim “audire” que significa “ouvidoria”. Este termo foi utilizado na Inglaterra para definir a tecnologia contábil a partir do vocábulo inglês “Auditing”, que atualmente tem um sentido mais amplo e abrangente.

Crepaldi (2009, p. 56), em seus estudos sobre auditoria, define a mesma como uma espécie de levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e demonstrações financeiras e orçamentárias de empresas e instituições públicas ou privadas.

> [...] auditoria é uma verificação das transações, operações e procedimentos efetuados por uma entidade onde são examinados documentos, livros, registros, demonstrações e de quaisquer outros elementos de consideração contábil, objetivando a veracidade desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes e visando a prestação de opiniões, críticas, conclusões e orientações. (GOMES; ARAÚJO; BARBOSA, 2009, p. 10)

Entende-se a auditoria como uma ferramenta de verificação, operacionalização e apoio estratégico adotada por instituições que desejam melhorar seus processos de controle, a avaliação e fidedignidade dentre de suas gestões e setores financeiros e contábeis. Nessa perspectiva, as gestões buscam em documentos, livros, registros e demonstrações do quadro financeiro e contábil das instituições e empresas, verificar a veracidade dos seus registros periódicos, ao mesmo tempo em que comunicam esses registros e demonstrações contábeis, expressando opiniões seguras, fazendo críticas, levantando conclusões e realizando orientações e julgamentos de causa e efeito.

Originado da língua latina, o termo ‘auditor’ quer dizer ‘ouvinte’. No entanto, o referido termo vem do idioma inglês ‘to audit’ que quer dizer ‘examinar, ajustar, retificar e certificar’, “que na verdade não é utilizado exclusivamente no contexto contábil, faz-se o uso da mesma nomenclatura em outras ativiodades distintas, mas praticadas com objetivos semelhantes”. (ATTIE, 1993, p. 52)

A auditoria é uma área da ciência contábil que tem por objetivo controlar setores importantes dentro das empresas, “a fim de que se possam evitar situações que desencadeiem as fraudes, os subornos ou desfalques, através de verificações regulares nos internos específicos de cada organização pública ou privada”. (SILVA, 2016, p. 32)

A auditoria é definida por Rosário e Everton (2010, p. 47) como “um exame de caráter independente e cauteloso das atividades desenvolvidas dentro de uma empresa ou setor”, tendo como principal objetivo averiguar se elas estão em consonância com aquilo que foi planejado e/ou estabelecido de forma prévia, e se as ações foram implementadas com eficácia e de maneira adequada tal como se traçou na planilha de objetivos específicos.

Na concepção de Gil (1987, p. 54) a auditoria é uma função de natureza administrativa que tem como objetivo verificar, constatar e validar, através de testes e análises dos resultados dos testes, emitindo opiniões, em instância independente das demais três funções administrativas, tais como: planejamento, execução e controle, conforme os três principais níveis empresariais: operacional, tático e estratégico.

Franco e Marra (1992, p. 43) definem a auditoria “como uma técnica contábil que tem por finalidade promover a avaliação das demonstrações financeiras de uma entidade ou setor público ou privado”. Ele ressalta ainda que “o objetivo da auditoria seja elevar o nível de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários, o que só é possível através da expressão de uma opinião coerente e plausível dada pelo auditor”.

> [...] a auditoria interna implica em procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar s integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais das entidades. Já a auditoria externa ou independente objetiva aos procedimentos técnicos, tendo a finalidade de expressar de uma opinião sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. (COSTA, 2014, p. 156)

Ribeiro (2016, p. 72) define a auditoria interna “como um conjunto sistemático de ações avaliativas independentes e de assessoramento organizadas e desenvolvidas pelos próprios setores administrativos”. A auditoria externa, por sua vez, é independente e tem como norte os procedimentos técnicos direcionados, principalmente, à expressão de uma opinião acerca das demonstrações contábeis e, se estas estão sendo feitas de acordo com a natureza orgânica do relatório financeiro padrão desta área.

De acordo com Almeida (1996, p. 40), a auditoria tem como três objetivos principais: verificar a situação econômica e patrimonial da empresa, utilizando de suas demonstrações contábeis; revisar a estrutura administrativa da empresa, cuidando em verificar a existência de uma adequada linha de autoridade e

responsabilidade de cada departamento, considerando a coerente e necessária segregação de funções; e analisar a estrutura operacional da empresa, oferecendo sugestões para o aperfeiçoamento, melhoramento e racionalização das atividades internas e externas.

Logo pós a realização de seus principais objetivos, os auditores devem fazer a emissão de seus pareceres, nos quais são expressas as suas opiniões acerca das demonstrações contábeis por ele feitas de forma independente no processo. Ao final, o auditor precisa verificar se as demonstrações feitas forma organizadas conforme os princípios contábeis, “que geralmente são aceitos, e se tais princípios foram aplicados na documentação examinada, referente à atividade desenvolvida anteriormente”. (ARAÚJO, 2001, p. 64)

Enquanto atividade independente, a auditoria interna tem como objetivo prestar serviços de avaliação e de consultoria, tendo como finalidade adicionar valores, com vistas ao melhoramento operacional das empresas. Por outro lado, enquanto procedimento técnico, a auditoria tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficiência dos controles internos e das informações tanto físicas, quanto financeiras e operacionais das empresas e instituições.

Ricardinho e Carvalho (2004, p. 143) orientam que “as instituições solicitam os serviços de auditoria com a finalidade de promover a apuração das responsabilidades, primando em resguardar a integridade dos gestores e executivos e também para propiciar e satisfazer as relações desenvolvidas dentro das entidades”.

Os serviços de auditoria interna são realizados como o objetivo de examinar as informações geradas pelas empresas, verificando se procedimentos de controle interno estão surtindo efeito, isto é, funcionando de maneira correta, auxiliando a gestão de negócios no cumprimento de suas responsabilidades fiscais.

Sá (1980, p. 115) orienta que no decorrer das atividades de auditoria contábil podem ocorrer alguns riscos, principalmente, no que se refere a erros ou irregularidades que eventualmente apareçam nos relatórios emitidos pelo auditor, e que não foram detectados durante o processo de trabalho no campo contábil.

O Conselho Federal de Contabilidade (2003) chama a atenção para que as análises dos riscos da Auditoria sejam feitas na fase do planejamento. Isto porque os riscos podem levar ao não alcance de metas previstas pelas empresas quanto aos seus trabalhos contábeis.

Rosário e Everton (2010, p. 112) salientam que “para se evitar riscos no trabalho de auditoria interna, é preciso que, no âmbito do planejamento estratégico, sejam seguidos os seguintes procedimentos: a verificação e a comunicação de eventuais limitações e a extensão da responsabilidade dos auditores internos frente aos trabalhos de especialistas”.

Em qualquer empresa, o processo de auditoria interna exige a utilização de procedimentos e ferramentas de trabalho que possam contribuir para o alcance das metas traçadas no início dos processos. A escolha do melhor procedimento é que leva o auditor a desenvolver um trabalho de qualidade e, por conseguinte, satisfatório para todos os envolvidos.

Como consta na Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (2003), os procedimentos dos quais a auditoria se apropria para obter subsídios suficientes para fundamentar suas conclusões, opiniões e recomendações aos setores administrativos das empresas, são exames, testes investigativos e de caráter observatório e substantivo. (COSTA, 2014, p. 76)

A técnica ou procedimento do exame físico proporciona aos auditores a formação de opiniões sobre a existência concreta do ou item em observância. Outra técnica que ajuda este profissional é a confirmação a qual implica em obter uma declaração formal e imparcial de indivíduos independentes à empresa e que estejam habilitadas a confirmar. (SAWYER; DITTNHOFER; SCHEINER, 2003, p. 84)

Outras técnicas utilizadas que devem ser utilizadas pelos auditores em exercício são exemplificadas por Martins e Morais (2013, p. 53):

- **Exame de Documentos Originai**s: juntam-se documentos comprobatórios das transações comerciais e de controle;
- **Conferência de Cálculos:** consta-se a adequação das operações aritméticas;
- **Exame de Escrituração:** constata-se a veracidade das informações contábeis;
- **Investigação Minuciosa**: analisam-se documentos e informações de maneira aprofundada;
- **Inquérito:** formulam-se perguntas para a obtenção de respostas satisfatórias;

- **Observação:** revelam-se problemas ou deficiências por meio de aplicação de exames.
- **Correlação de Informações Obtidas**: promove-se o relacionamento harmônico do sistema contábil de partidas dobradas;
- **Exame de Registros Auxiliares:** dá suporte de autenticidade dos principais registros examinados.

Segundo Franco e Marra (1992, p. 234) para cada uma destas técnicas de auditoria, existe uma descrição definitiva e importante no campo das ações contábeis, bem como ele exemplifica:

- **Exame Físico:** contagem de caixa e de duplicatas a receber e a pagar;
- **Confirmação:** confirmação de contas a receber, confirmação de bancos em cada movimento e das pessoas autorizadas a assinar pela empresa;
- **Exame de Documentos Originais:** documentação de vendas realizadas e de serviços vendidos ou adquiridos;
- **Conferência de Cálculos:** soma do razão auxiliar de clientes/fornecedores; cálculo dos juros a receber e a pagar;
- **Exame de Escrituração:** análises de contas a receber e da conta razão do caixa; e a conciliação bancária.
- **Observação:** observação quanto á uniformidade de obediência aos princípios contábeis e de passivos não registrados.
- **Investigação Minuciosa:** exame detalhado de razoabilidade da provisão para devedores duvidosos; exame minucioso da documentação de compras/vendas e os pagamentos realizados;
- **Inquérito:** inquérito sobre aumento das vendas periódicas, e sobre a existência de duplicatas a receber em atraso, e sobre controles internos existentes;
- **Exame dos Registros Auxiliares:** análises de registro auxiliar de contas a receber e a paga, de registro auxiliar de vendas e de registro auxiliar de recebimentos e de pagamentos;
- **Correlação das Informações Obtidas:** correlação de recebimento de duplicatas a receber que afetam as contas a receber; correlação dos pagamentos a fornecedores que afetam as contas a pagar e o disponível; e constituição da provisão a devedores duvidosos que afeta o resultado e as contas a receber.

