



Edição 8

# GLOBAL PERSPECTIVES AND INSIGHTS

Auditoria Interna e Auditoria Externa

Papéis Diferentes na Governança Organizacional

## Contribuintes

John Bendermacher, CIA, RA,  
*Chief Audit Executive,*  
ABN AMRO Bank – *Netherlands*

## Conselho Consultivo

Nur Hayati Baharuddin, CIA, CCSA,  
CFSA, CGAP, CRMA –  
Membro do *IIA–Malásia*

Lesedi Lesetedi, CIA, QIAL – *African  
Federation IIA*

Hans Nieuwlands, CIA, CCSA, CGAP –  
*IIA–Países Baixos*

Karem Obeid, CIA, CCSA, CRMA –  
Membro do *IIA–Emirados Árabes Unidos*

Carolyn Saint, CIA, CRMA, CPA –  
*IIA–América do Norte*

Ana Cristina Zambrano Preciado, CIA,  
CCSA, CRMA – *IIA–Colômbia*

## Edições Anteriores

Para acessar as edições anteriores do  
*Global Perspectives and Insights*,  
acesse [www.theiia.org/gpi](http://www.theiia.org/gpi).

## Feedback dos Leitores

Envie perguntas ou comentários para  
[globalperspectives@theiia.org](mailto:globalperspectives@theiia.org).

## Conteúdos

Sumário Executivo .....	3
Funções .....	4
Papéis .....	4
Identificando e Gerenciando Riscos .....	6
Reflexões de Encerramento .....	7

# Auditoria Interna e Auditoria Externa

## Papéis Diferentes na Governança Organizacional

### Sumário Executivo

Os interesses, papéis, responsabilidades e atividades dos auditores internos e externos são complementares e, às vezes, similares; em alguns casos, elas têm intercessões em um ponto ou outro. Por exemplo, a intercessão entre um auditor interno e um auditor externo pode incluir conduzir uma análise eficiente das transações; tornar-se intimamente familiarizado com a governança, o gerenciamento de riscos e os sistemas de controle interno de uma organização; e compartilhar e desenvolver relatórios finais precisos.

Isso não é de surpreender; cada papel é baseado em uma disciplina profissional e opera de acordo com as normas daquela disciplina. Dessa forma, as preocupações profissionais do auditor externo incluem as imprecisões e

demonstrações errôneas que afetam as contas corporativas finais (informações financeiras). Os auditores internos estão preocupados com a ampla gama de governança, gerenciamento de riscos e controles internos (informações não financeiras). Tenha em mente que a auditoria interna e a externa não concorrem e não entram em conflito; uma complementa a outra. Ambas são cruciais para a boa governança e devem se encontrar em algum ponto e trabalhar em conjunto.

No entanto, há diferenças específicas nos papéis e, certamente, nos limites do trabalho que conduzem. As diferenças, resumidas a seguir, são frequentemente mal reconhecidas e, talvez, mal entendidas e confundidas pelas partes interessadas.

Principais Diferenças Entre Auditoria Interna e Externa		
	Auditoria Interna	Auditoria Externa
<b>Propósito</b>	Analisar e melhorar os controles e o desempenho	Expressar uma opinião sobre a condição financeira
<b>Escopo</b>	Operações organizacionais	Registros financeiros fiscais
<b>Habilidades</b>	Interdisciplinares	Contabilidade, finanças, impostos
<b>Momento</b>	Presente/futuro, contínua	Passado, momento no tempo
<b>Principal Público</b>	Conselho, gerência executiva	Investidores, interesses públicos
<b>Normas</b>	<i>Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna</i> do The IIA	Princípios de Auditoria Geralmente Aceitos, Normas de Auditoria Geralmente Aceitas
<b>Foco</b>	Melhorar e proteger o valor organizacional	Representação justa das demonstrações financeiras
<b>Relação Empregatícia</b>	Funcionário da organização	Profissional terceirizado

## Funções

### Definir e Distinguir

O auditor interno e o auditor externo, conjuntamente, são indispensáveis para a boa governança, com o auditor interno concentrando-se em todas as informações não financeiras.”

