

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



ISCAL

AUDITORIA INTERNA: O PROGRAMA DE GARANTIA DE
QUALIDADE E DE APERFEIÇOAMENTO
O VALOR QUE ACRESCENTA ÀS EMPRESAS

Rúben Filipe Romana da Costa

Lisboa, Fevereiro de 2019

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

AUDITORIA INTERNA: O PROGRAMA DE GARANTIA DE
QUALIDADE E DE APERFEIÇOAMENTO
O VALOR QUE ACRESCENTA ÀS EMPRESAS

Rúben Filipe Romana da Costa

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 de Arménio Fernandes Breia professor especialista em Auditoria Financeira.

Constituição do Júri:

Presidente – Mestre (Especialista) Gabriel Correia Alves

Arguente – Mestre (Especialista) Vitor Manuel Massena Ramalho Batista

Vogal – Mestre (Especialista) Arménio Fernandes Breia

Lisboa, Fevereiro de 2019

DECLARAÇÃO

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 de 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.

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, professor especialista Arménio Fernandes Breia, pela orientação e disponibilidade

À minha família pela compreensão e apoio que me deram.

RESUMO

A implementação do Programa de Garantia de Qualidade e Aperfeiçoamento permite apurar se a auditoria interna está em conformidade com as normas, com o código de ética e com a definição de auditoria interna. É um processo contínuo que faz com que a auditoria interna esteja em constante melhoria, através de avaliações internas e externas de qualidade. Estimula os auditores internos para que estes aperfeiçoem as suas competências através de um desenvolvimento profissional contínuo. No entanto verificou-se, de acordo com estudos publicados, que existem diferenças significativas entre o que consta nas normas relativas ao programa e o que é praticado, influenciando o valor que o mesmo acrescenta. Um dos motivos apontados foi o facto dos órgãos de gestão considerarem que o programa não justifica o custo face ao benefício. Desta forma, a presente dissertação tem como objetivo confirmar que o programa só acrescenta mais valor à auditoria interna e por consequência à organização, se o juízo dos órgãos de gestão sobre o programa for favorável.

Neste contexto, foi feito um enquadramento teórico subjacente ao tema da investigação, depois foi elaborado um inquérito por questionário, onde foram recolhidas 25 respostas de chefes de departamentos de auditoria interna e 11 respostas dos órgãos de gestão de empresas portuguesas.

Tendo em conta a análise feita aos dados da amostra e considerando os estudos publicados, conclui-se que o juízo dos órgãos de gestão sobre o programa influencia o valor que o mesmo acrescenta à organização.

Palavras-chave: auditoria interna, desenvolvimento profissional contínuo, Programa de Garantia de Qualidade e Aperfeiçoamento, avaliações internas e externas de qualidade.

ABSTRACT

The implementation of the Quality Assurance and Improvement Program makes possible to determine whether the internal audit complies with the standards, the code of ethics and the definition of internal audit. It is an ongoing process that allows internal audit to be constantly improving, through internal and external quality assessments. Stimulate the internal auditors to improve their skills through continuous professional development. However it was verified, according to published studies, there are significant differences between what is stated in the standards related to the program and what is practiced, affecting the value that it adds. One of the reasons given was that the senior management considered that the program did not justify its cost against their benefit. Thus, this thesis aims to confirm that the program only adds more value to the internal audit and, consequently, to the organization, if the judgment of the senior management about the program is favorable.

In this context, a theoretical framework was developed under the theme of the investigation, and then a survey was developed, where 25 responses were collected from the chief audit executives and 11 replies from the senior management of portuguese organizations.

Taking into account the analysis made to the data of the sample and considering the published studies, it is concluded that the judgment of the senior management about the program influences the value that it adds to the organization.

Keywords: internal audit, standards, continuous professional development, Quality Assurance and Improvement Program, internal and external quality assessments.

ÍNDICE

Índice de Quadros e Tabelas	ix
Índice de Figuras.....	xi
Lista de Abreviaturas	xii
1. Introdução.....	1
2. Revisão de Literatura	4
2.1. Marcos Históricos da Auditoria Interna	4
2.2 International Professional Practices Framework	7
2.1.2.Orientações Obrigatórias	8
2.1.2.Orientações Fortemente Recomendadas.....	13
2.3.A Missão da Auditoria Interna.....	13
2.4.A Função do Auditor Interno.....	13
2.5.Objetivos da Auditoria Interna	15
2.6.Relações Hierárquicas	16
2.7.Plano Anual de Auditoria Interna	17
2.8.Atributos Fundamentais para a Eficácia da Auditoria Interna	18
2.9.Diferenças entre a Auditoria Interna e a Auditoria Externa	20
2.10.Certificações IIA	21
2.11 A Qualidade da Auditoria Interna	22
2.11.1 Avaliação da Qualidade	22
2.11.2 O Valor Acrescentado da Auditoria Interna	23
2.11.3 Métricas de Desempenho.....	26
2.12 Programa de Garantia de Qualidade e Aperfeiçoamento	27
2.12.1 Visão Geral	27
2.12.2 Objetivos.....	28
2.12.3 Supervisão.....	30
2.12.4 Âmbito	30

2.12.5 Escalas de Avaliação	31
2.12.6 Requisitos.....	33
2.12.7 Avaliações Internas	34
2.12.7.1 Monitorização Contínua.....	35
2.12.7.2 Revisões Periódicas	36
2.12.8 Avaliações Externas	37
2.12.8.1 Avaliação Global Externa	40
2.12.8.2 Autoavaliação com Validação Externa Independente	42
2.12.9 Reporte.....	43
2.12.10 Estruturas Úteis Para o Desenvolvimento do PGQA	44
3. Metodologia.....	47
3.1 Modelo de Investigação	47
3.2 Formulação do Problema.....	48
3.3 Hipóteses de Investigação	48
3.4 Variáveis e sua Operacionalização	49
3.5 População e Amostra.....	50
3.6 Procedimentos adotados	50
4. Apresentação e Discussão dos Resultados	52
4.1 Estatística Descritiva	52
4.2 Estatística Inferencial	61
4.3 Discussão dos Resultados.....	67
5. Conclusão	79
6. Referências Bibliográficas	83
APÊNDICE A – Inquérito por Questionário	87
APÊNDICE B – Conteúdo do email dirigido aos Inquiridos	94

ÍNDICE DE QUADROS E TABELAS

Tabela 2.1. Normas de atributo	11
Tabela 2.2. Normas de desempenho	12
Tabela 2.3. As 7 competências que os CAE's mais desejam	19
Tabela 2.4. Diferenças entre auditores internos e externos.....	20
Tabela 2.5. Exemplos de KPI's	35
Tabela 4.1. Totalidade dos inquiridos	52
Tabela 4.2. Tipos de organização	52
Tabela 4.3. A importância da AI	53
Tabela 4.4. A abrangência da atividade de AI	53
Tabela 4.5. A abrangência da atividade de AI nas participadas	53
Tabela 4.6. Durabilidade do exercício da atividade de AI.....	54
Tabela 4.7. Número de auditores internos num DAI.....	54
Tabela 4.8. Número de auditores internos face à atividade de AI.....	54
Tabela 4.9. Os recursos utilizados na atividade de AI	55
Tabela 4.10. Grau de liberdade e independência de ação concedido à AI	55
Tabela 4.11. Tecnologias de informação	55
Tabela 4.12. Utilização dos indicadores de desempenho.....	56
Tabela 4.13. Tipos de indicadores de desempenho	56
Tabela 4.14. Indicadores de desempenho e a avaliação da sua adequação	57
Tabela 4.15. Número médio de horas anual de formação dos auditores internos	57
Tabela 4.16. Manual de AI	57
Tabela 4.17. Normas de AI	57
Tabela 4.18. Nível de conformidade com as normas relativas ao PGQA	58
Tabela 4.19. Os componentes do PGQA que foram implementados	58

Tabela 4.20. PGQA o valor que acrescenta à atividade de AI	59
Tabela 4.21. Vantagens inerentes à utilização do PGQA	59
Tabela 4.22. % do plano de AI utilizado no PGQA	60
Tabela 4.23. Tempo de aplicação do PGQA	60
Tabela 4.24. Razões para se investir no PGQA	60
Tabela 4.25. Obstáculos que impedem um maior investimento no PGQA	61
Tabela 4.26. Teste de normalidade de Kolmogorov-Smirnov-Lilliefors	63
Tabela 4.27. Hipóteses e questões	64
Tabela 4.28. Hipótese 1- O valor acrescentado pelo PGQA ao DAI não é percebido pelos órgãos de gestão	65
Tabela 4.29. Hipótese 2- Os recursos afetos à atividade de AI e o seu uso eficiente influenciam o valor que o PGQA acrescenta ao DAI	65
Tabela 4.30. Hipótese 3 - Existe uma relação entre a conformidade com as normas de AI e o juízo dos órgãos de gestão sobre o PGQA	66
Tabela 4.31. Hipótese 4- Existe uma relação entre o âmbito e o tempo da atividade da função de AI e o valor que o PGQA acrescenta ao DAI	66
Tabela 4.32. Hipótese 5- Existe uma relação entre os indicadores de desempenho utilizados e o valor que o PGQA acrescenta à organização	67

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 2.1. Evolução da AI	6
Figura 2.2. Orientações do IIA	7
Figura 2.3. Estrutura conceptual para a medição do valor da AI	24
Figura 2.4. Escalas de avaliação	31
Figura 2.5. Estrutura de um acordo paritário	39
Figura 2.6. Estrutura de um PGQA	44
Figura 2.7. <i>Deming cycle</i>	46

LISTA DE ABREVIATURAS

AI- Auditoria Interna
AE- Auditoria Externa
CAE- Chief Audit Executive
CBOK -The Global Internal Audit Common Body of Knowledge
CCSA- Certification in Control Self-Assessment
CFSA- Certified Financial Services Auditor
CGAP- Certified Government Auditing Professional
CIA- Certified Internal Auditor
CRMA- Certification in Risk Management Assurance
CSH- Ciências Sociais e Humanas
DAI- Departamento de Auditoria Interna
ECIIA- European Confederation of Institutes of Internal Auditing
IFAC- International Federation of Accountants
IIA- The Institute of Internal Auditors
IPAI – Instituto Português de Auditoria Interna
IPPF- International Professional Practices Framework
KPI's- Key Performance Indicators
PGQA- Programa de Garantia de Qualidade e Aperfeiçoamento
QIAL- Qualification in Internal Audit Leadership
SPSS- Statistical Package for Social Sciences
TI- Tecnologias de Informação

1. INTRODUÇÃO

A presente investigação versa sobre um tema que se foca no desenvolvimento profissional contínuo dos auditores internos. Se o programa for implementado de forma eficaz, de acordo com as normas, irá promover a função e a profissão da auditoria interna (AI).

Em 2016, o *The Global Internal Audit Common Body of Knowledge* (CBOK) publicou um relatório, que proporciona uma visão geral dos resultados da pesquisa sobre o programa de garantia de qualidade e aperfeiçoamento (PGQA) e avalia a conformidade das práticas profissionais dos auditores internos, relativas ao PGQA, com o que consta nas normas de AI (O’Laughlin, C. & Swauger, 2016).

Os resultados deste relatório são alarmantes, por existirem diferenças significativas entre o que consta nas normas e o que é praticado. Apenas 34% dos *chief audit executive* (CAE’s), responsáveis pelos departamentos de auditoria interna (DAI’s) das empresas, participantes declaram total conformidade com as normas. Os CAE’s que declararam não conformidade não a comunicam, quer à comissão de auditoria, quer ao conselho de administração. Note-se que 11% dos CAE’s declararam não usar as normas.

Este estudo também permitiu apurar que os CAE’s que declararam conformidade total com as normas:

- Comunicaram mais essa conformidade com as normas ao conselho de administração e à comissão de auditoria;
- Tiveram um maior acesso às informações, conforme o apropriado para o desempenho das atividades de AI;
- Trabalharam em organizações com melhores e mais desenvolvidos processos de gestão de riscos;
- Utilizaram uma maior variedade de recursos para desenvolver os planos de AI;
- Fizeram um maior uso da tecnologia em processos de AI;
- Tinham procedimentos documentados num manual de AI;
- Tiveram mais horas de formação, com programas de formação formalizados;
- Reportavam ao conselho de administração e à comissão de auditoria que o financiamento da função de AI era suficiente.

Face ao que foi enunciado, é possível constatar que menos de metade dos CAE’s, das organizações objeto de estudo, segue as normas de AI relativas ao PGQA em

conformidade total. De seguida foram apresentadas ocorrências que explicam a fraca adesão às normas.

Em suma, tudo depende do valor que a AI tem para a organização, pois se o valor for alto o órgão de gestão poderá facultar: Um maior acesso às informações, mais recursos, maior acesso à tecnologia e mais horas de formação.

O objeto de estudo deste trabalho são os DAI's, em Portugal, visando a avaliação de qualidade aos auditores internos.

O objetivo principal deste estudo é a confirmação que o PGQA só acrescenta mais valor à AI e por consequência à organização, se o juízo dos órgãos de gestão sobre o PGQA for favorável.

A metodologia desta investigação subdivide-se em 3 fases:

Na primeira fase é feita uma revisão de literatura tendo como função potenciar a credibilidade da investigação ao relacionar e conectar a investigação prévia com o problema da investigação.

Neste âmbito, começou-se por desenvolver o conceito e a evolução histórica da AI, fazendo depois referência a outras matérias relevantes como: os objetivos, a missão, o plano. Também se enfatizam as matérias relativas aos auditores internos como: a sua função, as relações hierárquicas, os seus atributos fundamentais e as certificações. Por último o PGQA procurando expor toda a investigação já existente sobre o mesmo, para que na próxima fase se defina o problema de investigação.

Na segunda fase, pretende-se efetuar uma abordagem prática para a temática em estudo. Começou-se por definir o problema da investigação na forma de um objetivo: Confirmar que o PGQA só acrescenta mais valor à AI e por consequência à organização, se o juízo dos órgãos de gestão sobre o PGQA for favorável.

Depois estabeleceram-se as hipóteses, as variáveis, considerou-se como população alvo empresas portuguesas que tenham um DAI, designadamente as cotadas na bolsa de Lisboa e as que fazem parte do setor empresarial do estado. O método utilizado para a recolha de dados foi o inquérito por questionário.

O inquérito é composto por 23 questões sendo destinado aos órgãos de gestão e aos CAE's. Foi colocado *online* e esteve disponível para preenchimento entre Março e Abril de 2018. No tratamento dos dados recolhidos foi utilizado *Microsoft Excel* e para a análise dos

dados da amostra, de modo a retirar inferências para a população, foi utilizado o *software Statistical Package for Social Sciences (SPSS)*.

Na terceira fase, foi considerada toda a informação recolhida nas duas fases anteriores, permitindo a discussão dos resultados obtidos, expondo as conclusões e as limitações de modo a responder ao problema.

A presente dissertação está estruturada em cinco capítulos.

O primeiro capítulo apresenta o enquadramento do tema do trabalho, justifica a sua relevância, indica o objeto de estudo e o objetivo principal e define a metodologia a adotar para a sua elaboração.

No segundo capítulo é feito um enquadramento teórico subjacente ao tema da investigação, dividindo-se assim em 3 partes: A primeira parte expõe o conceito e os objetivos da AI a partir dos marcos históricos e do *International Professional Practices Framework (IPPF)*. A segunda parte desenvolve o conceito de qualidade na AI. A terceira parte explica de forma detalhada o PGQA.

No terceiro capítulo é feita uma abordagem prática sobre o tema da investigação de forma a clarificar os seguintes pontos: O modelo de investigação, a formulação do problema, as hipóteses, as variáveis, a seleção da amostra e o método para a recolha de dados.

No quarto capítulo são apresentados, analisados e discutidos os resultados que foram obtidos, em função de toda a informação recolhida a partir dos questionários.

No quinto capítulo são apresentadas as considerações finais, sintetizando o trabalho desenvolvido, e os principais resultados.

2. REVISÃO DE LITERATURA

Neste capítulo é feito um enquadramento teórico subjacente ao tema da investigação, de forma a permitir uma melhor compreensão sobre o tema e a sua importância na AI.

Este capítulo divide-se em 3 partes (subcapítulos): A primeira parte expõe o conceito e os objetivos da AI a partir dos marcos históricos e do IPPF, fazendo também uma breve abordagem a algumas matérias relevantes da AI. A segunda parte desenvolve o conceito de qualidade na AI. A terceira parte explica de forma detalhada o PGQA.

2.1 Marcos Históricos

A palavra auditoria deriva do latim “Audire”, aquele que ouve.

A AI evoluiu, essencialmente, através da contabilidade e da gestão. Tinha como principal objetivo garantir a independência da contabilidade e atestar a veracidade das matérias financeiras. A história da AI mostra que a profissão de auditor interno evoluiu de forma sistemática, dependendo da forma como o mercado era gerido (Sawyer, Dittenhofer & Scheiner, 2003).

No início a AI encarregava-se, sobretudo, da salvaguarda dos ativos das empresas, pela verificação do cumprimento dos procedimentos estabelecidos pelo órgão de gestão, pela constatação sobre a credibilidade da informação financeira e para a deteção de fraudes. A função de AI cingia-se, fundamentalmente, à área contabilístico-financeira, o trabalho dos auditores internos era visto como uma extensão do trabalho dos auditores externos, para que os respectivos honorários pudessem ser reduzidos (Costa, 2014).

Segundo Sawyer [et.al.] (2003), a auditoria começou com a civilização da Mesopotâmia, há 3500 anos antes de Cristo, visto que existem indícios de se terem aplicado sistemas de verificação em transações financeiras. Pensa-se também que o conceito de divisão de funções possa ter tido origem naquela civilização.

A AI surge na época do império Romano, onde os imperadores nomeavam funcionários para supervisionar as operações financeiras dos administradores das províncias (Pinheiro, 2014).

Em Itália, no ano de 1164, existiam auditores profissionais ao serviço da catedral de Milão (Martins & Morais, 2013). Em 1314, criou-se o cargo de auditor do tesouro em Inglaterra (Pinheiro, 2014).

No ano de 1581, em Veneza, foi criada a primeira associação de auditores profissionais com caráter oficial. Após a revolução industrial, em meados do século XIX, pelo conseqüente desenvolvimento das sociedades anónimas, o auditor assumiu o papel de “polícia” cujo objetivo era detetar erros, fraudes e irregularidades, através de uma análise detalhada das transações (Martins & Morais, 2013).

Em 1941, nos Estados Unidos da América, foi criado o *The Institute of Internal Auditors* (IIA), foi determinante para o desenvolvimento da atividade dos auditores internos a nível mundial, regulando a sua atividade. O IIA é a sede mundial da AI (Costa,2014).

No ano de 1947, o IIA cria o *statement of responsibilities of internal auditor*, que estendeu o âmbito de atuação da AI para áreas operacionais, descrevendo a AI como uma revisão das operações empresariais ao serviço da administração. Em 1978, foram aprovados os *Standards for the Professional Practice Internal Auditing*, tratam-se de normas orientadoras para o exercício da profissão de AI, foi um passo importante para a consolidação da AI (Martins & Morais, 2013).

Em 1982, foi emitida a 10ª diretiva pelo *International Federation of Accountants* (IFAC), resumidamente afirma que muito do trabalho do auditor interno pode ser útil para o auditor externo na determinação da natureza, oportunidade e extensão dos seus procedimentos, mas só depois de este ter avaliado a função de AI e que confie no trabalho já desenvolvido. O auditor externo não pode eliminar os procedimentos, visto que a certificação legal de contas a emitir é da sua responsabilidade (Martins & Morais, 2013).

Nos EUA, surgiram vários núcleos de auditores internos bem como na generalidade dos outros países, onde se constituíram associações nacionais de auditores internos, sendo depois atribuído a cada uma delas um *chapter* ou *institute* do IIA, ligado a esta organização, através de um acordo de afiliação (Albino, 2014).

O Instituto Português de Auditoria Interna (IPAI) é uma associação profissional sem fins lucrativos, foi constituído em Março de 1992, está associado ao IIA e é reconhecido por este como o seu *chapter* nº 253 tendo como designação oficial “IIA Portugal”. O IPAI representa em Portugal o IIA e a profissão de auditor interno, pelo que promove a associação de todos os profissionais e estudiosos de AI nas organizações. O acordo de afiliação com o IIA que o IPAI negociou e subscreveu prevê várias disposições, como resultado disso qualquer profissional que tenha sido aceite como membro efetivo do IPAI é considerado membro do IIA.

O IPAI é membro da *European Confederation of Institutes of Internal Auditing* (ECIIA), esta organização tem sede em Bruxelas e agrega 35 institutos de AI dos países europeus e do norte de África. O ECIIA, bem como outras organizações regionais que agregam institutos de AI de vários países, não emite normas profissionais, tem como função a divulgação e promoção da profissão e a organização de estudos e eventos de âmbito regional para o desenvolvimento da profissão (Albino, 2014).

A Lei de *Sarbanes-Oxley*, em 2002, através da aplicação da secção 404 veio reforçar o papel e a importância da AI.

O Foco e mandato da AI tem vindo sempre a adaptar-se perante as muitas alterações que ocorrem no ambiente empresarial e regulatório (IPAI,2014).

Nas últimas duas décadas, o âmbito de atuação dos auditores internos aumentou drasticamente, pela crescente dimensão e complexidade das organizações. (Arens, Beasley e Elder,2012).

O ambiente atual é uma “mistura” da necessidade contínua de requisitos de conformidade com a exigência de providenciar orientações valiosas para o negócio de forma a satisfazer as expectativas dos *stakeholders* (IPAI,2014a). A figura 2.1 apresenta as alterações que a AI fez ao seu foco (linha de atuação), devido às alterações ocorridas no ambiente empresarial e regulatório.

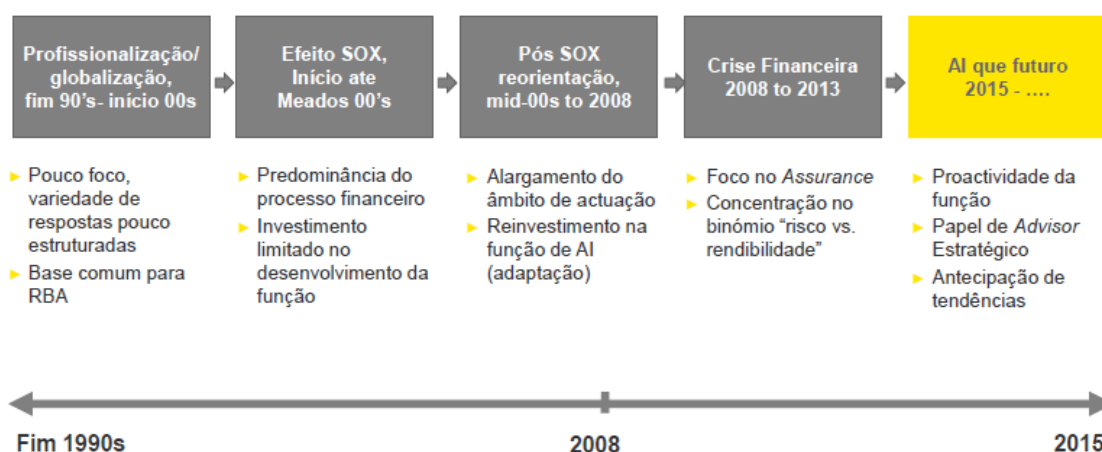


Figura 2.1. Evolução da AI

Fonte: IPAI (2014:4)

2.2 *International Professional Practices Framework*

O IPPF é uma estrutura conceitual que organiza a autoridade normalizadora do IIA de forma a torna-la acessível e tempestiva. É orientada para auxiliar os profissionais de AI e partes interessadas a serem recetivos a um crescente mercado de AI de elevada qualidade (IPAI, 2013).