Tais técnicas definem a importância que a auditoria tem no contexto administrativo, financeiro e orçamentário das empresas públicas e privadas. A otimização do trabalho dos auditores, nesse processo, começa quando são traçadas metas no planejamento estratégico, objetivando principalmente aos desvios dos riscos que podem surgir, trazendo falhas inesperadas no sistema contábil das empresas em determinados períodos.

Assim sendo, reconhece-se a auditoria como elemento crucial na verificação das demonstrações contábeis, apontando, dentre outras situações, as falhas que alertam para a necessidade de mudanças dentro dos setores administrativos e organizacionais das instituições públicas ou privadas.

3.1 AUDITORIA NO CONTEXTO EMPRESARIAL

Com as mudanças ocorridas no cenário econômico global, as grandes empresas brasileiras começaram a reconhecer que a auditoria interna seria uma forma viável de organizar, orientar e controlar as suas atividades financeiras e orçamentárias, contribuindo, dessa forma, para o combate e superação dos desafios trazidos pelas transformações e exigências dos mercados capitalistas.

Crepaldi (2015, p. 48) ressalta que com a expansão dos mercados capitalistas, as grandes empresas começaram a adotar medidas internas emergenciais, a fim de se reestruturem a partir da elaboração de normas, procedimentos e técnicas eficazes para o fortalecimento da gestão empresarial e operacionalização dos processos administrativos e cooperativos.

> [...] o setor de auditoria interna nas empresas não é um custo, mas um investimento, que contribui para elevar a confiabilidade das informações, assegurando a qualidade dos serviços prestados. No ambientede trabalho, a questão da auditoria provoca uma insegurança e desconfiança entre os colaboradores e chefias, todos tem uma resistência sobre esta ferramenta. (PEREIRA, 2009, p. 17)

A auditoria interna nos setores administrativos das empresas não é considerada um custo, porém um investimento aumenta a confiabilidade das informações sobre finanças, investimentos e transações comerciais diversas, garantindo, dessa forma, a qualidade dos serviços prestados. Contudo, vale frisar que alguns colaboradores, investidores e administradores, ainda mostram certa insegurança e falta de confiabilidade sobre a inserção da auditoria no contexto empresarial.

De acordo com Lima (2009, p. 123) as empresas contemporâneas estão cada vez mais conscientes de que precisam dos serviços de auditoria contábil para dispor de auxílio, orientação e acompanhamento nas suas tomadas de decisões nos processos administrativos, financeiros e orçamentários, objetivando sempre a eficiência e a eficácia dos procedimentos utilizados na divulgação dos fatos contábeis, ao mesmo tempo em que buscam sanar os erros ocorridos pela falta de conhecimentos relativos à auditoria em sua estrutura gestora.

Por conta ao seu crescimento, as empresas começaram a dar a devida importância às normas e aos procedimentos de natureza interna. “Fato este que culminou com a falta de condições dos administradores e proprietários em supervisionar todas as etapas e processos de manutenção e expansão de seus negócios”. (ALMEIDA, 2008, 32)

As empresas realizam a aquisição dos serviços de auditoria, considerando-a como ferramenta fundamental ao desenvolvimento de seus setores administrativos no que tange aos processos de controle, integridade e proteção do seu patrimônio, assim como também na prevenção erros e irregularidades que possam vir a surgir no contexto empresarial.

> [...] a auditoria externa é executada por profissionais independentes, sem nenhuma ligação com a empresa. Ela não elimina a necessidade da auditoria interna, uma vez que um setor deste dentro da empresa possibilita maior segurança ao auditor independente, evitando duplicidade dos trabalhos e reduzindo os custos para ambas as partes, permitindo também que os problemas solução antecipada. (KALLAS; COUTINHO, 2005, p. 23)

Sem nenhuma ligação com as empresas, a auditoria externa atua com profissionais independentes. Contudo, este tipo de auditoria não descarta a auditoria interna, uma vez que esta, no contexto dinâmico da empresa, proporciona segurança ao auditor independente, além do que coibi a duplicidade de atividades, ao mesmo tempo em que provoca a redução de custos aos setores e a solução de problemas previamente.

Para as futuras empresas aplicadoras de recursos inovadores, as demonstrações contábeis realizadas no setor de auditoria passaram a ter imensurável relevância. As organizações empresariais buscam na auditoria uma forma de proteção contra possíveis manipulações de informações. “Nesse intuito, os investidores começaram a exigir que as demonstrações fossem analisadas por

auditores independentes que tivessem a qualificação técnica na área contábil". (ALMEIDA, 2008, p. 28)

Nas grandes empresas, sejam elas públicas ou privadas, a execução de uma auditoria não está direcionada apenas no foco do controle das ações contábeis, mas também se direciona e se estende aos seus outros seguimentos, no quais há a necessidade de atenção toda especial no que se refere à análise de resultados, além da presença de fatores que desencadeie a confiabilidade e/ou benefícios.

Como ressalta Pereira (2009), "as instituições utilizam a auditoria para realizar controles internos". Tais controles são políticas desenvolvidas com o objetivo de amenizar os riscos observados e qualificar os processos administrativos, assegurando as diversas e contínuas fases dos sistemas decisórios e os fluxos de informações repletas de confiabilidade.

> [...] o auditor interno, atuante no setor administrativo da empresa, precisa sempre opinar em relação ao funcionamento dos controles internos e os resultados apurados no setor, para isso é feito um planejamento adequado e avaliação do sistema de controle, a fim de estabelecer os procedimentos de auditoria. (CREPALDI, 2009, p. 43)

O setor administrativo é o espaço de atuação do auditor interno, neste ele tem a tarefa de opinar com relação ao funcionamento dos controles internos, assim como sobre os resultados apurados destes em cada setor empresarial. Para tanto, o auditor precisa participar do plano e da avaliação processual do sistema de controle interno, com vistas a elaborar e estabelecer outros procedimentos técnicos de auditoria para serem postos em prática.

Os setores administrativos das empresas usam os serviços de auditoria interna com o objetivo de verificar se as normas internas estão sendo devidamente obedecidas, avaliando a necessidade de novas normas ou notificações relevantes para o funcionamento das contabilidades internas.

As empresas buscam a auditoria interna, porque ela contribui "com a responsabilidade de examinar a integridade e a fidedignidade das informações financeiras operacionais, assim como as formas utilizadas para aferir, localizar, classificar e expressar tais informações". (GAJ, 2002, p. 64)

A auditoria no contexto das empresas públicas e privadas tem contribuído, em muito para que os setores administrativos destas se estruturem, "tendo normas de controle, fiscalização e manutenção mais eficazes que elevem os níveis de

gestão e desenvolvimento das relações humanas e financeiras dentro dos diversos setores operacionais". (DINIZ; MONTEIRO, 2009, p. 23)

Os serviços de auditoria interna fornecem inúmeros benefícios para gestões e setores empresariais, "bem como o controle do seu patrimônio, minimizando as irregularidades, incapacidades, negligências ou erros que possam surgir, ou que já existam no cotidiano das organizações". (CASTELLI, 2003, p. 37)

Em suma, compreende-se a prática da auditoria no contexto empresarial como um mecanismo contábil que auxilia grandemente os administradores a realizarem de forma sistêmica e positiva os controles internos, visando ao aperfeiçoamento da gestão dos negócios, orientando para mudanças de estratégias e técnicas administrativas, caso seja necessário.

3.1.1 Tipos de auditoria

De acordo com Martins e Morais (2013, p. 25), a auditoria pode ser classificada a partir de vários critérios relacionados ao conteúdo e finalidades, frequência, período de tempo, obrigatoriedade e sujeitos agentes.

Como ressalta Costa (2014, p. 112) tais critérios de classificação levam a existência de vários tipos de auditoria. Quanto aos conteúdos e às finalidades, pode ser: interna, externa, operacional, de conformidade, de demonstrações financeiras, de gestão, de provisional, auditoria aos sistemas de informação e auditoria forense. Quanto à frequência, a auditoria pode ser permanente ou ocasional; quanto ao período de tempo, ela pode ser de informação histórica ou provisional; quanto à obrigatoriedade, a auditoria pode ser de fonte legal ou de fonte contratual; quanto aos sujeitos ativos, estes podem atuar tanto dentro quanto fora do contexto empresarial.