—John Bendermacher, IIA—Netherlands

### Auditoria Interna

O The IIA define a auditoria interna como “uma atividade independente de avaliação e consultoria objetivas, desenvolvida para agregar valor e melhorar as operações da organização, que ajuda a organização a atingir seus objetivos, trazendo uma abordagem sistemática e disciplinada à avaliação e à melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança.”

- Profissionais de auditoria interna têm históricos em diversas disciplinas acadêmicas e nenhuma disciplina única é obrigatória.
- De acordo com o The IIA, um trabalho de auditoria interna é “um projeto específico de auditoria interna, tarefa ou atividade de revisão, como uma auditoria interna, revisão de autoavaliação de controle, análise de fraude ou consultoria. Um trabalho pode incluir múltiplas tarefas ou atividades, desenvolvidas para atingir um conjunto específico de objetivos relacionados.”
- Os auditores internos são empregados pela organização, mas são independentes das atividades que auditam. Como a independência é imperativa para a eficácia, o auditor interno, idealmente, reporta diretamente ao conselho.
- Os auditores internos devem estar em conformidade com as *Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna* do The IIA.

### Auditoria Externa

Por outro lado, os auditores externos são contadores profissionais.

- De acordo com a *International Federation of Accountants* (IFAC), um trabalho de auditoria é “um trabalho razoável de avaliação, no qual um contador profissional em prática pública expressa

uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspectos materiais (ou passam uma imagem verdadeira e justa, ou estão apresentadas justamente, em todos os aspectos materiais), de acordo com uma estrutura aplicável de reporte financeiro, como um trabalho conduzido de acordo com as *International Standards on Auditing*. Isso inclui a Auditoria Estatutária, em que uma auditoria seja exigida pela legislação ou outros regulamentos.”

- Diferentemente dos auditores internos, os auditores externos não são funcionários da organização — eles são terceiros e, portanto, não têm interesse próprio na organização.
- Globalmente, os auditores externos são orientados pelas *International Standards on Auditing* do *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB).

## Papéis

### Há, Realmente, uma Diferença

“Uma função de auditoria interna bem estruturada e independente está unicamente posicionada dentro das organizações para prestar avaliação objetiva sobre os riscos que mais importam.”

—Carolyn Saint, IIA-North America

algumas jurisdições, a presença do auditor interno é exigida por códigos de governança corporativa ou regras regulatórias. É um reconhecimento do valor da auditoria interna para a organização. A auditoria interna economiza dinheiro, protege a reputação e fundamenta o caminho para o sucesso da organização. Em sua forma mais simples, a auditoria interna identifica os riscos que poderiam impedir a organização de atingir suas metas, alerta os líderes quanto a esses riscos e recomenda proativamente melhorias para ajudar a reduzir os riscos. Exemplos incluem:

## FOCO DE AUDITORIA

### Norma 1100 do The IIA: Independência e Objetividade

A atividade de auditoria interna deve ser independente e os auditores internos devem ser objetivos ao executar seus trabalhos.

- Detectar gastos excessivos.
- Identificar alertas vermelhos.
- Verificar registros e demonstrações financeiras.
- Avaliar a conformidade com regras e regulamentos.
- Investigar fraudes.
- Promover a ética.
- Informar a alta administração e o conselho.
- Identificar os riscos e avaliar os controles.

A auditoria interna trabalha em *parceria* com a administração e com o conselho, concentrando-se na saúde completa da organização, o que inclui atender às necessidades gerais da organização, com foco em eventos atuais e futuros da organização e garantindo o atingimento de metas e objetivos. A principal função do auditor externo — novamente, como alguém terceirizado — é oferecer uma opinião sobre se as contas mostram uma visão verdadeira e justa das demonstrações financeiras e está preocupado com a prevenção e detecção de fraudes. Além dessas funções básicas, um auditor externo não traz benefícios maiores à organização.

Uma organização nunca deve considerar usar um auditor externo para realizar a função de auditoria interna. Essa linha de raciocínio é muito perigosa.