A AI é praticada em ambientes diversos (cultura, leis), em organizações que variam em função da sua finalidade, dimensão e estrutura. Estas diferenças alteram o modo como a AI é exercida em cada organização. A implementação do IPPF deve ser dirigida para o ambiente em que é exercida a AI. (IPAI, 2013).

O IPPF é composto por orientações obrigatórias e orientações fortemente recomendadas, conforme se pode verificar na seguinte figura.



Figura 2.2. Orientações do IIA

Fonte: IIA (2017: 11)

Uma das atividades desenvolvidas pelo IPAI, estabelecida nos acordos com o IIA, consiste em traduzir, divulgar e promover o cumprimento do código de ética e das normas para a prática profissional de AI. Nesse sentido, o IPAI fez a tradução do IPPF a que deu o título, em português, de “Enquadramento Internacional para a Prática Profissional de Auditoria Interna”. Porém, foi apenas traduzido a parte obrigatória das orientações do IIA, já que as orientações fortemente recomendadas apenas estão acessíveis aos membros do IPAI (Albino, 2014).

2.2.1 Orientações Obrigatórias

As orientações obrigatórias , conforme a figura 2.2, são compostas por 3 elementos (IPAI,2013):

- Definição de AI;
- Código de ética;
- Normas internacionais para a prática profissional de AI.

Definição de Auditoria Interna

Os auditores internos exercem a sua atividade , dependendo do âmbito da sua auditoria que é definida e/ou aprovada pela gestão de topo. Como resultado disso, os auditores internos exercem as mais variadas atividades, tornando-se difícil atribuir uma definição à AI que englobe todas essas atividades (Sawyer [et.al.],2003). Pelo que são apresentadas três definições para a AI.

O IIA apresenta no IPPF a seguinte definição de AI , que engloba o seu principal objetivo, a sua natureza e âmbito (IPAI,2013:9):

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

Segundo Arens [et al.] (2012), esta definição reflete a mudança do papel dos auditores internos nas organizações. Sendo expectável que estes acrescentem valor através da melhoria da eficácia das operações de uma organização, executando também as suas “tradicionalis” responsabilidades, tais como:

- Verificar a fiabilidade e a integralidade da informação;
- Assegurar a conformidade com leis e regulamentos;
- Salvaguarda de ativos.

Sawyer [et.al.] (2003), definem AI como sendo uma avaliação sistemática e objetiva feita pelos auditores internos às operações e controlos numa organização para determinar: Se a informação operacional e financeira é exata e fiável, se os riscos estão identificados e mitigados, se as leis, regulamentos e procedimentos internos estão a ser cumpridos, se são

conhecidos os critérios de satisfação operacional, se os recursos são utilizados de forma eficaz e económica, se os objetivos da organização são alcançados de forma eficaz. Tendo o propósito de verificar se a gestão da organização está a cumprir eficazmente com as suas responsabilidades governativas.

Martins & Morais (2013:91), apresentam a seguinte definição de AI:

A Auditoria Interna é 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 internos e dos processos de *Governance*, ajudando-a no cumprimento dos seus objetivos.

Código de Ética

O IIA publicou o código de ética de modo a promover uma cultura de ética na profissão, sendo composto por dois elementos essenciais (Kagermann, Kinney, Küting & Weber, 2008):

- Princípios que são relevantes para a profissão e prática de AI;
- Regras de conduta que descrevem o comportamento esperado dos auditores internos face às normas.

O código de ética aplica-se às entidades e indivíduos, que prestem serviços de AI.

Os auditores internos deverão aplicar e respeitar os seguintes princípios e regras de conduta (IPAI,2013):

- Integridade – A integridade de um auditor interno, origina confiança o que por sua vez irá proporcionar uma base para se confiar no seu trabalho. A confiança é obtida se os auditores internos: Exercerem a sua atividade com honestidade, diligência e responsabilidade, agirem em conformidade com as leis, não participarem em atos que desacreditem a profissão de AI e contribuírem para o alcance dos objetivos da organização;
- Objetividade – Os auditores internos exercem a sua profissão com o máximo de objetividade possível, não sendo influenciados por interesses particulares ou sugestões alheias. Os auditores internos para conseguirem ser objetivos, não devem: Participar em situações que a partir das quais possam resultar em conflitos de interesse, receber nada que possa comprometer o seu julgamento profissional e divulgar todos os factos materiais de que tenham conhecimento;

- **Confidencialidade** – Toda a informação a que os auditores internos tenham acesso, tem que ser respeitada, e só poderá ser divulgada com a devida autorização, salvo obrigação legal ou profissional de o fazer. A confidencialidade da informação é respeitada se os auditores internos forem prudentes na sua utilização e se não a utilizarem para benefício próprio;
- **Competência** – Deve ser aplicada no desempenho da sua atividade. Os auditores internos só devem aceitar trabalhos se tiverem o conhecimento, a experiência e a capacidade necessários para o desenvolvimento e conclusão dos mesmos, procurando sempre o aperfeiçoamento contínuo. Os auditores internos devem prestar os seus serviços de acordo com as normas internacionais para a prática profissional de AI.

Pickett (2007) afirma que a posição do auditor interno é facilmente corrompida, e que não existem na organização muitas pessoas que questionem o seu comportamento. O código de ética enfrenta esse problema, deve ser por isso aplicado de forma educativa, onde os auditores são encorajados a adotar o código como parte da formação e processo de desenvolvimento.

Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna

As Normas aplicam-se quer aos auditores internos, quer às atividades de AI e têm como objetivos (IPAI, 2013):

- Definir princípios básicos que representem a prática de AI;
- Apresentar um enquadramento que proporcione uma auditoria de valor acrescentado;
- Proporcionar uma base para a avaliação do desempenho na AI;
- Promover uma melhoria dos processos e das operações das organizações.

As normas estruturam-se da seguinte forma: Normas de atributos, normas de desempenho e normas de implementação. As normas de atributos relacionam-se com as características das entidades que prestam serviços de AI. As normas de desempenho descrevem a natureza das atividades de AI e apresentam critérios de qualidade que permitem mensurar o desempenho das atividades. As normas de implementação, estão incluídas nas normas de atributo e de desempenho, proporcionam serviços de garantia e consultoria (IPAI, 2013).

Os serviços de garantia (A) são avaliações objetivas, feitas pelos auditores internos, sobre a evidência necessária para emitirem opiniões independentes, relativas a uma determinada

matéria. A natureza e o âmbito dos compromissos de garantia são definidos pelo auditor interno. Nos compromissos de garantia existem, geralmente, três partes envolvidas: A pessoa ou grupo diretamente envolvida na matéria, o auditor interno e o utilizador da avaliação feita pelo auditor interno. Os serviços de consultoria (C) são efetuados de forma objetiva e por solicitação específica do cliente. A natureza e o âmbito dos compromissos de consultoria são acordados com o cliente (IPAI, 2013).

Num relatório publicado em 2016 pelo CBOK, relativo às normas internacionais de AI, verificou-se que o uso das normas tem vindo a aumentar, mas que quase metade dos CAE's não utiliza todas as normas. O estudo apresentou alguns motivos que podem justificar essa não conformidade, que são: As normas não serem de aplicação obrigatória, a dimensão dos DAI's, pois quanto menor for maior será a probabilidade de não utilizarem a totalidade das normas e por último a falta de apoio dos órgãos de gestão em razão do custo face ao benefício sendo este mal percebido (Bailey, 2016).

É fundamental compreender, que a não utilização das normas aumenta o risco de existirem falhas nas auditorias feitas pelos auditores internos, por estes não utilizarem os recursos de forma eficaz (atingindo os objetivos), eficiente (“produzindo” mais com os mesmos recursos).

Segundo Moeller (2009) especialistas que seguem um reconhecido e consistente conjunto de normas que representam as melhores práticas, podem-se chamar de profissionais.

As tabelas 2.1 e 2.2 apresentam o número e respetiva designação das normas de atributo e desempenho:

Tabela 2.1. Normas de atributo

Normas	Designação
1000	Objetivo, Autoridade e Responsabilidade
1010	Reconhecimento da Definição de Auditoria Interna, do Código de Ética e das Normas no Estatuto da Auditoria Interna
1100	Independência e Objetividade
1110	Independência Organizacional
1111	Interação Direta com o Conselho
1120	Objetividade Individual
1130	Impedimentos à Independência e Objetividade
1200	Proficiência e Adequado Cuidado Profissional
1210	Proficiência
1220	Cuidado Profissional Adequado
1230	Desenvolvimento Profissional Contínuo
1300	Programa de Garantia de Qualidade e Aperfeiçoamento

1310	Requisitos do Programa de Garantia de Qualidade e Aperfeiçoamento
1311	Avaliações Internas.
1312	Avaliações Externas
1320	Reporte sobre o Programa de Garantia de Qualidade e Aperfeiçoamento
1321	Utilização da Expressão “Em Conformidade com as Normas para a Prática Profissional de Auditoria Interna”
1322	Reporte sobre Não Conformidade

Fonte: IPAI (2013:2)

Tabela 2.2. Normas de desempenho

Normas	Designação
2000	Gestão da Atividade de Auditoria Interna
2010	Planeamento
2020	Comunicação e Aprovação
2030	Gestão dos Recursos
2040	Políticas e Procedimentos
2050	Coordenação
2060	Reporte aos Gestores Superiores e ao Conselho
2070	Fornecedores Externos de Serviços e Responsabilidade Organizacional pela Auditoria Interna
2100	Natureza do Trabalho
2110	Governança
2120	Gestão do Risco
2130	Controlo
2200	Planeamento do Compromisso de Auditoria
2201	Considerações sobre o Planeamento
2210	Objetivos do Compromisso
2220	Âmbito do Compromisso
2230	Alocação de Recursos ao Compromisso
2240	Programa de Trabalho do Compromisso
2300	Realização do Compromisso
2310	Identificação da Informação
2320	Análise e Avaliação
2330	Documentação da Informação
2340	Supervisão do Compromisso
2400	Comunicação dos Resultados
2410	Critérios para a Comunicação
2420	Qualidade das Comunicações
2421	Erros e Omissões
2430	Utilização da Expressão “Conduzido em Conformidade com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna
2431	Divulgação de Não Conformidade
2440	Divulgação dos Resultados
2450	Opiniões Gerais
2500	Monitorização do Progresso
2600	Comunicação da Aceitação dos Riscos

Fonte: IPAI (2013:3)

2.2.2 Orientações Fortemente Recomendadas

As orientações fortemente recomendadas são compostas pelos seguintes elementos (IPAI, 2013):

Práticas recomendadas – Têm o propósito de auxiliar os auditores internos a utilizarem as orientações obrigatórias, através de abordagens, metodologias e considerações, relativas a questões específicas de natureza geográfica, sectorial e legais ou regulamentares.

Tomadas de posição – Ajudam os auditores internos e interessados nos temas de governação e controlo de risco e descrevem as funções e responsabilidades de AI.

Guias práticos – Proporcionam orientações detalhadas para a execução das atividades de AI, através de: processos e procedimentos detalhados, programas, abordagens passo a passo e exemplos explicativos.

2.3 A Missão da Auditoria Interna

O IIA considera que a missão da AI é a de melhorar e proteger o valor da organização, proporcionando bases de risco e ,de forma objetiva, conhecimento, recomendações e garantias.

Para Pinheiro (2017), a missão de AI é resumida da seguinte forma:

- Prestar serviços de AI em função do plano anual de auditoria;
- Recomendar a implementação de medidas corretivas para melhorar o desempenho dos procedimentos de controlo interno e das organizações;

A missão de AI vai ao encontro do que o auditor interno aspira alcançar numa organização.

2.4 A Função do Auditor Interno

Atualmente, as organizações estão mais complexas, deste modo, o modelo de governação que for adotado deve ser alvo de uma monitorização (Figueiredo,2014).

O auditor interno tem como função auxiliar a gestão, identificar os riscos das atividades e contribuir com propostas de ações corretivas, numa lógica de criação de valor (Pinheiro, 2015).

Pickett (2007) apresenta um conjunto de fatores que influenciam o papel da AI:

- O contrato da AI: Todos os DAI's estão sob ameaça de serem excluídos, reduzidos ou substituídos por uma inspeção, ou por um serviço de avaliação operacional. Os CAE's devem ter de responder a uma série de tópicos chave que incluem: Uma estratégia formal para conhecer a concorrência, através de fontes internas e externas. O orçamento de auditoria e taxas atuais de isenção para cada auditor, comparando com outros departamentos de auditoria. Apresentar uma estratégia de preços com o auxílio de uma pesquisa de mercado com vista a se apurar os preços exatos que o cliente mais deseja;
- Globalização: A AI, devido às normas do IIA, é uma disciplina que é universalmente aplicada no mundo todo;
- Gestão de qualidade: É feita uma avaliação de qualidade aos auditores internos por forma a melhorar o serviço prestado;
- A função de conformidade;
- Independência;
- Diferença de expectativas: Poderão existir problemas se os clientes esperarem que os auditores internos desempenhem funções que não correspondam às suas competências, definidas pelo IIA;
- Legislação: Altera o papel AI pois acrescenta trabalho, pode atrair concorrentes e pode alterar o *status* da AI tornando-a por exemplo obrigatória;
- *Corporate governance*, gestão e controlo do risco: Estes três conceitos introduzidos pela definição de AI fazem parte do serviço prestado pelos auditores internos.

Segundo Pinheiro (2017) as funções do auditor interno poderão ser dispostas da seguinte forma:

- Assegurar a função de auditoria na organização;
- Assegurar o desenvolvimento das ações de auditoria solicitadas pelos órgãos de gestão;
- Fornecer, aos órgãos de gestão, análises e recomendações sobre as atividades, processos, riscos, para potenciar a melhoria da *performance*;
- Apoiar os órgãos de gestão das empresas no cumprimento da sua missão;
- Solicitar a realização de auditorias, em regime de *outsourcing*, nos casos em que se considere uma vantagem competitiva.

Para Albuquerque, Mota e Ribeiro (2009), as funções cometidas aos AI são:

- A vigilância do sistema de controlo interno, mediante a identificação dos pontos fracos e executando tarefas de controlo, recomendando ações corretivas.
- No auxílio à implementação do processo da gestão de risco, avaliando e recomendando o seu aperfeiçoamento, de modo a assegurar a consistência com os valores organizacionais e a concretização dos objetivos estabelecidos.

O estatuto da AI documenta formalmente a razão de ser da função de auditoria, é por isso importante que todos os DAI's desenvolvam e mantenham um estatuto adequado. O estatuto é um documento formal desenvolvido pelo CAE e que foi acordado com a gestão de topo. O estatuto pode ser utilizado como uma forma de marketing da AI permitindo a defesa dos auditores internos em casos de disputa, derivados pela existência de diferenças de expectativas. O IIA emitiu uma declaração de responsabilidades que cobre toda a função de AI, podendo a declaração ser incluída no estatuto de AI. O estatuto da AI define a posição da atividade de AI no seio da organização e aborda vários assuntos relacionados com a AI: A sua natureza, o âmbito, os objetivos, as responsabilidades, a autoridade e a independência (Pickett, 2007).

A AI pode ser vista como uma função combinada de auditoria e consultoria, com o propósito de otimizar os processos das organizações. No entanto, o papel do auditor interno deve ser descrito e definido de forma clara, tendo em consideração os requisitos da auditoria, para garantir que esta permaneça independente (Kagermann [et al.], 2008).

2.5 Objetivos da Auditoria Interna

O objetivo principal da atividade de AI é o incentivo para o cumprimento dos objetivos da entidade, acrescentando desta forma valor (Martins & Morais, 2013).

Para Pinheiro (2014), o objetivo primordial da AI é o de auxiliar a organização no cumprimento das suas responsabilidades ao promover sistemas de controlo adequados, visando a melhoria do desempenho e proporcionando à organização um desenvolvimento sustentável.

Para que se atinja o objetivo principal é necessário que se cumpra os seguintes objetivos secundários (Martins & Morais, 2013):

- Avaliar o controlo interno da organização, para assegurar a fiabilidade da informação, a eficácia e eficiência dos recursos e a conformidade com as leis e regulamentos;

- Analisar os ativos da organização, se estão a ser utilizados de forma eficaz e eficiente e verificar a existência de controlos que visam garantir a sua salvaguarda;
- Analisar a fiabilidade dos sistemas de informação no que respeita à obtenção, registo e comunicação da informação;
- Verificar o cumprimento por parte da estrutura organizacional da organização face às políticas emanadas pela gestão de topo;
- Avaliar a racionalização dos critérios organizacionais, fazendo recomendações visando a sua melhor utilização.

Para que se consiga alcançar os objetivos preconizados, o enquadramento da função de AI na organização deve ser adequado, permitindo que a auditoria seja independente e objetiva cumprindo assim com as suas responsabilidades (Pinheiro, 2014).

2.6 Relações Hierárquicas

A AI deve funcionar na dependência direta da administração, para alcançar a independência de qualquer órgão da organização (Barata, 1996).

A AI deve submeter as informações a um órgão com uma certa autoridade com o objetivo de: Ampliar o seu nível de atuação, eliminar limitações que condicionariam a sua atuação, obter uma maior atenção quanto às falhas detetadas e acompanhar as recomendações feitas pelos AI que foram implementadas (Martins & Morais, 2013).

Idealmente, a AI deve reportar em termos orgânicos/ administrativos ao conselho de administração e em termos funcionais ao conselho fiscal/comissão de auditoria (Pinheiro, 2014).

Reportar administrativamente, geralmente, engloba as seguintes matérias: Orçamentos e contabilidade de gestão, administração dos recursos humanos, comunicações internas e fluxos de informação, administração das políticas e dos procedimentos internos da organização.

Reportar funcionalmente, geralmente, engloba as seguintes matérias: Aprovação dos estatutos, do plano e da avaliação do risco da AI, informação sobre os resultados da atividade de AI, remunerações do CAE e limitações do trabalho de AI.

É importante considerar que os relatórios e as recomendações feitas pela AI não substituem a responsabilidade dos órgãos de gestão das organizações, pois estes são os principais

responsáveis pelo estabelecimento e manutenção da estrutura de controlo interno (Pinheiro, 2014).

2.7 Plano Anual de Auditoria Interna

O CAE deve estabelecer um plano baseado no risco, no sentido de determinar as prioridades da atividade de AI, consistente com os objetivos da organização (IPAI,2013).

O plano é um documento formal escrito, deve ser apresentado até 30 de Setembro e ser aprovado pela comissão de auditoria/ conselho fiscal até 30 de Outubro do ano anterior ao que o plano diz respeito. Podendo sofrer alterações para observar os pedidos dos órgãos de gestão (Pinheiro, 2017).

De acordo com Martins e Morais (2013), um processo de auditoria é composto por 9 fases, que se encontram descritas da seguinte forma:

1. Planeamento – O plano deve ser claro relativamente aos seguintes aspetos: O que se vai auditar? Deve-se seleccionar a área (s) da organização sujeita a auditoria, que deverá (ão) ser a (s) de maior risco, ou seja, a (s) área (s) que a princípio suporta (m) os riscos que causem maior impacto para a organização e que tenham maior probabilidade de ocorrer. Onde vai ser realizada a auditoria? Quem vai realizar a auditoria? Quando se vai realizar a auditoria? Como se vai realizar a auditoria?
2. Preparação da auditoria;
3. Exame preliminar – Consiste na identificação e avaliação do risco de forma direta e informal;
4. Descrição, análise e avaliação do controlo interno – Esta fase corresponde à execução do plano de auditoria;
5. Testes desenvolvidos – De modo a obter certeza razoável do risco;
6. Conclusões e recomendações;
7. Comunicações dos resultados;
8. *Follow-up* – Deve-se reportar o risco associado à não implementação das medidas corretivas;
9. Avaliação da auditoria.

Antes de se desenvolver um plano de auditoria é fundamental fazer uma análise estratégica e uma avaliação de risco. Para se efetuar uma análise estratégica deve-se compreender o

setor e o negócio onde se insere a organização e analisar as necessidades dos *stakeholders* (IPAI,2014b).

A avaliação do risco deve ser documentada e realizada pelo menos uma vez por ano. Caso já exista uma avaliação de risco efetuada pela gestão, esta poderá ser validada ou atualizada pelo CAE. Caso contrário, o CAE deve estruturar e desenvolver uma nova avaliação utilizando o seu próprio julgamento, considerando o *input* dos órgãos de gestão (IPAI 2013).

2.8 Atributos Fundamentais para a Eficácia da Auditoria Interna

De acordo com a conferência feita pela OROC no IPAI, são 7 os atributos fundamentais que um auditor interno deve ter, para que a AI possa ser eficaz (IPAI,2012):

1. Coragem inabalável – Deve fazer sempre o que considera ser o mais correto, deve influenciar outros membros da organização para atuarem de forma íntegra, respeitando os princípios éticos e morais da sua profissão;
2. Conhecer os riscos do negócio – Melhorando de forma mais flexível e criativa os controlos já existentes na organização;
3. Experiência profissional – A experiência utiliza o conhecimento do passado para um melhor desempenho nas ações futuras;
4. Integridade – É um dos valores fundamentais e a base da prática profissional, é a única forma de combater a fraude;
5. Comunicação – O auditor interno deve ser um excelente recetor e transmissor de informação e deve ser capaz de elaborar relatórios credíveis;
6. Conhecimento do negócio – O auditor interno deve conhecer a organização, os colaboradores, os processos e a cultura, para melhor compreender o impacto das decisões tomadas;
7. Competências – O auditor interno deve ser eficiente e eficaz profissionalmente.

Em 2016, o CBOK publicou um relatório sobre as 7 competências pessoais (*Softskills*), e/ou técnicas (*Hardskills*) dos auditores internos, que os CAE's mais desejam. Com base no inquérito realizado, as 7 competências são as descritas na seguinte tabela:

Tabela 2.3. As 7 competências que os CAE's mais desejam

Competências Pessoais	
1º	Raciocínio Analítico/Crítico
2º	Comunicação
Competências Técnicas	
3º	Contabilidade
4º	Avaliação e Gestão de risco
5º	Tecnologia da informação
6º	Conhecimentos específicos do setor
7º	Data mining e análise de dados

Fonte: Rose (2016:2)

O raciocínio analítico/crítico e a comunicação são as competências pessoais que unem todos os outros componentes do conjunto de competências de um auditor interno. Estas *Softskills* permitem ao auditor interno aplicar as suas competências técnicas, com uma maior probabilidade de superação dos problemas, tornando desta forma a AI eficaz (Rose,2016).

