

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

Criação de valor pela Auditoria Interna nas Entidades sem Fins Lucrativos: o caso específico das Fundações

André Filipe Correia Queijo

Lisboa, Dezembro de 2015

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

Criação de valor pela Auditoria Interna nas Entidades sem Fins Lucrativos: o caso específico das Fundações

André Filipe Correia Queijo, nº 20130138

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Auditoria, realizada sob a orientação científica do Mestre António Trindade Nunes.

Constituição do Júri:

Presidente

Vogal

Vogal

Lisboa, Dezembro de 2015

Declaro ser o autor desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

Realço ainda que todas as citações são transcritas em consonância com o acordo ortográfico em vigor na data em que a obra foi escrita.

Agradecimentos

Resumo

Palavras-chave:

Abstract

Palavras-chave:

Índice

Índice de quadros e tabelas.....	IX
Lista de abreviaturas.....	X
1. Introdução	1
1.1 Motivação	3
1.2 Objecto	3
1.3 Objectivos	4
1.4 Metodologia.....	5
1.5 Estrutura	6
2. Auditoria Interna.....	7
2.1 Origem do conceito de auditoria	7
2.2 Auditoria no presente	9
2.2.1 Auditoria na União Europeia.....	13
2.2.2 Auditoria em Portugal	16
2.3 Tipos de auditoria	17
2.4 Auditoria Interna.....	18
2.4.1 Evolução da Auditoria Interna	19
2.4.2 Função da Auditoria Interna	24
2.4.3 Departamento de Auditoria Interna.....	26
2.4.4 Auditor Interno.....	28
2.4.5 Comparação com a Auditoria Externa	30

Índice de quadros e tabelas

Lista de abreviaturas

NIC – Normas Internacionais de Contabilidade

FASB – Financial Accounting Standards Board

IAS – International Accounting Standards

IASB – International Accounting Standards Board

IFRS – International Financial Reporting Standards

NCRF – Normas de Contabilidade e de Relato Financeiro

UE – União Europeia

1. Introdução

A presente dissertação segue o plano do Mestrado de Auditoria para a obtenção do grau de mestre, ministrado pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL), incidindo sobre a criação de valor pela Auditoria Interna (AI) nas Entidades sem Fins Lucrativos (ESFL), explorando o caso específico das Fundações.

A Auditoria é considerada uma função essencial numa organização. A sua forma de atuação baseada em normas reconhecidas e suportada numa análise racional e ampla de todos os meios envolventes na organização, influencia o comportamento positivo de todos os departamentos, mitigando os riscos e trilhando um caminho eficiente e eficaz para a entidade na persecução dos seus objetivos.

A constante mutação dos sistemas internos das organizações, a evolução da tecnologia e das economias e o chamado fenómeno da globalização, provocou mudanças no paradigma da Auditoria, que assentava na procura do erro e de fraudes. Como realça Pinheiro (2014: 14) «a realização [de] auditorias contabilísticas e financeiras deixou de ter a exclusividade e deu-se importância à realização de auditorias operacionais, auditorias informáticas e auditorias de sistemas de informação». A Auditoria começou a encaminhar as suas análises para todos os procedimentos da organização, conseguindo desta maneira identificar perdas de oportunidade e fazer recomendações, servindo como apoio à gestão

O crescimento em tamanho das organizações conduziu também a um desenvolvimento dos objetivos da AI, como Morais (2004: 4) afirma «o crescimento [...] impulsionou a necessidade de melhorar e formalizar os procedimentos operacionais e garantir o seu cumprimento, de modo a que a auditoria interna se preocupasse com a verificação do cumprimento das normas e procedimentos». O conceito de AI deixou de estar reduzido ao nível básico dos controlos internos, crescendo em toda a organização, como salienta Morais (2004: 4), originando uma nova disposição da AI nas organizações «[a] auditoria interna atingiu um novo *status* profissional, tornando-se numa função de apoio e consulta para a direcção». Este é outro fator que mostra a mudança de paradigma, visto que inicialmente a AI funcionava como um complemento da contabilidade, o nascimento de departamentos de AI tornou a sua independência irrefutável, passando a ser vista pela gestão como uma fonte de apoio.

A mudança de conjuntura em relação ao conceito de AI surgiu como oportunidade para os auditores internos se desenvolverem e obterem formação específica, colocando-os hoje «numa situação única para ajudar as suas entidades a eliminar

desperdícios, simplificar tarefas e reduzir custos», Martins e Morais (2013: 14). Esta evolução positiva deriva em grande parte das Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (NIPPAI), reguladas pelo *Institute of Internal Auditors* (IIA), que regem os auditores internos no desempenho das suas funções. Mas para a prática da função um auditor interno não se deve só orientar nestas normas, como Pinheiro (2014: 22) argumenta «para que o auditor interno consiga superar as expectativas, deve estruturar a sua cultura de desempenho numa lógica de entendimento assertivo com a posição dos responsáveis operacionais (...) bem como perceber que o sucesso da empresa é o seu sucesso». É esta linha de raciocínio moral que um auditor interno deve adotar.

A função de AI nas ESFL tem características específicas, já que existem particularidades inerentes a este tipo de organizações. O artigo 10º, do Código do Imposto sobre Valor Acrescentado (IVA), caracteriza as ESFL como organizações que simultaneamente: não distribuam lucros, disponham de escrituração que abranja todas as suas actividades, pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas e não entrem em concorrência directa com sujeitos passivos do imposto. As obrigações declarativas deste tipo de entidades, por terem «rendimentos não sujeitos [...], rendimentos isentos [...] e rendimentos sujeitos a tributação», segundo Franco (2014: 22), enquadra-as em sede de IVA e IRC em regimes particulares. O reconhecimento destas características origina no desempenho dos auditores internos procedimentos que garantam a sua salvaguarda.

Em Portugal as Fundações ascendiam a 831 em 2012, segunda a PCM (2012). É um número bastante representativo, já que pelo estudo de Abreu, Augusto e David (2012: 22) «as Fundações portuguesas devem promover uma orientação estratégica [...] com reforço da transparência, *accountability* e sustentabilidade, através da conjugação de um plano de actividades que, consolidado com a gestão de risco e fundamentado com a análise custo/benefício, garanta o cumprimento da sua missão», ou seja, torna-se necessário que as Fundações tenham um quadro de equilíbrio económico e de gestão de risco focado na responsabilização. Neste contexto existe uma importante perspectiva para admitir o recurso à actividade de AI.

Atendendo a tudo o que foi dito anteriormente, é de meu interesse investigar a importância da função de AI para a gestão das Fundações. Em primeiro lugar será uma forma de dar a conhecer uma área onde não há nenhum estudo relevante efectuado, em segundo lugar permitirá perceber o desempenho do auditor interno neste tipo específico de entidades e em terceiro lugar servirá para entender se a AI é de facto relevante para o desempenho das Fundações.

Concluo a introdução informando que a dissertação que têm oportunidade de estar a ler é de índole próprio, assumindo a responsabilidade por qualquer erro ou omissões.

1.1 Motivação

A escolha do tema, a par do que acontece com as entidades, tem uma missão. A oportunidade que a Fundação INATEL me concedeu para prestar serviços na sua sede abriu-me os horizontes em relação às ESFL. A ideia generalizada sobre as ESFL, como argumenta Franco (2015), é que estas «desenvolvem a sua actividade na área social, nas áreas da cultura, da educação e investigação, social, da protecção do ambiente, da saúde e da defesa dos direitos humanos». Mas por trás da índole social tem de haver uma gestão eficiente, o que pressupõe um adequado suporte informativo à gestão que permita «a percepção de que a eficiência e a eficácia na gestão se afiguram como necessidade contínua e sustentada também neste sector», como salientam Carvalho e Dopico (2006: 311). A actividade de AI pode proporcionar esse suporte como defendem Martins e Morais (2013: 14): «Auditoria Interna fornece análises, apreciações, recomendações, sugestões e informações, relativas aos processos e às actividades», o que contribui «não para a perda, mas sim para a criação de valor e futura estabilidade das organizações». Assim, a minha missão é mostrar a importância da criação de valor pela AI para a gestão das ESFL, socorrendo-me para isso às Fundações portuguesas.

1.2 Objecto

A matéria a tratar na investigação tem dois tópicos principais: criação de valor pela AI e as Fundações. Deste modo, é importante explicar por várias definições para introduzir os dois tópicos principais. No que diz respeito à AI é essencial perceber no que consiste a sua actividade desde os primórdios à atualidade, analisando o desempenho dos auditores interno até à função do departamento de AI na organização, finalizando com a criação de valor que a AI pode proporcionar. Em relação ao estudo das Fundações, primeiro há que perceber o conceito das ESFL, de modo a filtrar o caminho até às especificidades inerentes das Fundações.

A expectativa é de que a realidade das Fundações portuguesas permita um adequado estudo. Assim a amostra tem por base a Resolução do Conselho de Ministros nº 13-A/2013, de 8 de Março, que trata os apoios financeiros públicos e o cancelamento do estatuto de utilidade pública do sector fundacional português, dividindo-o as Fundações em cinco grupos. De entre os cinco grupos da Resolução do Conselho de

Ministros excluí da amostra as Fundações que não foram administrativamente ou normativamente reconhecidos com fundações, que têm o apoio centrado nas Regiões Autónomas e nas autarquias locais e as instituições de ensino superior públicas fundadoras. O que perfaz uma amostra de 154 Fundações, que perseguem os seus fins em território nacional e têm âmbito de tutela dos vários Ministérios.

1.3 Objectivos

Há uma tendência crescente para se pensar globalmente, tendo as organizações necessidade de se reinventarem e tomarem as decisões mas assertivas. Neste sentido, é natural que as exigências do ambiente externo e interno onde se inserem as Fundações influenciem a estrutura organizativa na toma de decisões para a realização da missão e dos objectivos propostos. A função da AI surge neste processo com o propósito de alinhar o seu contributo com a estratégia da Fundação.

É assim importante começar por compreender em que sentido a AI pode acrescentar valor a uma Fundação. O crescente papel do auditor interno na estrutura das organizações, surgindo como apoio à gestão e adaptando-se às necessidades desta, a visão global que o departamento de AI tem sobre o funcionamento e procedimentos de toda a organização ou o contributo da actividade de AI para o Sistema de Controlo Interno (SCI) são premissas que podem ajudar a perceber o contributo da AI para o desempenho das Fundações.