Define-se a auditoria interna como uma atividade independente, que prima pela garantia e consultoria dentro da empresa, direcionada ao acréscimo de valor, aprimoramento e melhoria dos sistemas operacionais. Este tipo de auditoria contribui para que as organizações alcancem as metas previstas, por meio de uma abordagem sistêmica, organizada e disciplinada. "Na avaliação, esta auditoria prevê a melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, de controle e administração". (PIKETT, 2005, p. 245)

A auditoria interna tem como função dar o apoio necessário à empresa na organização dos negócios, na identificação de falhas, na estruturação de

procedimentos “que ajudem a avaliar as situações de riscos, estabelecendo controles significativos, e planejando ações e sugerindo propostas para a melhoria dos processos administrativos internos”. (MARÇAL; MARQUES, 2011, p. 45)

A auditoria externa é um conjunto integrado de procedimentos técnicos que tem como função emitir pareceres sobre a adequação dos trabalhos operacionais, representando aspectos relativos à posição patrimonial e financeira da empresa. Este tipo de auditoria é realizado por um auditor independente, “o qual tem como papel demonstrar resultados de recursos dos setores administrativos e financeiros auditados conforme as normas contábeis”. (CASTRO, 2009, p. 67)

No que tange à auditoria operacional, esta tem como função analisar e avaliar o desempenho da empresa, visando à (re) formulação de sugestões e propostas para a melhoria dos aspectos econômicos, da estrutura organizacional e da eficiência e eficácia dos negócios e serviços prestados.

Costa (2014) orienta que a auditoria operacional integra a auditoria de gestão e a auditoria estratégica, visando aos controles administrativos e operacionais, a começar pela elaboração dos planejamentos dinâmicos e avaliações significativas. Este tipo de auditoria pode ser aplicado tanto no contexto geral das empresas, quanto num só setor empresarial.

Segundo Porter (2008, p. 234), enquanto a auditoria de conformidade objetiva a identificar se a empresa auditada está atuando de acordo com as regras, normas e procedimentos estabelecidos, por ela, no âmbito do planejamento estratégico; a auditoria das demonstrações financeiras tem por meta realizar um diagnóstico das demonstrações financeiras das empresas, de tal forma a possibilitar ao auditor expressar uma opinião acerca da conformidade com os critérios de trabalho pré-estabelecidos, normas aplicáveis e pressupostos contábeis dos setores administrativos.

A auditoria de demonstrações financeiras deve cuidar do desempenho da empresa, bem como seus processos administrativos, gestão empreendedora e posicionamento financeiro. Neste tipo de auditoria, as empresas que têm o normativo baseado no Sistema de Normalização Contabilística (SNC), precisam informar como demonstrações financeiras os seguintes procedimentos: balanços, apresentação de resultados, demonstração das eventuais alterações do capital interno e exposição de anexos e dos fluxos de caixa.

Martins e Morais (2013, p. 38) definem a auditoria de gestão “como uma nova roupagem da auditoria operacional”. Este tipo de auditoria tem como meta a promoção de uma gestão eficaz, eficiente e estratégia dos recursos financeiros, orçamentários e contabilísticos disponíveis no contexto empresarial, de tal maneira que se tenham os melhores resultados nos negócios e transações econômicas tanto internas como externas.

Enquanto a auditoria Provisional tem como meta subsidiar uma opinião sobre as previsões da empresa, considerando o princípio de continuidade; a auditoria aos Sistemas de Informações tem a incumbência de verificar a existência de controles internos adequados, observando atentamente se estes estão sendo constantemente implementados, conforme as necessidades das empresas.

De acordo com Pereira (2009, p. 34), o papel da auditoria provisional é, sobretudo, analisar os pressupostos administrativos e contábeis das empresas. Tais pressupostos são consistentes e coerentes entre si e com os objetivos e estratégias dos planejamentos estratégicos das instituições e empresas.

A auditoria além de ter a função de verificar os processos de controle internos das empresas, “tem por finalidade a realização de uma avaliação no final de cada processo, para que sejam elaboradas conclusões sobre os avanços e dificuldades existentes no sistema de informações das organizações”. (LIMA, 2009, p. 54)

No que concerne à auditoria forense, esta é muito utilizada nos setores administrativos das grandes empresas, visando à detectação de possíveis fraudes em seus contextos operacionais e organizacionais. Este tipo de auditoria, segundo Pereira (2009, p. 18) tem por objetivo investigar e diagnosticar atos ilegais cometidos tanto pela administração setorial, quando por profissionais da própria organização que possam comprometer a fiabilidade das demonstrações das empresas e instituições.

Não se pode deixar de frisar a auditoria permanente ou ocasional cuja é classificada de acordo com os critérios organizacionais das empresas. Este tipo de auditoria, leva em conta a frequência, “tendo como função principal promover a pontualidade como um dos aspectos primordiais em todo sistema operacional e gestor de uma organização empresarial”. (ALMEIDA, 2008, p. 52)

Por outro lado, a auditoria de período temporal, desenvolve as auditorias de informação histórica ou de informação provisional, dando suporte às empresas na

busca de informações e divulgação destas em um tempo determinado, visando melhorias da gestão e das relações econômicas, contábeis e administrativas das organizações, controlando e sanando falhas e erros ocorridos no processo. (CREPALDI, 2009, p. 78.)

A tão utilizada auditoria de fonte legal está fundamentada em critérios de obrigatoriedade, e vem contribuir para que para o desenvolvimento nos normativos legais das empresas, uma vez que se sabe que a prática e manutenção dos setores administrativos dependem dos mecanismos, dispositivos e regimentos baseados nas legislações vigentes. “Neste mesmo contexto, a auditoria contratual, funciona com a intencionalidade de prover a adesão e a legalidade dos contratos de prestação de serviços”. (MORENO, 2006, p. 37)

Como salientam Martins e Morais (2013, p. 54), levando-se em conta os critérios de classificação e amplitude, as empresas podem adotar dois tipos de auditoria, a parcial e a geral. A primeira abrange toda a empresa, enquanto a segunda envolve somente uma parte dela, o que se dá por meio de uma atividade pequena ou de um projeto de trabalho bem particularizado, mas com efeito sobre toda a organização.

O conhecimento acerca de cada tipo de auditoria ajuda a compreender a dimensão e a importância desta área contábil para o desenvolvimento de setores administrativos empresarial. (PINHEIRO, 2014, p. 13)

O entendimento dos parâmetros da auditoria fiscal, por exemplo, a Judá a empresa a reconhecer possíveis falhas, erros e fraudes, apontando soluções para combatê-los antes que tragam prejuízos para a organização das entidades, tanto do ponto de vista administrativos como econômico e financeiro.

Assim sendo, os administradores e investidores, conhecendo não somente os tipos de auditoria interna e externa, mas todos os outros tipos e que se estendem e configuram um contexto de trabalho eficaz e transformador para os negócios das empresas, são capazes e empreender, expandir e promover a confiabilidade, a segurança a e o equilíbrio dos seus setores administrativos e financeiros.

3.1.2 Auditoria: bases legais

No exercício de suas atribuições legais, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), aprovou em 24 de março de 1995, a Resolução as Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T 12 da Auditoria interna, determinado, entre outras coisas, o trabalho imparcial do auditor, quando da emissão de um relatório que contenha resultados das ações de auditoria desenvolvidas dentro das instituições públicas ou privadas.

> [...] fazendo uma leitura atenta das normas estabelecidas pelo Conselho federal de Contabilidade, percebe-se que deve haver independência tanto no trabalho do auditor interno quanto externo, pois este atributo é a base da profissão de auditor. E, caso haja quebra deste atributo, os auditores internos poderão ser submetidos a penalidades previstas no Código de Ética Profissional, no âmbito do Conselho Federal de Contabilidade. (DINIZ; MONTEIRO, 2009, p. 29)

De acordo com o que é estabelecido pelo Conselho Federal de Contabilidade, deve haver, no contexto das instituições e empresas, a relação de interdependência entre as auditorias interna e externa, uma vez que este é um dos atributos das normas de atuação dos auditores no âmbito dos serviços públicos ou privados. A gestão de auditoria deve orientar para isso, pois caso não seja obedecido tal regulamento, os auditores podem ser penalizados de acordo com o Código de Ética Profissional nos trâmites legais deste Conselho.

A Lei Sarbanes-Oxley, mais conhecida como lei de governança, aprovada em 2002 pelo congresso americano, objetiva a proteção do investidor das grandes empresas. Esta base legal constitui a mais significativa reforma no sistema de legislação financeira dos EUA, com influência em outros países, inclusive no Brasil, por tratar, principalmente, de aspectos inexoráveis à prática da auditoria interna nas instituições e empresas contemporâneas.

Pinheiro, Simon e Hatherly (2003, p. 54) ressaltam que a Lei de Governança dá autonomia aos gestores executivos, diretores financeiros e auditores internos, assim como os torna mais responsáveis por estabelecer, monitorar e avaliar a eficiência dos controles internos das empresas sobre os relatórios financeiras, divulgações e demonstrações importantes.

Kaplan (1995, p. 62) comenta que com as novas normas legais impostas pelo Conselho Federal de Contabilidade, os controles internos das empresas são processos que devem ser executados pelo do Conselho de Administração, pela diretoria, pelos setores administrativos e pelos auditores internos e fiscais. Todos com a responsabilidade de promover a eficácia e eficiência dos negócios.

A Lei nº 6.385/76 garantiu que são de inteira responsabilidade e competência das empresas ou auditores contábeis, independentes e devidamente registrados, “promover a auditoria das demonstrações financeiras de companhias abertas e das instituições, empresas ou sociedades que constituem os sistemas de distribuição e intermediação de valores mobiliários”. (GAJ, 2002, p. 48)

Esta legislação coloca a imposição de que a empresa ou auditores contábeis devem primar pela responsabilidade e competência, exercendo suas atribuições com legalidade, para que não sofra punições com atos ilícitos, que possam configurar prejuízos às instituições.

Conforme a Norma NBR 10011-1, o planejamento no contexto das auditorias internas deve ser aprovado pelo cliente e comunicado tanto aos auditores, quanto aos setores auditados. Assim, esta Norma coloca que o planejamento, no âmbito das empresas que contratam auditorias, deve ser um instrumento construtivo e dinâmico, voltado às ações ordenadas e, portanto, organizadas, racionais e sistêmicas.