Moeller (2009) considera as seguintes competências como necessárias, para que se possa exercer uma AI eficaz:

- Capacidade para entrevistar: O auditor interno deve saber fazer as questões adequadas de modo a obter a informação desejada;
- Capacidade analítica: O auditor interno deve ser capaz de observar uma série, e por vezes desconectada, de eventos e dados e daí conseguir retirar algumas conclusões preliminares;
- Capacidade para efetuar testes e análises;
- Capacidade para documentar: O auditor interno deve ser capaz de documentar os resultados obtidos de observações e de testes a dados. Deve documentar descrevendo o ambiente que foi observado;
- Recomendar resultados e ações corretivas: O auditor interno deve desenvolver recomendações eficazes para ações corretivas;
- Capacidades de comunicação: O auditor interno deve ser capaz de comunicar os resultados do seu trabalho bem como as recomendações para ações corretivas, para quem o DAI deve reportar funcionalmente;

- Capacidade de negociação: Por vezes existem diferenças de opinião nos factos observados e nas recomendações que são feitas na AI, o auditor interno deve negociar de modo a que consiga obter o melhor resultado possível;
- Comprometimento para a aprendizagem: Face às alterações constantes na profissão e nas operações das organizações, o auditor interno deve-se focar no seu desenvolvimento profissional contínuo.

Para Moeller (2009) só é possível desenvolver estas competências se o auditor interno for íntegro e comprometido com o seu trabalho

2.9 Diferenças entre a Auditoria Interna e a Auditoria Externa

Os objetivos da AI são considerados mais abrangentes do que os objetivos da auditoria externa (AE), pois os auditores internos podem focar-se em diferentes áreas da organização, sendo a extensividade da AI variável (Arens [et al.], 2012).

As principais diferenças entre os auditores internos e externos estão resumidas na seguinte tabela.

Tabela 2.4. Diferenças entre auditores internos e externos

Auditor Interno	Auditor Externo
É um colaborador dependente da organização, podendo ser também independente (<i>outsourcing</i>).	É um colaborador independente da organização.
Tem como propósito ir ao encontro das necessidades da organização, embora a sua função seja gerida pela organização.	Tem como propósito atender as necessidades dos utilizadores da informação financeira, dando a esta credibilidade.
Foca-se em eventos futuros, através da avaliação dos controlos.	Foca-se em eventos históricos, através das demonstrações financeiras.
Preocupa-se com a prevenção da fraude	Preocupa-se com as distorções materiais das demonstrações financeiras.

Fonte: Sawyer [et.al.] (2003:7)

2.10 Certificações IIA

Uma das missões do IIA consiste na criação e manutenção de programas de certificação e com o objetivo de atestar a capacidade de um indivíduo no exercício da profissão de auditor interno (Augusto, 2016).

Atualmente o IIA, dispõe de 6 certificações emitidas pelo IIA, estas são obtidas após o auditor interno ser aprovado no exame (cuja matéria varia consoante o tipo de certificação):

Certified Internal Auditor (CIA) - É a certificação aceita internacionalmente, que demonstra o nível de conhecimento do auditor, garantindo a sua credibilidade e respeito profissional. O programa de certificação revela o grau de preparação para a prática dessa profissão.

Certification in Control Self-Assessment (CCSA) - É uma certificação direcionada para especialistas com prática de autoavaliação. Evidencia os conhecimentos sobre os fundamentos, processos e tópicos, tais como risco, controlo e objetivos de negócio.

Certified Financial Services Auditor (CFSA) - É uma certificação direcionada para os profissionais de auditoria que exercem a sua atividade em instituições bancárias, empresas financeiras de crédito, companhias de seguros, empresas de investimento e outros serviços financeiros.

Certified Government Auditing Professional (CGAP) - É uma certificação direcionada para auditores que trabalham no setor público. Prepara e qualifica os auditores para os muitos desafios que enfrentam nesta área.

Certification in Risk Management Assurance (CRMA) - Esta certificação foi projetada para auditores internos e profissionais de gestão de risco com experiência na prestação de garantia sobre risco, processos de governação, autoavaliação de risco e controlo.

Qualification in Internal Audit Leadership (QIAL) – O crescimento e a mudança na AI exige um novo tipo de líder (CAE). Este programa ensina as competências que um CAE deve ter, de forma a complementar com as suas qualidades e experiência.

Não é obrigatório que se possua uma certificação, mas esta permite que o auditor interno:

- Aumente a sua credibilidade e respeito profissional;
- Abra novas oportunidades para o progresso;

- Aumente o seu ganho potencial;
- Prove a sua vontade para investir no seu desenvolvimento;
- Demonstre o seu compromisso para com a profissão;
- Melhore as suas competências e o seu conhecimento face à AI;
- Aumente a sua confiança sobre o seu conhecimento da profissão;

Para que o auditor interno possa manter a sua certificação esteja, ou não a exercer a sua atividade deve cumprir com os seguintes requisitos:

- Obtenha prova de que cumpriu com as horas formação anualmente exigidas (praticante- 40 horas CIA e 20 horas para as outras certificações/ não praticante- 20 horas CIA e 10 horas para as outras certificações);
- Obtenha prova de que teve 2 horas de formação em ética;
- Indicar se exerceu a sua atividade em conformidade com as normas;
- Respeite e ateste a sua conformidade com o código de ética.

2.11 A Qualidade da Auditoria Interna

2.11.1 Avaliação da Qualidade

A qualidade não é absoluta, depende do grau de satisfação dos clientes. A qualidade contém elementos retrospectivos e prospetivos, inclui análises sobre: Se os serviços são adequados face aos objetivos, a eficiência do processo da prestação do serviço e avaliações e se as atividades correntes vão ao encontro das expectativas dos *stakeholders* (Pitt, Armstrong, Lamothe, Grobler, & Haege, 2012).

Para Pickett (2007), quando se fala em qualidade, fala-se sobre:

- Conhecer o negócio;
- Conhecer os clientes e perceber como estes veem o negócio;
- Identificar e lidar com os problemas;
- Procurar uma maneira de descobrir sobre o que os *stakeholders* pensam do serviço;
- Relatar todos os problemas identificados em sistemas que necessitam de melhorias;
- Preocupação com a reputação da organização;
- O foco no *value for money*: é a forma como a gestão organiza e controla os recursos de modo a obter o máximo proveito dos mesmos (economia, eficiência e eficácia);
- Ter procedimentos eficazes e eficientes;

- Desenvolver modelos de avaliação para verificar se as normas de qualidade estão a ser cumpridas;
- Adotar uma cultura de melhoria contínua.

Um passo importante num processo de qualidade será o de perceber quem são os clientes e quem são os *stakeholders*. Na atividade de AI podem-se incluir: O auditor externo, os órgãos de gestão, acionistas, reguladores, agências governamentais (Pitt [et al.], 2012)

O contínuo interesse numa gestão de qualidade deriva do desejo de assegurar a excelência na entrega de um produto ou serviço (Pickett,2007).

Uma AI de qualidade tem como requisitos: a obrigação de cumprir com as expectativas dos seus utilizadores e ter uma responsabilidade profissional em conformidade com as normas. Torna-se um desafio para o CAE alcançar ambos os requisitos (Pitt [et al.], 2012).

A AI deve manter uma aproximação formal e estruturada à qualidade. O que inclui prestar serviços com proficiência e com um cuidado profissional adequado, procurando um desenvolvimento profissional contínuo, agindo em conformidade com as normas. Diferenciando-se de outras áreas não profissionais da organização. (Pitt [et al.], 2012).

A existência de uma maior, ou menor necessidade de se efetuar uma avaliação da qualidade na AI passa muito pelo valor que a mesma tem na organização, ou seja, as organizações para conseguirem ter uma posição competitiva, vantajosa e sustentada, de forma a garantir a sua sobrevivência, têm de ser geridas com eficácia. Neste contexto, as organizações procuram cada vez mais instrumentos de controlo e auxílio à gestão para alcançar os objetivos e, por isso, a AI assume um papel importante (Martins, 2013).

2.11.2 O Valor Acrescentado da Auditoria Interna

É fundamental que se quantifique o valor da AI de modo a determinar a profundidade da avaliação da sua qualidade, importante em termos de custos para a organização.

Independentemente do valor que a AI tenha para a organização, a AI deve ser sempre avaliada, numa perspetiva de que é fundamental acrescentar valor em qualquer atividade exercida na estrutura de uma organização. Se não se tiver em conta esta posição a AI está sujeita a não evoluir numa função de apoio à gestão, identificando apenas os problemas (Pinheiro, 2016).

O manual da AI para a avaliação do desempenho apresenta uma estrutura conceptual para a medição do seu valor, ilustrada na seguinte figura:

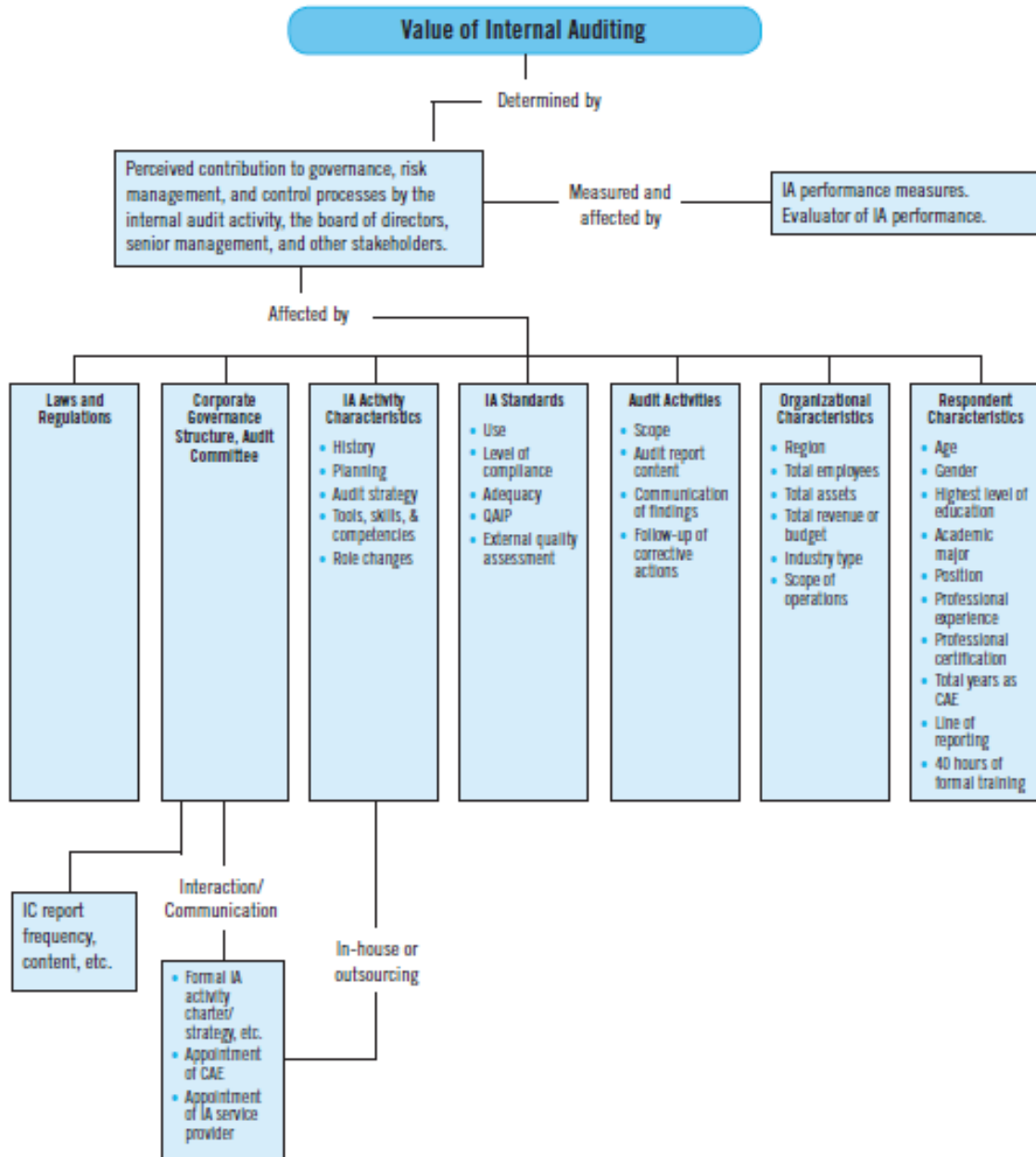


Figura 2.3. Estrutura conceptual para a medição do valor da AI

Fonte: IIA (2017: 15)

De acordo com a figura 2.3, o valor da AI é determinado pela percepção que os órgãos de gestão e *stakeholders* têm, relativamente à contribuição que os auditores internos oferecem à *governance*, à gestão de risco e ao controlo de processos. Sendo esse valor afetado: Pelas leis e regulamentos, pela estrutura do *corporate governance*, pela comissão de auditoria,

pelas normas de AI, pelas atividades de AI e pelas características da organização e dos auditores internos. O valor da AI é mensurado pelas métricas de desempenho.

Almeida (2007), num *paper* apresentado na assembleia do IPAI em 2007, disse que o valor da AI pode ser mensurado através da seguinte fórmula:

$$V_{ai} = \frac{R_i - R_r}{R_{ai}} \quad (2.1)$$

Legenda:

V_{ai} = Valor da Auditoria Interna

R_i = Risco Inerente

R_r = Risco Residual

R_{ai} = Recursos de Auditoria Interna

A partir da fórmula extrapola-se que para aumentar o valor da AI para a organização é necessário aumentar o risco inerente e reduzir o risco residual e os recursos de AI.

Para se aumentar o risco inerente é necessário que:

- Na fase de planeamento se desenvolvam trabalhos de AI nas áreas de maior risco inerente, e que se selecione para auditar os processos de maior risco;
- Na fase de execução se identifique em cada trabalho os riscos de maior impacto e probabilidade.

Para diminuir o risco residual é importante:

- Implementar-se planos de ação consequentes e efetivos que conduzam os riscos para níveis aceitáveis e toleráveis;
- Obter o compromisso dos órgãos de gestão e *stakeholders*;
- Monitorar os planos de ação.

Para reduzir os recursos da AI é necessário:

- Uma utilização eficiente dos recursos disponíveis;
- Uma boa liderança e uma boa equipa;
- Uma boa preparação geral e especializada;
- Um sólido conhecimento do negócio;
- Desenvolvimento profissional contínuo, através de formações e certificações internacionais;
- Uma análise custo/benefício;

O custo/benefício é um processo que determina se o benefício de um procedimento ou conjunto de procedimentos que compensa o custo da sua implementação.

Para aumentar o valor da AI é fundamental:

- Ter capacidade de relacionamento e comunicação com os interessados na atividade de AI;
- Reporte eficaz: escrever não para ser lido mas para obter resultados;
- Dizer aos interessados o que eles precisam de saber, de um modo que eles percebam e de uma forma a que lhes permita atuar;
- Os 5 C's: Informar - condição, critério; Persuadir - consequência; Obter resultados- causa e ação corretiva.

2.11.3 Métricas de Desempenho

Em 2015, o CBOK publicou um relatório que apresenta um processo com 6 passos, para garantir que as expectativas dos *stakeholders* sejam entendidas e acordadas, e que as métricas apropriadas sejam desenvolvidas para promover e acompanhar o desempenho, os 6 passos são descritos da seguinte forma (Seago,2015):

1. Saber as expectativas das partes interessadas – Os auditores internos devem entrevistar as partes interessadas e desenvolver uma lista, onde irão constar as atividades que as partes consideram de valor acrescentado;
2. Validar a lista desenvolvida no passo 1 – Os auditores internos devem certificar-se que os entrevistados estão de acordo com a lista que foi feita, a lista é um reflexo preciso e completo do valor esperado da função de AI;
3. Desenvolver métricas internas e externas de desempenho – As métricas devem ser desenvolvidas de forma clara e precisa para cada atividade de valor acrescentado;
4. Começar a mensurar – Os auditores internos devem implementar ferramentas e metodologias, para registar e acompanhar o desempenho da AI em comparação com as normas internas de qualidade;
5. Dar retorno – Garantir que os entrevistados do passo 1 sejam informados regularmente do *status* e desempenho da função de AI, em comparação com as suas expectativas;
6. Repetir o ciclo – Pelo menos anualmente, atualizando a lista das atividades de valor acrescentado, apresentado também novas métricas de desempenho.

Para que a aplicação desses passos seja bem sucedida, é necessário que os Auditores Internos sejam comunicativos, de forma a que o valor seja percebido por ambos lados, sendo a organização a maior beneficiária.

A AI deve ser capaz de encontrar o melhor método para medir o desempenho e quantificar o progresso, respondendo desta forma à seguinte questão: Qual é o método de avaliação e mensuração mais eficiente e relevante para o medir o desempenho? Boghean (2016), propõe dez riscos que põem em causa a sustentabilidade da organização:

- Informação mal registada, no que diz respeito à fiabilidade, relevância e plenitude;
- Utilização inaceitável dos princípios contabilísticos;
- Interrupção da atividade da organização;
- Prática de ações ilegais;
- Custos elevados;
- Perda de receitas;
- Destruição ou perda de ativos;
- Desvantagem competitiva e/ou a não satisfação do cliente;
- Fraude;
- Políticas de gestão e/ou processos inadequados.

Os auditores internos devem auxiliar a organização na identificação e avaliação dos riscos supramencionados, recomendando medidas que os minimizem, é uma das suas funções. Importa saber, se essa função é vista como sendo de valor acrescentado por parte dos órgãos de gestão.

Para que o valor seja percetivo para a gestão, a AI necessita de superar o desafio de saber qual o método mais eficiente para medir o seu desempenho, demonstrando à gestão que consegue criar valor em todas as atividades em que se envolve (Boghean,2016).

2.12 Programa de Garantia de Qualidade e Aperfeiçoamento

2.12.1 Visão Geral

A avaliação da qualidade no PGQA deve ser feita em duas perspetivas: A partir de um nível de compromisso individual da AI, ou a partir de um nível mais amplo da atividade de AI (Pitt [et al.], 2012).

As normas relativas à avaliação da qualidade da AI são as que se encontram na série 1300 (1300-1322). Estas normas incluem-se nas normas de atributo, estando as mesmas descritas na tabela 2.1.

Para Moeller (2009), os principais benefícios deste programa são o de proporcionar à AI formas para ser mensurada e o de estabelecer incentivos para que o auditor interno desempenhe melhor o seu trabalho, aperfeiçoando as suas competências através de um desenvolvimento profissional contínuo.

O PGQA não pretende que a atividade de AI necessite de avaliar se cada compromisso individual está em conformidade com as normas. Os compromissos devem ser realizados de acordo com a metodologia estabelecida, o que promove qualidade, e por consequência conformidade com as normas (Pitt [et al.], 2012).

O PGQA deve ser implementado numa ótica permanente de perceber a vontade das partes interessadas, evidenciando as possíveis melhorias no desempenho por parte dos operacionais e identificando os fatores críticos de sucesso (Pinheiro,2014).

O PGQA precisa de ser adaptado às necessidades específicas de cada atividade de AI podendo assumir múltiplas formas (Pitt [et al.], 2012).

O CAE tem de desenvolver e manter um programa de avaliação e de melhoria da qualidade, que cubra todos os aspetos da atividade de AI (IPAI, 2013).

Para desenvolver um bom PGQA é necessário determinar (Pitt [et al.], 2012):

- As funções do CAE e da sua equipa no programa;
- As atividades de AI que são cobertas pelas avaliações internas e externas;
- A frequência das autoavaliações e avaliações externas;
- O nível de qualidade desejado pela AI e pelos *stakeholders*.

2.12.2 Objetivos

O PGQA tem como objetivos (Pitt [et al.], 2012):

- Avaliar a conformidade da atividade de AI com a definição de AI e com as normas;
- Avaliar o cumprimento do código de ética por parte dos auditores internos;
- Avaliar a eficiência e eficácia da atividade de AI, a fim de identificar oportunidades de melhoria;
- Identificar os riscos a que a atividade de AI está sujeita;

- Verificar se o estatuto, as políticas, os procedimentos, os objetivos e as metas da atividade de AI são os adequados;
- Verificar a contribuição que a atividade de AI teve para os processos de gestão de risco, de controlo e governação;
- Cobrir todos os aspetos da área da AI.

Para que se consiga cobrir todos os aspetos da atividade de AI, o PGQA deve ser aplicado em três perspetivas (Pitt [et al.], 2012):

1ª - O compromisso da AI

O CAE é responsável por garantir que:

- Foram utilizados os processos apropriados para assegurar que os planos de auditoria relativos a um compromisso tiveram em consideração a gestão dos recursos;
- O planeamento, o trabalho de campo, o reporte dos resultados estão em conformidade com as normas, o código de ética e a definição de AI;
- Foram implementados os mecanismos apropriados, para acompanhar a ação da gestão sobre as recomendações feitas pela auditoria;
- O desenvolvimento profissional contínuo é feito de forma completa por cada auditor.

2ª - Atividade da AI

O CAE deve garantir que:

- Os procedimentos e as políticas cobrem todas as matérias técnicas e administrativas, se estão documentados de forma formal de modo a dar suporte à equipa de auditoria e se estão em conformidade com a definição de AI, o código de ética e as normas;
- O trabalho de auditoria é realizado em conformidade com os procedimentos e políticas, o estatuto de AI, as normas, o código de ética e a definição de AI. Deve ainda garantir a satisfação das expectativas dos *stakeholders*;
- Se atividade de AI acrescenta valor, melhora as operações da organização, e se utiliza com eficácia e eficiência os recursos disponibilizados.

3ª - Externa

O CAE deve assegurar que toda a atividade de AI seja submetida a avaliação externa.

2.12.3 Supervisão

A supervisão é um processo que consiste na revisão dos papéis de trabalho (que são a base que sustenta as conclusões do trabalho do auditor interno), pela pessoa que não os preparou, devendo ser exercida de forma continuada durante a realização de um compromisso, fundamentalmente, com o objetivo de dar garantia (Pinheiro, 2014).

A supervisão deve dar a garantia sobre a objetividade do auditor interno no processo de seleção, análise, interpretação e documentação recolhida e se os objetivos preconizados no programa de trabalho foram alcançados.

O PGQA é executado por, ou sujeito à supervisão direta do CAE. Excetuando, o caso em que as atividades realizadas pela AI serem de reduzida dimensão, o que irá possibilitar a que o CAE delegue a maior parte da sua responsabilidade sobre o PGQA aos auditores internos (IPAI, 2009).

2.12.4 Âmbito

O âmbito inclui os seguintes elementos chave da prática profissional de AI (Almeida, 2009):

- As expectativas da atividade expressas pelo grupo de supervisão e partes interessadas;
- O ambiente de controlo da entidade e o ambiente de prática de auditoria do CAE;
- O foco na avaliação do risco empresarial e nos controlos;
- A integração da AI no processo de governação da organização, incluindo as relações e comunicações entre os principais grupos envolvidos e o alinhamento dos objetivos e planos de auditoria com os objetivos estratégicos da entidade como um todo;
- As normas;
- Um aglomerado de conhecimentos, experiência e especializações da equipa, incluindo o foco na melhoria de processos e nas atividades de valor acrescentado;
- As ferramentas e técnicas utilizadas pelo departamento.