Para além das questões envoltas na AI, há que compreender o tipo de organizações que contribuem para este estudo, as Fundações. A sua personalidade jurídica, o reconhecimento pela autoridade competente, a forma como se organizam ou a sua finalidade, sem deixar ficar de lado a recente Lei-Quadro das Fundações, aprovada pela Lei nº 24/2012, de 9 de Julho, são fatores que as distinguem das restantes organizações. Embora se insiram num sector onde é muitas vezes feito o apelo ao voluntariado ou a doações, pretende-se perceber até que ponto não é necessário o controlo como em qualquer outra organização com fins lucrativos.

Este tema também tem implicações a nível social, já que como afirma Martins (2013) «[o] principal contributo das fundações à sociedade consiste na afectação de um património à prossecução de um determinado fim de natureza social, bem com da existência de uma organização própria para administrar e gerir esse património, sendo de referir a importância crescente das Fundações na satisfação das necessidades de uma sociedade global e em constante mutação». Ou seja, a capacidade para a gestão

de uma Fundação administrar e gerir o património deve ser exequível, cruzando-se nesse ponto com o contributo que a actividade de AI pode fornecer.

Atendendo à função da AI nas Fundações como forma de garantir criação de valor, defino como objectivos de estudo a resposta às seguintes questões:

- O auditor interno proporciona uma visão mais consciente e informada daquela que é transmitida pela Auditoria Externa (AE)?
- O desempenho da Fundação é influenciado pelo contributo da AI no SCI?
- A AI numa Fundação, ao vigiar a informação sobre a qual a gestão baseia as suas decisões, consegue ser importante para a administração e gestão do património?
- A AI torna-se flexível, com capacidade para se adaptar rapidamente a novos desafios?
- É possível medir o desempenho da Fundação pela actividade de AI?

Acredito que esta investigação possa contribuir para o reconhecimento da AI nas Fundações, já que para além de proporcionar uma reflexão aos auditores, será pioneira em estudos sobre a AI nas Fundações. Aliás, as Fundações são um tipo de organização pouco estudada, já que só com o censo realizado em 2012 se tomaram decisões relativamente aos apoios financeiros públicos concedidos às Fundações que prosseguem os seus fins no território nacional.

1.4 Metodologia

Qualquer tipo de investigação tem os seus alicerces nas metodologias. As metodologias criam as condições para desenvolver e esclarecer conceitos que permitem organizar conclusões e alargar o campo de conhecimentos. Como argumentam as autoras Lakatos e Marconi (1991: 13) «o conhecimento científico [...] resulta de toda uma metodologia de pesquisa, a que são submetidas hipóteses básicas, rigorosamente caracterizadas e subsequentemente submetidas a verificação».

A metodologia escolhida para a realização do estudo é a estatística descritiva. Na perspectiva de Reis (2008:15) «consiste na recolha, apresentação, análise e interpretação de dados numéricos através da criação de instrumentos adequados: quadros, gráfico e indicadores numéricos». A sequência destas etapas permitirá alcançar as conclusões sobre os cinco objectivos propostos.

A investigação desta dissertação pretende estudar a AI nas Fundações portuguesas e efetuar uma análise crítica sobre a abordagem actual. No que diz respeito à obtenção de elementos que justifiquem a criação de valor pela AI, foi efectuado um questionário, conciliando variáveis que influenciam os objectivos propostos: o chamado método hipóteses de correlação.

A recolha dos dados acontece através de um questionário. Ou seja, a informação é obtida de forma directa, já que é alcançada desde a fonte originária e como salienta Reis (2008: 17) «todos os dados resultantes de inquéritos feitos directamente a uma população ou a um grupo dessa população são dados primários», sendo passíveis de registar e interpretar.

Tendo em conta o acima descrito, a base que permitirá usar a metodologia da melhor forma é a pesquisa. Pesquisa essa que assenta na consulta de monografias, legislação e jornais, que permitem o adequado enquadramento e revisão da literatura, podendo depois fazer a ponte para a parte prática.

1.5 Estrutura

A dissertação desdobra-se em quatro capítulos, após a introdução. O primeiro e segundo capítulo evidenciam a AI, mais precisamente o seu enquadramento nas organizações e a sua função associada à criação de valor. O papel do auditor interno é também abordado, desde as normas pelas quais se devem reger no desempenho da sua atividade até à comparação com o trabalho desenvolvido pelo auditor externo. No que diz respeito à temática da criação de valor é dado enfoque ao sistema de controlo interno, tendo em conta as suas componentes e a forma como o auditor interno as utiliza para o desenvolvimento da sua atividade, e de que maneira o auditor interno consegue alcançar as recomendações que são úteis para a gestão da organização.

O capítulo três aborda inicialmente as ESFL desenvolvendo-se até ao conceito das Fundações e culminando com a atividade de AI nas Fundações.

O último capítulo apresenta uma investigação que relaciona os três capítulos anteriores. São descritos os moldes da investigação, como a amostra e os procedimentos de recolha de dados, e por fim apresentados e interpretados os resultados obtidos.

A conclusão integra a síntese das ideias principais da investigação relacionando-as com os objetivos delineados para a dissertação, percebendo por fim que perspectivas futuras pode abrir para estudos sobre a matéria.

2. Auditoria Interna

O presente capítulo conduz o enquadramento da atividade de AI até à atualidade.

A revisão da literatura relacionada com Auditoria transporta-nos para o tempo das primeiras civilizações, ao invés da atividade presente das organizações nos mostrar a harmonização de procedimentos realizadas nas últimas décadas, que permitiram o desenvolver o alcance desta prática.

Perante as ideias enumeradas, a pretensão deste capítulo é descrever o conceito de auditoria: origem, evolução e dinamismo atual. A apresentação dos diferentes tipos de auditoria será o mote para introduzir a atividade de AI, as suas particularidades e inserção no seio das organizações.

Fator preponderante na atividade de AI é a função do auditor interno. Neste contexto é reservado um ponto deste capítulo para abordar os procedimentos utilizados pelos auditores internos, assim como as competências técnicas e humanas. Uma forma de delimitar a atividade do auditor interno é comparar o seu papel com o do auditor externo, visto que um trabalho cooperante entre ambos poderá resultar numa mais-valia para a organização.

Em suma o capítulo pretende retratar a pro-atividade e dimensão que a AI atingiu dentro das organizações.

2.1 Origem do conceito de auditoria

Em termos etimológicos a palavra Auditoria deriva do latim *audire*, que na língua portuguesa significa «ouvir». Nesse sentido, pode-se assimilar este conceito à capacidade de perceber pelo sentido auditivo, de prestar atenção a algo ou de tomar em consideração, segundo a definição no Dicionário da Língua Portuguesa (2014).

As raízes da Auditoria, segundo Boynton, Johnson e Kell (2002:34), derivam de «uma época tão remota quanto a contabilidade. Sempre que o avanço da civilização tinha implicado que a propriedade de um homem fosse confiada, [...] a desejabilidade da necessidade de verificação da fiabilidade [...], tornou-se clara». A origem remonta assim ao ano 4000 a.C., data das primeiras civilizações.

Os primeiros registos físicos de auditoria surgiram com o desenvolvimento das civilizações. Conforme Costa (2010:55) afirma «há conhecimento que [...] se efectuavam auditorias na Babilónia, na China e no Egipto sobretudo relacionadas com a cobrança de impostos e com o controlo dos armazéns dos faraós». A mesma ideia é difundida por Pinsky (1998), confirmando que este período é marcado pelas primeiras

manifestação da escrita, o que, entre outras coisas, conduziu ao desenvolvimento de um sistema de cobrança de impostos e obrigações sociais. Pode-se perceber a existência de uma relação causal entre a origem da Auditoria e as primeiras atividades económicas desenvolvidas pelo Homem.

A atividade auditora manteve-se presente nas civilizações pelas ordens dos imperadores romanos. Segundo a Universidade de Brasília (2008), estes serviam-se da Auditoria para supervisionar as operações financeiras dos administradores das províncias. Estima-se que esta prática começou a ganhar os contornos que hoje em dia a definem perto do século III, quando os barões, em França, eram obrigados a uma leitura pública das contas dos seus domínios.

Os primeiros relatórios de auditoria aparecem pela mão do rei Eduardo I de Inglaterra. Na altura impôs a sua autoridade concedendo aos barões o direito de nomearem alguém que os representasse na defesa das suas contas, mas a principal medida implementada impôs aos auditores a aprovação das contas por meio de um documento «denominado ‘*probatum* sobre as contas’», segundo a Universidade de Brasília (2008:1).

A Auditoria como prática sistemática e moderna data do século XVIII, em Inglaterra. A ideia transmitida por Sá (1998) indica a Revolução Industrial como a grande responsável pelo surgimento da auditoria associada às empresas, já que com o desabrochar das empresas e a busca por novos mercados, começaram-se a rever as formas de controlo e de procedimentos, visando a redução dos custos. As necessidades dos investidores e da tributação com base no lucro, segundo Costa (2010), obrigaram à publicação das primeiras normas de relato financeiro e de auditoria, promulgadas pela legislação Britânica.

O desenvolvimento da Auditoria acontece em sintonia com o crescimento das empresas. O retrato de Santi (1988) sobre a época, mostra as empresas após a Revolução Industrial a precisarem de encontrar novos investidores, de modo a desenvolver projetos empresariais capazes de fazerem a diferença devido ao aumento da competitividade. Mas neste sentido quem investia exigia segurança no retorno, o que obrigou as empresas a sujeitarem-se a avaliações, com a finalidade de verificarem a rentabilidade dos investimentos. Para Costa (2010:56) também a responsabilidade limitada de grande parte das empresas teve influência para o desenvolvimento da prática auditora, uma vez que isso «implicou que as demonstrações financeiras apresentadas fossem auditadas».

Começava a constatar-se uma separação entre quem investia na empresa e era o detentor do capital – investidor -, e quem geria os processos internos e era responsável pelo desenvolvimento das atividades da empresa - gestor. Este ponto marca o surgimento da auditoria, dos auditores e das técnicas de auditoria como hoje são conhecidos, funcionando como apoio para o gestor.