> [...] a categoria de auditores independentes é regulamentada pela CVM (Comissão de Valores Mobiliários), através da Lei nº 6. 385/76 que dispõe sobre o mercado mobiliário, e determina que apenas os auditores contábeis independentes registrados na CVM poderão auditar as demonstrações contábeis de companhias abertas, de instituições, sociedades e empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários. (DINIZ; MONTEIRO, 2009, p. 28)

A Comissão de Valores Mobiliários CVM é que tem o poder de regulamentar a categoria de auditores independentes, por meio da Lei nº 6. 387/76. Esta Comissão que dispõe sobre o contexto mobiliário determina que só poderão atuar em área específica, aqueles auditores que estiverem devidamente registrados em seu âmbito legal. A CVM garantiu também que só devem realizar auditorias internas aquelas empresas abertas, instituições e sociedades que estão integradas ao Sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários.

De acordo com a Lei nº 6. 385/76, as atividades de auditoria só podem ser desenvolvidas de maneira individual ou em sociedades formadas e devidamente inscritas em Conselho Regional de Contabilidade. (KALLAS; COUTINHO, 2005, p. 64).

A obtenção do registro de auditor independente no âmbito da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) precisa-se ser observada as determinações e exigências das Normas e Registros da Instrução CVM, nº 308/99, que, dentre outros,

exige a comprovação da atividade de auditoria por cinco anos, contados a partir da data de registro na categoria de contabilista. (CASTELLI, 2002, p. 82)

Conforme asseguram as Legislações financeiras, Conselhos Federais e Regionais de Contabilidade podem existir duas categorias de auditor independente, a Pessoa Física e a Pessoa Jurídica. Nesse processo, existem os cadastros de Responsáveis Técnicos das sociedades de auditoria, que proporciona a qualidade da fiscalização dos trabalhos desenvolvidos pelos auditores internos independentes nas instituições e sociedades em que atuam.

De acordo com Diniz e Monteiro (2009, p. 123) a Resolução nº 803/96 do Conselho Federal de Contabilidade trata sobre o Código de Ética profissional do Contabilista e os Princípios de Ética Profissional baixados pelo Instituto de Auditores Independentes do Brasil, o atual IBRACON, junto com o referido conselho, estabelecem normas éticas cujas devem ser observadas e seguidas pelos profissionais que atuam na área de auditoria externa.

Tal como manda a legislação, todos os pareceres de auditoria, assim como os documentos Destinados ao cumprimento das exigências da Comissão de Valores Mobiliários devem ser assinados e emitidos, mediante a indicação única da categoria profissional e do registro no Conselho Regional de Contabilidade quando se tratar de pessoa física, e com a indicação da categoria profissional do número de registro de cadastro no Conselho Regional de Contabilidade, respectivamente**,** do responsável técnico e da sociedade, quando for pessoa jurídica. (GEADA, 2013, p. 45)

Em se tratando da auditoria pública, a Instrução Normativa de nº 16/91, busca relacionar a auditoria governamental ao setor administrativo da auditoria no Serviço Público. Esta normativa foi elaborada com base no que está disposto na Constituição Federal de 1988, nos seus decretos nº 93.874/86 e nº 99.244/90, contando, também, com a contribuição e participação de órgãos do Sistema de Controle Interno – SCI, e do Poder Executivo.

A normativa que determina a atuação da auditoria governamental, dá suporte aos serviços de auditoria fiscal como observação plena do cumprimento de obrigações trabalhistas, tributárias e sociais, analisando a situação de um contribuinte; e aos serviços da auditoria interna como meio de auditar as contas públicas, e aos serviços da auditoria financeira e orçamentária como mecanismo de diagnóstico, análise e julgamento da legalidade das contas e das gestões.

Em suma, conhecer as legislações financeiras vigentes, bem como as suas normas e determinações é uma forma da empresa organizar seus setores administrativos, a fim de manter-se dentro da legalidade, adotando suas técnicas e procedimentos de gestão e auditora de qualidade, sempre coerente com as exigências de cada determinação normativa, como no caso daquelas recomendadas pelos Conselhos Federais e Regionais de Contabilidade.

3.2 O PAPEL DO AUDITOR

Os auditores independentes, em uso pleno de suas atribuições legais, têm como papel realizar a emissão de pareceres sobre a adequada apresentação das demonstrações financeiras e patrimoniais, os resultados das operações e as modificações ocorridas nos setores administrativos e contábeis das empresas em que atuam.

> [...] o auditor dá o seu parecer em relatórios, declarando através de sua opinião se as demonstrações contábeis estão sendo apresentadas de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos. O auditor deve usar o seu julgamento ao determinar quais os procedimentos de auditoria necessários, para lhe propiciar base razoável para fundamentar seu parecer. Seu julgamento deve ser julgamento esclarecido de profissional qualificado. (DINIZ; MONTEIRO, 2009, p. 17)

O papel do auditor interno é apresentar os seus pareceres através de relatórios de auditoria, declarando por meio de suas opiniões se as demonstrações contábeis estão sendo mostrados consoantes os princípios contábeis regidos em lei e estabelecido em normas devidamente aceitas. Através de seus próprios julgamentos, os auditores internos determinam os procedimentos adequados para serem aplicados nas atividades, de tal forma a obter bases razoáveis para a fundamentação de seus pareceres, estes bem esclarecidos por sinal.

A função do auditor independente é, também, realizar sugestões sobre a maneira de apresentação ou suporte de conteúdo das demonstrações financeiras. Ele pode fazer a apresentações de forma geral, ou compartimentada, sempre com base nas contas e nos registros que auditaram nas empresas.

Silva (2016, p. 213) frisa que “uma das funções do auditor é a social, haja vista que tem como atribuição a defesa dos interesses da coletividade, defendendo os ideais de igualdade e justiça, no trâmite das apurações de corretas prestações de valores contábeis”. Esta é uma função pública, uma vez que uma das

responsabilidades dos auditores é realização das demonstrações das contas dos órgãos públicos à sociedade civil, e aos setores que lidam com companhias abertas.

Enquanto a função dos auditores fiscais é analisar as obrigações trabalhistas, sociais e tributárias, os auditores internos têm como papel realizar a auditoria das contas públicas ou a auditoria financeiras e orçamentárias, objetivando ao exame e ao julgamento do caráter legal das contas e da gestão administrativa e institucional.

A fim de que não tenham futuros entraves e dificuldade em suas práticas, “os auditores precisam conhecer como as fraudes ocorrem, quando elas se manifestam nas instituições e empresas, e quais os casos mais frequentes deste tipo de ilegalidade”. (CASTRO, 2009, p, 56)

Os auditores precisam possuir saberes amplos, aprofundados, coerentes e específicos da área de contabilidade, “e com ênfase em fiscalização, tendo como finalidade exercer com eficácia e competências as suas funções nos campos contabilístico e financeiro”. (GIL, 1992, p. 35)

Além de conhecimentos, competências e habilidades técnicas, os auditores devem ter comportamentos e atitudes de excelência, inclusive boas condições psicológicas para atuar em sua área profissional, desempenhando com rigor, motivação e competência suas ações de auditoria. O auditor precisa sempre controlar seu estado emocional, devendo ser rigoroso, crítico, honesto, independente, responsável, objetivo, perspicaz e interativo, para que realize um bom trabalho.

Pikett (2005, p. 56) ressalta que o auditor tem como uma de suas características determinantes a independência na realização de suas funções, de tal maneira a não ter a sua opinião influenciada, evitando que os sujeitos que usam a informação não venham a questionar a independência e o caráter objetivo do auditor.

De acordo Abdolmmohammadi e Burnaby (2007, p. 46) há, no contexto da auditoria, sete competências técnicas a serem desenvolvidas pelo auditor interno independente, tais como: levantamento e análise de dados, identificação dos tipos de controles, realização de entrevistas, análises dos riscos, conhecimento do negócio e uso das tecnologias da informação.

Júnior (1998, p. 17) destaca “as principais competências comportamentais que devem ser desenvolvidas pelos auditores: independência,

liderança, confiabilidade, atividade em equipe, objetividade e trabalho com todos os níveis de gestão".

O auditor tem como missão auxiliar no processo de aperfeiçoamento e modernização da empresa, dando apoio ao setor administrativo através de suas constantes e progressivas avaliações independentes. Nas atribuições de suas funções, os auditores realizam atividades bem planejadas, programadas e praticadas, levando-se em conta as prioridades e preocupações da administração empresarial, coerente com os objetivos, estratégias e políticas definidas e focadas na globalidade.

Como destaca Marçal e Marques (2011, p. 56) o auditor, no âmbito de suas ações, é reconhecido como um sócio estratégico do sistema de gestão, contribuindo com a gestão através de atividade de assessoria, identificação de riscos e apresentação de estratégias inovadoras, coerentes e criativas que possam permitir o melhoramento do desempenho administrativo, econômico e financeiro das instituições.

Portanto, o auditor tem como papel apresentar resultados de análises, realizando apreciações, sugestões e recomendações, ao passo que fornece informações sobre os diagnósticos e as ações realizadas, promovendo após avaliação, procedimentos de controle eficazes que demandem menos custos ao setor administrativo, fazendo com que os objetivos traçados sejam atingidos.