Tarefas possíveis a serem efetuadas pelos auditores internos no âmbito de um PGQA (Oliveira, 2016):

- Supervisionar o desenvolvimento e implementação das políticas e procedimentos da AI;
- Auxiliar o CAE na definição do orçamento e do financiamento da atividade de AI;
- Manter e/ou atualizar o universo do risco da AI;
- Supervisionar a repartição das responsabilidades entre a AI e AE;
- Auxiliar na planificação dos trabalhos de garantia e consultoria;
- Prestar assistência na aquisição, manutenção e utilização de tecnologia;
- Auxiliar a gestão no recrutamento externo, nos programas de treino e na rotação e desenvolvimento do *staff*.
- Verificar os sistemas de elaboração de estatísticas quantitativas e métodos de avaliação pós auditoria;
- Administrar a garantia de qualidade.

Ao utilizar-se palavras como: Assistir, supervisionar, administrar, monitorar e manter. Geralmente, significa que as pessoas que trabalham para o PGQA não serão os executantes da maior parte do trabalho (Oliveira, 2016).

2.12.5 Escalas de Avaliação

Um PGQA deve incluir uma escala de avaliação, para avaliar o nível de conformidade existente entre as atividades de AI e as normas. As escalas de avaliação devem ser ajustadas de acordo com necessidades específicas. A seguinte figura apresenta duas possíveis escalas de avaliação desenvolvidas pelo IIA:

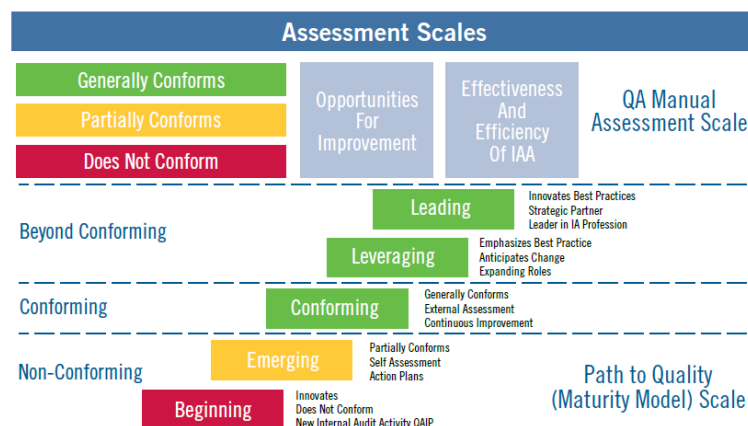


Figura 2.4. Escalas de avaliação

Fonte: Pitt [et al.] (2012:9)

A 1ª escala de avaliação contém três níveis de conformidade, esta escala avalia, essencialmente, a diferença entre o que é praticado e o que deveria ser praticado pela atividade de AI. Neste contexto, podem perspetivar-se três situações cujo resultado implica um diferente nível de conformidade para cada ocorrência:

- 1ª- No caso de os auditores internos exercerem a sua atividade sem utilizarem as normas, conclui-se deste modo que não existe conformidade (1º nível) entre o que é exercido e as normas.
- 2ª- Se os auditores internos exercerem a sua atividade utilizando parcialmente as normas, existe conformidade parcial (2º nível) entre o que é exercido e as normas.
- 3ª- Se os auditores internos exercerem a sua atividade utilizando as normas, existe conformidade (3º nível).

Na 2ª escala de avaliação, modelo de maturidade da qualidade, podem-se identificar 5 níveis de conformidade, que se descrevem da seguinte forma:

- Nível 1 – Introdutório – Nesta fase a atividade de AI, ou começou a ser exercida recentemente, ou não segue as normas. Para começar o CAE e a gestão devem compreender a importância que as normas têm para o exercício da atividade de AI, para que esta comece a ser exercida em conformidade. O CAE e a gestão devem dar importância à identificação e à gestão dos riscos da atividade de AI. Passos a darem-se na fase introdutória da qualidade: 1- Adotar a definição de AI que consta no IPPF; 2- Definir a quem se vai reportar a informação; 3- Desenvolver um estatuto para a atividade de AI; 4- Marcar reuniões com a gestão, para que os auditores internos conheçam as suas necessidades e expectativas e também para partilhar, por meio de uma apresentação, a importância da qualidade. Devem os auditores utilizar na apresentação as normas de AI relativas à qualidade, fazendo com que a gestão compreenda a sua importância dando o seu apoio. 5- Começar a desenvolver um PGQA.
- Nível 2 – Emergente –A atividade de AI alcançou a conformidade parcial com as normas. Começou a ser implementado o PGQA. O CAE já fez uma avaliação de risco, com vista a determinar quais os riscos que devem ser controlados. Os planos de ação já estão preparados para alcançar a conformidade geral com as normas e para a gestão dos riscos colocando-os a um nível aceitável.

- Nível 3 – Conformidade – Este é o nível de maturidade da qualidade onde a maior parte da atividade de AI nas organizações se situa. Nesta fase a atividade de AI está em conformidade com as normas. A AI tem as competências e os recursos necessários para ser capaz de reagir às mudanças na organização através de uma auditoria baseada no risco. Existe um foco na melhoria contínua.
- Nível 4– Expansão – Este nível coloca uma ênfase na implementação das melhores práticas. É feita uma avaliação externa por uma equipa de avaliadores externos com o propósito de identificar e implementar as melhores práticas. A qualidade tem um elevado suporte da gestão o que proporciona uma maior abrangência das funções de garantia e de consultoria da AI. Este suporte é alcançado pela antecipação e reação, por parte dos auditores internos às mudanças na organização.
- Nível 5 – Liderança – O modelo da maturidade da qualidade culmina neste nível, para o alcançar é necessário um empenho significativo e muito trabalho. A AI destaca-se pela sua inovação ao desenvolver novas práticas que suportam a melhoria contínua sobre toda a organização. O CAE e a sua equipa são considerados parceiros estratégicos da gestão. A AI é consultada em questões relacionadas com *governance* e em matérias relacionadas com a gestão do risco do ponto de vista estratégico. Os auditores internos são muitas vezes recrutados pela organização, para assumirem funções de liderança, onde estes irão continuar a acrescentar valor utilizando as capacidades que foram desenvolvidas enquanto estavam na AI. A atividade de AI é considerada líder da profissão elevando-a.

2.12.6 Requisitos

Este programa tem como requisitos as avaliações internas e externas. Tratam-se de avaliações contínuas e periódicas sendo compostas por: Processos rigorosos e abrangentes, supervisões contínuas, testes ao trabalho de AI, testes de consultoria e revisões periódicas de conformidade com a definição de AI, com o código de ética e com as normas. Têm como objetivo avaliar e concluir sobre a qualidade da atividade de AI, com vista a que se façam recomendações, se for caso disso, para a sua melhoria (IPAI, 2009).

2.12.7 Avaliações Internas

As avaliações internas são compostas por (IPAI, 2013):

- Monitorizações contínuas;
- Revisões periódicas.

De acordo com Pinheiro (2016:5) / (2014: 86), devem ser abordados alguns dos seguintes aspetos relativos às avaliações internas:

1. Foram identificados e avaliados os riscos Operacionais, financeiros e fiscais na fase de Planeamentos dos trabalhos de Auditoria?
2. O impacto dos riscos, benefícios e perdas potenciais foram adequadamente quantificados?
3. As equipas foram constituídas tendo por base a sua capacidade de desempenho face aos objetivos do trabalho?
4. Os incentivos são adequados de modo a estimular a iniciativa e capacidade de desempenho?
5. Os incentivos são distribuídos face a avaliações de desempenho dos diversos elementos da equipa?
6. A estrutura da documentação e dos papéis de trabalho obedecem às diretrizes estabelecidas?
7. *Key Performance Indicators* (KPI's) são apurados conforme as regras estabelecidas?

O manual de AI segundo Pickett (2007), é um dispositivo que envolve a acumulação e disseminação de todos os documentos, orientações, direções e instruções emitidos pela AI que afetam a forma como o serviço de auditoria é exercido. O manual cumpre as seguintes funções: Definição das normas e métodos de trabalho, na comunicação das matérias aos auditores internos e estabelece uma base que permite medir o desempenho.

As regras e os KPI's devem estar definidos no manual de AI de cada organização. Cada organização poderá definir os seus próprios indicadores de negócio e de produtividade. O mais importante é que o processo de apuramento e a divulgação desses indicadores seja transparente.

A tabela 2.5 apresenta alguns exemplos de KPI's que poderão ser utilizados pelos auditores internos no âmbito de uma avaliação interna.

Tabela 2.5.Exemplos de KPI's

KPI's	Designação	Descrição / Fórmula calculatória	Divulgação
1.	Produtividade Auditor	% De relatórios executados pelo auditor face ao número de ações atribuídas ao plano anual	Mensal
2.	Indicador de negócio	Número de recomendações aceites pelos auditados	Mensal
3.	Indicador de negócio	% De ações de auditoria executadas a pedido da administração face ao total de ações publicadas	Mensal
4.	Produtividade Auditor	% De ações de auditoria executadas a pedido da administração face ao total das ações executadas a pedido	Mensal
5.	Produtividade Auditor	Desvio em horas acumuladas face ao previsto no orçamento de tempos (por ação)	Trimestral
6.	Produtividade Auditor	% De sugestões de melhoria apresentadas e aceites como relevantes ao negócio da empresa face ao total de sugestões apresentadas pela AI	Semestral

Fonte: Pinheiro (2014: 86)

2.12.7.1 Monitorização Contínua

A monitorização contínua faz parte integral da supervisão, revisão e medição, no dia-a-dia, da atividade de AI (IPAI,2013).

A monitorização contínua é aplicável a todos serviços de consultoria e garantia, devendo alcançar os objetivos descritos na norma 2340 (supervisão do compromisso) que são: assegurar o alcance dos objetivos e a qualidade e promover o desenvolvimento do *staff*. A norma também exige que a evidência apropriada da supervisão seja documentada e arquivada (IIA,2017).

Os processos e os instrumentos utilizados na monitorização contínua incluem (IPAI,2009):

- Supervisão da atividade de AI;
- Se os *checklists* e procedimentos estão a ser seguidos;
- *Feedback* das partes interessadas na AI;
- Análises feitas por auditores internos aos papéis de trabalho de outros auditores internos, relativos a uma auditoria em que não estão envolvidos;
- Orçamentos de projetos, sistemas de verificação dos tempos gastos, conclusão do plano de auditoria, e recuperação de custos;
- Análise de ciclos de tempo e de recomendações aceites.

A partir das conclusões obtidas é feito um *follow-up*, para assegurar que foram implementados os procedimentos adequados.

2.12.7.2 Revisões Periódicas

As revisões periódicas poderão ser feitas por autoavaliação, ou por outras entidades do interior da organização, com conhecimento suficiente das práticas de AI. O conhecimento é considerado suficiente quando existe um entendimento de todos os elementos do IPPF. Um PGQA deve documentar e definir uma abordagem sistemática e disciplinada ao processo de revisão periódica (IPAI, 2013).

As revisões periódicas possibilitam a combinação de serviços de garantia e de consultoria. Os auditores internos que prestam os serviços dessa forma, devem combinar de forma eficaz avaliações horizontais e verticais de qualidade a projetos já concluídos, para estar em conformidade com: As normas, o código de ética, a metodologia da atividade de AI, a eficácia e eficiência dos processos subjacentes (IIA, 2017).

As avaliações verticais são efetuadas a um projeto específico numa abordagem *top-down*, ou seja, avalia-se passo a passo o plano de trabalho de um projeto específico começando na fase de planeamento (*top*) avançando depois para as fases de execução e reporte (*down*). As avaliações horizontais são efetuadas a todos os projetos visando a eficiência e a eficácia (IIA, 2017).

Esta avaliação deve ser feita pelo menos uma vez por ano, para garantir que a atividade de AI continua a ser efetuada de forma consistente com as normas e com o código de ética. Sendo especialmente importante em períodos de mudança nas normas ou na organização (IIA, 2017).

Os principais objetivos das revisões periódicas são (Pitt [et al.], 2012):

- Identificar a existência de qualidade no desempenho contínuo da atividade de AI;
- Identificar oportunidades de melhoria nos processos e procedimentos da AI;
- Verificar e validar os objetivos e critérios utilizados no programa determinando a sua adequação.

As revisões periódicas poderão incluir (IPAI, 2009):

- Entrevistas mais aprofundadas e sondagens feitas aos *stakeholders*;
- Uma combinação de autoavaliação e preparação de materiais revistos pelos auditores internos;
- Um *benchmarking* das práticas da atividade de AI e métricas de desempenho em comparação com as melhores práticas da profissão de AI.

Uma revisão periódica, realizada num curto espaço de tempo antecedendo uma avaliação externa, poderá facilitar e reduzir o custo de uma avaliação externa (IPAI, 2009).

Caso a revisão periódica seja feita por um avaliador qualificado e independente, ou por uma equipa de avaliadores, os resultados da avaliação não deverão relatar quaisquer garantias sobre os resultados da avaliação externa subsequente (IPAI, 2009).

O CAE deve estabelecer uma estrutura de reporte dos resultados das avaliações periódicas, que mantenha uma credibilidade adequada e objetividade. Normalmente, aqueles a quem foi confiada a responsabilidade de efetuar monitorizações contínuas e periódicas reportam ao CAE na fase da execução das revisões, comunicando-lhe também os resultados das mesmas (IPAI, 2009).

2.12.8 Avaliações Externas

As avaliações externas têm de ser feitas pelo menos uma vez em cada cinco anos por um avaliador qualificado e independente, ou por uma equipa de avaliadores do exterior da organização. O IPAI não presta serviços de avaliações externas a DAI's, já o Instituto dos Auditores Internos de Espanha faculta esses serviços. O CAE deve discutir com o conselho sobre (IPAI, 2013):

- A frequência das avaliações externas;
- As qualificações e independência do avaliador ou equipa de avaliadores externos, incluindo potenciais conflitos de interesse.

A avaliação externa pode assumir a forma de uma (IPAI, 2013):

- Avaliação global externa;
- Autoavaliação com validação externa independente.

Considera-se qualificado um avaliador, ou equipa, que tenha e demonstre competências, através da combinação da experiência e de conhecimentos teóricos, quanto à prática de AI e quanto ao processo de avaliação externa. A avaliação da competência demonstrada pelo avaliador, ou equipa, tem como base o julgamento profissional do CAE (IPAI, 2013).

A experiência obtida em organizações de semelhante dimensão, complexidade, sector ou indústria é mais valiosa do que a experiência obtida em situações não semelhantes ou aplicáveis (IPAI, 2013).

O CAE deve assegurar que o âmbito da avaliação especifique, claramente, quais os objetivos esperados que uma avaliação externa deverá fornecer em cada situação (IPAI, 2009).

Bob Riegel (faz avaliações externas de qualidade pelo IIA),apresentou 5 razões por ordem de importância, para que se faça uma avaliação externa de qualidade:

- 1º. O desejo pela melhoria contínua motivado pelas mudanças: na prática de AI, nas leis e regulamentos, nos requisitos, nas tecnologias de informação, nos controlos internos, no governo.
- 2º. Para ensinar à equipa de AI e aos *stakeholders* sobre quais são as normas de AI e como estar em conformidade com elas. Riegel, referiu que um dos problemas com que se depara quando efetua avaliações externas, é o facto de tanto os auditores internos como os *stakeholders* não conhecerem as normas de AI.
- 3º. Responde à questão: Quem audita os auditores?
- 4º. Ajuda a comissão de auditoria a perceber e aplicar a sua responsabilidade fiduciária (dar confiança). Uma forma de demonstrar essa responsabilidade é a aplicação da avaliação externa de qualidade.
- 5º. O facto do custo da não conformidade com as normas de AI ser potencialmente muito maior que o custo de uma avaliação de qualidade.

Os acordos paritários podem tornar estas avaliações menos onerosas, sendo mais vantajoso para as atividades de AI de pequena dimensão, mas devem cumprir com os critérios de independência exigidos pela norma.

Na avaliação da independência do avaliador, ou equipa de avaliadores o CAE deve ter em consideração os seguintes aspetos (Pitt [et al.], 2012):

- No caso de o avaliador, ou qualquer elemento da equipa de avaliadores, tivesse sido trabalhador da organização em causa, deve-se considerar o período de tempo em que o avaliador esteve afastado da organização;
- No caso de o avaliador/ elemento da equipa, trabalhar num outro departamento que não o de AI da organização, ou de uma outra relacionada (filial), considera-se que este não é independente;
- Duas organizações não se podem avaliar mutuamente;
- No sector público duas organizações podem avaliar-se mutuamente, desde que não se reportem ao mesmo CAE;
- Os acordos paritários entre três ou mais organizações podem estar estruturados de modo a que não se ponha em causa a independência. A seguinte figura descreve uma possível estrutura:



Figura 2.5. Estrutura de um acordo paritário

Fonte: Pitt [et al.] (2012:8)

2.12.8.1 Avaliação Global Externa

O IIA (2017) apresenta um processo de avaliação externa, com o objetivo de facilitar a execução de uma avaliação global externa. O processo é composto por 4 fases que são descritas da seguinte forma:

1ª Fase - Planeamento

Definir o âmbito da avaliação, tendo em consideração os seguintes elementos:

- O estatuto da atividade de AI;
- As expectativas dos *stakeholders* face à atividade de AI;
- O ambiente de controlo da organização;
- O foco na avaliação dos processos de *governance* e de risco;
- A integração da AI nos processos de *governance* da organização;
- O IPPF ou outras normas legais estabelecidas para a atividade de AI.

Definir os objetivos, que ao serem alcançados:

- Providenciam uma opinião sobre a conformidade da atividade de AI com as normas e com o código de ética;
- Avaliam a eficácia e eficiência da atividade de AI;
- Consideram as necessidades e os objetivos da atividade de AI e os objetivos e a estratégia da organização.

Selecionar e preparar uma equipa de avaliadores externos.

Solicitar ao CAE os documentos relativos à planificação da atividade de AI, obtendo-os se possível antes da ida ao local por parte dos avaliadores, facilitando deste modo o processo de avaliação.

Organizar em conjunto com o CAE uma visita preliminar com o propósito de:

- Conhecer o CAE e a equipa de auditores internos;
- Clarificar dúvidas existentes face aos documentos relativos à planificação da atividade de AI;
- Assegurar se lhes podem ser fornecidos todos os documentos solicitados;
- Clarificar todas as dúvidas existentes relativas ao tempo, local, âmbito e objetivos da avaliação global externa;
- Definir a lista de participantes no inquérito.

Distribuição do inquérito aos participantes.

2ª Fase – *Off-Site Work*

O líder da equipa de avaliadores externos, antes de ir ao local onde irão ser efetuadas as avaliações, deve:

- Rever os documentos relativos à planificação da atividade de AI;
- Rever todos os outros documentos solicitados;
- Sumarizar as respostas dos inquéritos;

3ª Fase – *On-Site Work*

Nesta fase englobam-se as seguintes matérias:

- Entrevistas – Faz-se desta forma uma análise mais profunda das questões levantadas pelos inquéritos. A informação que foi obtida deve ser posteriormente investigada e se possível corroborada;
- Deve-se saber se o CAE é responsável por outros departamentos da organização para além do DAI, caso aconteça, verificar se existem mecanismos que possam gerir situações, onde a objetividade e independência do CAE possa estar em causa;
- Revisão – Dos compromissos de consultoria e da atividade de AI, dos relatórios, da documentação de suporte, políticas operacionais e administrativas, procedimentos, registos e práticas;
- Verificar se o conhecimento e as capacidades da equipa de AI, especialmente em tecnologias de informação, avaliação de risco e monitorização de controlos, evidenciam melhoria contínua;

4ª Fase – *Avaliação e Reporte*

Nesta fase são considerados os seguintes aspetos:

- Avaliação em contraste com a IPPF – O aspeto mais importante de uma avaliação global externa é a avaliação da conformidade da atividade AI com as normas, com o código de ética e com os estatutos. Estas avaliações permitem identificar oportunidades de melhoria contínua. Mediante os resultados dessa avaliação a equipa de avaliadores irá apresentar a sua opinião, com ou sem recomendações, ao CAE.
- Síntese dos problemas, recomendações e reunião de fecho – Os problemas devem ser reportados ao CAE à medida que forem surgindo durante a avaliação, por isso

na reunião não devem surgir surpresas. A reunião deve ser considerada como uma oportunidade para sumarizar e formalizar os pontos de vista da equipa da avaliação externa e do CAE. É desejável preparar um sumário escrito, onde se incluem boas práticas, observações e recomendações, para os participantes da reunião de fecho de forma a que a reunião seja estruturada. O CAE é que decide quem irá participar na reunião.

- Reporte – O chefe da equipa de avaliadores externos prepara um rascunho do relatório da avaliação externa, e envia-o à sua equipa para que estes façam os seus comentários, sendo posteriormente integrados no mesmo. De seguida é enviado o *draft* ao CAE, solicitando que este responda às recomendações e que apresente um plano de ação. Por último, o chefe da equipa prepara o relatório final e envia-o para o CAE, e para quem este reporta.

2.12.8.2 Autoavaliação com validação externa independente.

Numa autoavaliação com validação externa independente os processos de recrutamento, planeamento e calendarização, seguem a mesma metodologia utilizada pela atividade de AI em qualquer compromisso de garantia ou de consultoria (IIA,2017).

Para determinar os recursos necessários e para programar as atividades numa autoavaliação com validação externa independente, é necessário considerar os seguintes aspetos (IIA, 2017):

- A estimativa do tempo necessário para a distribuição, recolha de dados e análise do inquérito;
- A proposta a ser apresentada pelo avaliador externo sobre o número de entrevistas que este irá efetuar, identificando também quem irão ser os entrevistados;
- A estimativa de tempo necessário para que a equipa de avaliação interna complete a sua avaliação;
- Determinar o tempo que é necessário para que o avaliador externo, ou equipa de avaliadores externos, faça a sua validação e apurar o tempo que é despendido pelo avaliador, para obter documentação preparada pela equipa de avaliação interna antes de este efetuar a sua validação.

A maior parte do trabalho, neste tipo de avaliação, é executado pelos avaliadores internos, pelo que é importante que exista coordenação com o avaliador externo facilitando a execução do seu trabalho, quando este se deslocar às instalações da empresa.

O IIA (2017) expõe duas áreas onde é necessário que haja coordenação entre o avaliador externo e a equipa de avaliadores internos:

- Questionários – A equipa de avaliadores internos e o avaliador externo devem estar em acordo sobre quem serão os participantes do inquérito. A equipa de avaliadores internos é responsável pelo envio dos questionários e o avaliador externo é responsável por receber as respostas dos participantes, fazendo depois a compilação e a avaliação dos resultados. O avaliador externo deve rever os resultados dos inquéritos com o CAE e com a equipa de avaliadores internos;
- Entrevistas – A equipa de avaliadores internos e o avaliador externo devem estar em acordo sobre quem deve ser entrevistado.