A partir deste ponto iniciou-se o desenvolvimento em catapulta da regulamentação sobre as diretrizes técnicas de auditoria. E é assim, que sem grande surpresa, nasce a primeira ação de auditoria a nível internacional, Sá (1998:21) destaca-a, «em 1845, ou seja, pouco antes de a contabilidade penetrar nos domínios científicos, o *Railway Companies Consolidation Act*, obrigava a verificação anual dos balanços, que deveria ser feita por auditores». Estava lançada a primeira pedra sobre o desenvolvimento da auditoria a nível global.

Pelo trajeto dos primórdios da Auditoria até à primeira regulamentação, percebe-se que atividade não teve uma data específica para o seu início, mas sim um aglomerado de fatores que conduziram ao seu desenvolvimento. Embora isso, um facto comum que sempre se verificou desde que se começou a falar em prática de auditoria é a sua utilização como forma de controlo, tanto de bens como de rendimentos, que é a sua fonte base.

2.2 Auditoria no presente

Não há uma definição padrão para o conceito de auditoria. O que existe é uma tentativa de harmonização por diversos organismos internacionais, a nível mundial, para que o conceito tenha uma aceitação generalizada.

A evolução dos diferentes organismos que trataram a auditoria começou como *American Institute of Accountants* (AIA), em 1887, segundo Costa (2010). Já Sá (1998: 22) indica que «a organização profissional de auditores mais antiga, na América, é a *American Association of Public Accountants*, fundada em 1887». Ou seja, desde que a auditoria começou a ganhar as formas atuais houve a preocupação em assegurar a existência de um organismo orientador e de uma organização para os profissionais de auditoria.

O *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) - anterior AIA- foi o primeiro organismo profissional a publicar normas de auditoria. O documento datado de 9 de abril de 1917 estabeleceu regras de conduta profissional, do qual se realça o ponto dois AICPA (1917:1):

(2) The preparation and certification of exhibits, statements, schedules, or other forms of accountancy work, containing an essential mis-statement of fact, or omission therefrom of such a fact as would amount to an essential mis-statement shall be, ipso facto, cause for expulsion, or for such other discipline as the Council may determine, upon proper presentation of proof that such mis-statement was either wilful or was the result of such gross negligence as to be inexcusable.

Em 1920 a atividade de auditoria consistia na deteção da fraude. Para Dicksee (1905 apud Almeida e Taborda 2004) o objectivo da auditoria, nesta altura, era decomposto na detecção de fraudes e de erros técnicos. Mas como argumentam Almeida e Taborda (2004:7) «[a] partir de 1920, os profissionais de auditoria foram afastando da sua responsabilidade a deteção de fraudes, argumentando que a prevenção e a deteção de fraudes eram da responsabilidade dos gestores das empresas e que o objetivo da auditoria é de credibilizar as demonstrações financeiras».

É perceptível que as primeiras normas apontavam a atividade de auditoria como uma ferramenta de deteção de erros, limitando-se a verificar os registos contabilísticos, mas com o crescimento das empresas, em tamanho e em complexidade, para os auditores «controlarem as actividades dos empregados e prevenirem e detectarem erros e irregularidades nos registos contabilísticos, foram criando sistemas de controlo interno cada vez mais eficaz», segundo Almeida e Taborda (2004:7). Ou seja, os auditores deixaram de se concentrar exclusivamente nas transações contabilísticas, passando a analisar o todo: sistema de controlo interno e os registos contabilísticos.

A auditoria no seio das empresas começava a ter um peso importante, mas o *crash* da bolsa em 1929¹, suscitou uma onda de reflexões, que culminou na regulação do mercado bolsista. O organismo responsável por tal regulação foi o *Securities and Exchange Commission* (SEC), que surgiu em 1933.

Segundo informação do SEC (2013), a sua criação teve o intuito de restaurar a confiança dos investidores no mercado de ações e no sector financeiro, criando ordem no mercado. Os principais objetivos das primeiras leis² deste organismo foram dois: as empresas cotadas em bolsa informassem os *stakeholders* sobre os seus negócios e riscos de vender e os corretores, que vendem os títulos comerciais, o fizessem de forma justa e honesta.

¹ Nova Construção da História (2009:78) «a venda de milhões de ações provoca uma baixa de preços nas mesmas e origina um caos financeiro e económico». Aconteceu a 29 de Outubro de 1929, denominada como «quinta-feira negra».

²Trust Indenture Act e Investment Company Act foram as duas principais leis criadas em 1939 e 1940, respetivamente, segundo SEC (2013).

Os relatórios de auditoria também sofreram alterações, já que a informação das demonstrações financeiras era a fonte de informação para a tomada de decisão. Almeida e Taborda (2004:7) sobre esta mudança de paradigma acrescentam «os relatórios de auditoria deslocaram os seus objetivos da simples deteção de fraudes para a verificação da verdade e razoabilidade da informação contida nas demonstrações financeiras, para que estes pudessem ser um instrumento fiável para a toma de decisão».

Na década de 60 continuava a toada, por parte dos auditores, em não assumirem as responsabilidades na deteção de fraudes e erros. Começaram a surgir críticas, o que conduziu a uma discussão a nível mundial. O começo do IFAC, segundo Loft e Humphrey (2008), aconteceu pelos desenvolvimentos do 8º Congresso Mundial³, já que foi o primeiro congresso onde se abordou a materialização da normalização internacional das práticas de contabilidade e auditoria.

Até ao final da década de oitenta sucederam-se os congressos, relatórios e reuniões entre países de todas as partes do mundo que conduzem, segundo os dados de Loft e Humphrey (2008), na manhã de 7 de Outubro de 1977, à criação de uma nova organização internacional para coordenar a profissão de contabilística a nível mundial o *International Federation of Accountants* (IFAC). O seu principal objetivo era o desenvolvimento e publicação de normas harmonizadas de auditoria a nível mundial.

Do primeiro programa desenvolvido pelo IFAC resultaram doze pontos, segundo Sempier (1979 apud Loft e Humphrey 2008). Entre os quais saltaram à vista os dois primeiros: «[d]evelop statements which can serve as guidelines for international and auditing guidelines» e «[e]stablish the basic principles which should be included in the code of ethics of any member body of IFAC and to refine or elaborate on such principles as deemed appropriate».

Estava criado um organismo capaz de responder às críticas. As responsabilidades eram administradas aos auditores para que estivessem atentos perante a existência de fraude e, conseqüentemente, verificar se a materialmente era suficientemente relevante que pudesse afetar a sua opinião, segundo Almeida e Taborda (2004).

O crescimento e a responsabilidade da profissão de contabilidade e da profissão de auditoria exerceram grande preponderância para o desenvolvimento de padrões, de modo a que a prática das pudesse ser implementada a nível global. Pelas palavras de Roussey (1999:1):

³Segundo o site www.ifac.org realizou-se em Nova Iorque, em 1962. Foi o primeiro congresso onde se discutiu a necessidade de normas internacionais que regulassem a prática de auditoria e contabilidade.

Two important sets of standards have emerged as candidates for wide spread adaption: the accounting standards being developed by the International Accounting Standards Committee (IASB) and the auditing standards being developed by the International Auditing Practice Committee (IAPC) of the International Federation of Accountants (IFAC).

Os benefícios da utilização de uma orgânica global de auditoria, pelos auditores, era um debate que já durava há anos. Segundo ICAEW (2013), uma das medidas do IFAC culminou na criação do *International Auditing Practice Committee* (IAPC), que entre 1980 e 1991 emitiu as *International Auditing Guidelines* (IAG). As IAG serviram como diretrizes orientadoras para a prática internacional de auditoria.

Durante este período, em que as IAG serviram de diretrizes, as reuniões do IAPC traziam sempre à tona a necessidade de definir um padrão único para as práticas de auditoria existentes entre países, com destino à aceitação internacional. De acordo com o IAASB (2007), essa reforma concluiu-se em 1991, com a substituição do termo «guidelines» para «standards», conduzindo ao nascimento das *International Standards on Auditing* (ISA).

A alteração da designação não foi uma mera mudança na nomenclatura, o IAPC (1991 apud ICAEW, 2007:1) pretendia:

National standards on auditing and related services published in many countries differ in form and content. The International Auditing Practices Committee (IAPC) takes cognizance of such documents and differences, and, in the light of such knowledge, issues ISAs, which are intended for international acceptance.

No início de 2001 o IAPC surgiu com uma nova designação e estrutura. Segundo o IAASB (2007), o IFAC produziu uma revisão que contemplou a organização e os processos do IAPC. Culminou com a alteração do nome para *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), ao passo que a reforma interna serviu para fortalecer os processos que definem as normas, de modo a que possam responder ao interesse público seguindo uma linha de transparência. Segundo Pierce (2007), a emissão de normas, orientações para a sua aplicação e a adesão das normas pelos legisladores, bem como identificar as necessidades de quem as utiliza, foi o foco do IAASB.

O termo harmonização desenvolveu-se definitivamente com a publicação das ISAs. Pelos dados de Bode (2007), o IFAC é considerado um padrão mundial em matéria de auditoria, com mais de 100 países aplicando as ISAs como regras nacionais a seguir. Pierce (2007) reforça essa ideia, afirmando que desde o seu lançamento tem havido uma crescente aceitação, quer por organismos nacionais de contabilidade, quer por

organismo e instituições, como a Organização para o Desenvolvimento Económico Europeu (OCDE), a *European Federation of Accountants* (FEE) e a Comissão Europeia (CE).

Atendendo à relevância que o IFAC tem globalmente, considero que é o melhor organismo para poder definir o conceito atual de auditoria. Assim sendo e recorrendo ao Manual do Tribunal de Contas (1999:22), o IFAC define auditoria como:

A auditoria é uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objectivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade.

Pelo papel desempenho pela auditoria, no sentido garantir a transparência e credibilidade da informação das demonstrações financeiras, é evidente a sua responsabilidade social. A nível internacional, e por culpa dos escândalos contabilísticos e da harmonização de normas, a atividade de auditoria tem sofrido alterações que obrigam as organizações a procurarem alternativas de gestão adaptadas às novas realidades, pois já há muito que foi ultrapassada a ideia que limitava a auditoria à acção de fiscalização.