3.2.1 Princípios do auditor

Dentro de sua dinâmica de trabalho, "o auditor é um profissional que tem como princípios a integridade, a objetividade, a confidencialidade e competência, exercendo a partir destes uma prática de excelência, visando atingir os objetivos pretendidos". (MORENO, 2003, p. 24)

Os auditores sejam eles internos ou externos à empresa, devem primar pela integridade como princípio agregado, norteado e estruturado de suas ações, uma vez que este é um valor humano, e no contexto da auditoria vem determinar se o profissional está ou não preparado para realizar suas ações com êxito, reconhecimento e lisura em tudo o que se dispor a fazer.

Como afirma Basso (1998, p. 36) "a integridade gera confiança, e isso leva o auditor a ter suas declarações, julgamentos e ações bem aceitos por quem os contrata e por quem os ouve". Por isso, o auditor não pode abrir mão da integridade,

sob pena de não se manter nas instituições e empresas, pois elas exigem esse valor humano.

Castro (2009, p. 67) orienta que a objetividade é outro princípio indispensável à prática do auditor. Através da objetividade, ele realiza investigação, planeja, avalia e demonstra a informação obtida com as ações desenvolvidas ou processo de análise.

Para Martins e Morais (2013, p. 13) “a objetividade possibilita ao auditor realizar as suas atividades, comunicando informações e avaliando os processos de forma equilibrada, eficiente e eficaz de todas as circunstâncias e dinâmicas relevantes”, tratando, assim, para que os seus julgamentos coerentes não sejam influenciados por interesses particulares e opiniões de outros.

Os auditores zelam por valores e pela propriedade das informações que obtém, e não as divulgam, caso não tenham a devida autorização. “Salvo em questão obrigatoriamente legal ou profissional de realizá-la” (PORTER, 2008, p. 24). Este é o princípio da confiabilidade que rege o trabalho do auditor, e que deve ser cultivado dentro da empresa, sob a perspectiva de uma auditoria politicamente correta, primando por valores e ética profissional.

O princípio da confiabilidade tem a ver com a questão da ética profissional, isto é, em tudo o que o auditor realizar, “ele precisa compreender o valor deste princípio para o desenvolvimento das normas que regem suas funções”. (ARAÚJO, 2001, p. 87)

O princípio da competência é inexorável na atividade do auditor, isto é, este profissional tem como obrigação conhecer conhecimentos de sua área de atuação, estando apto a realizar atividades, expressar as opiniões acerca dos resultados, e sendo capaz de demonstrá-las e avaliá-las no final de cada processo.

A competência é o que leva o auditor a auxiliar as empresas no processo de controle e análises de riscos, orientando na busca de possíveis soluções para os problemas encontrados, bem como falhas e dificuldades apresentadas nos setores administrativos.

Almeida (2014 p. 124) salienta que “o princípio da competência rege à prática do auditor no que tange á sua função de subsidiar ao setor administrativo da empresa dados e informações tecnicamente elaboras, sobre as atividades que os gestores devem acompanhar, supervisionar e planejar”.

Na avaliação do perfil dos auditores, nenhum dos princípios que norteiam sua prática pode faltar, caso contrário não serão admitidos pela gestão ou setor administrativo das empresas. “Não pode existir a integridade e a confiabilidade sem competência e objetividade. Todos os princípios são importantes e devem estar numa perspectiva de valor”. (SILVA, 2016, p. 114)

A profissão do auditor encontra-se fundamentada nestes quatro princípios, os quais estão com o Código de Ética Profissional do Auditor, o qual exige que a escolha do auditor não fuja a nenhum deles, pois a eficácia e a eficiência dos trabalhos prestados dependem de sua existência.

3.3 NORMAS DE AUDITORIA INTERNA

De acordo com Morais e Martins (2003, p. 123) todas as normas que se referem à prática da auditoria interna são fornecidas pelo IIA fundado nos EUA em 1941, que declara tais normas como finalidade de orientar a função e as responsabilidades legais dos auditores internos diante de todos os interessados em seus serviços. As normas também estabelecem uma base pra a orientação e avaliação da auditoria interna, auxiliando no desenvolvimento de sua práxis.

Tal como estabelece o IIA (2009, p. 14), as normas de auditoria interna têm como objetivos “delinear princípios básicos que representem a prática desta auditoria; estabelecer uma base para a avaliação do desempenho do auditor interno; promover a melhoria dos processos e das operações das instituições; e proporcionar um enquadramento para o desempenho e promoção de um espectro abrangente de auditoria de valor acrescido”.

Como orienta Miranda (2003, p. 12) as normas de auditoria interna são divididas em três tipos: normas de atributo, de desempenho e de implementação. Ele ressalta “que as duas primeiras se aplicam a todos os serviços de auditoria interna”.

Podem-se conceituar cada uma dessas normas da seguinte de acordo com Miranda (2003, p. 12):

- **Normas de atributo:** estão relacionadas com as características das empresas e entidades que buscam e desempenham os serviços de auditoria
- **Normas de desempenho:** descrevem a natureza das ações de auditoria, proporcionando critérios qualitativos que permitem mensurar o desempenho de tais serviços.

- **Normas de implementação**: desenvolvem-se através das normas de atributo e de desempenho, propiciando a obtenção de requisitos aplicáveis às atividades de consultoria e de garantia.

As normas regidas no âmbito das empresas e instituições estão contidas no Conselho Federal de Contabilidade e exige que estas organizações as utilizem quando dá aquisição dos serviços de auditoria interna. As normas são pra ser cumpridas, pois são princípios que servem de regra e de modelo, mediante uma base legal.

4. AUDITORIA INTERNA E AUDITORIA EXTERNA: CONCEITOS E FUNDAMENTAÇÕES

É sabido que no âmbito das ciências contábeis existem dois tipos de auditorias: a interna e a externa, “estas, no contexto de trabalho de controle, supervisão e sistemas de informações, se relacionam para tornar mais significativo e construtivo e eficaz as ações contábeis dentro das instituições nas quais são aplicadas”. (LIMA, 2009, p. 63)

Define-se a auditoria interna como função apreciativa de caráter independente que contribui para o desenvolvimento de uma administração adequada dos recursos econômicos, financeiros e orçamentários, assim como dos meios que são postos à disposição dos elementos constitutivos das empresas e instituições.

> A auditoria interna é uma a atividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Ajuda a organização a alcançar os seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada na avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, de controle e de governação. (ALMEIDA, 2008, p. 115)

A independência é uma das características da auditoria interna, no contexto da consultoria e da garantia de valores, ela está destinada a melhorar a qualidade das atividades, dando acréscimo de valor. A auditoria auxilia no alcance de metas por meio de uma abordagem disciplinada e sistematizada dos procedimentos avaliativos. Dessa forma, a auditoria ajuda os setores administrativos a criar mecanismos eficazes de prevenção, controle e superação de riscos.

Para Pikett (2005, p. 234), “a auditoria interna é uma ação que visa à garantia da consultoria no âmbito institucional e empresarial, ao passo que avalia a capacidade dos controlos implementados nos setores de gestão, esclarecendo se é possível ou não conseguir administrar os riscos”.

Em se tratando de auditoria interna, o conceito de independência é inexorável à prática do auditor interno, pois vem assegurar que a sua credibilidade dentro das empresas e instituições, principalmente diante dos relatórios que emite, visando ao alcance da demonstração eficaz de informações necessárias ao desempenho e manutenção dos negócios, finanças e projetos internos.

Filho e Oliveira (1981) definem a auditoria interna “como uma atividade independente voltada à avaliação de processos administrativos e operações

contábeis de uma empresa". Nesse tocante, a auditora interna presta serviços de orientação, consultoria e controle administrativo, medindo e (re) avaliando a eficácia de outros controles no âmbito das gestões financeiras.

De acordo com Sawyer; Dittenhofer e Scheiner (2003, p. 17), a auditoria interna se converte numa ação avaliativa sistêmica e objetiva das diversas atividades e controlos de uma empresa, a fim de determinar a precisão e confiabilidade da informação financeira e operacional, identificar os riscos e tentar minimizá-los ou saná-los, observar se os regulamentos e as políticas e procedimentos internos da empresa estão sendo devidamente obedecidos, verificar se os critérios de funcionamentos dos setores financeiros e contábeis estão sendo seguidos de maneira adequada; analisar a eficiência os recursos financeiros e econômicos utilizados pelos gestores, e, por fim constatar se os objetivos e metas estão sendo atingidos como foi planejado.

No que tange à auditoria externa, "esta tem por finalidade expressar e comunicar uma opinião sobre se as Demonstrações Financeiras veiculam ou não de maneira verídica e adequada as posições financeiras das instituições à data do balanço e os resultados das operações executadas". (CASTELLI, 2002, p. 54)

A auditoria externa vem à tona no contexto das instituições devido à necessidade de se obter informações verdadeiras sobre as suas demonstrações contábeis. Com este avanço, os gestores e investidores começaram a cobrar o exame das informações por um profissional da auditoria que não tivesse nem um vínculo com a empresa, de forma a coibir quaisquer tipos de interferência não pessoal nos pareceres elaborados e apresentados nos relatórios.

> [...] No alcance dos seus objetivos, a auditoria externa deve planejar adequadamente o seu trabalho, avaliar o sistema de controle interno, relacionando com a parte contábil e proceder à revisão analítica das contas do ativo, despesas e receitas, a fim de estabelecer a natureza, datas e extensão dos procedimentos de Auditoria, colher as evidências comprobatórias das informações das demonstrações financeiras e avaliar essas evidências. (GALO; BARBOSA, 2010, p. 13)

Para que atinja os seus objetivos pretendidos, a auditoria externa precisa desenvolver um bom plano de trabalho, possibilitando também que a avaliação que se propõe a fazer sobre o sistema de controle interno seja positiva, surtindo efeitos nas aquisições administrativas da gestão empresarial. No âmbito do planejamento, os auditores relacionam a parte contábil com as decisões da gestão, tomando iniciativas sobre a revisão analítica das contas do ativo, despesas e receitas. Dessa

forma, eles estabelecem o perfil dos negócios, as datas e a extensão das operações, sempre juntando comprovações das informações das demonstrações financeiras, a fim de avaliar a veracidade das evidências.