Após o *fieldwork* estar completo, o avaliador externo emite a sua opinião sobre a autoavaliação. Se este não concordar com algum aspeto da autoavaliação, poderá acrescentar ao relatório, feito pela equipa de avaliação interna, os pontos em desacordo. O relatório final deve ser assinado pela equipa de avaliadores internos e pelo avaliador externo, sendo depois enviado para o CAE e para quem este reporta funcionalmente e administrativamente.

Uma autoavaliação com validação externa independente torna-se numa alternativa útil, para as atividades de pequena dimensão, tendo algumas limitações. Por exemplo, este tipo de avaliação não proporciona a mesma oportunidade, por ter menor abrangência, que seria proporcionada por uma avaliação global externa, para que se providencie uma visão geral e compreensiva da atividade de AI (Pitt [et al.], 2012).

Esta avaliação beneficia a organização, na medida em que (Pitt [et al.], 2012):

- Suporta menos custos;
- Oferece oportunidades para o desenvolvimento da equipa de AI.

2.12.9 Reporte do PGQA

O CAE tem que comunicar ao conselho, aos gestores superiores (comissão de auditoria) os resultados do programa. A forma, conteúdo e frequência da comunicação é definida nas reuniões com os órgãos de gestão. Os resultados das avaliações periódicas externas e

internas são comunicados após a conclusão de tais avaliações. Os resultados da monitorização contínua são comunicados pelo menos anualmente (IPAI, 2013).

O CAE só pode declarar que a atividade de AI está em conformidade com as normas internacionais para a prática profissional de AI apenas quando os resultados do PGQA suportem tal declaração (IPAI, 2013).

Quando existe uma não conformidade com: A definição de AI, o código de ética e com as normas e, se esta inconformidade tiver impacto sobre o âmbito ou as operações da atividade de AI, o CAE tem que reportar a não conformidade aos órgãos de gestão (IPAI, 2013).

2.12.10 Estruturas úteis para o desenvolvimento do PGQA

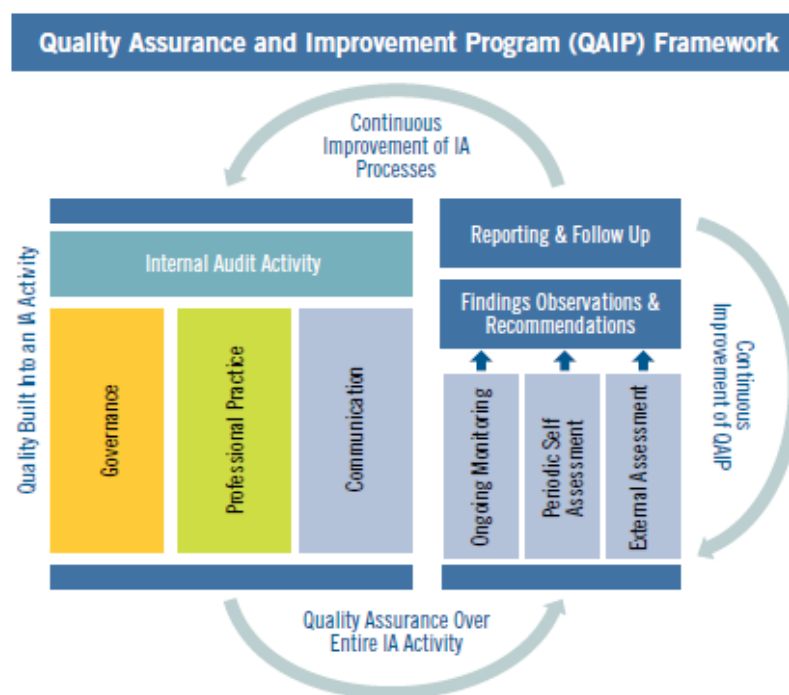


Figura 2.6: Estrutura de um PGQA

Fonte: Pitt [et al.] (2012:4)

A figura 2.6 propõe uma estrutura tipo de um PGQA onde são consideradas três atividades ou secções numa atividade de AI: A *governance*, a prática profissional e a comunicação. Esta estrutura assume que a qualidade parte da estrutura da atividade interna, as avaliações de qualidade são realizadas de forma a cobrir toda a atividade de AI e que o reporte e acompanhamento conduz à melhoria contínua dos processos de AI e do próprio programa.

Moeller (2009) apresenta um conjunto de procedimentos gerais, que estruturam uma avaliação interna de garantia de qualidade na AI:

1. Definir as áreas que devem ser incluídas no PGQA – Se toda a função de AI, ou uma componente separada. Se uma divisão separada ou uma área geográfica;
2. Definir o período de tempo das avaliações – Caso não seja a primeira vez poderá se utilizar o período de tempo usado na última avaliação. Caso contrário, ou por opção, 12 meses a partir da data a que a avaliação for anunciada;
3. Determinar quem irá executar a avaliação de qualidade e verificar se o avaliador conhece e compreende as normas do IIA e os procedimentos do DAI.
4. Se num período igual ou superior a 2 anos não foi feita nenhuma avaliação de qualidade, deve-se assegurar que os auditores internos compreendem o propósito e a natureza de uma avaliação de qualidade;
5. Se a equipa de avaliadores planeia elaborar inquéritos por questionário ou entrevistas a pessoas fora do DAI, deve fazer planos preliminares para informar todas as pessoas que irão ser alvo dos questionários ou entrevistas;
6. Desenvolver uma estratégia para o número e tipo de auditorias a serem selecionadas para a avaliação. Se forem incluídas na avaliação áreas que exijam um conhecimento específico, verificar se foram alocados os recursos adequados;
7. Decidir sobre o detalhe da avaliação de qualidade;
8. Se forem encontrados problemas no decurso da avaliação de qualidade, como as auditorias necessitarem de uma avaliação mais detalhada, devem-se preparar procedimentos para rever o âmbito e a programação das avaliações de qualidade;
9. Definir procedimentos gerais para desenvolver o relatório final da avaliação;
10. Desenvolver uma estratégia de reporte dos resultados numa avaliação de qualidade para outros membros do DAI e para os órgãos de gestão.

Muitos dos processos de auditoria de qualidade foram baseados nos princípios estabelecidos por W. Edwards Deming. Um dos princípios estabelecidos por Deming sendo também uma componente da qualidade nas atividades de AI é o seu ciclo *plan/do/check/act* (figura 2.7). É um ciclo de melhoria contínua onde a equipa de avaliação da qualidade o utiliza para avaliar e melhorar os processos de AI (Moeller, 2009).

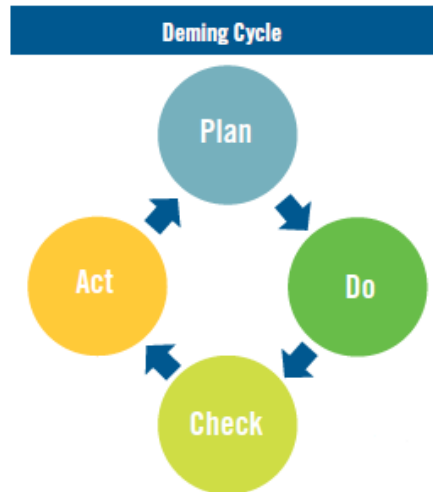


Figura 2.7: *Deming Cycle*

Fonte: Pitt [et al.] (2012:4)

O *Deming Cycle* define uma estrutura que pode ser útil para o desenvolvimento do PGQA que contém quatro elementos chave que interagem entre si:

- Atribuição de objetivos específicos e metas a um processo (PLAN);
- Execução do processo e obtenção de dados para análise e follow-up (DO);
- Comparar e ou analisar os dados obtidos do processo e comparar com o que estava predefinido, analisando as diferenças (CHECK);
- Avaliar o processo de modo a verificar se é necessário melhorar e ou alterar o *PLAN* (ACT).

3. METODOLOGIA

Neste capítulo é feita uma abordagem prática sobre o tema da investigação de forma a clarificar os seguintes pontos: O modelo de investigação, a formulação do problema, as hipóteses, as variáveis, a seleção da amostra e o método para a recolha de dados.

3.1 Modelo de Investigação

Tendo em consideração o problema em análise, esta investigação contém um cariz quantitativo. A metodologia a adotar relaciona-se com a perspetiva quantitativa, é uma das derivações metodológicas dos paradigmas de investigação em Ciência Sociais e Humanas (CSH), a outra derivação é a perspetiva qualitativa. A perspetiva quantitativa pode ser definida em 3 pontos de vista (Coutinho, 2014):

- Pelo ponto de vista conceptual: A investigação foca-se na análise de factos e fenómenos observáveis e na avaliação de variáveis comportamentais e/ou socio afetivas passíveis de se serem medidas, comparadas e/ou relacionadas no decurso do processo de investigação empírica.
- Do ponto de vista metodológico, esta perspetiva baseia-se num modelo hipotético-dedutivo. Estabelecesse o pressuposto de que todos os problemas sociais têm uma solução objetiva, sendo alcançada com a utilização de métodos científicos, o que irá limitar a realidade a estudar. Só se estudam os fenómenos observáveis, quantificáveis e medíveis, no fundo adequa-se o objeto de estudo ao método e não o método ao objeto de estudo.
- Do ponto de vista teórico-prático, esta perspetiva procura o aumento da eficácia e do conhecimento teórico sendo esta a base para conduzir a investigação. Para que o investigador comprove estatisticamente as hipóteses ele tem de assumir uma atitude científica, distanciada e neutra.

O processo de investigação deste trabalho tem como base o modelo hipotético- dedutivo, dividindo-se deste modo nas seguintes fases:

1. Formulação do problema;
2. Definição das hipóteses e das variáveis;
3. Seleção da amostra;
4. Recolha de dados;

5. Análise e discussão dos resultados por forma a solucionar o problema.

3.2 Formulação do Problema

A formulação do problema é o primeiro passo a ser dado num processo de investigação em CSH. Segundo Coutinho (2014:58):

O processo de investigação necessita ser planeado, desde o momento em que se selecciona a problemática, se formulam as hipóteses, se definem as variáveis e se escolhem os instrumentos, até à fase em que se interpretam e comunicam os resultados. Trata-se de tarefa fundamental em investigação, se não queremos que o resultado final seja um conjunto de dados e resultados inconsistentes e sem relevância para a investigação em CSH.

Em qualquer investigação que se faça, o problema existe sempre esteja ele explícito ou não. Esta investigação adota uma metodologia de cariz quantitativo, nesse caso a formulação do problema faz-se sob a forma de uma pergunta, ou sob a forma de um objetivo geral (Coutinho, 2014).

Segundo Coutinho (2014), o problema de investigação é fundamental devido ao facto de:

- Focar a investigação numa área concreta;
- Organizar o projeto, tornando-o coerente e atribuindo-lhe uma direção;
- Delimitar o estudo, definindo os obstáculos;
- Guiar a revisão de literatura para a questão central;
- Providenciar um referencial para a redação do projeto;
- Apontar para os dados necessários a obter.

O problema nesta investigação é formulado sob a forma de um objetivo principal: Confirmar que o PGQA só acrescenta mais valor à AI e por consequência à organização, se o juízo dos órgãos de gestão sobre o PGQA for favorável.

3.3 Hipóteses de Investigação

Uma hipótese é uma previsão de resposta para o problema de investigação que será aceite ou rejeitada depois de ser testada. Numa investigação, onde se façam inferências entre a amostra e a população é imprescindível a formulação das hipóteses nulas (Coutinho, 2014).

A hipótese nula é a formulação negativa da hipótese experimental, ou seja, é a hipótese alternativa, o seu objetivo é dar credibilidade, através da sua rejeição, às hipóteses defendidas pelo investigador (Coutinho, 2014).

Nesta investigação as hipóteses a testar são:

- H1: O valor acrescentado pelo PGQA ao DAI não é percecionado pelos órgãos de gestão;
- H2: Os recursos afetos à atividade de AI e o seu uso eficiente influenciam o valor que o PGQA acrescenta ao DAI;
- H3: Existe uma relação entre a conformidade com as normas de AI e o juízo dos órgãos de gestão sobre o PGQA;
- H4: Existe uma relação entre o âmbito e o tempo da atividade da função de AI e a conformidade com as normas de AI;
- H5: Existe uma relação entre os indicadores de desempenho utilizados e o valor que o PGQA acrescenta à organização.

A hipótese nula será a formulação negativa de todas as hipóteses supramencionadas.

3.4 Variáveis e sua Operacionalização

Uma variável é um atributo que expressa um conceito podendo assumir diferentes valores (Ary, Razavieh & Jacobs, 1989). A operacionalização de variáveis é um processo pelo qual se determinam correlações que possibilitam a sua classificação.

As variáveis podem classificar-se segundo diversos critérios. Nesta investigação utilizou-se um critério metodológico, pressupondo a classificação das variáveis em 4 tipos, para efeitos deste estudo apenas se irão utilizar 2 tipos variáveis, que são (Coutinho, 2014):

- Variável independente: É a variável que o investigador manipula, é aquela em que os grupos em estudo diferem, em que o investigador irá determinar o seu efeito;
- Variável dependente: É a variável cuja característica se altera quando o investigador aplica, suprime ou modifica a variável independente.

Na presente investigação foi considerada como variável independente o valor que é percecionado pelos órgãos de gestão relativo ao PGQA.

As variáveis dependentes neste estudo são:

- Os recursos afetos à atividade de AI;
- A conformidade com as Normas de AI relativas ao PGQA;
- O âmbito e o tempo da atividade da função de AI;
- Os indicadores de desempenho utilizados para medirem a atividade de AI.

3.5 População e Amostra

A população alvo nesta investigação serão empresas sediadas em Portugal, que tenham um DAI, designadamente as cotadas na bolsa de lisboa e as que fazem parte do setor empresarial do estado.

Foi selecionada uma amostra de 109 empresas, onde apenas se obteve resposta, através do preenchimento dos questionários de 25 CAE's e 11 órgãos de gestão, sendo esta a amostra deste estudo.

3.6 Procedimentos adotados

Após se ter definido o problema, as hipóteses, as variáveis e depois de selecionada a amostra, o passo seguinte será o processo de recolha dos dados.

O procedimento que vai ser utilizado para a recolha de dados é o inquérito com recurso a questionário. Os questionários são autoadministrados, assumem a forma de formulários impressos, sendo aplicável a variadíssimas situações e contextos.

Segundo Fortin (1999, 249), o questionário “é um dos métodos de colheita de dados que necessita das respostas escritas por parte dos sujeitos, sem assistência. São instrumentos de medida que traduzem os objetivos de um estudo com variáveis mensuráveis. ”

Procede-se em seguida à aplicação de dois inquéritos, um direcionado aos órgãos de gestão e o outro direcionado aos CAE's (apêndice A), ambos contêm, intencionalmente, as mesmas questões (23) para permitirem a confrontação dos conteúdos respondidos por cada um dos grupos de inquiridos. Os questionários foram enviados por correio electrónico, cujo conteúdo está expresso no apêndice B da tese, e foram respondidos nos meses de Março e Abril de 2018.

Depois de se obterem os dados, procede-se à análise dos mesmos recorrendo à estatística descritiva e à estatística inferencial. Na estatística descritiva os dados foram extraídos e

analizados com recurso à ferramenta *Microsoft Excel*. Para a estatística inferencial o tratamento dos dados foi feito, informaticamente, através do programa SPSS.

4. DISCUSSÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo iram-se apresentar, analisar e discutir os resultados que foram obtidos, em função de toda a informação recolhida a partir dos questionários tendo como suporte estudos publicados.

4.1 Estatística Descritiva

Tem como objetivo a apresentação, análise e interpretação de dados, através da formulação de tabelas e medidas. Em suma, transforma os dados em informação sem retirar inferências sobre a população de onde foi selecionada a amostra.

Primeiro, são apresentadas duas tabelas que enunciam o total dos inquiridos e o número de organizações, das quais os inquiridos fazem parte, públicas ou privadas. Depois para cada questão do questionário é apresentada uma tabela com o número (N) e a média (%) das respostas dadas pelos CAE's e órgãos de gestão, sendo antecedida da respetiva análise.

Tabela 4.1. Totalidade dos inquiridos

	N	Percentagem (%)
Órgãos de Gestão	11	31
CAE	25	69
Total	36	100

No total obtiveram-se 36 respostas ao inquérito por questionário, apenas 25 organizações de 109 responderam ao inquérito. Das 25 organizações, foram dadas 11 respostas pelos órgãos de gestão e 25 respostas pelos CAE's. Apesar do número de respostas ser reduzido, acredita-se que o seu número permita atingir o objetivo principal.

Tabela 4.2. Tipos de organização

	N	Percentagem (%)
Pública	19	76
Privada	6	24
Total	25	100

Das 25 organizações que responderam ao questionário, 19 são do setor empresarial do estado e 6 são do setor privado. É de salientar que das 19 organizações públicas, 12 pertencem ao serviço nacional de saúde.

Tabela 4.3. A importância da AI

	Importante (%)	N	Muito Importante (%)	N	Total (%)
Órgãos de Gestão	27,3	6	72,7	19	100
CAE's	24	3	76	8	100

Analisando a tabela, constata-se que a maioria dos órgãos de gestão (N=19, 72,7%) e dos CAE's (n= 8, 76%) consideram a AI como uma atividade muito importante para a sua organização.

Tabela 4.4. A abrangência da atividade de AI

	Sim (%)	N	Não (%)	N	Total (%)
Órgãos de Gestão	72,7	8	27,3	3	100
CAE's	68	17	32	8	100

A partir desta tabela, verifica-se que na maior parte das organizações (N=17, 68%) a AI abrange todas as suas áreas.

Tabela 4.5. A abrangência da atividade de AI nas participadas

	Sim (%)	N	Não (%)	N	Não tem (%)	N	Total (%)
Órgãos de Gestão	27,3	3	9,1	1	63,6	7	100
CAE's	28	7	16	4	56	14	100

De acordo com as respostas obtidas, confirma-se que mais de metade das 25 organizações objeto de estudo, não têm empresas participadas. Das 11 (42% = 100% - 56%) organizações, que têm empresas participadas, 7 (28%) referiram que a AI abrange todas as áreas das suas empresas participadas.

Tabela 4.6. Durabilidade do exercício da atividade de AI

	<5 Anos (%)	5-10 Anos (%)	11-20 Anos (%)	>20 Anos (%)	Total (%)
Órgãos de Gestão	9,1(N=1)	63,6(N=7)	18,2(N=2)	9,1(N=1)	100
CAE's	16 (N=4)	32 (N=8)	32(N=8)	20(N=5)	100

Face aos dados recolhidos, observa-se o seguinte: Existem 4 organizações em que a AI é exercida há pouco tempo, em 16 organizações a AI é exercida há menos de 20 anos e em 5 organizações a AI é exercida há mais de 20 anos.

Tabela 4.7. Número de auditores internos num DAI

	<3 (%)	3-5 (%)	6-10 (%)	11-20 (%)	>20 (%)	Total
Órgãos de Gestão	81,8 (N=9)	--	9,1 (N=1)	--	9,1 (N=1)	100
CAE's	60 (N=15)	20 (N=5)	4 (N=1)	4 (N=1)	12(N=3)	100

Face ao exposto, verifica-se que em 15 organizações (60% da amostra) o número de auditores internos num DAI é inferior a 3. Não seria expectável que existam menos de 3 auditores num DAI, dado que a maioria dos órgãos de gestão considera a AI muito importante para a sua organização (Tabela 4.3).

Tabela 4.8. Número de auditores internos face à atividade de AI

	Sim (%)	N	Não (%)	N	Total (%)
Órgãos de Gestão	9,1	1	90,9	10	100
CAE's	28	7	72	18	100

Com base nesta informação, constata-se que a maioria dos CAE's (N=18, 72%) e dos órgãos de gestão (N=10, 90,9%) considera que o número de auditores internos não é suficiente tendo em conta a atividade de AI desenvolvida.

Tabela 4.9. Os recursos utilizados na atividade de Auditoria Interna

	Sim (%)	N	Não (%)	N	Total (%)
Órgãos de Gestão	27,3	3	72,7	8	100
CAE's	48	12	52	13	100

A partir desta tabela, verifica-se que a maioria dos órgãos de gestão (n=8, 72,7%) considera que os recursos que estes disponibilizam aos auditores internos não são adequados, para que estes desempenhem a sua função. Mais de metade dos CAE's (n=13, 52%) também considera que os recursos que lhes são facultados não são adequados.

Tabela 4.10. Grau de liberdade e independência de ação concedido à AI

	Alto (%)	N	Médio (%)	N	Total (%)
Órgãos de Gestão	81,8	9	18,2	2	100
CAE's	68	17	32	8	100

Com base nesta tabela, constata-se que grande parte dos CAE's (n=17, 68%) e órgãos de gestão (n=9, 81,8%) consideram que o grau de liberdade e independência de ação concedido à atividade de AI, para analisar todos os aspetos operacionais e administrativos em todas as áreas da organização, é alto. Destaca-se que nenhum CAE ou órgão de gestão considerou baixo o grau de liberdade e independência de ação concedido à atividade de AI.

Tabela 4.11. Tecnologias de informação

	Utilização Básica de Tecnologias de Informação (TI) (%)	Utilização de TI no planeamento, gestão de recursos e armazenamento do conhecimento (%)	Utilização de TI no trabalho de campo, partilha de conhecimento, <i>reporting e follow up</i> (%)	Total
Órgãos de Gestão	36,4 (N=4)	27,3 (N=3)	36,4 (N=4)	100
CAE's	48 (N=12)	8 (N=2)	44 (N=11)	100

Face ao exposto, confirma-se que quase metade dos CAE's (n=12, 48%) utiliza de forma básica as TI na prestação dos seus serviços e que 11 CAE's (44%) utilizam as TI em todas as fases do processo de AI.

Tabela 4.12. Utilização dos indicadores de desempenho

	Sim (%)	N	Não (%)	N	Total (%)
Órgãos de Gestão	54,5	6	45,5	5	100
CAE's	52	13	48	12	100

Face aos dados recolhidos, verifica-se que pouco mais de metade dos CAE's (n=13, 52%) utiliza indicadores de desempenho para a função de AI.

Tabela 4.13. Tipos de indicadores de desempenho

	CAE's	Órgãos de Gestão
Custo total das auditorias face ao programado.	2	1
Duração total das auditorias face ao programado.	12	6
Poupança induzida pelas recomendações implementadas.	2	1
Satisfação dos auditores internos.	1	-
Contribuição para o desempenho global por parte do departamento de auditoria interna.	3	2
Satisfação dos <i>stakeholders</i> (qualidade dos relatórios, utilidade das recomendações e sua aplicabilidade,...).	6	2
N.º de recomendações implementadas.	10	6
OUTROS INDICADORES QUE FORAM UTILIZADOS:		
Grau de implementação do programa anual (quantitativo e qualitativo).	1	-
Cumprimento do plano de auditoria + Taxa de aprovação de relatórios de Auditoria Interna.	1	1
Percentagem de cumprimento do plano.	1	-

Com base nesta tabela, conclui-se que os indicadores de desempenho mais utilizados pelos CAE's para a função de AI são: A duração total de auditorias face ao programado, o número de recomendações implementadas e a satisfação dos *stakeholders*.