2.2.1 Auditoria na União Europeia

Paralelamente ao desenvolvimento da auditoria no mundo, a União Europeia (UE) também evoluiu as suas normas e procedimentos da actividade de auditoria balanceada na harmonização da regulação e na vertente económica.

Nos finais dos anos 70 a actividade de auditoria baseava-se em duas directivas: a 4ª directiva⁴ e a 7ª directiva⁵. Mas pareciam algo curtas, como afirma Almeida (2002:30) «[n]as décadas de 70 e 80, o exercício da actividade profissional de auditoria começou a ser questionada pela sociedade, quer quanto à sua finalidade, quer quanto à sua utilidade pública». Ou seja, nenhuma das directivas conseguia descrever o âmbito do trabalho desenvolvido pelos auditores.

A mudança de paradigma ocorreu em 1984. Segunda Costa (2010:58) «[a] primeira Directiva especificamente relacionada com a auditoria foi a 84/253/CEE, do Conselho, de 10 de Abril de 1984 [...] relativa à aprovação das pessoas responsáveis por efectuarem auditorias de documentos contabilísticos». A denominada 8ª directiva veio introduzir uma nova necessidade para as sociedades, pelo texto da própria directiva

⁴Diretiva 78/660/CEE, de 1978, relativa às contas anuais de certas formas de sociedade.

⁵Diretiva 83/349/CEE, de 1983, relativa às contas consolidadas.

84/253/CEE (1984:1) «as contas anuais de certas formas de sociedades devem ser fiscalizadas por uma ou várias pessoas habilitadas para essa fiscalização».

A partir deste momento os Estados-Membros tinham a base, que servia de suporte, para transportar para o regime jurídico interno, de modo a que a actuação dos auditores fosse comumem todos os países da UE. O âmbito do desempenho dos auditores tinha agora as características padronizadas, já que segundo o texto da directiva 84/253/CEE⁶ (1984:1) «interessa harmonizar as qualificações das pessoas habilitadas a efectuar a fiscalização legal dos documentos contabilísticos e assegurar que sejam independentes e idóneas».

Estas disposições tiveram impacto significativo sobre a legislação dos países pertencente à UE, segundo Almeida (2002), embora a harmonização não tenha sido linear. Devido aos obstáculos de ordem cultural, social, política, jurídica e económicos, Bode (2007) salienta que a UE concedeu aos Estados-Membros o direito de fazer ajustes, antes de colocar as normas em vigor na legislação nacional.

Ao longo dos anos, a evolução da auditoria fora da UE transmitia a ideia que o texto das directivas estava ultrapassado. Como defende Almeida (2002: 38) «[a] matriz estritamente técnica enquadrada num conjunto de normas técnico-profissionais, construídas nos anos 70, e que, na nossa perspectiva, não se adequam àquilo que, actualmente, a sociedade espera requerer da auditoria, isto é, uma análise global da empresa». A mesma ideia é transmitida por Quaglia (2014), salienta que até 2002 a regulação da auditoria na UE era limitada, e só com a implementação da Lei Sarbanes-Oxley⁷ e a transformação que isso provocou no controlo por parte dos auditores, a UE, não ficando indiferente a estas alterações, resolveu repensar a regulamentação da atividade auditora.

Um dos grandes responsáveis por debater e melhorar a auditoria foi o Comité de Auditoria da UE⁸. Pelas palavras de Reis (2008), as áreas prioritárias para este Comité foram o controlo de qualidade às auditorias, as normas de auditoria e a independência dos auditores. Lançaram duas recomendações⁹, ao passo que a Comissão Europeia

⁶ Directiva 84/253/CE, de 1984, relativa à aprovação das pessoas responsáveis por efectuarem auditorias de documentos contabilísticos.

⁷ Em resposta aos escândalos contabilísticos do final do século XX, foi aprovada a Sarbane-Oxley Act, nos EUA, em 2002. Destinou-se a proteger os investidores, melhorando os princípios de governação, segundo Costa (2010).

⁸ Inácio e Fernandes (2012), Alterações normativas e efeitos na opinião do auditor - evidência do PSI20, afirmam que surgiu no início do século XX.

⁹ A primeira em 2000, relativa ao controlo de qualidade da revisão oficial de contas na UE. A segunda em 2002, relativa há independência dos revisores na UE. Segundo texto da directiva 2006/43/CE.

publicou uma comunicação¹⁰ com o propósito de reforçar o papel dos auditores na UE. Segundo Pierce (2007), uma prioridade dessa comunicação era a exigência em relação as ISAs para a revisão legal de contas na UE.

As disposições que constavam nos documentos do Comité de Auditoria e da Comissão Europeia deram o mote para a directiva 2006/43/CE¹¹. Como salienta Costa (2010:59) «surge com forma de reconquistar a confiança do público nos mercados financeiros», revogou a directiva de 1984 e «o âmbito [...] é consideravelmente mais amplo do que o da directiva anterior».

Esta diretiva de 2006 preocupou-se em focar na integridade da atividade dos auditores. Pelo texto introdutório consegue entender-se isso, pois «os revisores oficiais de contas deverão respeitar as normas deontológicas mais exigentes [...] a Comissão poderá adoptar medidas de execução em matéria de deontologia profissional que constituam normas mínimas. Ao fazê-lo poderá ter em conta os princípios enunciados no Código de Deontologia do IFAC», diretiva 2006/43/CE (2006: L157/88).

As modificações foram rapidamente notadas. Pierce (2007) indica que se verificou um aumento substancial do tempo dos e custos no processo de documentação, com o objetivo de promover um conhecimento profundo do cliente, do meio envolvente e dos riscos de operação. Ou seja, os auditores viram o seu trabalho reforçado.

Mas ainda não era o suficiente. Segundo Wenk (2010), para a UE se manter competitiva internacionalmente, as normas de auditoria deveriam estar consistentes com a adoção das ISAs.

Surge em 2014 uma nova diretiva. A base da diretiva 2014/56/UE¹² concede à CE o poder de impor a utilização de ISAs em todo a UE, como se percebe pelo texto introdutório «todas as revisões legais de contas deverão ser realizadas com base em normas internacionais de auditoria adoptadas pela Comissão», sendo que «a Comissão deverá continuar a participar no acompanhamento do conteúdo das normas internacionais de auditoria no seu processo de adopção pelo IFAC», diretiva 2014/56/UE (2014: L158/196).

As ISAs estão totalmente adoptadas em 25 dos 28 Estados-Membros da UE, segundo o relatório da FEE (2015). Portugal, Alemanha e França estão a aguardar aprovação

¹⁰COM (2003) 286. Pierce (2007) assegura que a comunicação teve o propósito de reforçar o papel dos auditores na UE.

¹¹Diretiva 2006/43/CE, de 2006, relativa à auditoria das contas anuais e consolidadas.

¹²Diretiva 2014/56/UE, de 2014, relativa ao reforço da confiança dos investidores na imagem verdadeira e apropriada das demonstrações financeiras publicadas pelas entidades.

da Comissão Europeia (CE) sobre o processo de convergência das normas nacionais com as ISAs.

Como se percebe pela leitura dos parágrafos anteriores, a auditoria na UE foi evoluindo de acordo os estágios socioeconómicos globais. Como defende Iuliana (2012), a auditoria na progrediu com o objetivo específico das necessidades. Um elemento chave para a qualidade da auditoria é a utilização de normas comuns e é nesse sentido que se vêm concretizando a adoção das ISAs pelas diretivas europeias.

2.2.2 Auditoria em Portugal

Não existe nenhum registo histórico sobre o início da atividade de auditoria em Portugal, mas sendo um país integrante da UE¹³, tem evoluído ao ritmo das diretivas europeias. Diretivas essas que, indicam os resultados a alcançar, tendo as instâncias nacionais autonomia para escolher as formas e meio de os atingir.

O primeiro diploma que designa o papel do Revisor Oficial de Contas (ROC) é o decreto-lei nº 49 381. Segundo Costa (2010:108), este decreto-lei «institui [...] um novo regime de fiscalização das sociedades anónimas». Mas a primeira regulamentação da atividade acontece apenas em 1972, pelo decreto-lei nº 1/72. Costa (2010:108) afirma «[o] preâmbulo reconhecia ser indispensável estruturar a profissão em moldes que garantissem um exercício eficaz das funções cometidas aos revisores e às sociedades de revisores».

As primeiras influências das diretivas fizeram-se notar a partir dos anos oitenta. O relato de Guimarães (2004) indica que em 1983 foram publicadas as Normas Técnicas da Revisão legal de Contas, ao passo que em 1987 foi promulgado o Código de Ética e Deontologia Profissional. Mas o diploma mais relevante, até ao momento, e depois de outros que apesar de terem o mesmo objetivo não tiveram o mesmo efeito, foi o decreto-lei nº 487/99. Para além de fomentar a autonomia da profissão de auditor, de instituir um novo estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), segundo o seu preâmbulo surgiu por a «necessidade de harmonizar o regime jurídico das sociedades dos revisores oficiais de contas com as situações e tendências dominantes na União Europeia», decreto-lei nº 487/99 (1999:8057).

Apesar de vários regulamentos que surgiram como complemento ao decreto-lei de 1999, as principais alterações ocorrem com a publicação da diretiva 2006/43/CE. A transposição para a ordem jurídica portuguesa ocorreu através do decreto-lei nº 224/2008, que republicou o decreto-lei nº 487/99 e pelo seu preâmbulo aponta «um

¹³ Portugal é membro da UE desde 1 de Janeiro de 1986, tendo assinado a adesão em Belém.

esforço de harmonização de elevado nível dos requisitos da revisão legal de contas por via [...] da exigência de aplicação das normas internacionais de auditoria», decreto-lei nº 224/2008 (2008: 8135).

Hoje a atividade desempenhada pelo auditor, em Portugal, dispõe de instrumentos jurídicos que habilitam a exercer com integridade e competência a função de interesse público relacionada com a revisão legal de contas, a auditoria às contas e os serviços relacionados.