Moura e Alcântara (2009, p. 134) define a auditoria externa “como um conjunto procedimentos técnicos que propiciam a emissão de parecer sobre a adequação com que as demonstrações contábeis representam à posição patrimonial e financeira, o resultado das ações, mudanças do patrimônio líquido e as origens e as aplicações de recursos da instituição auditada”, sempre conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade e Legislação financeira vigente.

Crepaldi (2009, p. 54) destaca algumas atribuições da auditoria externa, tais como: planejamento adequado do trabalho a ser desenvolvido, avaliação do sistema de controle interno relacionado com a parte contábil da empresa e realizar a revisão analítica das contas do ativo, passivo, assim como também das despesas e receitas.

Dessa forma, é possível que o auditor independente estabeleça a natureza, as datas e a extensão dos procedimentos de auditoria, sendo capaz de juntar os esclarecimentos que comprovam as informações das demonstrações financeiras, avaliando sistêmica e significativa das evidências coletadas.

Dentre os objetivos da auditoria externa, podem-se citar os seguintes: comprovar a exatidão dos registros contábeis; propor soluções para o aperfeiçoamento do controle interno e do sistema de contabilidade e verificar se a apresentação e divulgação das demonstrações contábeis estão devidamente corretas.

Costa (2014, p. 125) orienta que “a presença da auditoria externa não descarta a necessidade da auditoria interna ou vice-versa, isto porque as duas auditorias têm características, objetivos e funções distintas”. Porém, na prática, elas precisam estar conjugadas, até mesmo porque é preciso evitar a duplicidade de atividades.

Gomes et. all (2009, p. 76) salientam que, “mesmo a auditoria interna e externa terem finalidades semelhantes, elas apresentam algumas distinções quanto aos seus aspectos estruturais. A primeira distinção observada entre as duas é o grau de independência, criado através do vínculo entre a instituição e o auditor”.

Enquanto a auditoria interna é realizada por um profissional da empresa, a auditoria externa é feita com a contratação de um profissional independente. A

auditoria interna tem como objetivo principal atender às necessidades da administração, enquanto a auditoria interna visa ao atendimento das necessidades de terceiros no que tange à fidedignidade das informações financeiras dos setores contábeis. (BOYTON; JOHNSON, KELL, 2002, p. 53)

Na auditoria interna ocorre a revisão das operações e do controle interno, com vistas a desenvolver o aperfeiçoamento e incentivar o cumprimento de políticas e normas sem que se restringir aos assuntos de cunho financeiro. Já a auditoria externa, visa à revisão das operações e dos controles internos, primando pela extensão do diagnóstico e a fidedignidade das demonstrações financeiras.

Alguns comparativos são feitos por Gil (1999, p. 54) entre a auditoria interna e a auditoria externa, para melhor esclarecer o processo de auditoria:

Enquanto a auditoria interna tem suas ações subdivididas em linhas de responsabilidade administrativa, a auditoria externa subdivide seus trabalhos em relação as contas do balanço patrimonial e das demonstrações de resultados;

Na auditoria interna há a preocupação direta com a prevenção e intercepção de fraudes. Já na auditoria interna, lida incidentalmente com isso, a não ser que haja a possibilidade substancial do problema afetar as demonstrações financeiras;

Enquanto na auditoria interna, o auditor apresenta-se independente em relação às pessoas no qual o trabalho se examina, e subordinadas às necessidades e anseios da administração; na auditoria externa ele é independente em relação à administração, tanto de fato como de atitudes;

Enquanto na auditoria interna a revisão das operações é contínua, na auditoria externa é periódico, ou geralmente anual, o exame das informações comprobatórias das demonstrações financeiras.

Parafraseando Almeida (1996, p. 22), ressalta-se que na auditoria externa devem-se examinar as demonstrações contábeis conforme as normas geralmente aceitas, logo não é função do auditor externo detectar falhas e irregularidades, conquanto elas possam vir à tona durante as operações de auditoria.

Silva (2016, p. 84) diz que, “enquanto a auditoria interna tem por meta fazer face às necessidades da gestão, contribuindo para o aperfeiçoamento do SCL, bem como a gestão de riscos; a auditoria interna visa à emissão de uma opinião sobre as demonstrações financeiras”. Ele frisa também que, quanto aos destinatários, “a auditoria interna abrange os internos tais como o setor

administrativo e a gestão, enquanto a auditoria externa comporta os atuais e potenciais, como investidores, acionistas, governo e público em geral".

Quanto às normas, a auditoria interna segue as normas profissionais, incluindo as de natureza ética e técnica, e a auditoria externa segue as normas definidas por lei, para além das exigidas à prática profissional.

Durante a execução dos seus serviços externos de auditoria, o auditor tem acesso às várias informações confidenciais da empresa, tais como: as questões de salários, os sistemas de apuração de custos, as políticas de vendas, os sistemas de produção, os impostos de renda, impostos etc.). Diante disso, ele deve primar pelo sigilo das informações que obtém, mesmo que seja dentro da própria empresa. Nesse sentido, o auditor não pode deixar que terceiros tenham acesso aos documentos de trabalho que contêm dados e informações sobre a administração financeira, orçamentária e econômica das empresas.

Ainda que operem em graus de profundidade e extensão distintos, as auditorias internas e externas apresentam interesses comuns, o que remete, no campo da contabilidade, a ligação entre o trabalho de ambas, considerando-se também que nas aplicações contábeis, são utilizados, geralmente, os mesmos métodos e procedimentos de auditoria.

4.1 AUDITORIA GOVERNAMENTAL

Relacionada ao Serviço Público, a auditoria governamental tem como base legal a Instrução Normativa nº 16/91, do Departamento do Tesouro Nacional, exercendo a função de definir conceitos, diretrizes gerais estabelecer normas e procedimentos essenciais de auditoria, "a fim de alcançar a consistência, a transparência e a uniformidade das operações desenvolvidas no contexto do Sistema de Controle Interno, e também, entre as unidades pertencentes à administração indireta". (DINIZ; MONTEIRO, 2009, p. 15)

> A auditoria governamental diverge da auditoria contábil quanto aos objetivos, entretanto, quanto aos procedimentos e fontes de informação se assemelham. De forma genérica poderíamos atribuir a sua responsabilidade ao auditor fiscal e ao auditor interno das três esferas governamentais, federal, estadual e municipal. (PINHEIRO; SIMON; HATHERLY, 2003, p. 12)

Quanto aos objetivos, a auditoria governamental difere da auditoria contábil (interna). Porém, no que concernem aos procedimentos e fontes elas têm o

mesmo propósito, o que as faz se assemelharem. Genericamente, as ações da auditoria governamental podem ser desenvolvidas pelo auditor fiscal ou ao auditor interno pertencentes às instâncias federal, estadual e municipal, já que se trata de um trabalho desenvolvido no setor público.

Martins e Morais (2013, p. 64) salientam que “os serviços dos auditores governamentais são de imensurável e inexorável relevância no contexto da administração pública”. Os profissionais desta área devem considerar todos os princípios que norteiam a atividade contábil, contribuindo, assim, para a efetiva participação social, à medida que adota informações fidedignas e as dispõem aos órgãos, conselhos, entidades e toda a sociedade civil. Dessa forma, os auditores proporcionam a deliberação, fiscalização e acompanhamento efetivo das gestões públicas.

A auditoria governamental “tem como função a simplificação de procedimentos, a correção de falhas e a orientação no processo estratégico de melhorias das informações contábeis no âmbito da administração pública”. (HENDRIKSEN, 1999, p. 16)

O auditor governamental tem acesso a todos os espaços dos órgãos e instituições onde atua, incluindo dos os recursos e materiais dos diversos setores internos, como livros, documentos, planilhas de valores, computadores, registros contábeis, o que favorece uma maior possibilidade de realizar serviços de qualidade, com resultados mais apropriados, ágeis e significativos, como análise de processos, verificação e acompanhamento da execução de planos, programas e demais operações que envolvam recursos públicos.

O Auditor governamental verifica a aplicação de recursos transferidos pelos órgãos estaduais às entidades tanto públicas quanto privadas, analisando os contratos feitos por gestores com as entidades privadas, “avaliando os processos de licitação, a guarda e a conservação de bens e serviços e os sistemas contábeis informatizados de dados das instituições financeiras”. (CASTELLI, 2002, p. 124)

Com efeito, a auditoria governamental avalia a efetividade e a capacidade dos sistemas de controle interno, tanto contábil e administrativo como operacional dos setores administrativos diretos e entidades sob supervisão. Este tipo de auditoria visa à verificação dos procedimentos, se estes asseguram ou não o cumprimento das diretrizes governamentais, das leis vigentes, regulamentos, normas e outras atribuições legais e obrigatórias.

4.2 AUDITORIA NÃO GOVERNAMENTAL

A auditoria não governamental é a própria auditoria interna. Ela consiste num serviço ou departamento interno de uma instituição ou empresa incumbida de realizar análises e avaliações dos sistemas, procedimentos e técnicas de contabilidade dessas entidades, a fim de diminuir ou erradicar ameaças de fraudes, erros, falhas e práticas incoerentes com os seus propósitos.