Tabela 4.14. Indicadores de desempenho e a avaliação da sua adequação

	Sim (%)	N	Não (%)	N	Total (%)
Órgãos de Gestão	83,3	5	16,7	1	100
CAE's	69	9	31	4	100

Com base nestes dados, conclui-se que mais de 2/3 dos CAE's consideram os indicadores de desempenho adequados face ao seu número e tipo.

Tabela 4.15. Número médio de horas anual de formação dos auditores internos

	10- 19	20- 39	40
Órgãos de Gestão	6	1	4
CAE's	13	6	6

Com base nesta informação, constata-se que em 19 DAI's os auditores internos frequentam, um número médio inferior a 40 horas de ações de formação anuais.

Tabela 4.16. Manual de AI

	Sim (%)	N	Não (%)	N	Total (%)
Órgãos de Gestão	72,7	8	27,3	3	100
CAE's	84	21	16	4	100

Face ao exposto, verifica-se que a maioria dos DAI (n=21, 84%) possui um manual de AI, onde nele constam as normas e procedimentos para o exercício da atividade.

Tabela 4.17. Normas de AI

	Sim (%)	N	Não (%)	N	Total (%)
Órgãos de Gestão	45,5	5	54,5	6	100
CAE's	84	21	16	4	100

Com base nos resultados obtidos, conclui-se que 21 CAE's (84%) têm conhecimento das normas de AI. Também se constata que os DAI's chefiados pelos CAE's que referiram ter conhecimento das normas, contêm um manual de AI (Tabela 4.16). Relativamente aos órgãos de gestão, menos de metade (N=5, 45,5%) declarou ter conhecimento das normas de AI.

Tabela 4.18. Nível de conformidade com as normas relativas ao PGQA

	CAE's	N	Órgãos de Gestão	N
Conformidade (%)	28,3	6	14,3	1
Conformidade Parcial (%)	66,7	14	57,1	3
Não Conformidade (%)	5	1	28,6	1
Total (%)	100		100	

Com base nos resultados obtidos, confirma-se que mais de metade dos CAE's segue parcialmente as normas relativas ao PGQA (66,7%). Um CAE afirma que não utiliza as normas apesar de este ter referido que conhece todas as normas de AI (Tabela 4.17).

Tabela 4.19. Os componentes do PGQA que foram implementados

	CAE's	Órgãos de Gestão
Avaliação Interna: Monitorização Contínua.	9	1
Avaliação Interna: Revisão Periódica.	11	2
Avaliação Externa feita pelo menos uma vez em cada 5 anos.	1	-
Reporte dos resultados, pelo menos anualmente, aos órgãos de gestão.	14	4
Reporte de não conformidade com as Normas.	5	1

Face ao exposto, dos CAE's que declararam seguir parcialmente as normas relativas ao PGQA (Tabela 4.18), verifica-se que a maior parte está em conformidade com as normas relativas à revisão periódica e ao reporte dos resultados. Note-se que apenas 5 CAE's, dos que declararam não estar em conformidade total com as normas (conformidade parcial), reportam essa não conformidade (parcial) aos órgãos de gestão.

Tabela 4.20. PGQA o valor que acrescenta à atividade de AI

	CAE's	N	Órgãos de Gestão	N
Acrescenta muito (%)	24	6	-	-
Sim (%)	72	18	90,9	10
Acrescenta Pouco (%)	4	1	9,1	1
Não (%)	-	-	-	-
Total (%)	100		100	

Com base nas respostas obtidas, verifica-se que a maior parte dos CAE's e órgãos de gestão considera que o PGQA acrescenta valor à organização, apesar de mais de metade dos CAE's seguir parcialmente as normas (Tabela 4.18).

Tabela 4.21. Vantagens inerentes à utilização do PGQA

Numa escala de 1 a 9 onde se apresentam a média das respostas (arredondamento por excesso)	CAE's	Órgãos de Gestão
Melhor uso de recursos.	7	7
Maior atenção à percepção e satisfação dos <i>stakeholders</i> .	6	7
Maior profissionalismo e maior proficiência dos auditores internos.	7	7
Sensação de cumprimento e de satisfação dos auditores internos.	7	7
Documentação sistemática e avaliação do desempenho de processos críticos.	7	7
Identificação de áreas críticas e de pontos de melhoria.	7	8
Melhora a reputação da organização.	8	7

A partir dos dados obtidos, verifica-se que os CAE's consideram que a maior vantagem inerente à utilização do PGQA é a melhoria da reputação que o programa irá proporcionar à organização. Os órgãos de gestão declararam que a maior vantagem inerente à utilização do programa é a identificação das áreas críticas e de pontos de melhoria.

Tabela 4.22 % do plano de AI utilizado no PGQA

	CAE's	N	Órgãos de Gestão	N
Nenhuma (%)	24	6	27,3	3
Menos de 5 por cento (%)	28	7	27,3	3
6 por cento a 24 por cento (%)	44	11	27,3	3
Mais de 25 por cento (%)	4	1	18,2	2
Total (%)	100		100	

Face ao exposto, constata-se que 24% dos CAE's declararam não utilizar o PGQA como parte do seu plano anual de AI, serão portanto os mesmos que referiram não estar em conformidade com as normas de AI relativas ao PGQA (Tabela 4.18).

Tabela 4.23 Tempo de aplicação do PGQA

	CAE's	N	Órgãos de Gestão	N
<5 anos (%)	48	12	56	6
5 a 10 anos (%)	33	8	33	4
11 a 20 anos (%)	14	4	11	1
>20 anos (%)	5	1	-	-
Total (%)	100		100	

Com base nos resultados obtidos, conclui-se que em quase 50% dos DAI o PGQA é aplicado em menos de 5 anos.

Tabela 4.24 Razões para se investir no PGQA

	CAE's	Órgãos de Gestão
Para identificar de forma mais eficaz e tempestiva, as áreas da organização que necessitem de melhorias.	15	9
De forma a estar em conformidade com as normas de AI.	15	4
Por forma a antecipar, conhecer, ou exceder as expectativas dos <i>stakeholders</i> .	10	2
Para aumentar o "Peso"/ Credibilidade da atividade de AI na organização.	12	7
De forma a melhorar a reputação da organização.	5	2

Para que a AI suporte mais a organização na definição e implementação da estratégia.	12	8
De forma a aumentar a eficácia do processo de relato financeiro.	6	3

De acordo com os resultados obtidos, averigua-se que 15 CAE's afirmaram que os principais motivos que justificam um maior investimento no PGQA são: Para estar em conformidade com as normas de AI e para identificar de forma mais eficaz e tempestiva, as áreas da organização que necessitem de melhorias. Os órgãos de gestão consideraram que as principais razões para o investimento no PGQA são: Um maior suporte da AI na definição e implementação da estratégia na organização, para identificar as áreas da organização que necessitem de melhorias e para a aumentar a credibilidade da AI na organização.

Tabela 4.25 Obstáculos que impedem um maior investimento no PGQA

	CAE's	Órgãos de Gestão
Custos financeiros.	13	3
Burocracia.	1	4
Não justifica o tempo perdido	1	1
Falta de recursos humanos	19	7
<i>Outros Obstáculos:</i>		
Sensibilização do órgão de decisão	1	-
Nível de maturidade da gestão não acompanha os modelos de controlo interno / gestão de risco / auditoria que a tutela quer implementar	1	-

Face ao exposto, verifica-se que segundo os CAE's os principais obstáculos que impedem um maior investimento no PGQA são: Custos financeiros e a falta de recursos humanos (conforme se verifica nas Tabelas 4.7 e 4.8). Os órgãos de gestão consideraram como principais obstáculos a burocracia e a falta de recursos humanos.

4.2 Estatística Inferencial

A estatística inferencial tem como objetivo a análise e interpretação de amostras, testando as hipóteses, de modo a inferir conclusões acerca da população.

O investigador desenha o seu plano de modo a que possa testar o efeito que as variáveis independentes têm nas variáveis dependentes, selecionando duas amostras de uma mesma população calculando a diferença entre as duas médias. Pode-se concluir que essa diferença resultou de uma simples coincidência ou se existiu de facto uma manipulação por parte da variável independente.

A inferência processa-se pela utilização de técnicas estatísticas que podem ser paramétricas ou não paramétricas. A opção pela utilização de testes paramétricos ou não paramétricos faz-se pelas condições que os testes exigem para a sua correta utilização (Coutinho, 2014).

Na análise paramétrica são exigidos parâmetros muito restritos que devem ser cumpridos cumulativamente, de modo a que se justifique a sua utilização (Coutinho, 2014):

- A escala da medida da variável tem que ser intervalar;
- A distribuição dos dados obtidos deve ser normal;
- As variâncias devem ser homogéneas;
- As observações devem ser independentes;

Procede-se então à análise das duas primeiras condições básicas que devem fundamentar a decisão por uma análise paramétrica ou não paramétrica, o que irá determinar o tipo de teste estatístico a utilizar, com vista a responder ao problema de investigação.

Tipo de Variável

Existem dois tipos de variáveis: qualitativas e quantitativas. As variáveis qualitativas indicam uma qualidade e podem apresentar-se numa escala nominal ou ordinal. As variáveis quantitativas podem apresentar-se numa escala intervalar. As variáveis qualitativas só podem ser analisadas se forem utilizados testes não paramétricos, enquanto que as variáveis quantitativas só podem ser utilizadas pelos testes paramétricos.

As variáveis dependentes e a variável independente, que foram estabelecidas no âmbito desta investigação são qualitativas e ordinais, pelo que terá que ser utilizado um teste não paramétrico, visto que o primeiro parâmetro não foi cumprido.

Normalidade

Para a aferir a normalidade dos dados da amostra é necessário fazer o teste de *Kolmogorov-Smirnov-Lilliefors* (Tabela 4.26) à variável independente e às variáveis dependentes.

Tabela 4.26 Teste de normalidade de Kolmogorov-Smirnov-Lilliefors

	Kolmogorov-Smirnov-Lilliefors	
	Estatísticas	P
Valor percebido pelos órgãos de gestão	0,345	0,006
Os recursos afetos à atividade de AI	0,152	0,0002
Conformidade com as normas de AI	0,189	0,0002
O âmbito e o tempo da atividade da função de AI	0,240	0,197
Os indicadores de desempenho utilizados para medirem a atividade de AI	0,216	0,0001

Conforme se verifica, excetuando numa variável, a distribuição dos dados referentes às variáveis não se enquadram na normalidade, dado que P é inferior a 0,05 (nível de significância atribuído). A análise não paramétrica deve ser utilizada quando não se cumprem qualquer um dos pressupostos requeridos para a utilização do teste paramétrico e quando a amostra é pequena.

Face ao referido anteriormente, determina-se que o teste a utilizar será não paramétrico e denomina-se por *Teste U de Mann-Whitney*.

Este teste atribui, ou não significado estatístico à diferença entre a média das respostas dos dois grupos (órgãos de gestão e CAE's). De modo a que com base nas respostas obtidas por estes dois grupos, se possa aferir a percepção do órgão de gestão e dos CAE's em relação ao PGQA. A razão dessa diferença deve-se à variável independente em questão pois esta manipula as outras variáveis.

O que neste estudo pode significar que a percepção do órgão de gestão sobre o PGQA põe em causa o valor que este pode acrescentar.

Para que se possa testar hipóteses primeiro é necessário estabelecer o nível de significância tendo em consideração os erros de tipo I e II.

Nível de significância

O nível de significância é a probabilidade que o investigador estabelece como limiar para a aceitação/ rejeição das hipóteses. Os investigadores em ciências sociais e em educação consideram que os acontecimentos que ocorram menos de 5% das vezes são improváveis de acontecer apenas por fruto do acaso (Coutinho, 2014).

Pelo que as hipóteses foram testadas com uma probabilidade de 95%, de onde resulta um nível de significância de 5% ($\alpha=0,05$). Este nível de significância permitiu afirmar com uma confiança de 95%, que caso se verificasse a validade da hipótese em estudo, deve-se pela existência de uma relação causal entre as variáveis e não por fruto do acaso.

Os critérios de decisão para os testes de hipóteses, baseiam-se no estudo das probabilidades, rejeitando-se a hipótese nula se o *p value* for inferior a 0,05 e aceita-se se superior a esse valor.

Erros de Tipo I e II

No decurso da análise estatística, uma hipótese verdadeira é aceite e uma outra é rejeitada. O erro de tipo I envolve rejeitar H_0 quando de facto, ela é verdadeira, e a sua probabilidade será igual ao nível de significância (facilmente manipulável). O erro de tipo 2 implica aceitarmos a H_0 sendo esta hipótese falsa. Para mitigar o erro de tipo 2 terá que se ter cuidados redobrados na planificação de uma investigação.

De seguida é apresentada uma tabela onde constam as hipóteses e as perguntas (apenas o número, no Apêndice A consta o conteúdo) do questionário. Para cada hipótese estarão associadas as questões que irão confirmar ou não a mesma.

Tabela 4.27 Hipóteses e Questões

Hipótese 1: O valor acrescentado pelo PGQA ao DAI não é percecionado pelos órgãos de gestão;	Esta hipótese irá, ou não, ser confirmada com base nas respostas às seguintes questões: 1,8,18,19,20, 22 e 23.
Hipótese 2: Os recursos afetos à atividade de AI e o seu uso eficiente influenciam o valor que o PGQA acrescenta ao DAI;	Esta hipótese irá, ou não, ser confirmada com base nas respostas às seguintes questões:5,6, 7,9,13 e 18.
Hipótese 3: Existe uma relação entre a conformidade com as normas de AI e o juízo dos órgãos de gestão sobre o PGQA;	Esta hipótese irá, ou não, ser confirmada com base nas respostas às seguintes questões: 14,15, 16,17,18 e 21.
Hipótese 4: Existe uma relação entre o âmbito e o tempo da atividade da função de	Esta hipótese irá, ou não, ser confirmada com base nas respostas às seguintes

AI e a conformidade com as normas de AI	questões: 2, 3, 4, 8, 16 e 21.
Hipótese 5: Existe uma relação entre os indicadores de desempenho utilizados e o valor que o PGQA acrescenta à organização.	Esta hipótese irá, ou não, ser confirmada com base nas respostas às seguintes questões: 10,11,12 e 18.

De modo a alcançar o objetivo principal, aplicou-se o teste de *U de Mann-Whitney*, para verificar se existem ou não diferenças estatisticamente significativas entre as variáveis em causa.

Tabela 4.28 O valor acrescentado pelo PGQA ao DAI não é percecionado pelos órgãos de gestão

<i>Teste de U de Mann-Whitney</i>			
CAE	Órgão de Gestão	Z	P
\bar{X}	\bar{X}		
55	61,35	-1,155	0,248

Para se saber se o valor acrescentado pelo PGQA ao DAI é, ou não percecionado pelos órgãos de gestão, em função dos grupos CAE's e órgãos de gestão, elaborou-se esta hipótese e para a testar utilizou-se o teste *U de Mann-Whitney*, de onde se salienta que não existem diferenças estatísticas significativas, uma vez que $p > 0,05$ ($p = 0,248$).

Tabela 4.29 Hipótese 2- Os recursos afetos à atividade de AI e o seu uso eficiente influenciam o valor que o PGQA acrescenta ao DAI

<i>Teste de U de Mann-Whitney</i>			
CAE	Órgão de Gestão	Z	P
\bar{X}	\bar{X}		
40,8	34,56	-0,943	0,346

Com esta hipótese procurou-se saber se os recursos afetos à atividade de AI e o seu uso eficiente influenciam o valor que o PGQA acrescenta ao DAI, em função dos grupos CAE's e órgãos de gestão. Deste modo, elaborou-se esta hipótese e para a sua validação utilizou-se o teste *U de Mann-Whitney*, confirmando-se que não existem diferenças estatísticas significativas, uma vez que $p > 0,05$ ($p=0,346$).

Tabela 4.30 Hipótese 3- Existe uma relação entre a conformidade com as normas de AI e o juízo dos órgãos de gestão sobre o PGQA

<i>Teste de U de Mann-Whitney</i>			
CAE	Órgão de Gestão	Z	P
\bar{X}	\bar{X}		
61,94	55,88	-0,314	0,753

Com esta hipótese procurou-se saber se existe uma relação entre a conformidade com as normas de AI e o juízo dos órgãos de gestão sobre o PGQA, em função dos grupos CAE's e órgãos de gestão. Deste modo, elaborou-se esta hipótese e para a sua validação utilizou-se o teste *U de Mann-Whitney*, de onde se realça que não existem diferenças estatísticas significativas, uma vez que $p > 0,05$ ($p=0,753$).

Tabela 4.31 Hipótese 4- Existe uma relação entre o âmbito e o tempo da atividade da função de AI e o valor que o PGQA acrescenta ao DAI

<i>Teste de U de Mann-Whitney</i>			
CAE	Órgão de Gestão	Z	P
\bar{X}	\bar{X}		
41	45	-0,577	0,564

Com esta hipótese procurou-se saber se existe uma relação entre o âmbito e o tempo da atividade da função de AI e o valor que o PGQA acrescenta ao DAI, em função dos grupos

CAE's e órgãos de gestão. Deste modo, elaborou-se esta hipótese e para a sua validação utilizou-se o teste *U de Mann-Whitney*, concluindo-se que não existem diferenças estatísticas significativas, uma vez que $p > 0,05$ ($p=0,564$).

Tabela 4.32 Hipótese 5- Existe uma relação entre os indicadores de desempenho utilizados e o valor que o PGQA acrescenta à organização.

<i>Teste de U de Mann-Whitney</i>			
CAE	Órgão de Gestão	Z	P
\bar{X}	\bar{X}		
63,57	76,23	-1,549	0,121

Com esta hipótese procurou-se saber se existe uma relação entre os indicadores de desempenho utilizados e o valor que o PGQA acrescenta à organização, em função dos grupos CAE's e órgãos de gestão. Deste modo, elaborou-se esta hipótese e para a sua validação utilizou-se o teste *U de Mann-Whitney*, de onde se verifica que não existem diferenças estatísticas significativas, uma vez que $p > 0,05$ ($p=0,121$).

4.3 Discussão dos Resultados

Os resultados obtidos nesta investigação devem ser contextualizados face à amostra que foi recolhida e como tal deve-se ter em consideração dois aspetos.

Primeiro aspeto – A dimensão da amostra: Com base na tabela 4.1 verifica-se que ao inquérito por questionário responderam 11 órgãos de gestão e 25 CAE's. Observa-se também que em 11 organizações responderam, simultaneamente, os CAE's e órgãos de gestão, e que em 14 organizações só responderam os CAE's. Em suma, foram enviados questionários por correio eletrónico a 109 organizações e responderam 25 organizações, constituindo-se desta forma a amostra desta investigação.

Segundo aspeto – O tipo de organização: Observando a tabela 4.2 constata-se que das 25 organizações que responderam ao questionário, 19 são do setor empresarial do estado sendo que 12 pertencem ao serviço nacional de saúde. Portanto quase metade das organizações desta amostra pertence ao serviço nacional de saúde, estas organizações

encontram-se legisladas pelo decreto-lei nº.18/2017. Este decreto estabelece os princípios e regras aplicáveis às unidades de saúde e aprova as especificidades estatutárias e os estatutos. Nos estatutos pode-se verificar que é obrigatório às entidades públicas empresariais que fazem parte do serviço nacional de saúde possuam serviços de AI e uma das suas competências é a de efetuar um controlo sobre as atividades desenvolvidas. Em suma, as entidades que se enquadram neste decreto não têm outra opção senão a de cumprir com toda legislação emitida pelo IIA sobre a AI. Portanto sabendo que a profissão de auditor interno não está, em sentido restrito, regulada em Portugal (a aplicação das normas emitidas pelo IIA é facultativa) a aplicação das normas neste caso é obrigatória (estando legislada), não sendo muito relevante a perceção que os órgãos de gestão têm sobre se o PGQA acrescenta ou não valor, pois não influencia a atividade desenvolvida pelos auditores internos. O que não desvaloriza o facto de ser importante perceber a opinião dos órgãos sobre a importância que o PGQA tem na AI, mas deve-se considerar este facto na discussão dos resultados. As outras 13 organizações encontram-se num contexto onde a aplicação das normas emitidas pelo IIA é facultativa.

Depois de serem contextualizados os dados que foram obtidos pela amostra procede-se à discussão dos resultados, validando ou não as hipóteses terminando com a resposta ao problema de investigação.

A hipótese 1 refere que o valor acrescentado pelo PGQA ao DAI não é percecionado pelos órgãos de gestão. Observando a tabela 4.27, onde consta que a hipótese 1 é confirmada com base nas respostas às seguintes questões do inquérito por questionário: 1,8,18,19, 20, 22 e 23.

A questão 1: “ Indique a importância que atribui à Auditoria Interna na sua empresa”. Observou-se na tabela 4.3, que a maioria dos órgãos de gestão (N=19, 72,7%) e dos CAE’s (n= 8, 76%) consideraram a AI como uma atividade muito importante para a sua organização. Os resultados que foram obtidos com esta questão foram muito positivos, visto que todos os inquiridos (CAE’s e órgão de gestão) consideraram a AI importante para o sucesso da organização.

A questão 8: “Considera que o grau de liberdade e independência de ação concedido à atividade de auditoria interna para analisar todos os aspetos operacionais e administrativos em todas as áreas da organização é: alto, médio ou baixo”. De acordo com a tabela 4.10, constata-se que grande parte dos CAE’s (n=17, 68%) e órgãos de gestão (n=9, 81,8%)

consideram que têm um grau alto de liberdade e independência de ação. Em suma, os resultados que foram obtidos foram notórios, dado que o acesso à informação é um dos fatores determinantes, para que o desempenho da atividade de AI seja positivo.

A questão 18: “Considera que o PGQA acrescenta valor à atividade de Auditoria Interna?”. Com base na tabela 4.20, verifica-se que a maior parte dos CAE’s (n=24, 96%) e órgãos de gestão (n=10, 90,9%) considera que o PGQA acrescenta valor à organização. Os resultados que foram obtidos com esta questão foram positivos, pode-se aferir que os órgãos de gestão têm uma percepção do valor que o PGQA acrescenta.

A questão 19: “De que forma o PGQA poderá acrescentar/ acrescentou valor à atividade de auditoria interna da sua Empresa?”. Com base na tabela 4.21, observa-se que em termos gerais que tanto os CAE’s como os órgãos de gestão consideraram que todas as opções que foram propostas (melhor uso de recursos, maior atenção à percepção e satisfação dos *stakeholders*, maior profissionalismo e maior proficiência dos Auditores Internos, sensação de cumprimento e de satisfação dos Auditores Internos, documentação sistemática e avaliação do desempenho de processos críticos, identificação de áreas críticas e de pontos de melhoria, melhora a reputação da organização) fazem com que o PGQA acrescente valor à organização. Não era expectável que não existisse nenhuma opção que se destacasse como sendo o principal fator que contribui para que o PGQA acrescente valor, sendo todos igualmente importantes.

A questão 20: “Que percentagem do plano de auditoria interna é dedicada ao PGQA?”. Na tabela 4.22, verifica-se que 24% (n=5) dos CAE’s e 27,3% dos órgãos de gestão (n=3) declararam não utilizar o PGQA como parte do seu plano anual de AI, e que quase metade dos CAE’s (N=11, 44%) utiliza o PGQA com relativa percentagem do plano de AI. Note-se que na questão 18 observou-se que 24 CAE’s consideraram a AI como sendo importante e nesta questão averigua-se que pelo menos 4 deles não utilizam o PGQA no seu plano, é uma situação curiosa que necessitava de um esclarecimento.