2.3 Tipos de auditoria

Com o decorrer dos anos e o crescimento do mundo empresarial, aumentando a competitividade entre organizações, a auditoria tornou-se necessária para a estratégia de negócio, sendo que a importância dos processos de negócio para uma organização é essencial, como salienta Cruz (2006:25), «toda e qualquer organização só pode existir por meio dos seus processos de negócio». A aglutinação destes dois vetores conduziu a uma adaptação da auditoria em prol das organizações, obrigando a sua atividade a explicar pelas necessidades do negócio de cada organização.

Os tipos de auditoria são assim definidos tendo em conta diferentes critérios.

Quadro 2.1 Tipos de auditoria

Crítérios	Tipos de auditoria
Conteúdo e fins	<ul style="list-style-type: none"> • Auditoria das demonstrações financeiras; • Auditoria de conformidade; • Auditoria operacional; • Auditoria de gestão; • Auditoria estratégica.
Amplitude	<ul style="list-style-type: none"> • Auditoria geral; • Auditoria parcial.
Frequência	<ul style="list-style-type: none"> • Auditoria permanente; • Auditoria ocasional;
Período temporal	<ul style="list-style-type: none"> • Auditoria da informação histórica; • Auditoria da informação previsional ou prospetiva;
Obrigatoriedade	<ul style="list-style-type: none"> • Auditoria de fonte legal; • Auditoria de fonte contratual;
Sujeito que a efetua	<ul style="list-style-type: none"> • Auditoria externa; • Auditoria interna;

Fonte: Martins e Morais (2013).

A atividade de auditoria interna pode acumular vários critérios, sendo que dentro do «conteúdo e fins» pode até desenvolver todas as auditorias enumeradas. Segundo Martins e Morais (2013:22), pode ser «efectuada por quadros da entidade ou não, normalmente organizados num departamento, subordinados à autoridade máxima. São sempre auditorias permanentes».

A verificação do parágrafo anterior irá constituir o desenvolvimento do próximo ponto da dissertação.

2.4 Auditoria Interna

A prática de AI é uma atividade com pouco anos, comparada com os primórdios da auditoria. O que parece ser uma desvantagem, por não existir um histórico, fez com que a AI «caminhasse, cada vez mais, para a realização de acções em actividades de maior risco, principalmente, actividades, processos e tarefas relacionadas com a criação de valor para o cliente», segundo Pinheiro (2014:20).

A importância crescente que a atividade de AI vai evidenciando nas organizações é visível, pois «um departamento de auditoria interna, competente e atenuante, pode, atempadamente, evitar a eclosão de fraudes ou de outro tipo de comportamentos lesivos quer morais quer materiais, antiéticos ou, simplesmente, de natureza desviante», defende Barreiro (2007:27). Mas a integração, na organização, da atividade de AI também terá de ser adequada, pois «[é] fundamental que a missão da Auditoria Interna esteja devidamente alinhada com a missão da empresa», como afirma Pinheiro (2014:55).

O foco deste tipo de auditoria está direccionado para o interior da organização, como salienta Pinheiro (2014:21) «[a] Auditoria Interna tem como característica fundamental, em contraponto com a auditoria externa, o seu enquadramento no seio da empresa». Os objetivos da AI são a explicação para esse foco, já que «visa[m] assegurar, permanentemente, que a entidade executa as políticas, diretrizes e procedimentos emanados pela Direção», segundo Martins e Morais (2013:129).

Mediante a descrição dos objetivos, a eficiência da AI é garantida por uma «função contínua, completa e independente, desenvolvida na entidade, por pessoal desta ou não, baseada na avaliação do risco, que verifica a existência, o cumprimento, a eficácia e a otimização dos controlos interno», indicam Martins e Morais (2013:91). A mesma ideia é reforçada por Pinheiro (2014:54), que caracteriza a função da AI como independente, garantindo assim «um serviço de apoio à empresa, sem esquecer os *stakeholders*».

O papel do auditor interno contribui para reduzir os riscos associados ao exercício da atividade de gestão. A definição de Pinheiro (2014:240) elucida para isso mesmo, pois «[o]s Auditores Internos examinam e avaliam o planeamento, organização e gestão para determinar a consecução dos objectivos e metas estabelecidos». Ou seja, através da prática das normas para a prática profissional de AI, o auditor dispõe das condutas que salvaguardam os seus interesses e os da organização.

Após este pequeno retrato sobre a AI, avanço, no próximo ponto da dissertação, para o registo histórico da evolução da AI.

2.4.1 Evolução da Auditoria Interna

Mediante o crescimento da atividade de auditoria e as mudanças ocorridas nos sistemas de controlo interno das organizações, começou a formar-se o conceito de AI. A perceção dos procedimentos internos começou a ser analisado de um ponto de vista crítico, como salienta Attie (1987:27) «todas as atividades, registos, operações, propriedades e pessoal da empresa precisam de ser examinados quanto à efetividade que representam para a empresa».

A acreditação da AI iniciou-se com a criação do *Institute of Internal Auditors* (IIA) em 1941, nos Estados Unidos da América. Este instituto nasceu de uma comissão organizadora, segundo IIA (2015), composta por um pequeno grupo de auditores internos que manifestaram interesse em profissionalizar o papel do auditor interno.

Os primeiros tempos não foram fáceis para as pretensões do IIA, já que o trabalho desenvolvido pelos auditores internos era entendido como uma extensão do papel do auditor externo. Mas a ideia em relação à relevância da AI era bem compreendida por alguns na época, como Hald (1944 *apud* Ramamoorti, 2003:4):

Necessity created internal auditing and is making it an integral part of modern business. No large business can escape it. If they haven't got it now, they will have to have it sooner or later, and, if events keep developing as they do at present, they will have to have it sooner.

De modo a definir os padrões e responsabilidades dos auditores internos, o IIA lançou em 1947 a *Statement of Responsibilities of the Internal Auditor*. A descrição de Ramamoorti (2003) sobre esta declaração indica questões de ordem contabilística, financeira e operacional como definidoras do âmbito de atividade de um auditor interno. Em 1957, e com a agregação de cada vez mais profissionais por todo o mundo, a declaração é alargada e são definidos cinco pontos fundamentais, segundo Ramamoorti (2003:5):

1. *Reviewing and appraising the soundness, adequacy, and application of accounting, financial, and operating controls.*
2. *Ascertaining the extent of compliance with established policies, plans, and procedures.*
3. *Ascertaining the extent to which company assets are accounted for, and safeguarded from, losses of all kinds.*
4. *Ascertaining the reliability of accounting and other data developed within the organization.*
5. *Appraising the quality of performance in carrying out assigned responsibilities.*

Na mesma linha das normas desenvolvidas pelo IFAC para auditoria, o IIA também aprovou as *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* (SIAS), específicas para a prática de auditoria interna, em 1978. Os padrões definidos pelo IIA, segundo Ramamoorti (2003), abrangiam vários aspectos como a independência, a competência profissional, o objetivo do trabalho e o desempenho como auditor interno e a gestão do departamento de AI.

A publicação destas normas foi o último passo para que a prática de AI fosse considerada uma profissão na ideia de Ramamoorti (2003). Ele justifica esta asserção apresentando quatro fatos sobre os auditores internos: são regidos por um corpo comum, o IIA, que possui um processo educacional e de regulação da admissão dos auditores internos, possuem um código de ética, a profissão tem interesse público e é reconhecida como uma obrigação social.

A abordagem dos auditores internos perante as organizações alterou-se com a profissionalização sendo dada uma maior atenção e relevância aos processos. Gonçalves (2008:26) salienta «em meados da década de oitenta começaram a ser implementadas metodologias orientadas para a análise dos processos críticos de negócios, passando o auditor a proceder à análise dos processos mais relevantes».

A mudança de paradigma da atividade de auditoria interna também teve reflexos a nível da hierarquia das organizações, como salientam Brink e Witt (1982 *apud* Ramamoorti, 2003:7) «[i]n most situations the internal auditing group has moved to very high levels in all operational areas and has established itself as a valued and respected part of the top management effort».

Na linha do que ia acontecendo, o IIA decidiu rever novamente a *Statement of Responsibilities of the Internal Auditor*, em 1993. Estendeu o raio de ação dos auditores internos para que «*should review the accuracy and reliability of financial statement and the means of identify, measure, classify and reporting, review the system designed to*

ensure the compliance of policies, procedures and should determine whether company is compliance with those rules», segundo Mohamud (2013:166).

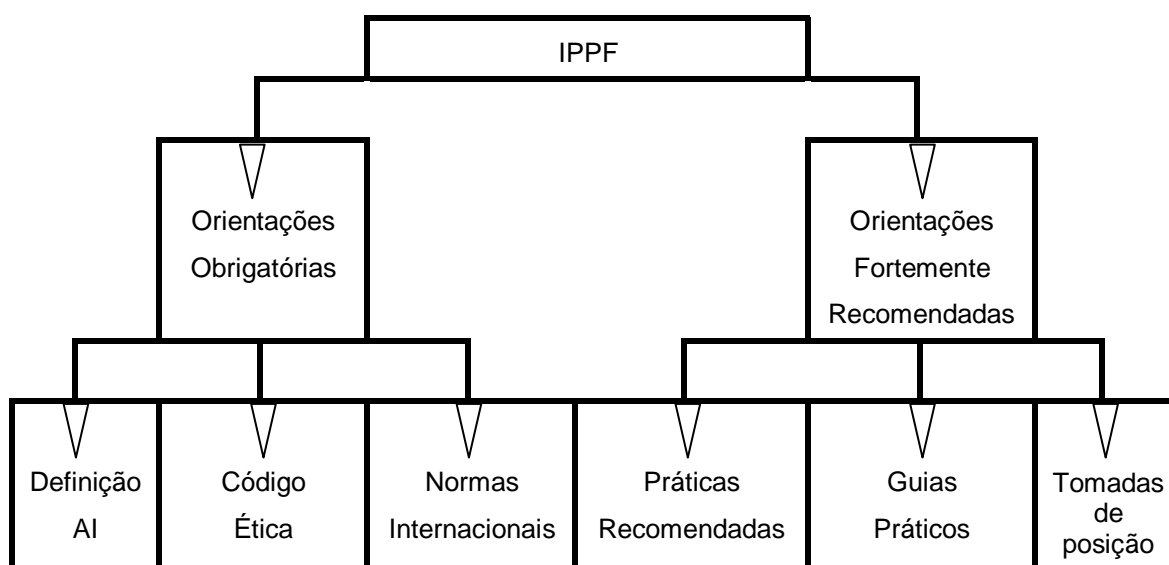
Tendo em conta a evolução da AI e de modo a cobrir todas as funções a desempenhar pelo auditor interno, nas quais se inclui a gestão de risco, processo de *governance* e com isso o adequar das normas pelas quais se regiam, o IIA desenvolveu vários estudos que culminaram com a «*revision of the Code of Ethics in 2000 and the completion of a new International Standards for the Practice of Internal Auditing in 2002*», Anderson e Dahle (2009:2).