Firmas de auditoria externa não investigam as operações de governança, gerenciamento de riscos e controle interno da organização; porque seu propósito e seu papel não exigem isso. A função de auditoria externa está ativa apenas anualmente (no fim do ano) e não é capaz de oferecer conselhos e conhecimentos imediatos e preventivos sobre o que agregará valor à organização — a auditoria externa é completamente independente da organização.

---

“Em minha experiência, aprendi que os auditores internos comunicam por que as coisas precisam mudar e, então, acompanham toda a organização, via mentoria e treinamento da equipe.”

—Karem Toufic Obeid, IIA–Emirados Árabes Unidos

---

Por outro lado, a auditoria interna é presença constante na organização. Diferentemente da auditoria externa, a auditoria interna atende às necessidades da organização por meio de sua dedicação a todos os controles

## FOCO DE AUDITORIA

### **Norma 2070 do The IIA: Prestadores de Serviço Externo e a Responsabilidade da Organização sobre a Auditoria Interna**

Quando um prestador de serviços externo fornece serviços de auditoria interna, o prestador deve manter a organização ciente de que esta continua com a responsabilidade de manter uma atividade de auditoria interna eficaz.

*fundamentais* ao atingimento dos objetivos organizacionais: governança, gerenciamento de riscos e controle interno e, hoje em dia, cada vez mais, também a cobertura da cultura e do comportamento. Sua missão geral gira em torno de oferecer às organizações avaliação e insights sobre suas práticas comerciais, aumentando, portanto, o valor organizacional.

Para este fim, a auditoria interna orienta a administração e o conselho sobre processos de governança, gerenciamento de riscos e controle e discute — com frequência maior do que anualmente — a temática de sistemas de controle interno saudáveis. Para ser eficaz, a auditoria interna sugere melhorias à administração. Como funcionários da organização, a auditoria interna tem um interesse próprio nas competências da organização nessas áreas.

---

“A auditoria interna precisa oferecer insights ao conselho sobre a natureza e os papéis de todos os prestadores de avaliação, incluindo os auditores internos e externos, e as funções da segunda linha de defesa.”

—Hans Nieuwlands, IIA–Países Baixos

---

Embora as técnicas de auditoria interna e externa sejam parecidas, os resultados desejados variam amplamente. Por exemplo, expressar uma preocupação sobre a falta de entendimento da importância dos procedimentos pode ser abordado diferentemente por um auditor interno do que por um auditor externo, por conta dos objetivos diferentes. De acordo com o The IIA, a missão da auditoria interna é “aumentar e proteger o valor organizacional, fornecendo avaliação, assessoria e conhecimento objetivos baseados em risco”. A atenção

da auditoria interna está em se as práticas comerciais da organização estão ajudando o negócio a atingir *todos* os seus objetivos, reconhecendo e gerenciando seus riscos — aqueles que são óbvios e aqueles que não são tão óbvios.

## Identificando e Gerenciando Riscos

### O Modelo das Três Linhas de Defesa

“Os comitês de auditoria precisam de informações operacionais e, embora o papel da auditoria externa esteja fora das Três Linhas de Defesa, ela está em uma boa posição para ‘vigiar o perímetro’. Essa contribuição é vital e complementar.”

—Nur Hayati Baharuddin, IIA-Malásia

Qualquer coisa que seja importante deve ser protegida. Riscos não reconhecidos afetarão negativamente a organização mais cedo ou mais tarde. A Declaração de Posicionamento do The IIA “As Três Linhas de Defesa no Gerenciamento de Riscos e Controle Eficazes” discute o fato de que “os deveres relacionados ao gerenciamento de riscos e controle devem ser coordenados com cuidado, para garantir que os processos de riscos e controle estejam operando como desejado.” Além disso,

a declaração de posicionamento oferece orientação para esclarecer papéis e deveres importantes para desenvolver essas iniciativas de gerenciamento de riscos. Ela declara que “estabelecer uma atividade profissional de auditoria interna deveria ser um requisito de governança para todas as organizações. Isso não é importante apenas para organizações de maior ou médio porte, mas também pode ser igualmente importante para entidades menores, já que podem encarar ambientes igualmente complexos com uma estrutura organizacional menos formal e robusta para garantir a eficácia de seus processos de governança e gerenciamento de riscos.”