A questão 22: “Indique três motivos que considera justificarem um maior investimento no PGQA”. Na tabela 4.24, observa-se que tanto os CAE’s como órgãos de gestão consideraram que os 4 motivos que justificam um maior investimento no PGQA são: Para identificar de forma mais eficaz e tempestiva, as áreas da organização que necessitem de melhorias, aumentar a credibilidade da AI na organização, um maior suporte da AI na definição e implementação da estratégia na organização e a conformidade com as normas

de AI. Destaca-se a semelhança nas respostas dos 2 grupos, o que releva uma certa sintonia na percepção do valor que o PGQA acrescenta.

A questão 23: “Indique, os que considera ser, os principais obstáculos que impeçam um maior investimento no PGQA”. Na tabela 4.25, averigua-se que a escassez de recursos humanos é o principal obstáculo, apontado pelos órgãos de gestão e CAE’s, que impede um maior investimento no PGQA. Com estes resultados fica a questão: se os órgãos de gestão consideram que a AI é importante para a sua organização e se consideram que o PGQA acrescenta valor, porque não investem mais nos recursos humanos? Dado que os custos financeiros, não são considerados como um grande obstáculo (apenas 27% dos órgãos de gestão considerou os custos financeiros como um obstáculo).

De modo a verificar se existem ou não diferenças significativas entre a média das respostas obtidas entre os 2 grupos, aplicou-se o teste não paramétrico de *U de Mann-Whitney* e que com base na tabela 4.28 conclui-se que não existem diferenças estatísticas significativas, uma vez que $p > 0,05$ ($p = 0,248$).

Face aos dados obtidos, a conclusão desta análise é a de rejeição da hipótese 1. Na análise à estatística descritiva foi possível aferir que mesmo sem se efetuar o teste estatístico, que as respostas dadas pelos CAE’s e órgãos de gestão são semelhantes num sentido positivo, ou seja, ambos consideram: A AI importante, que o PGQA acrescenta valor, que o grau de liberdade dado aos auditores internos é alto e os mesmos motivos (principais) e obstáculos (principais) ao investimento no PGQA. O teste estatístico só foi confirmar o que se verificou na análise descritiva.

Não era esperado que a hipótese 1 fosse rejeitada, mas temos de ter em consideração a contextualização dos dados que foram obtidos com esta amostra, que já foi explicado no início deste subcapítulo, os resultados são positivos mas não vão ao encontro do contexto global. Num relatório publicado em 2016 pelo CBOK, com mais de 1000 respostas que representam 46 países relativo às normas internacionais de AI (ver capítulo 2.2.1 referente às normas profissionais da tese), verificou-se que a falta de auxílio dos órgãos de gestão em razão do custo face ao benefício (por não considerarem a AI importante e, por consequência, não têm a percepção do valor que o PGQA acrescenta à organização) influencia o uso das normas de AI.

A hipótese 2 refere que os recursos afetos à atividade de AI e o seu uso eficiente influenciam o valor que o PGQA acrescenta ao DAI. Observando a tabela 4.27, onde

consta que a hipótese 2 é confirmada com base nas respostas às seguintes questões do inquérito por questionário: 5,6, 7,9,13 e 18.

A questão 5: “Quantos colaboradores existem no departamento de Auditoria Interna da sua empresa?”. Com base na tabela 4.7, realçasse que em 15 organizações o número de auditores internos existentes num DAI seja inferior a 3. Com base nestes resultados, é possível aferir que muito dificilmente estas 15 organizações conseguirão cumprir com todos os requisitos necessários para a aplicação do PGQA, o que influencia o valor que este pode acrescentar.

A questão 6: “Considera suficiente o nº de colaboradores do departamento de Auditoria Interna face à atividade de auditoria interna desenvolvida?”. Com base na tabela 4.8, observa-se que a maior parte dos CAE’s e órgãos de gestão considera que o número de auditores internos não é suficiente. Na questão anterior verificou-se que o número de auditores existentes num departamento é reduzido, nesta questão confirma-se que os dois grupos têm noção de que o número não é suficiente. Na hipótese anterior concluiu-se que os órgãos de gestão percecionam o valor que o PGQA e que a AI acrescenta, porque não investiram mais nos recursos humanos?

A questão 7: “Os recursos colocados à disposição da Atividade de Auditoria Interna são adequados face ao desempenho da função?”. Com base na tabela 4.9, verifica-se que os órgãos de gestão e CAE’s (52%) consideram que os recursos que são disponibilizados aos auditores internos não são suficientes. Com base nestes resultados, confirma-se que não só os recursos humanos não são suficientes, como também os recursos materiais e técnicos não o são, condicionando deste modo a atividade dos auditores.

A questão 9: “ Em que medida a função de Auditoria Interna aproveita as vantagens das tecnologias de informação (TI) para melhorar a prestação dos seus serviços?”. Com base na tabela 4.11, verifica-se que: Em 12 DAI’s é feita uma utilização básica de TI, em 2 departamentos utilizam-se as TI no planeamento, gestão de recursos e armazenamento do conhecimento e que em 11 departamentos utilizam-se as TI em todo o processo de AI. Os resultados desta questão vão ao encontro dos resultados da questão 8 visto que 52% dos CAE’s consideram os recursos técnicos disponibilizados aos seus departamentos insuficientes (quantidade e qualidade), por isso se faz uma utilização básica de TI em quase 50% dos departamentos. Os CAE’s (48%) que na questão 8 consideraram como

suficientes os recursos técnicos que lhes foram disponibilizados utilizaram as TI em todo o processo de AI.

A questão 13: “Indique em média o número de horas que cada auditor interno dedica a ações de formação anualmente”. Com base na tabela 4.15, verifica-se que 13 CAE’s afirmaram que os auditores internos do seu departamento frequentam, um número médio inferior a 20 horas de ações de formação anuais. Observa-se também que apenas 6 CAE’s responderam que os auditores internos do seu departamento frequentam, um número médio de pelo menos 40 horas de ações de formação anuais. Face aos resultados obtidos conclui-se que apenas 6 departamentos contêm auditores internos com o certificado CIA, pois para que se mantenha o certificado é necessário que o auditor interno frequente 40 horas de ação de formação anual. Portanto em 19 departamentos verifica-se que existe uma aposta pouco significativa, por parte dos auditores internos, no desenvolvimento profissional contínuo (norma de AI 1230). Existindo, desta forma, o risco de não terem as competências necessárias para desenvolver a sua atividade de forma a acrescentar mais valor à organização, visto que a profissão de AI é dinâmica e está em constante crescimento.

De modo a verificar se existem ou não diferenças significativas entre a média das respostas obtidas entre os 2 grupos, aplicou-se o teste não paramétrico de *U de Mann-Whitney* e que com base na tabela 4.29 conclui-se que não existem diferenças estatísticas significativas, uma vez que $p > 0,05$ ($p=0,346$).

Face aos dados obtidos, a conclusão desta análise é a da validação da hipótese 2. Na análise à estatística descritiva verificou-se, com base nas respostas obtidas, que o número de recursos disponibilizados (humanos, técnicos e materiais) não são adequados face à atividade desenvolvida pelos auditores internos, o que influencia o uso das TI no processo de AI. Verificou-se também que os auditores internos não se focam muito no desenvolvimento profissional contínuo, apenas 6 departamentos contêm auditores certificados. Em suma, os CAE’s e órgão de gestão sabem que os recursos são escassos, o que influencia o seu uso eficiente e que os auditores internos, na sua maioria, não são certificados. Portanto dificilmente se irão cumprir os requisitos necessários para que o PGQA acrescente valor, pois esses requisitos necessitam de um número adequado de recursos e que os auditores internos detenham as competências necessárias. Os dados obtidos com a estatística inferencial revelam que não existe uma manipulação da variável independente, dado que as diferenças não são significativas, ou seja, que o valor que é

percecionado pelos órgãos de gestão relativo ao PGQA não influencia os recursos que são afetos à atividade de AI. Os valores obtidos com este teste estatístico estão em conformidade com a análise descritiva, visto que tanto os CAE's como os órgãos de gestão reconhecem que o PGQA acrescenta valor, e se existisse uma influência então os recursos a disponibilizar seriam os suficientes, promovendo o seu uso eficiente e, provavelmente, existiam mais DAI's com auditores internos certificados. Face ao contexto global existe, certamente, uma influência sendo a mesma apurada por dois estudos publicados pelo CBOOK com mais de 1000 respostas pertencentes a 46 países (ver introdução e ver capítulo 2.2.1 referente às normas profissionais). Nesses estudos verificou-se que dois dos motivos que levaram a que as práticas dos auditores internos diverjam com as normas sejam, precisamente, os recursos que são afetos à atividade de AI e o valor percecionado pela gestão e como são os órgãos de gestão que disponibilizam os recursos está deste modo evidente a influência. Deve-se ter por isso em consideração a contextualização dos dados que foram obtidos com esta amostra.

A hipótese 3 refere que existe uma relação entre a conformidade com as normas de AI e o juízo dos órgãos de gestão sobre o PGQA. Observando a tabela 4.27, onde consta que a hipótese 3 é confirmada com base nas respostas às seguintes questões do inquérito por questionário: 14,15,16,17,18 e 21.

A questão 14: “A atividade de auditoria interna possui um manual contendo as normas e procedimentos para a execução dos trabalhos?”. Com base na tabela 4.16, observa-se que existe um manual de AI em 21 DAI's. É importante que exista um manual de AI pois é a base de onde todos os auditores internos se apoiam para exercer a sua atividade e assegura a conformidade com as normas de AI. Naturalmente que nos 4 DAI's onde não existe um manual, é expectável que os auditores internos exerçam a sua atividade de uma forma desorganizada, ineficiente e ineficaz não estando em conformidade com as normas.

A questão 15: “Tem conhecimento das normas relativas à Auditoria Interna?”. Com base na tabela 4.17, observa-se que 21 CAE's e 5 (menos de metade) órgãos de gestão têm conhecimento das normas de AI. Face aos resultados obtidos verifica-se que os CAE's que responderam não ter conhecimento das normas de AI são os mesmos que na questão 14 declararam não ter um manual de AI no seu departamento, é o esperado dado que não as usam. Quanto aos órgãos de gestão, 6 afirmaram não ter conhecimento das normas não sendo essencial que as saibam. Devem os auditores internos marcar reuniões com a gestão, fazendo apresentações sobre matérias relativas à AI para que a gestão compreenda a sua

importância para a organização (pela confirmação da hipótese 1 conclui-se que compreende).

A questão 16: “Se respondeu "Sim" na questão anterior, indique o nível de conformidade que considera adequado no que respeita ao cumprimento das normas de auditoria interna por parte da empresa relativas ao Programa de Garantia de Qualidade e Aperfeiçoamento”. Com base na tabela 4.18, constata-se que :6 CAE’s declararam utilizar em conformidade total as normas, 14 CAE’s declaram utilizar parcialmente as normas e que 1 CAE declarou não utilizar as normas. Face aos resultados obtidos verifica-se que o CAE que declarou não utilizar as normas, possui um manual de AI (questão 14) e conhece as normas AI (questão 15), conclui-se por isso que o que consta no manual não vai ao encontro com o que consta nas normas. Observa-se ainda que de acordo com o modelo de maturidade da qualidade (ver o ponto 2.12.5) que: 5 CAE’s (os 4 CAE’s que na questão 15 afirmaram não conhecer as normas e o CAE que não utiliza as normas) estão na fase introdutória, 14 CAE’s na fase embrionária e 6 CAE’s na fase da conformidade.

A questão 17: “Caso a resposta à questão anterior seja “Conformidade Parcial”, indique quais os componentes do PGQA que foram implementados no departamento de Auditoria Interna da sua empresa.”. Com base na tabela 4.19, observa-se que: 9 CAE’s implementam a monitorização contínua, 11 CAE’s implementam a revisão periódica, 1 CAE implementa a avaliação externa, 14 CAE’s fazem o reporte dos resultados, pelo menos anualmente, aos órgãos de gestão e 5 CAE’s fazem o reporte de não conformidade com as normas. Face aos resultados obtidos averigua-se que os componentes menos implementados foram a avaliação externa e o reporte de não conformidade com as normas. A avaliação externa foi a menos implementada, será devido aos custos dessa mesma avaliação? Nesse caso poderiam ter optado pela autoavaliação com validação externa independente.

A questão 21: “Há quanto tempo o PGQA é aplicado na atividade de Auditoria Interna na sua empresa?”. Com base na tabela 4.23, observa-se que o PGQA é aplicado há menos de 5 anos em quase 50% (12) dos DAI. De certa forma justifica que no modelo de maturidade da qualidade grande parte dos CAE’s se encontre nas primeiras duas fases, devido ao pouco tempo de aplicação do PGQA.

De modo a verificar se existem ou não diferenças significativas entre a média das respostas obtidas entre os 2 grupos, aplicou-se o teste não paramétrico de *U de Mann-Whitney* e que

com base na tabela 4.30 conclui-se que não existem diferenças estatísticas significativas, uma vez que $p > 0,05$ ($p=0,753$).

Face aos dados obtidos, a conclusão desta análise é a da rejeição da hipótese 3. Na análise à estatística descritiva verificou-se, com base nas respostas obtidas, que grande parte dos CAE's conhece as normas e não utiliza totalmente as que são relativas ao PGQA, nomeadamente, as avaliações externas e que têm um manual de AI. Verifica-se também que o PQGA foi implementado há pouco tempo em 12 organizações. Conforme o que se aferiu na hipótese 1 os órgãos de gestão percebem o valor que o PGQA acrescenta, no entanto a maioria dos CAE's não utiliza totalmente as normas. Os dados obtidos com a estatística inferencial revelam que não existe uma manipulação da variável independente, dado que as diferenças não são significativas, ou seja, que o valor que é percebido pelos órgãos de gestão relativo ao PGQA não influencia a conformidade com as normas relativas ao PGQA. Os valores obtidos com este teste estatístico estão em conformidade com a análise descritiva, visto que tanto os CAE's como os órgãos de gestão reconhecem que o PGQA acrescenta valor, e se existisse uma relação entre as variáveis todos os CAE's aderiam totalmente às normas relativas ao PGQA. Face ao contexto global a hipótese 3 seria válida, porque existe uma relação, podendo a mesma ser observada num estudo publicado pelo CBOOK com mais de 1000 respostas pertencentes a 46 países (ver introdução). Nesse estudo verificou-se que um dos fatores que justifica a não adoção total das normas relativas ao PGQA é o valor percebido pela gestão. Deve-se ter por isso em consideração a contextualização dos dados que foram obtidos com esta amostra.

A hipótese 4 refere que existe uma relação entre o âmbito e o tempo da atividade da função de AI e a conformidade com as normas de AI. Observando a tabela 4.27, onde consta que a hipótese 4 é confirmada com base nas respostas às seguintes questões do inquérito por questionário: 2,3,4,8,16, e 21.

A questão 2: "O âmbito da Atividade de Auditoria Interna abrange todas as áreas da sua empresa?". Com base na tabela 4.4, observa-se que em 17 organizações se permite que a atividade de AI abranja todas as suas áreas. Com base nestes resultados confirma-se que as 17 organizações que permitem que a AI abranja todas as suas áreas são as mesmas que na questão 8 oferecem liberdade e independência de ação à atividade de AI, para analisar todos os aspetos operacionais e administrativos em todas as áreas da organização.

A questão 3:” O âmbito da Atividade da função de Auditoria Interna abrange todas as empresas participadas”. Com base na tabela 4.5, verifica-se que das 11 organizações, que têm empresas participadas, 7 referiram que a AI abrange todas as áreas das suas empresas participadas.

A questão 4:” Há quanto tempo existe atividade de Auditoria Interna na sua empresa?”. Com base na tabela 4.6, averigua-se o seguinte: Existem 4 organizações em que a AI é exercida há menos de 5 anos e 8 organizações cuja AI é exercida há menos de 10 anos. Com base nos resultados obtidos constata-se que as 12 organizações cuja a atividade de AI é exercida há pouco tempo, serão as mesmas que na questão 21 declararam que aplicam o PGQA há menos de 5 anos. O que explica a não adesão às normas na sua totalidade pela maioria dos CAE’s (questão 16), situando-se a AI nesses DAI’s nas duas primeiras fases do modelo de maturidade da qualidade.

De modo a verificar se existem ou não diferenças significativas entre a média das respostas obtidas entre os 2 grupos, aplicou-se o teste não paramétrico de *U de Mann-Whitney* e que com base na tabela 4.31 conclui-se que não existem diferenças estatísticas significativas, uma vez que $p > 0,05$ ($p=0,564$).

Face aos dados obtidos, a conclusão desta análise é a da validação da hipótese 4. Na análise à estatística descritiva verificou-se, com base nas respostas obtidas, que mais de metade das organizações objeto de estudo permite que a atividade de AI abranja todas as suas áreas, oferecendo liberdade e independência na sua ação, estando a atividade de AI em conformidade (total/ parcial) com as normas. As organizações que não permitem que a atividade de AI não cubra todas as suas áreas, não concedem liberdade e independência na sua ação, estando a atividade de AI em não conformidade ou em conformidade parcial com as normas. Portanto com base nestes resultados conclui-se que o âmbito da atividade de AI influencia a conformidade com as normas, porventura o tempo da atividade de AI também influencia a conformidade com as normas em virtude com a análise feita à questão 4. Os dados obtidos com a estatística inferencial revelam que não existe uma manipulação da variável independente, dado que as diferenças não são significativas, ou seja, que o valor que é percecionado pelos órgãos de gestão relativo ao PGQA não manipula o âmbito e o tempo da atividade da função de AI.

A hipótese 5 refere que existe uma relação entre os indicadores de desempenho utilizados e o valor que o PGQA acrescenta à organização. Observando a tabela 4.27, onde consta que

a hipótese 5 é confirmada com base nas respostas às seguintes questões do inquérito por questionário: 10,11,12 e 18.

A questão 10: “Foram definidos indicadores de desempenho para a função de auditoria Interna?”. Na tabela 4.12, observou-se que 13 CAE’s afirmaram utilizar indicadores de desempenho para medir a função de AI. Com estes resultados fica a questão: quanto aos CAE’s que afirmam não utilizar indicadores de desempenho para medir a função de AI, como aplicam o PGQA (visto que pelas respostas obtidas com a questão 18 consideram que acrescenta valor), nomeadamente as avaliações internas, sem métricas de desempenho?

A questão 11: “Se respondeu “Sim” na questão anterior, quais foram esses indicadores?”. Na tabela 4.13, verificou-se que os indicadores de desempenho mais utilizados pelos CAE’s são: A duração total de auditorias face ao programado, o número de recomendações implementadas e a satisfação dos *stakeholders*.

A questão 12: “Se respondeu “Sim” na questão 10, considera adequado o número e o tipo de indicadores utilizados?”. Na tabela 4.14, observou-se que 9 CAE’s, dos 13 que utilizam os indicadores, consideram os indicadores adequados face ao número e ao tipo.

De modo a verificar se existem ou não diferenças significativas entre a média das respostas obtidas entre os 2 grupos, aplicou-se o teste não paramétrico de *U de Mann-Whitney* e que com base na tabela 4.32 conclui-se que não existem diferenças estatísticas significativas, uma vez que $p > 0,05$ ($p=0,121$).

Face aos dados obtidos, a conclusão desta análise é a de rejeição da hipótese 5. Na análise à estatística descritiva verificou-se, com base nas respostas obtidas, que apenas em 13 DAI’s são utilizados pelos auditores internos indicadores de desempenho e que em 4 departamentos os CAE’s consideram os indicadores insuficientes. A hipótese 5 seria válida se os CAE’s ao considerarem que o PGQA acrescenta valor, utilizassem (todos os CAE’s) os indicadores de desempenho de forma adequada, não existindo relação. Os dados obtidos com a estatística inferencial revelam que não existe uma manipulação da variável independente, dado que as diferenças não são significativas, ou seja, que o valor que é percebido pelos órgãos de gestão relativo ao PGQA não influencia os indicadores de desempenho utilizados para medirem a atividade de AI. Os valores obtidos com este teste estatístico estão em conformidade com a análise descritiva, visto que tanto os CAE’s como os órgãos de gestão reconhecem que o PGQA acrescenta valor, e se existisse uma relação todos os CAE’s utilizariam os indicadores de desempenho.

Em suma, as hipóteses 1,3 e 5 foram rejeitadas e as hipóteses 2 e 4 foram aceites. Com a análise das hipóteses e com o suporte da revisão de literatura (nomeadamente os estudos publicados sobre o PGQA), determina-se que o objetivo principal desta investigação foi atingido, ou seja, confirma-se que o PGQA só acrescenta mais valor à AI e às organizações se o juízo dos órgãos de gestão for favorável.

5. CONCLUSÃO

Esta investigação tem como objetivo principal confirmar que o PGQA só acrescenta mais valor à AI e por consequência à organização, se o juízo dos órgãos de gestão sobre o PGQA for favorável.

Esta investigação proporciona um maior conhecimento teórico sobre o valor que um PGQA acrescenta à atividade de AI e por consequência às empresas, e também permite obter uma visão geral sobre o juízo que é feito pelos órgãos das empresas sobre o PGQA.

A investigação permitiu que o objetivo principal fosse alcançado, começa-se deste modo a evidenciar as principais conclusões da investigação tendo como suporte os estudos publicados pelo CBOK.

A 1ª hipótese faz referência sobre se os órgãos de gestão percecionam o valor que o PGQA acrescenta. De acordo com os resultados obtidos confirma-se que os órgãos de gestão percecionam esse valor. Os resultados não vão ao encontro dos resultados do estudo publicado em 2016 pelo CBOK, relativo às normas internacionais de AI, onde se verificou que a falta de auxílio dos órgãos de gestão em razão do custo face ao benefício influencia o uso das normas de AI, em específicas as normas relativas ao PGQA.

A 2ª hipótese faz alusão sobre se os recursos afetos à atividade de AI e o seu uso eficiente influenciam o valor que o PGQA acrescenta à organização. Face aos dados obtidos, confirma-se que o valor que é percecionado pelos órgãos de gestão relativo ao PGQA não influencia os recursos que são afetos à atividade de AI. Os resultados obtidos não vão ao encontro do que consta nos dois estudos publicados pelo CBOK, onde se verificou que dois dos motivos que levaram a que as práticas dos auditores internos divirjam com as normas sejam os recursos que são afetos à atividade de AI e o valor percecionado pela gestão. Como são os órgãos de gestão que disponibilizam os recursos, existe uma influência.

A 3ª hipótese procura determinar se existe uma relação entre a conformidade com as normas de AI e o juízo dos órgãos de gestão sobre o PGQA. A conclusão foi que não existe relação, porque os órgãos de gestão percecionam o valor que o PGQA acrescenta, todavia a maioria dos CAE's não utiliza totalmente as normas. De acordo com um estudo publicado pelo CBOK verificou-se que um dos fatores que justifica a não adoção total das

normas relativas ao PGQA é o valor percebido pela gestão, não indo ao encontro com os resultados obtidos.