> [...] para a auditoria interna os principais objetivos são: verificar a existência, a suficiência e a aplicação dos controles internos, analisar se as mesmas normas internas estão sendo seguidas; a necessidade de melhoramento das normas internas vigente; e avaliar a necessidade de novas normas internas. (JÚNIOR, 1998, p. 64)

São objetivos específicos da auditoria interna: analisar a ocorrência, insuficiência e gestão de controles internos; examinar se as mesmas normas internas estão sendo obedecidas; auxiliar nas melhorias das normas internas; e diagnosticar a necessidade de novas normas, técnicas e recursos.

Uma das principais responsabilidades e funções dos auditores internos (não governamentais) é fornecer garantias aos setores administrativos de que as informações levantadas pelos processos contábeis estão em conformidade com os aspectos legais, e se nos relatórios constam, de fato, tudo o que foi operacionalizado pelas instituições nos períodos decorrentes.

Almeida (2008, p. 27) elenca algumas das principais funções da auditoria não governamental:

- Analisar a integridade e a veracidade das informações levantadas;
- Observar os sistemas de controle interno;
- Averiguar os controles e as proteções de ativos;
- Examinar a aplicação de recursos; e
- Verificar os programas e as operações das instituições ou empresas, constatando se estão consoantes com o planejamento estratégico.
- Divulgar os dados observados tem a certeza de que as providências necessárias foram tomadas a respeito dos exames realizados no processo.

Muitas vezes a auditoria é vista como uma prática punitiva, mas, muito pelo contrário, ela tem o papel fundamental na busca de erros, fraudes e falhas nos sistemas, fazendo um monitoramento do controle interno, a fim de propiciar a

eficiência dos mesmos. Daí, a predominância do seu caráter preventivo e não punitivo.

4.2.1 Auditoria e planejamento estratégico

No âmbito da auditoria a ação de planejar significa a formulação sistêmica de objetivos, estratégias e procedimentos alternativos, que no fim do processo, a escolha far-se-á através da melhor ação-reflexão-ação. O planejamento, nesse contexto, também se refere às implicações futuras de tomadas de decisões atuais, uma vez que este é um processo de decisões e discussões recíprocas e independentes que visam a atingir as metas pré-estabelecidas.

> [...] o planejamento é necessário quando a consecução do estado futuro que se deseja envolve um conjunto de decisões interdependentes, isto é, um sistema de decisões; e o planejamento é um processo de que se destina a produzir um ou mais estados futuros desejados e que deverão ocorrer, a menos que alguma coisa seja realizada. (KAPLAN, 1995, p. 123)

O planejamento estratégico está focado numa visão e missão de futuro, aliado às tomadas de decisões interdependentes que possam gerar melhorias e alcance de metas a curto e médio prazo. A auditoria interna, estando atenta aos trâmites deste planejamento, auxilia, orienta e opina sobre o que fazer para manter os avanços e superar dificuldades encontradas.

Kallas e Coutinho (2005, p. 234) orientam que “o planejamento estratégico é parte integrante e fundamental na execução dos trabalhos de auditoria interna e externa”, pois é nele que devem constar os objetivos, os procedimentos avaliativos e estratégias de ações a serem desenvolvidas no âmbito das investigações, consultorias, demonstrações de informações e sugestão de controles e redirecionamentos de técnicas de fiscalização e observação de fatos e eventos no campo contábil das instituições auditadas.

Parafraseando Kaplan (1995, p. 128), reconhece-se o planejamento estratégico como um norte para o processo gerencial o qual visa desenvolver e manter adequações razoáveis entre os objetivos e recursos das empresas e as oportunidades do mercado global.

No âmbito da auditoria, o planejamento estratégico, ajuda a promover os mecanismos de controle interno, contribuindo para que as operações de analise,

discussão e investigação de erros, falhas e fraudes sejam feitas de forma correta, apontando soluções que possam saná-las processualmente.

Gaj (2002, p. 38) orienta que a competência do trabalho dos auditores se expressa em grande parte na elaboração e execução do planejamento estratégico. Todo plano implica numa estratégia eficaz que desenvolva as ações, tendo como base os objetivos que foram elencados e discutidos previamente. Dessa forma, a auditoria organiza suas ações para que atinja as metas previstas.

A auditoria interna atua numa administração estratégica, construindo um planejamento como processo de adaptação contínua, “visando enfrentar desafios, mudando hábitos, culturas, posturas, recursos, técnicas e construindo ideias, no sentido de adaptar as ferramentas de trabalho às dinâmicas do meio ambiente, focalizando tendências futuras”. (DINIZ; MONTEIRO, 2009, p. 34)

As auditorias internas e externas acompanham, analisam e opinam sobre o planejamento estratégico das empresas em que atuam, considerando que o principal enfoque deste mecanismo é a estratégia corporativa, cuja está baseada na visão e na missão das instituições frente aos objetivos e recursos projetados para o desenvolvimento dos negócios.

Neste caso, os auditores devem conhecer os pressupostos do planejamento estratégico das empresas em que realizam os seus serviços contábeis, começando pelo conhecimento da visão e da missão da administração e gestão empresarial, isto é, procurando familiarizar-se com ideal e dinâmica corporativos dos setores administrativos.

Castro (2009, p. 82) ressalta que os auditores ao apropriar-se do planejamento estratégico das instituições em que atuam, devem reconhecer que este mecanismo compreende oito etapas necessárias ao cumprimento de seus sistemas corporativos, funcionais e contabilísticos:

- Definição da visão empresarial;
- Observação dos ambientes externos e interno;
- Formulação de metas;
- Elaboração de estratégias;
- Formulação de programas de ação;
- Implementação de políticas e ferramentas;
- Realização de feedback e controle.

Pinheiro, Simon e Hatherly (2014, p. 63) orientam que o planejamento estratégico compreende um todo significativo que enfoca os objetivos que irão nortear as atividades a serem desenvolvidos, seguidas de procedimentos de avaliação tanto quantitativa, quanto qualitativa.

É no planejamento que estão configuradas a missão e a visão das instituições e empresas. A missão é a razão de ser da empresa, e a visão é a foco da empresa no meio observado, ambas implicam em objetivos específicos voltados a uma ação sistêmica e diretiva, do ponto de vista corporativo.

Neste caso, o auditor interno deve saber qual o tipo de missão e de visão que está imbuído no corporativismo dos setores administrativos onde atuam, “para que possa atuar de forma coerente com os propósitos e finalidades da gestão, mostrando competência e conhecimento de causa sobre as dinâmicas dos processos de auditoria desenvolvidos”. (MARÇAL; MARQUES, 2011, p. 24)

O auditor interno e externo tem a obrigação de conhecer o nível funcional do planejamento estratégico da instituição em que atua. Ele deve reconhecer que o nível funcional deste mecanismo, não só visa à consolidação dos requisitos funcionais implicados pela estratégia corporativa, mas também se constrói como conjunto de ações competitivas que se convertem em competências e fatores organizacionais.

O nível funcional do planejamento estratégico tem como principal meta manter o equilíbrio do desempenho corporativo e interativo dos negócios e ações dos setores empresariais. Nesse tocante, a intenção do auditor deve ser a de conhecer o objetivo funcional dos setores que trabalham, “acompanhado os processos de gestão, verificando se as finalidades do todo corporativo estão sendo desenvolvido com o previsto no âmbito do planejamento”. (KALLAS; COUTINHO, 2005, p. 134)

Diante do planejamento, os auditores compreendem que as estratégias funcionais estão aplicadas, necessariamente, em cada negócio ou ramos que a empresa se propõe a aplicar suas finanças, recursos de marketing, recursos humanos, logística, empreendimentos internos e externos, estratégias contábeis etc.

4.3 CONTROLOS

De acordo com Costa (2014), o controlo interno é um tipo de plano de organização que compreende todas as medidas e procedimentos adaptados numa

empresa ou instituição seja ela pública ou privada. Segundo ele os principais objetivos do controlo são: verificar a exatidão e a fidedignidade dos dados contábeis; promover a eficácia operacional; incentivar o cumprimento das políticas prescritas pelos setores administrativos; e salvaguardar os ativos da organização financeira.

O controlo interno tem a sua definição dada pela International Statements on Auditing (ISA) 315, como sendo:

> O processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, pela gerência e por outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos de uma entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações, e cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis.

O controlo interno é um processo gestado por todos os responsáveis pelos setores administrativos de uma dada instituição, objetivando fornecer uma certeza razoável sobre o cumprimento de suas metas, o que inclui o alcance da eficiência e eficácia das operações executadas; a fiabilidade das demonstrações financeiras; o cumprimento dos regulamentos e das leis vigentes.

Gomes, Araújo e Barbosa (2009, p. 38) dizem que “o ambiente de controlo constitui o alicerce para todos os componentes do controlo interno, e encontra-se relacionado com todas as áreas da empresa”. A partir disso, ocorre a avaliação do risco, permitindo às empresas a identificação e análises daqueles riscos relevantes que venham pôr em discussão o alcance dos objetivos previstos pela administração e gestão.

As ações de controlo referem-se às políticas e aos procedimentos que contribuem para garantir o cumprimento dos objetivos implementados pelas empresas, evitando os riscos. Os processos de comunicação e informação são desenvolvidos de tal maneira a identificar os conhecimentos que sejam pertinentes, ajudando a monitorar e a avaliar o desempenho do próprio controlo interno ao longo e no final do processo de auditoria.

Os sistemas de controlo interno devem incluir controlos adequados, estes classificados como preventivos, uma vez que tem o objetivo de impossibilitar que eventos indesejados venham a ocorrer; e como detectivos, pois servem para diagnosticar ou corrigir fatos inesperados de natureza negativista para a empresa.