Mas perante a admissão de cada vez mais países e jurisdições à regulação do IIA, as alterações aplicadas no início do milénio mostraram-se insuficientes, o que resultou numa revisão severa que determinou uma «*new guidance framework (the IPPF) and reengineering of the guidance-setting processes, including the creation of a new guidance oversight board, composed predominately of out side stakeholders, to monitor processes used in establishing the mandatory guidance*», segundo Anderson e Dahle (2009:2).

O *International Professional Practices Framework* (IPPF) fornece uma estrutura conceptual quanto aos conceitos, metodologias e técnicas para a profissão de AI. Como indica IIA (2015:1) «*[a] trustworthy, global, guidance-setting body, The IIA provides internal audit professionals worldwide with authoritative guidance organized in the IPPF as mandatory guidance and recommended guidance*».

A estrutura é dividida entre orientações obrigatórias e orientações fortemente recomendadas.

Figura 2.1 Organigrama da estrutura IPPF



Fonte: Martins e Morais (2013).

O IPPF desenvolveu as orientações de modo a que a atividade desempenhada pelos auditores internos seja exercida sobre as suas condutas, reforçando o papel do IIA como organização responsável pela profissão.

A definição de AI que vigora na atualidade é, segundo IIA (2015:1):

Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operation. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes.

O Código de Ética é o pilar para a profissão de AI, como argumentam Martins e Morais (2013:52) «é aplicável a todos os que prestem serviços de auditoria interna quer individualmente quer às entidades». Sendo uma das orientações obrigatórias, inclui dois componentes essenciais para a prática, IIA (2008:1):

1. Princípios relevantes para a profissão e prática de auditoria interna;
2. Normas de conduta que regem o comportamento que se espera dos auditores internos.

As Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (NIPPAI), emitidas para fazer face às responsabilidades do auditor interno, esbatem as diferenças culturais e legais existentes entre os auditores internos. Os seus principais objetivos podem ser definidos em quatro pontos, IPAI (2009:14):

1. Delinear princípios básicos que representem a prática de auditoria interna
2. Proporcionar um enquadramento para o desempenho e promoção de um espectro alargado de auditoria de valor acrescentado
3. Estabelecer uma base para a avaliação do desempenho da auditoria interna
4. Promover a melhor dos processos e das operações das organizações

Em relação às orientações fortemente recomendadas, surgem na sequência de apoiar os auditores internos no desenvolvimento da sua função, segundo Martins e Morais (2013). O documento do IPAI (2009:8) vai mais além, afirmando que servem como complemento das orientações obrigatórias pelo «facto de serem subscritas pelo IIA e desenvolvidas por uma comissão técnica internacional do IIA [...] a orientação fortemente recomendada não é obrigatória, e foi desenvolvida para fornecer uma gama variada de soluções aplicáveis que satisfaçam os requisitos das orientações obrigatórias do IIA».

Os princípios orientadores para o exercício de AI são os emanados pelo IPPF, mas, segundo Martins e Morais (2013:52), «[o] IIA refere ainda que apesar de uma determinada conduta poder não estar mencionada nas normas de conduta, não a impede de ser considerada inaceitável ou desonrosa». Assim entende-se que o desenvolvimento do IPPF é um processo contínuo, que teve a sua última revisão em 2013.

A nível Europeu surgiu em 1982 o *European Confederation of Institutes of Internal Auditing* (ECIIA). A sua missão é clara «[t]o be the consolidated voice for the profession of internal auditing in Europe by dealing with European Union, its Parliament and Commission and any other appropriate institution of influence and to present and develop the internal audit profession and good corporate governance in Europe», ECIIA (2015:1). A dinâmica global desta Confederação Europeia deriva do IIA para promover as práticas de auditoria interna na Europa, como se pode ler no ECIIA (2015:1) «we endorse Global IIA's Standards, its Code of Ethics and its Certification programmes».

Em Portugal a representação do auditor interno começou em 1992, com a criação do Instituto Português de Auditoria Interna (IPAI). É um organismo reconhecido pelo IIA, que «representa em Portugal os interesses da profissão de auditoria interna, para o que promove a associação de todos os profissionais e estudiosos de auditoria interna, gestão de risco e controlo interno nas organizações, sejam elas privadas ou públicas», IPAI (2015:1). A orientação profissional seguida pelo IPAI deriva da tradução integral das normas do IIA, dispondo assim do conjunto de condutas que devem auxiliar os auditores internos a desempenhar eficazmente as suas responsabilidades.

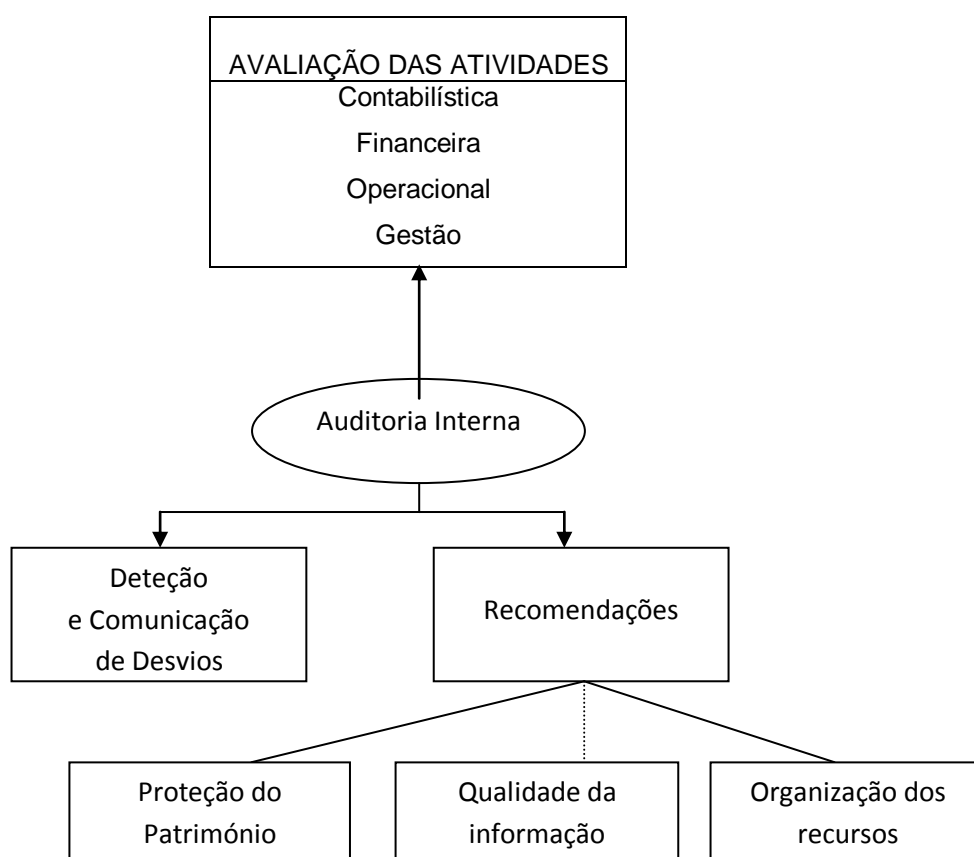
Este resumo da evolução histórica da AI permitiu perceber o papel cada vez mais relevante que esta tem no seio das organizações, dirigindo-se à própria organização, como conclui Ramamoorti (2003:15) no seu estudo «[b]y being given a seat at the table where high-level discussion of organizational governance occur, the horizons for the profession have been considerably expanded and its opportunities to add value have grown exponentially». Assente nas práticas de AI emanadas pelo IIA, harmonizadas pela Europa e em Portugal, a função do auditor interno tem uma responsabilidade ampla na monitorização dos riscos, do controlo interno e da gestão, algo que vai ser analisado no próximo ponto da dissertação.

2.4.2 Função da Auditoria Interna

O auditor interno tem o papel de acrescentar valor à organização, a própria definição de AI, sustentada pelo IFAC, permite entender dessa forma o seu alcance. Mas o papel desempenhado pelo auditor tem nos objetivos da atividade da organização os seus alicerces, já que o «objectivo primordial da Auditoria Interna é de auxiliar a empresa e todos os níveis de gestão no cumprimento das suas responsabilidades em promover sistemas de controlo adequados, visando a melhoria da performance e do desenvolvimento sustentável da empresa», segundo Pinheiro (2014:33).

O acompanhamento de toda a atividade da organização implica a delegação de responsabilidades, de modo a que seja possível chegar a todas as operações. A função da AI surge da necessidade de verificar o controlo dessas operações. Martins e Morais (2013) resumem as funções da atividade de AI através de um organigrama.

Figura 2.2 Organigrama das funções da atividade de Auditoria Interna



Fonte: Martins e Morais (2013).

O auditor interno deve possuir uma visão global de toda a envolvente da organização para que possa desempenhar adequadamente a sua função, como elucida a figura 2.2. Na perspetiva de Miller (2008:1) os auditores internos devem «estar cientes dos

numerosos aspectos da organização, incluídos a estratégia de negócio, a concorrência, os problemas da indústria, os requerimentos regulamentares, as tendências económicas, os riscos e as oportunidades».

Pinheiro (2014:35) salienta que a AI «num conceito moderno da função, deverá construir “pontes” de diálogo e não “muros” de separação, entre os participantes dos diversos processos de controlo». É neste sentido que a gestão da organização se movimenta procurando «obter respostas relativas à qualidade e eficácia das funções de auditoria interna», PwC (2013:2). Existe uma clara colagem da atividade da AI à orientação das políticas definidas pela gestão da organização.