O modelo das Três Linhas de Defesa, ilustrado abaixo, declara que “sem uma abordagem coesa e coordenada, os recursos limitados de riscos e controle podem não ser aplicados com eficácia e riscos significantes podem não ser identificados e gerenciados de forma apropriada. Responsabilidades claras devem ser definidas, para que cada grupo de profissionais de riscos e controle entenda os limites de suas responsabilidades e como seus cargos se encaixam na estrutura geral de riscos e controle da organização.”

A *gerência operacional*, a primeira linha de defesa do gerenciamento de riscos, é responsável por manter controles internos eficazes diariamente. Os controles são

### O Modelo das Três Linhas de Defesa



Adaptação da *Guidance on the 8th EU Company Law Directive* da ECIIA/FERMA, artigo 41

desenvolvidos e executados sob orientação da gerência e usados por seus funcionários (ex., contabilidade). O *gerenciamento de riscos, conformidade e outras funções* — também estabelecidas pela gerência — compõem a segunda linha de defesa, que apoia as políticas da gerência e auxilia os proprietários dos riscos a definir a meta de exposição a riscos em múltiplas funções de conformidade (ex., segurança, cadeia de fornecimento, etc.).

A segunda linha de defesa é responsável pela disseminação de informações relacionadas aos riscos por toda a organização. A auditoria interna é apenas a terceira linha de defesa e, ativa e continuamente, contribui para a governança organizacional, o gerenciamento de riscos e controles internos eficazes (ex., operações, ativos, regulamentos, contratos, etc.). A auditoria interna presta avaliação independente e examina a eficácia dos processos criados na primeira e segunda linhas de defesa. O papel do auditor externo está fora do modelo, mas é importante para a avaliação dos processos de reporte financeiro.

### Trabalhando em Conjunto

“A auditoria interna trabalha em parceria com a administração e com o conselho, concentrando-se na saúde completa da organização.”

—Ana Cristina Zambrano, IIA-Colômbia

O artigo *“Mapping Assurance”*, da revista *Internal Auditor* de Janeiro de 2017, declarou claramente, “quanto à prestação de avaliação, a auditoria interna não é a única protagonista. Conselhos e executivos buscam informações de certificação da eficácia da governança da organização a partir de uma variedade de fontes internas e externas, incluindo os auditores externos.”

Identificar riscos é uma das tarefas mais importantes durante a condução de uma auditoria. O *Comptroller’s Handbook*, do U.S. Office of the Comptroller of the Currency (OCC), sugere que, embora o papel da auditoria externa esteja fora do modelo das Três Linhas de Defesa, os riscos (ex., operações, conformidade, estratégico e reputação) podem ser identificados tanto por auditores internos quanto externos. A diferença é que auditores externos não realizam ações para ajudar a eliminar o risco.

Reconhecendo a diferença nos papéis e deveres, os auditores internos e externos, em muitos casos, já trabalham em conjunto. Trabalham juntos não apenas

## FOCO DE AUDITORIA

### Norma 2050 do The IIA: Coordenação e Confiança

O executivo chefe de auditoria deveria compartilhar informações, coordenar atividades e considerar depositar confiança no trabalho de outros prestadores internos e externos de serviços de avaliação (*assurance*) e consultoria para assegurar a cobertura apropriada e minimizar a duplicação de esforços.

para cobrir toda a área de informações financeiras e não financeiras, mas também para evitar intercessões desnecessárias na execução de procedimentos de auditoria, compartilhando avaliações de riscos, relatórios e outras informações — formal e informalmente. A auditoria interna e externa, trabalhando conjuntamente, aumentam a eficácia dos esforços totais de auditoria e são benéficas para o conselho e para o comitê de auditoria.

Conforme declarado anteriormente neste relatório, os interesses e responsabilidades do auditor interno e os interesses e responsabilidades do auditor externo se complementam, o que é uma boa prática. O Guia de Implantação da Norma 2050 declara que “o CAE se reúne com cada um dos prestadores, para coletar informações suficientes, de modo que as atividades de avaliação e consultoria da organização podem ser coordenadas.”