4.3.1 Carta e relatório de auditoria

A carta de auditoria faz referência à independência e à objetividade do trabalho do auditor interno, no contexto contábil tratando sobre os princípios de responsabilidade e autoridade deste profissional.

Pickett (2003, p. 235) destaca os principais pontos dissertados na carta de auditoria:

- A natureza da auditoria interna, na proporção que deve abranger o conceito de auditoria e das operações de garantia por meio da avaliação imparcial do SCI, demonstrando, também, os trabalhos realizados no âmbito da consultoria;
- Os objetivos da auditoria, definindo de maneira precisa a auditoria interna, bem como suas metas e funções.
- O contexto do trabalho de auditoria, definindo suas principais áreas que a função desta deve abranger e atingir;
- Responsabilidades do auditor, por meio da definição clara da função deste profissional no âmbito da auditoria interna.
- Autoridade do auditor, definindo a acesso aos sujeitos da função, de registros, explicações e outras informações necessárias à realização das atividades.
- Relevância da independência, cuja é um fator inexorável ao desenvolvimento da auditoria interna, pois esta da prioridade a este princípio como forma de alcance dos objetivos de maneira imparcial.

A carta de auditoria é um pequeno documento, de natureza objetiva, que deve fazer referência somente aos princípios básicos para a prática do auditor interno. Este documento precisa estar ao alcance de todos que formam o corpo empresarial, para que não seja posto em xeque o trabalho da própria auditoria, seja ela interna ou externa.

Quanto ao relatório de auditoria interna, este é um produto final das atividades realizadas pelo auditor, “devendo ser apresentado à gestão da empresa, cuidando para que seja apreciado e entendido tanto pelos administradores, como pelos usuários do serviço de auditoria”. (BOYTON; JOHNSON, KELL, 2002, p. 125)

O Relatório de auditoria interna é um dos meios principais de comunicação e relacionamento entre auditores e auditados (setores administrativos). Por se tratar de um documento de natureza técnica, deve estar em conformidade com as normas de apresentação, objetivos e formas.

De acordo com Silva (2016, p. 235) o Relatório de auditoria interna constitui o elo entre as operações planejadas e o trabalho efetivamente realizado no campo financeiro e contábil das empresas ou instituições.

Enquanto instrumento técnico tem como objetivo revelar à administração empresarial a qualidade e contribuição fidedigna e eficaz da auditoria interna, incluindo as suas constatações, opiniões, empenhos, incentivos e recomendações, além de servir como documento de avaliação das atividades desenvolvidas pelos auditores.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa é relevante no conhecimento de que a humanidade já utilizava a contabilidade desde 4.000 anos a.C, valendo-se de elementos do cotidiano e da natureza para contabilizar, buscando, dessa forma, chegar a uma organização de suas ideias e necessidades quantitativas, socioeconômicas e financeiras.

É possível reconhecer, com este estudo, que a contabilidade começou a ser praticada desde o período primitivo, sempre em função das mudanças nas relações socioeconômicas, políticas e socioculturais ocorridas no cotidiano de vivências.

Dessa forma, a contabilidade foi ganhando direcionamento, sendo praticada em quase todas as civilizações antigas como no Egito, em Roma, na Mesopotâmia etc., contribuindo para o avanço das transações econômicas, melhorando a condições financeiras das regiões produtivas. Entretanto, foi antiga suméria que surgiram os primeiros registros das atividades relacionadas à auditoria. Os sumérios acabaram influenciando outros povos a realizar a auditoria em seus negócios, a exemplo dos romanos, ingleses e venezianos.

De acorda com as fontes levantadas, a auditoria surge na Europa do século XIX como uma inovação das grandes empresas, garantindo que a contabilidade avance na direção que pretendem com relação às questões financeiras e econômicas. No século XX a auditoria surge no Brasil com a chegada das empresas estrangeiras, que trouxeram e instalaram suas técnicas de controle interno de suas operações, transformando, dessa maneira, os hábitos das empresas brasileiras que, mais tarde, passaram a adotar as novas técnicas contábeis, seguindo as normas de auditoria interna e externa necessárias.

Como mostra este estudo, a auditoria interna é uma área técnica direcionada aos procedimentos sistêmicos e eficazes diretivos ao alcance de objetivos voltados ao exame da integridade e à verificação da eficácia e adequação dos mecanismos de controle internos e demonstração das informações contábeis. Paralelamente, denota-se que a auditoria externa é uma área técnica independente que tem como norte os procedimentos técnicos direcionados à expressão de uma opinião acerca das demonstrações contábeis e, se estas estão sendo feitas de acordo com as normas exigidas para a elaboração do relatório financeiro.

Enquanto as ações de auditoria interna são desenvolvidas por um profissional da própria empresa, na auditoria externa isto é feito através da contratação de um profissional independente, tendo por objetivo atender às perspectivas dos setores administrativos, visando ao atendimento das necessidades de terceiros no que tange ao controle e à fidedignidade das informações financeiras evidenciadas nas gestões empresariais pelos auditores contábeis.

REFERÊNCIAS

MARÇAL, Maria da Conceição da C.; MARQUES, Fernando L. **Manual de Auditoria e Controlo Interno no Setor Público.** Lisboa: Edições Silabo, 2011.

LIMA, Ivonete Dionízio. A **interação entre os controles internos e externos:** um estudo no âmbito estadual da Administração Pública Brasileira. Rio de Janeiro: Padma, 2009.

ARAÚJO, Ademilson F. de; BARBOSA, Reginaldo José; GOMES, Elaine D. Auditoria: alguns aspectos a respeito de sua origem. **Revista Científica Eletrônica de Ciências Contábeis**, Garça/São Paulo, ano VII, v. 13, p. 12, maio de 2009.

ARAÚJO, I. P. S. **Introdução à auditoria operacional.** Rio de Janeiro: FGV, 2001.

ALMEIDA, Bruno José Machado de. **Manual de auditoria financeira:** uma análise integrada baseada no risco. Lisboa: Escolar, 2014.

ALMEIDA, Marcelo C. **Auditoria:** um curso moderno e completo. São Paulo: Atlas, 1996.

PEREIRA, Marcos Augusto A. **Controles Internos e Cultura Organizacional:** como consolidar a confiança gestão de negócios. São Paulo: Saint Paul Editora, 2009.

SOUZA, Luiziane Agostine A. de; DYNIEWICZ, Ana Maria; KALINOWSKI, Luísa C. Auditoria: uma abordagem histórica. **RAS**, v. 12, n. 47, p. 12, abr./jun, 2010.

COSTA, Carlos Batista da. **Auditoria Financeira:** Teoria e Prática. Lisboa: Editora Rei dos Livros, 2014.

RICARDINHO, Á.; CARVALHO, L. N. Breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de auditoria no Brasil. **Revista Contabilidade e Finanças.** São Paulo/USP, ano 09, v. 35, p. 34, abril/maio de 2004

RIBEIRO, Ana Carolina dos S. **O papel da auditoria interna nas instituições públicas de ensino superior em Portugal Continental:** Universidade e Politécnicos. Lisboa: Instituto Politécnico de Lisboa, 2016.

SOUZA, Luiziane Agostine A. de; DYNIEWICZ, Ana Maria; KALINOWSKI, Luísa C. **Auditoria: uma abordagem histórica**. RAS, v. 12, n. 47, p. 12, abr./jun, 2010.

FILHO, André; OLIVEIRA, Luís. **Curso básico de auditoria.** São Paulo: Atlas, 2001.

GEADA, Fátima.Auditoria Interna – CAAI 13. **Revista de Auditoria interna – IPAI,** nº 54, p. 125, out/dez, 2013.

ROSÁRIO, Everton D. dos. **Relação entre auditores independentes e auditados: um estudo de caso em uma entidade fechada de previdência complementar.** Monografia de Ciências Contábeis. Florianópolis /SC: UFSC, 2010.

SILVA, Adriana Martins. **A evolução da auditoria interna em Portugal:** um estudo comparativo. Dissertação de Mestrado em Auditoria. Lisboa: Instituto politécnico de Lisboa, 2016.

GIL, Antônio de L. **Auditoria de qualidade**: auditoria, qualidade e fraudes – novos desafios. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Antônio de L. **Auditoria operacional e gestão:** qualidade da auditoria. São Paulo: Ed. Atlas, 1992.

PINHEIRO, Joaquim L.; SIMON, L.; HATHERLY, M. R. **Auditoria interna e auditoria operacional:** manual prático para auditores internos. Lisboa: Ed. Letras e Conceitos Ltda., 2014.

CASTELLI, A. **Controladoria:** uma aboradgem da gestão econômica. São Paulo: Atlas, 2002.

CASTRO, Maria J. de. **Auditoria interna e sua importância para as organizações**. São Paulo: PUC, 2009.

CREPALDI, Michelle R. **A importância da Auditoria Interna.** Revista Comunicação & Mercado/UNIGRAN, Dourados/MG, vol. 04, n. 10, p. 104, jul./dez 2015.

CREPALDI, Silvio A. **Auditoria contábil: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2009.

COSTA, Carlos Batista da. **Auditoria Financeira: Teoria e Prática**. Lisboa: Editora Rei dos Livros, 2014.

BOYNTON, W.; JOHNSON, Raymon N.; KELL, Walter. **Auditoria.** São Paulo: Atlas, 2002.
ABDOLMOHAMADI, M.; BURNAY, P. A global summary of the common body of knowledge. Florida: The IIA Research Foundation, 2007.

HENDRIKSEN, E. S. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.