A ligação da AI com o topo da organização potencia três funções principais, que o seu desenvolvimento tem como corolário essencial, segundo Martins e Morais (2013). A função de apoio à direção, que deve ir além de uma simples avaliação e orientação, funcionando o auditor interno como um assessor; a função de vigilância do sistema de controlo, o auditor interno avalia, compara e identifica as normas estabelecidas com o estado do sistema de controlo, fornecendo um *feedback* à entidade sobre se este é aceitável ou não; e a função de apoio à gestão de risco e processo de *governance*, a tarefa da gestão passa por conceber uma metodologia de gestão de risco, cabendo ao auditor interno verificar se este processo é entendido pela organização.

De modo a formalizar a função da AI numa organização, «[o] propósito, a autoridade e a responsabilidade da atividade de Auditoria Interna devem ser definidos num documento formal, escrito e aprovado pela Direção», referem Martins e Morais (2013:94). A partir deste documento formal a função de AI torna-se confiável, potenciando a simples verificação de controlos para uma fase em que apoia a gestão identificando potenciais problemas, agindo de forma proativa e fazendo recomendações na ótica do negócio.

O alcance das funções de AI e o cumprimento das suas responsabilidades necessitam, para serem consumadas, de uma apropriada posição hierárquica da AI na organização, como salienta Pinheiro (2014:33) «o enquadramento da função de Auditoria Interna na empresa ou na organização deverá ser adequado, de forma a permitir o desempenho com objectividade e independência». E ainda acrescenta mais «[a] Auditoria Interna deve posicionar-se, na estrutura da empresa, ao mais alto nível e deverá assumir um papel preponderante», Pinheiro (2014:51).

Tendo em conta o destaque que a AI deverá ter na organização, as responsabilidades inerentes ao desempenho das suas funções e o conhecimento integral que o auditor interno deverá ter das operações da organização, reveste de extrema importância ser

garantida a sua independência e conseqüente posição na orgânica estrutural da organização. Destes critérios nasce a oportunidade de criação de um departamento de AI, mediante diversos fatores que vão ser analisados no próximo ponto.

2.4.3 Departamento de Auditoria Interna

A implementação do departamento de AI está diretamente relacionada com a pretensão da administração da gestão. Existem quatro critérios, segundo Martins e Morais (2013), que devem ser analisados: a rendibilidade, observando o tamanho da estrutura da organização, o grau da organização e a dispersão ou concentração do capital; a dispersão geográfica da entidade, quanto mais afastados os locais de trabalho, mais se justifica a criação do departamento de AI; o aumento da complexidade organizacional, o desenvolvimento da entidade pode gerar um sistema que ponha em causa a adequação e eficácia do mesmo; e a economicidade, efetuando uma análise da relação custo/benefício, tendo em conta o somatório das remunerações, a redução do risco de perdas e os possíveis benefícios da redução do custo na contratação de auditoria externa.

A dispersão da organização no território é um fator a ter em conta e pode levar o órgão de gestão a escolher um de dois procedimentos: auditoria à distância ou adotar uma descentralização da AI. Em relação a este último procedimento, Barbier (1992:58) indica «[u]ma direcção central de auditoria posicionada a nível da sociedade mãe assume a animação do conjunto dos serviços descentralizados mais próximos dos seus interlocutores, define e obtém a aprovação da direcção em geral em relação à política a seguir e assegura o seu cumprimento», já a opção pelo auditoria à distância deve ser efetuada através da verificação dos registos de atividade, fornecidos pelo órgão superior, estando condicionada a diversos fatores como um política de atualização constante dos meios técnicos de recolha de dados, uma uniformização da informação disponibilizada, a capacidade dos auditores internos se adaptarem a este procedimento e garantir um fluxo sistemático da informação de toda a entidade, argumentam Casas e Orama (2001).

A forma como se analisa a relação custo/benefício perante a potencial criação do departamento de AI tem em conta duas considerações: uma de ordem técnica/material e outra de ordem humana. A ideia defendida por Barbier (1992) identifica a ordem técnica/material como a capacidade tecnológica colocada ao dispor da AI e perícia à abordagem desta por partes dos auditores, associando a ordem humana à comparação das vantagens e inconvenientes da juventude e maturidade, e da formação académica dos quadros disponíveis para compor o departamento de AI.

Ainda durante o desenho organizacional do departamento de AI, o auditor interno responsável «deverá obter, dos órgãos de gestão/Administração da empresa, a definição, em documento formal, os objectivos, responsabilidade e autoridade da função», segundo Pinheiro (2014:51). Mediante isso, a AI deve definir de forma material os limites do campo de atuação, os recursos e os meios, bem como a atribuição da sua intervenção. Se esta conjuntura não ocorrer poderá «conduzir a um fracasso total, nomeadamente o posicionamento hierárquico da função, o relato, a independência e autoridades, os meios disponíveis e a competências dos auditores envolvidos», segundo Martins e Morais (2013:101).

A nível de reporte, o departamento de AI, e tendo por base o seu posicionamento ao mais alto nível, deve depender do órgão de gestão, tendo autoridade suficiente dentro da organização para, na ideia de Martins e Morais (2013:101):

1. Não cortar o alcance das Auditorias a realizar;
2. Aperfeiçoar a adequada objetividade ao rever as conclusões, deficiências e sugestões mencionadas nas informações;
3. Permitir que as informações sejam distribuídas aos responsáveis máximos da entidade;
4. Fomentar a implantação das recomendações sugeridas no trabalho de Auditoria.

Mas não se pense que é fácil o processo de criação do departamento de AI, mesmo depois de ser viabilizado. A ideia defendida por Marçal e Marques (2011) fala da necessidade de se ir preparando os responsáveis das diferentes áreas da organização, mas Martins e Morais (2013:96) vão mais longe «a rendibilidade de um serviço de Auditoria Interna não é nem imediato nem facilmente quantificável [...] os serviços deste departamento permanecem vulneráveis durante os seus primeiros anos de existência, será necessário, antes da sua implementação, uma pré-análise “psicológica” no seio da entidade». Existe assim uma preparação anterior à implementação do departamento de AI que deve ser tida em conta.

A cultura e a imagem introduzidas pelo departamento de AI são determinantes para «o êxito alcançado na sua implementação, envolvendo a adequada mentalização de todos os intervenientes, o adequado posicionamento na estrutura organizativa, clareza e transparência da sua esfera de atuação, bem como o recurso aos canais mais adequados para divulgar a atividade», segundo Martins e Morais (2013:113). Neste processo as pessoas são o elemento fundamental, e é no trabalho, nas reflexões e nas condutas do auditor interno que se vai cingir o próximo ponto da dissertação.

2.4.4 Auditor Interno

A constante evolução da AI, o desempenho da função ou a organização de um departamento de AI concentram-se apenas na atividade de um profissional: o auditor interno. Toda esta atividade gerada pelo auditor interno, que começou a ganhar grande relevância a partir da criação do IIA, provocou alterações a nível interno nas organizações uma vez que o seu desempenho passou da simples identificação de erros para a formulação de recomendações à gestão.

O período percorrido pela AI até há atualidade levou o auditor interno a evoluir de forma progressiva. A ideia defendida por Souza, Dyniewicz e Kalinowski (2010:72) indica que os padrões sempre foram seguidos, já que «algumas marcas são, porém, indispensáveis desde o início [...], tais como a ética, o respeito, a responsabilidade e o sigilo de informações». Mas «[e]very profession requires a set of standards to govern its practices, general procedures, and ethics», explica Moeller (2009:183), e são estas normas que conduzem os auditores internos no cumprimento adequado das responsabilidades atribuídas.

O desempenho do auditor interno numa organização abrange a análise de todos os processos e funções, como descreve Pinheiro (2014:240) «[o]s Auditores Internos examinam e avaliam o planeamento, organização e gestão para determinar a consecução dos objectivos e metas estabelecidos [...] todos os sistemas, processos, operações, funções e actividades dentro da organização estão sujeitos a avaliação pela Auditoria Interna». Nesse sentido, a atividade originada pelo auditor interno é reconhecida como essencial para um bom funcionamento de uma organização.

Do ponto de vista da organização, a criação de um departamento de AI é a melhor forma de garantir a dependência da AI em relação ao órgão de gestão, já que deste modo «[a] dependência do Órgão de Gestão garante aos auditores uma ação direta sobre quase todo o conjunto da entidade». Através destes pressupostos, o auditor interno fica com a possibilidade de cumprir as suas responsabilidades e o órgão de gestão obtém «os meios necessários para assegurar o cumprimento das normas por ela emitidas», segundo Martins e Morais (2013:96).

A diversidade de organizações que existem, desde os ambientes legais e culturais onde se inserem até ao tamanho e propósito, afetam a prática dos auditores internos. A independência é por isso um ponto chave durante o desempenho das suas funções, permitindo que «emitam juízos imparciais e sem preconceitos, o que é essencial para a adequada realização das [a]uditorias», defendem Martins e Morais (2013:96). Mas

não só no prisma do auditor interno deve ser vista a questão da independência. Geada (2014) destaca os três princípios que o IIA considerada fundamentais para que as organizações permitam que o desempenho do auditor interno seja independente: uma comissão de auditoria ou equivalente, a responsabilidade clara quanto ao controlo interno e à gestão do risco e a AI ser estruturada, se possível por via regulamentar.

O auditor interno deve possuir uma qualificação técnica, profissional e humana que lhe permita corresponder às responsabilidades que lhe são atribuídas. No estudo desenvolvido pelo IARF (2007) são enumeradas as principais competências técnicas e humanas de um auditor interno.

Figura 2.3 Competências técnicas e humanas

Competências técnicas	<ul style="list-style-type: none"> - Recolha e análise de dados e amostragem estatística; - Análise financeira e de risco; - Sensibilização para fraudes; - Identificação de tipos de controlo e conhecimento do negócio; - Entrevistas e negociação; - Uso da tecnologia de informação;
Competências humanas	<ul style="list-style-type: none"> - Confidencialidade; - Sensibilidade ética e governação; - Liderança, objectividade e independência; - Trabalhar com todos os níveis de gestão, construindo relações; - Saber trabalhar em equipa e aproveitar isso.