“*Allies in Governance 2.0*”, publicado pelo IIA-Países Baixos (2016) declara que “os papéis do auditor externo e do auditor interno andam juntos. O claro posicionamento, a ótima colaboração e o compartilhamento de conhecimentos são fundamentais nesse quesito.”

## Reflexões de Encerramento

### Auditoria Interna: Constante e em Prol da Organização

“A auditoria interna reporta sobre a saúde geral e bem-estar da organização e é indispensável para a governança, o gerenciamento de riscos e o controle eficazes.”

—Lesedi Lesetedi, African Federation IIA

Em conclusão, a governança organizacional eficaz exige uma função de auditoria interna robusta e independente — uma parte muito necessária das práticas comerciais saudáveis e de sucesso. Os esforços de auditoria interna são propositadamente centrados em torno da governança, do gerenciamento de riscos e do controle interno. Como funcionários da organização, apesar de seu papel independente, os auditores internos têm interesse nos sucessos da organização e sua preocupação é cobrir *todas* as operações organizacionais de forma contínua. Na conclusão de um trabalho de auditoria, os auditores internos têm o cuidado de entregar relatórios precisos “sob medida” para o conselho e/ou o comitê de auditoria que incluem conclusões específicas e

detalhadas sobre os riscos e objetivos atualmente conhecidos e sendo gerenciados.

Além disso, os relatórios de auditoria interna incluem sugestões bem pensadas para melhoria contínua e ajudam toda a organização a atingir suas metas e objetivos, para melhorar o controle interno e eliminar os riscos identificados. A moral da história? A auditoria interna é *fundamental*. Para garantir que uma organização crie valor a curto, médio e longo prazo, a auditoria interna é a resposta indiscutível e a função de auditoria interna é melhor realizada por *indivíduos qualificados*, trabalhando dentro de uma função de auditoria interna bem estruturada e independente.

## Para Mais Informações

- International Federation of Accountants (IFAC), “*Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*,” 2010 ([www.ifac.org](http://www.ifac.org)).
- The IIA “*Implementation Guide 1100: Independence and Objectivity*,” disponível apenas para membros, Janeiro de 2017 ([www.theiia.org](http://www.theiia.org)).
- The IIA “*Implementation Guide 2070: External Service Provider and Organizational Responsibility for Internal Auditing*,” disponível apenas para membros, Janeiro de 2017.
- Declaração de Posicionamento do The IIA “*The Three Lines of Defense in Effective Risk Management and Control*,” 2013 ([www.theiia.org](http://www.theiia.org)).
- Revista *Internal Auditor* do The IIA “*Mapping Assurance: Internal auditors can facilitate efforts to document the organization’s combined assurance activities*,” Y.S. Al Chen, Loïc Decaux e Scott Showalter, Dezembro de 2016 ([www.theiia.org](http://www.theiia.org)).
- The IIA “*Implementation Guide 2050: Coordination and Reliance*,” disponível apenas para membros, Janeiro de 2017 ([www.theiia.org](http://www.theiia.org)).
- IIA–Netherlands, “*Allies in Governance 2.0: Towards a sustainable relationship between the Audit Committee and the Internal Audit Function*,” Setembro de 2016 ([www.ii.nl](http://www.ii.nl)).

## Sobre o The IIA

*The Institute of Internal Auditors* (The IIA) é o mais reconhecido advogado, educador e fornecedor de normas, orientações e certificações da profissão de auditoria interna. Fundado em 1941, o The IIA atende, atualmente, mais de 190.000 membros de mais de 170 países e territórios. A sede global da associação fica em Lake Mary, na Flórida, EUA. Para mais informações, visite [www.globaliia.org](http://www.globaliia.org).

## Isenção de Responsabilidade

As opiniões expressas no *Global Perspectives and Insights* não são necessariamente aquelas dos contribuintes individuais ou dos funcionários dos contribuintes.

## Copyright

Copyright © 2017 The Institute of Internal Auditors, Inc. Todos os direitos reservados.