Na 4ª hipótese pretende-se determinar se existe uma relação entre o âmbito e o tempo da atividade da função de AI e a conformidade com as normas de AI. Os resultados obtidos confirmam essa relação mais de metade das organizações objeto de estudo permite que a atividade de AI abranja todas as suas áreas, oferecendo liberdade e independência na sua ação, estando a atividade de AI em conformidade com as normas. As organizações que não permitem que a atividade de AI não cubra todas as suas áreas, não concedem liberdade e independência na sua ação, estando a atividade de AI em não conformidade com as normas.

Na 5ª hipótese pretende-se conferir se existe uma relação entre os indicadores de desempenho utilizados e o valor que o PGQA acrescenta à organização. Com base nos resultados obtidos conclui-se que não existe relação, dado que tanto os CAE's como os órgãos de gestão reconhecem que o PGQA acrescenta valor, e se existisse uma relação todos os CAE's utilizariam os indicadores de desempenho e não apenas 13 em 25.

Tendo apenas em conta o que foi analisado pela estatística descritiva e inferencial verifica-se que não existem diferenças estatisticamente significativas (mesmo que fossem significativas tinha de se considerar a limitação relativa ao tipo de organização) entre as respostas dadas pelos CAE e órgão de gestão, ou seja que o juízo dos órgãos de gestão sobre o PGQA não influencia o valor que este acrescenta. Não sendo, deste modo, possível alcançar o objetivo principal desta investigação, porque se o juízo dos órgãos de gestão influenciasse o valor que o PGQA acrescenta, estes disponibilizariam os recursos técnicos, financeiros e humanos necessários, para que a atividade de AI esteja em conformidade total com as normas de AI relativas ao PGQA. O objetivo principal só é alcançado com recurso aos estudos publicados pelo CBOK. Sabendo que o PGQA só acrescenta valor se quem o implementar o faça em conformidade total com as normas de AI, tornando a atividade de AI mais eficaz, o que trará benefícios às organizações auxiliando-as a alcançar os seus objetivos. E que um dos estudos publicados pelo CBOK afirma que um dos motivos principais que justificam o porquê dos CAE's não aderirem totalmente às normas de AI relativas ao PGQA são os órgãos de gestão considerarem que o programa não é relevante para a organização. Está, desta forma, implícito que o juízo dos órgãos de gestão influencia o valor que o PGQA acrescenta. Face ao exposto, conclui-se que o objetivo principal desta investigação foi atingido.

Limitações do estudo

Este estudo teve como principal limitação a dificuldade na obtenção das respostas aos questionários enviados à população em estudo (109), que se repercutiu na amostra, ou seja, o número de respostas não correspondeu às expectativas, uma vez que se circunscreveu apenas a 25 CAE's e 11 órgãos de gestão.

Nesta investigação pretendia-se focar, no que respeita aos órgãos de gestão, nas comissões de auditoria, por ser um órgão de fiscalização e por ser o órgão a quem a AI reporta funcionalmente. A comissão de auditoria é o único dos órgãos de gestão que tem a informação e as competências necessárias para responder aos inquéritos por questionário. Tendo em conta o facto de existir uma reduzida probabilidade das pessoas que fazem parte da comissão responderem ao inquérito, optou-se por considerar como aptos para responderem ao questionário todos os órgãos de gestão, de modo a ampliar o número de respostas ao questionário. Existindo o risco de as respostas que foram obtidas pelos órgãos de gestão sejam de pessoas que não tenham a informação e/ou competências necessárias para responderem ao questionário.

Uma outra limitação, que deriva do facto de a amostra ser de reduzida dimensão, foi o tipo de organização, das 25 organizações que responderam ao questionário, 19 são do setor empresarial do estado sendo que 12 pertencem ao serviço nacional de saúde estando legisladas pelo decreto-lei nº.18/2017 (aprova os estatutos). Nos seus estatutos pode-se verificar que é obrigatório às entidades que possuam AI e que os auditores internos efetuem um controlo sobre as atividades desenvolvidas. Portanto sabendo que a profissão de auditor interno não está, em sentido restrito, regulada em Portugal (a aplicação das normas emitidas pelo IIA é facultativa) a aplicação das normas neste caso é obrigatória (estando legislada). Por outras palavras, a perceção dos órgãos de gestão dessas empresas sobre se o PGQA acrescenta ou não valor não influencia, a função da AI, pois os auditores devem cumprir com o que está legislado. Tendo em conta a análise que foi feita no capítulo 4.3 é necessário também considerar que como mais metade das respostas foram obtidas pelo serviço nacional de saúde, está deste modo a respetiva análise enviesada para a “realidade” do setor da saúde.

Sugestões para investigações futuras

Os dados que foram recolhidos são do tipo quantitativo, uma sugestão seria dar continuidade a este estudo numa ótica qualitativa através da entrevista, procurando responder designadamente a algumas questões feitas e que ficaram por responder no subcapítulo da análise e discussão dos resultados.

Tendo em conta as limitações que foram apresentadas, sugere-se que se dê continuidade ao estudo procurando obter uma amostra representativa, alargando o estudo para outros países. Tendo por isso em consideração outras variáveis que irão influenciar a análise como por exemplo: O ambiente, as leis e a cultura de cada país.

Com o objetivo de aumentar o conhecimento sobre a qualidade da AI, sugere-se que se façam investigações onde se relacione o conceito de qualidade com a eficácia da AI, verificando por exemplo se a eficácia da AI depende do juízo que os órgãos de gestão fazem sobre a AI, influenciando a qualidade do serviço.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Albino,F.M. (2014). O IPAI e a profissão de Auditor Interno. *Revista de Auditoria Interna*, 50, 14-16. Retirado de: http://www.ipai.pt/fotos/gca/50_site_1502473842.pdf.
- Albuquerque, F. Ribeiro, C. Mota, T. (2009). A Gestão e a Auditoria: Antecedentes Históricos. *Revista de Auditoria Interna*, 33,20-23.Retirado de: http://www.ipai.pt/fotos/gca/33_1502473344.pdf
- Almeida, D. (2007). *Avaliação da Qualidade da Auditoria Interna*. Paper apresentado na Assembleia do IPAI . Lisboa.
- Arens,A.A.,Beasley,M.S.,& Elder,R.J.(2012). *Auditing and Assurance Services An Integrated Aproach*. New Jersey: Pearson Education, Inc. ISBN: 978-0-13-257595-9.
- Ary,D.,Razavieh,A.,& Jacobs,L.(1989). *Introduccion a la investigation pedagógica*. México: Macgraw Hill, S.A.
- Augusto,J.S.(2016). *A importância do Instituto Português de Auditoria Interna no desenvolvimento da auditoria interna em Portugal*. (Dissertação de Mestrado). Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa.
- Bailey,J.A.(2016). *Looking to the Future for Internal Audit Standards: Standards Updates, Usage, and Conformance*. Retirado de: <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/2016-CBOK-Looking-to-the-Future-for-IA-Standards-Portuguese.pdf>.
- Barata, S.A. (1996). *CONTABILIDADE, AUDITORIA E ÉTICA NOS NEGÓCIOS*.Lisboa: Editorial Notícias. ISBN: 972-46-1045-4.
- Boghean,F.(2016). INDICATORS THAT CAN BE USED TO MEASURE PERFORMANCE IN THE INTERNAL AUDITING ACTIVITIES. *USV Annals of Economics & Public Administration* , 16, 112-117. ISSN: 22853332.Retirado de: <http://eds.b.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=4&sid=2c53d827-e765-4451-9665-f0bde4139ed2%40sessionmgr120>.
- Costa,C.B.(2014). Auditoria e o seu meio envolvente. In B.Costa, *Auditoria Financeira: Teoria & Prática* (10ª edição, 43-126). Lisboa: Rei dos Livros.ISBN: 978-989-8305-64-0.

Coutinho,P.C. (2014). *Metodologias de Investigação em Ciências Sociais e Humanas: Teoria e Prática*. Coimbra: Edições ALMEDINA, S.A. ISBN: 978-972-40-5610-4.

Decreto-Lei n.º 18/2017, de 10 de Fevereiro

ECIIA. *Our Members*. [Consultado. 6 Março. 2018]. Retirado de: <http://www.eciia.eu/what-we-do/our-members/>

Figueiredo, A.C. (2014). *A Importância da Auditoria Interna para as organizações empresariais. Estudo de caso em empresas Angolanas*. (Dissertação de Mestrado). Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, Barcelos.

Fortin,M.F. (1999), “O processo de Investigação: da concepção à realização”, 2ª Ed., Loures: Lusociência.

IAIES. *Evaluación de Calidad*. [Consultado. 10 Março. 2018]. Retirado de: <https://auditoresinternos.es/servicios-para-dais/evaluaci%C3%B3n-de-calidad-qa>

IIA. *Mission of Internal Audit*. [Consultado. 6 Março. 2018]. Retirado de: <https://global.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx>

IIA. *The IPPF: The Framework for Internal Audit Effectiveness*. [Consultado. 13 Março. 2018]. Retirado de: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Mission-of-Internal-Audit.aspx>

IIA. *Path to Quality*. [Consultado. 15 Março. 2018]. Retirado de: https://na.theiia.org/services/quality/Public_Documents/Path%20to%20Quality.pdf

IIA. *Continuing Professional Education Policy: Requirements for Certification and Qualification Programs*. [Consultado. 30 Março. 2018]. Retirado de: <https://na.theiia.org/certification/Public%20Documents/CPE-Policy.pdf>

IIA.(2017).*Quality Assessment Manual for the Internal Audit Activity*. [Consultado. 10 Fevereiro]. Retirado de: [https://na.theiia.org/services/quality/Public_Documents/Quality-Assessment-Manual-Chapter-1 .pdf](https://na.theiia.org/services/quality/Public_Documents/Quality-Assessment-Manual-Chapter-1.pdf) https://na.theiia.org/services/quality/Public_Documents/Quality-Assessment-Manual-Chapter-2.pdf https://na.theiia.org/services/quality/Public_Documents/Quality-Assessment-Manual-Chapter-3.pdf https://na.theiia.org/services/quality/Public_Documents/Quality-Assessment-Manual-Chapter-4.pdf https://na.theiia.org/services/quality/Public_Documents/Quality-Assessment-Manual-Chapter-5.pdf.

- IPAI.(2009). *Práticas Recomendadas -IPAI*. Retirado de http://www.ipai.pt/fotos/gca/pa_01_2009_portuguese_1427302863.pdf
- IPAI.(2012). *Auditoria Interna e os desafios da eficácia*. Retirado de: <http://www.ipai.pt/gca/index.php?id=246>
- IPAI. (2013). *ENQUADRAMENTO INTERNACIONAL DE PRÁTICAS PROFISSIONAIS DE AUDITORIA INTERNA*. Retirado de <http://www.ipai.pt/gca/index.php?id=58>
- IPAI.(2014a). *Auditoria Interna A importância crescente da prevenção*. [Consultado. 10 Fevereiro. 2018]. Retirado de: <http://www.ipai.pt/gca/index.php?id=344>.
- IPAI.(2014b). *Desenvolvimento do Plano de Auditoria Interna*. [Consultado. 12 Fevereiro. 2018]. Retirado de: http://www.ipai.pt/fotos/gca/kpmg_desenvolvimento_do_plano_de_auditoria_interna_1417016420_1502736076.pdf.
- IPAI. *O IPAI – Introdução*. [Consultado. 3 Março. 2018]. Retirado de: <http://www.ipai.pt/gca/index.php?id=32>
- IPAI. *Certificações IIA*. [Consultado. 30 Março. 2018]. Retirado de: IPAI. *O IPAI – Introdução*. [Consultado. 3 Março. 2018]. Retirado de: <http://www.ipai.pt/gca/index.php?id=32>
- Kagermann,H.,Kinney,W.,Küting,K.,&Weber,C.P.(2008). *Internal Audit Handbook*. Berlin: Springer. ISBN: 978-3-540-70886-5.
- Martins,I.,& Morais,G. (2013). *Auditoria Interna: Função e Processo*. Coimbra: Áreas Editora.ISBN: 978-989-8058-81-2.
- Martins, S.A. (2013). *A Importância da Auditoria Interna e a Avaliação do Desempenho da Organização. Estudo de Caso do Sector do Calçado. Comparação Internacional*. (Dissertação de Mestrado). Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Porto.
- Moeller, Robert R. (2009).*Brink's Modern Internal Auditing: a Common Body of Knowledge*. 7ª ed. New Jersey: John Wiley & Sons. ISBN 978-0-470-29303-4.
- O'Laughlin, C. & Swauger, J.(2016). *Internal Audit Quality Assurance and Improvement. A call to Action*. Retirado de <http://www.thelia.org/goto/CBOK> .
- Oliveira,N. (2016). *Avaliação da Qualidade da Auditoria (QA&IP)*. Paper apresentado no ISCAL. Lisboa.

- Pickett, K. H. Spencer. (2007). *The Essential Handbook of Internal Auditing*. West Sussex: John Wiley & Sons. ISBN 0-470-01316-8.
- Pinheiro, J.L. (2014). *Auditoria Interna - Manual Prático para Auditores Internos*. Lisboa: Editora Rei dos Livros. ISBN: 978-989-8305-74-9.
- Pinheiro, J.L. (2015). Risco, controlo e auditoria: que paradigma. *Revista de Auditoria Interna*, 58, 11-13. ISSN: 2183-346X. Retirado de: http://www.ipai.pt/fotos/gca/rev_58_vers_final_formato_digital_23marf_142713328_9_1502474170.pdf.
- Pinheiro, J. (2016). Avaliação da auditoria interna. *Revista de Auditoria Interna*, 64, 05-06. ISSN: 2183 3451. Retirado de http://www.ipai.pt/fotos/gca/rev_64_digitalv1_1476203939_1502474045.pdf
- Pinheiro, J.L. (2017). Auditoria Interna. *Revista de Auditoria Interna*, 67, 14-19. ISSN: 2183-346X. Retirado de http://www.ipai.pt/fotos/gca/2017_rev_67_v_online_17_jul2017_1_1500994501.pdf.
- Pitt, A., Armstrong, G., Lamothe, J., Grobler, J. & Haege, M. (2012). *Quality Assurance and Improvement Program. Practice Guide*. Retirado de <http://globaliia.org/standards-guidance>.
- Riegel, B. (2015). *5 reasons to have an External Quality Assessment*. [consultado em 2 de Julho, 2018]. Retirado de: https://www.theiia.org/sites/auditchannel/Pages/video.aspx?v=B1eWpzdZr19C1Sreo9SFCE3t_naw4d4y
- Rose, J. (2016). *The Top 7 Skills CAEs Want: Building the Right Mix of Talent for Your Organization*. Retirado de: <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/2016-CBOK-Top-7-Skills-CAEs-Want-Portuguese.pdf>.
- Sawyer, B.L., Dittenhofer, A.M., & Scheiner, H.J. (2003). *Internal Auditing. The Practice of Modern Internal Auditing*. Florida: The Institute of Internal Auditors. ISBN: 0-89413-509-0.
- Seago, J. (2015). *Delivering on the Promise: Measuring Internal Audit Value and Performance*. Retirado de: <https://na.theiia.org/iiaf/Public%20Documents/Delivering-on-the-Promise-Portuguese.pdf>

APÊNDICE A – Inquérito por Questionário

Programa de Garantia de Qualidade e de Aperfeiçoamento o Valor que Acrescenta às Empresas

O presente questionário foi elaborado no âmbito da realização de uma dissertação de mestrado em Auditoria no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL), cujo tema é: " Auditoria Interna: O Programa de Garantia de Qualidade e de Aperfeiçoamento. O Valor que Acrescenta às Empresas", sob a orientação do Prof. Arménio Breia. Esta investigação tem como objetivo principal confirmar se o PGQA só acrescenta mais valor à AI e por consequência à organização, se o juízo dos órgãos de gestão sobre o PGQA for favorável.

O Questionário é composto por 23 questões, sendo 5 minutos o tempo médio de resposta. Os dados recolhidos neste questionário serão tratados estatisticamente e nunca de forma individual.

As suas respostas são essenciais para o desenvolvimento da investigação, sendo as mesmas utilizadas unicamente para fins de investigação.

É assegurado o anonimato da sua participação e a confidencialidade da informação aqui expressa.

Por favor, responda com o máximo de sinceridade, apenas interessa a sua opinião, pelo que não existem respostas certas ou erradas.

Grato pela colaboração,

Ruben Costa

1. Indique a importância que atribui à Auditoria Interna na sua empresa.

- Não é Importante
- Pouco Importante
- Importante
- Muito Importante

2.O âmbito da Atividade de Auditoria Interna abrange todas as áreas da sua empresa?

- Sim
- Não

3. O âmbito da Atividade da função de Auditoria Interna abrange todas as empresas participadas (subsidiárias)?

- Sim
- Não
- Não tem empresas participadas

4. Há quanto tempo existe atividade de Auditoria Interna na sua empresa?

- Menos 5 anos
- 5 -10 anos
- 11 - 20 anos
- Mais de 20 anos

5. Quantos colaboradores existem no departamento de Auditoria Interna da sua empresa?

- Menos de 3
- 3 - 5
- 6-10
- 11-20
- Mais de 20

6. Considera suficiente o nº de colaboradores do departamento de Auditoria Interna face à atividade de auditoria interna desenvolvida?

- Sim
- Não

7. Os recursos colocados à disposição da Atividade de Auditoria Interna são adequados face ao desempenho da função?

- Sim
- Não

8. Considera que o grau de liberdade e independência de ação concedido à atividade de auditoria interna para analisar todos os aspetos operacionais e administrativos em todas as áreas da organização é:

- Alto
- Médio
- Baixo

9. Em que medida a função de Auditoria Interna aproveita as vantagens das tecnologias de informação (TI) para melhorar a prestação dos seus serviços?

- Utilização Básica de TI
- Utilização de TI no planeamento, gestão de recursos e armazenamento de conhecimento
- Utilização de TI também no trabalho de campo, partilha de conhecimento, reporting e follow-up

10. Foram definidos indicadores de desempenho para a função de auditoria Interna?

- Sim
- Não

11. Se respondeu “Sim” na questão anterior, quais foram esses indicadores?

- Custo total das auditorias face ao programado
- N.º de recomendações implementadas
- Duração total das auditorias face ao programado
- Satisfação dos stakeholders (qualidade dos relatórios, utilidade das recomendações e sua aplicabilidade,...)
- Poupança induzida pelas recomendações implementadas
- Satisfação dos auditores internos
- Contribuição para o desempenho global por parte do departamento de auditoria interna

Outro (s) por favor especifique:

12. Se respondeu “Sim” na questão 10, considera adequado o número e o tipo de indicadores utilizados?

- Sim
- Não

13. Indique em média o número de horas que cada auditor interno dedica a ações de formação anualmente.

14. A atividade de auditoria interna possui um manual contendo as normas e procedimentos para a execução dos trabalhos?

- Sim
 Não

15. Tem conhecimento das normas relativas à Auditoria Interna?

- Sim
 Não

16. Se respondeu "Sim" na questão anterior, indique o nível de conformidade que considera adequado, no que respeita ao cumprimento das normas de auditoria interna por parte da empresa relativas ao Programa de Garantia de Qualidade e Aperfeiçoamento.

- Não Conformidade
 Conformidade Parcial
 Conformidade

17. Caso a resposta à questão anterior seja “Conformidade Parcial”, indique quais os componentes do PGQA que foram implementados no departamento de Auditoria Interna da sua empresa.

- Avaliação Interna: Monitorização Contínua
 Avaliação Interna: Revisão Periódica
 Avaliação Externa feita pelo menos uma vez em cada 5 anos
 Reporte dos resultados, pelo menos anualmente, aos órgãos de gestão
 Reporte de não conformidade com as Normas

18. Considera que o PGQA acrescenta valor à atividade de Auditoria Interna?

- Acrescenta Muito
 Sim
 Acrescenta Pouco
 Não

19. De acordo com a seguinte escala, exprima a sua opinião sobre os seguintes aspetos. De que forma o PGQA poderá acrescentar/ acrescentou valor à atividade de auditoria interna da sua Empresa:

Pelo melhor uso de Recursos?

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente

Uma maior atenção à percepção e satisfação dos “stakeholders”?

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente

Um maior profissionalismo e uma maior proficiência dos Auditores Internos?

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente

Uma sensação de cumprimento e de satisfação dos Auditores Internos?

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente

Documentação sistemática e avaliação do desempenho de processos críticos?

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente

Identificação de áreas críticas e de pontos de melhoria?

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente

Melhora a reputação da organização?

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente

Outro (s) por favor especifique:

20. Que percentagem do plano de auditoria interna é dedicada ao PGQA?

- Nenhuma
- Menos de 5%
- 6-24%
- Mais de 25%

21. Há quanto tempo o PGQA é aplicado na atividade de Auditoria Interna na sua empresa?

- Menos de 5 anos
- 5-10 anos
- 11-20 anos
- Mais de 20 anos

22. Indique três motivos que considera justificarem um maior investimento no PGQA.

- Para identificar de forma mais eficaz e tempestiva, as áreas da organização que necessitem de melhorias
- De forma a estar em conformidade com as normas de auditoria interna
- Por forma a antecipar, conhecer, ou exceder as expectativas dos "stakeholders"
- Para aumentar o "Peso"/ Credibilidade da actividade de auditoria interna na organização
- De forma a melhorar a reputação da organização
- Para que a Auditoria Interna suporte mais a organização na definição e implementação da estratégia
- De forma a aumentar a eficácia do processo de relato financeiro

Outro(s) por favor especifique:

23. Indique, os que considera ser, os principais obstáculos que impeçam um maior investimento no PGQA.

- Custos financeiros
- Burocracia
- Não justifica o tempo perdido
- Falta de recursos humanos

Outro(s) por favor especifique:

APÊNDICE B – Conteúdo do email dirigido aos Inquiridos

Exmo.(a) Senhor(a),

Encontro-me neste momento a realizar uma dissertação de mestrado em Auditoria no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL), cujo tema é: "Auditoria Interna: O Programa de Garantia de Qualidade e de Aperfeiçoamento. O Valor que Acrescenta às Empresas", sob a orientação do Prof. Arménio Breia. Esta investigação tem como objetivo principal confirmar se o PGQA só acrescenta mais valor à AI e por consequência à organização, se o juízo dos órgãos de gestão sobre o PGQA for favorável.

Deste modo, gostaria de solicitar a vossa preciosa colaboração, para preencher dois questionários: um a ser preenchido pelo Diretor do departamento de Auditoria Interna, e outro, pelo órgão de gestão, através dos links abaixo indicados.

- Questionário a ser preenchido pelo diretor do departamento de Auditoria Interna:

https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSdA9lxWK3_PH6hY3OsRKe0IWLIRfdpdhQin1KB_qde5bIufQ/viewform?usp=sf_link

- Questionário a ser preenchido pelo Órgão de Gestão:

https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLScCYvZW9w_KVn3E6Dz29Sv0Czs4PsAqMlJRt3lV5n1wWqacQ/viewform?usp=sf_link

Agradeço, desde já, a vossa compreensão e disponibilidade.

Com os melhores cumprimentos,

Ruben Costa