Fonte: Adaptado de IARF (2007).

A componente profissional de um auditor interno é conseguida através do *Certified Internal Auditor* (CIA). Este diploma, conseguido após resultado positivo no exame organizado pelo IIA, permite ao auditor interno «em qualquer parte do mundo, exercer as suas funções certificadas – selo de garantia de qualidade do auditor interno», como indicam Martins e Morais (2013:107).

A formação deverá ser um ato contínuo por parte do auditor interno. Tanto a nível da organização como a nível da atividade de AI, como salienta Barbier (1992:74), «estágios de integração na empresa e no serviço, aprendizagem de técnica gerais e especializadas de auditoria, complementos técnicos e linguísticos [e] comunicação». A

NIPPAI 1230 também alude para este cuidado que o auditor interno deve ter no sentido de «aperfeiçoar os seus conhecimentos, capacidade e outras competências através de um desenvolvimento profissional contínuo», IPAI (2009:21).

No desempenho do auditor interno não se deve só ter em conta os seus atributos, mas também a sua capacidade de adaptação às constantes mudanças estruturais e estratégicas da organização e a sua atualização perante as novas exigências da profissão que vão surgindo. O seu papel pode assim ser comparado com o do auditor externo, já que o trabalho de ambos está diretamente relacionado com a eficiência na concretização dos objectivos e na eficácia dos processos de controlo, embora em diferentes vertentes como vou mostrar no próximo ponto.

2.4.5 Comparação com a Auditoria Externa

Uma organização que disponha da função de AI e da função de AE tem a possibilidade de, através de dois tipos de auditoria, conseguir alcançar uma adequada cobertura de todos os processos, ações e procedimentos desenvolvidos pela estrutura organizacional. Apesar de terem âmbitos e normas diferentes de atuação, a complementaridade entre ambas as auditorias é fundamental numa lógica de aproveitamento de sinergias e melhorias dos desempenhos.

Em primeiro lugar há que perceber os pontos de afastamento entre estes dois tipos de auditoria, para depois entender as linhas de cooperação que permitem o trabalho do auditor interno servir como suporte da AE, e vice-versa. Neste sentido Martins e Morais (2013) desenvolveram um quadro resumo sobre as principais diferenças.

Quadro 2.2 Algumas diferenças entre o Auditor Interno e o Auditor Externo

Auditor Interno	Auditor Externo
- Normas profissionais, incluindo as normas éticas e técnicas;	- Normas definidas por lei, para além das normas éticas e técnicas definidas para a profissão;
- Quadro da entidade. Admite-se o regime de <i>Outsourcing</i> ;	- Profissional externo à entidade auditada;
- O objetivo é atender às necessidades do Órgão de Gestão, contribuindo para o fortalecimento do sistema de controlo interno, gestão de risco e <i>governance</i> da entidade;	- O objetivo é atender às necessidades de terceiros no que diz respeito à credibilidade das informações financeiras;
- O trabalho é executado tendo em conta as áreas operacionais e as linhas de	- O trabalho é executado tendo em conta os elementos das demonstrações

responsabilidade administrativa;	financeiras;
- Deve ser independente no exercício da sua função;	- Deve ser independente em relação à Administração;
- O controlo interno é avaliado a fim de poder expressar opinião acerca da eficácia e eficiência dos recursos da entidade;	- A opinião acerca do controlo interno focaliza-se na segurança das operações e o seu impacto nas demonstrações financeiras em detrimento da eficácia e eficiência dos recursos;
- O exame das atividades é contínuo;	- O exame das informações das demonstrações financeiras é descontínuo;
- A responsabilidade é idêntica à dos restantes trabalhadores da entidade;	- São responsáveis para com a sociedade, sócios e credores sociais;
- Os relatórios não são dotados de “fé pública”, embora devam ser elaborados com objetividade e o detalhe adequado aos destinatários;	- Os relatórios podem ser dotados de “fé pública”, caso da “certificação legal de contas”, só podendo ser impugnada judicialmente;
- Acompanha permanentemente a atividade da entidade, o que lhe proporciona um melhor conhecimento do negócio, conferindo-lhe maior sensibilidade em relação a tudo o que se refere à entidade.	- O acompanhamento é intermitente, e em várias entidades. Se por um lado, conhece pior cada entidade auditada, por outro poderá deter uma vasta experiência, furto de auditor numerosas entidades.

Fonte: Adaptado de Martins e Morais (2013).

A análise do quadro 2.2 permite realçar a ação, a responsabilidade, o acompanhamento da atividade da organização e o relatório como as principais diferenças entre estes dois tipos de auditoria.

A ação do auditor interno e do auditor externo difere percebendo o fim a que se destina a atividade desempenhada por cada um. A NIPPAI número 2100 refere-se à natureza do trabalho da auditoria interna, segundo o IPAI (2009:26), como «avaliar e efectuar recomendações apropriadas para a melhoria dos processos de governação, de gestão do risco e de controlo», ao passo que a atividade dos auditores externos «integra os exames e outros serviços relacionados com as contas de empresas [...] compreendendo: a) a revisão legal de contas», como legisla o artigo 41º do decreto-lei nº 224/2008 (2008:8155).

A responsabilidade do auditor interno esfuma-se dentro da organização, já que, do ponto de vista de Martins e Morais (2013:45), «Auditoria Interna refere-se ao trabalho de Auditoria realizado por um staff de auditores profissionais, subordinados da entidade sujeita à Auditoria». Em relação ao auditor externo, este «desempenha as funções [...] em regime de completa independência funcional e hierárquica

relativamente às empresas ou outras entidades a quem presta serviço», como indica o artigo 49º do decreto-lei nº 224/2008 (2008:8155).

O denominado *follow up* é efetuado de maneiras díspares por estes dois tipos de auditores. O auditor interno pauta a sua atividade por «monitorizações contínuas do desempenho da actividade de auditoria interna», como descreve a NIPPAl de atributos número 1311, segundo IPAl (2008:22), ao revés do auditor externo que é regulado com o intuito de «expressar uma opinião quanto às Demonstrações Financeiras [...] à data do balanço», segundo Pinheiro (2014:249).

Os relatórios produzidos por estes dois tipos de auditores têm na fé pública a sua diferença. Enquanto o auditor interno constitui o seu relatório pelos «objectivos do compromisso e o seu âmbito bem como as conclusões correspondentes, as recomendações e os planos de ação», NIPPAl 2410, segundo IPAl (2008:32), o auditor externo emite a certificação legal de contas ou a declaração de impossibilidade de certificação legal de contas que «são dotadas de fé pública, só podendo ser impugnadas por via judicial quando arguidas de falsidade», artigo 44º do decreto-lei nº 224/2008 (2008:8156).

Apesar das divergências de atividade entre a AI e a AE, o seu desempenho pode encontrar interesses comuns. O relacionamento de ambas numa organização pode contribuir para o aumento da fiabilidade dos seus relatórios já que as duas se complementam, como salienta Renard (2002, apud Inácio, Teixeira e Sousa:4):

A auditoria interna é um complemento da auditoria externa, na medida em que a auditoria externa está mais determinada a apreciar de forma diferente a regularidade, fiabilidade e correção dos resultados.

A auditoria externa é um complemento da auditoria interna, partindo do pressuposto que quando o auditor externo já efetuou o seu trabalho, existirá certamente um melhor controlo, podendo beneficiar o auditor interno de todo o trabalho realizado pelo externo e expressar a sua opinião ou argumentar as recomendações.

Mas para uma cordial relação entre ambos os tipos de auditores há que «estabelecer uma comunicação profissional, franca e isenta, incluindo metodologias, ferramentas e formações específicas», indicam Martins e Morais (2013:46). Deste modo, é facilmente perceptível que uma coordenação entre ambos os auditores permitirá que utilizem o trabalho resultante da atividade de cada um, provocando uma otimização de recursos na organização.

As práticas recomendadas emanadas pelo IIA – abordadas no ponto 2.4.1 – dedicam uma norma à coordenação do trabalho de AI e de AE, mais precisamente a 2050-1. A introdução desta norma elucida o responsável pela auditoria interna a «partilhar a informação e coordenar as actividades com outros fornecedores de serviços de garantia e consultoria para assegurar uma cobertura adequada e minimizar uma duplicação de esforços», IPAI (2009:57). Recorrendo a um resumo de Martins e Morais (2013:47) para perceber o conteúdo desta prática, temos que:

1. Os planos de atividade de auditoria interna e externa devem ser discutidos entre eles;
2. Reuniões periódicas para discutir assuntos de interesse mútuo [...];
3. Acesso mútuo aos papéis de trabalho e aos programas de auditoria, permitindo a confiança e a confidencialidade mútua;
4. Compreensão mútua das técnicas, métodos e terminologia de Auditoria;
5. Troca de relatórios de Auditoria e de cartas de representação;
6. Acesso às respostas da gestão às recomendações e subsequente *Follow up*;
7. O diretor da atividade de auditoria interna deve realizar avaliações periódicas da coordenação entre auditores internos e externos. A avaliação deve incluir a eficiência e eficácia das funções de auditoria interna e externa bem como os custos totais de ambas. Deve ainda comunicar os resultados à Direção e à comissão de auditoria (quando aplicável) com comentários relevantes quanto ao desempenho dos auditores externos.

A partir desta recomendação do IIA e dos interesses comuns resultantes das atividades de ambos os auditores, percebe-se que «[o]s respectivos papéis são hoje em dia bastante precisos, diferentes e complementares pelo que as suas relações se estabelecem sem complexos, num clima de respeito mútuo e de serenidade lucrativa para todos e, em primeiro lugar, para a empresa que beneficiará de um sistema global de controlo otimizado», como defende Barbier (1992:82).

O aspeto crucial na relação da AI com a AE é existir uma coordenação no trabalho de ambos. A atividade profissional proporcionada por estes tipos de auditores deve resultar numa lógica de aproveitamento de potencialidades e troca de informações relevantes, que possam trazer benefícios para os seus desempenhos. O auditor interno pode assim contar com pontos de vistas e opiniões técnicas focalizadas na vertente financeira, baseadas em avaliações diferentes das suas, contribuindo para as suas próprias auditorias serem mais eficazes e eficientes.