

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



ISCAL

A EVOLUÇÃO DA AUDITORIA
INTERNA EM PORTUGAL:
ESTUDO COMPARATIVO

Adriana Martins Silva

Orientador: Mestre António da Trindade Nunes

Lisboa, Julho de 2016

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

Mestrado em Auditoria

A EVOLUÇÃO DA AUDITORIA
INTERNA EM PORTUGAL:
ESTUDO COMPARATIVO

Adriana Martins Silva

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 António da Trindade Nunes, Professor Especialista do ISCAL.

Constituição do Júri:

Presidente: Mestre Gabriel C. Alves

Arguente: Mestre Nuno Oliveira

Vogal: Mestre António da Trindade Nunes

Lisboa, Julho de 2016

Declaração

Declaro ser a autora 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

Expresso o meu sincero agradecimento a todos aqueles que, de uma forma ou de outra, ajudaram na realização da presente Dissertação.

Agradeço ao meu orientador, Mestre António da Trindade Nunes, por ter aceite desempenhar este papel, pela sua disponibilidade, sugestões e conselhos necessários para a realização desta Dissertação. Agradeço também a simpatia sempre demonstrada e as palavras de optimismo e confiança.

À minha família, em especial aos meus pais e irmã, que sempre me apoiaram neste percurso.

Aos meus amigos pela compreensão, motivação e apoio prestado.

Resumo

Com a volatilidade do mercado e com o crescente aumento da concorrência, as organizações encontram-se cada vez mais expostas a uma diversidade de riscos que podem colocar em causa a concretização dos seus objectivos.

Através da implementação da Auditoria Interna é possível minimizar os riscos. Contudo ainda nem todas as organizações têm a noção do valor que esta função pode trazer, a todos os níveis, de benéfico para a mesma.

Neste sentido seria então interessante verificar como tem evoluído a Auditoria Interna em Portugal, bem como verificar se tem tido uma crescente importância para as organizações.

Para realizar esta investigação foi efectuada uma revisão da literatura sobre a temática da Auditoria, com um maior enfoque na Auditoria Interna, na evolução da mesma, entre outros assuntos pertinentes.

Dando seguimento a esta investigação foram analisados os *Survey's* elaborados pela KPMG em conjunto com o IPAI, que se focam na evolução da Auditoria Interna em Portugal, elaborados nos anos de 2007, 2009 e 2012. Após a referida análise os dados foram comparados, e conseqüentemente, apuradas as conclusões.

Com este estudo foi possível concluir que a Auditoria Interna, com as conseqüentes necessidades dos mercados e das próprias organizações, e apesar de os dois últimos estudos terem sofrido o impacto da crise económica que decorria, evoluiu de uma forma bastante positiva. No entanto existem ainda alguns aspectos que carecem de melhorias e/ ou de uma maior atenção.

Palavras-chave: Auditoria Interna, Departamento de Auditoria Interna, Independência, Controlo Interno.

Abstract

With the volatility of the market and the increased competition, the organizations are more exposed to a variety of risks that could put in question the achievement of their objectives.

Through the implementation of Internal Auditing it is possible to minimize those risks and even eliminate them. However not all organizations have the notion of the value that this function can bring to them, in all levels.

In this context, it would be interesting to examine how Internal Auditing in Portugal has evolved, and to verify whether it has become increasingly important to the organizations.

To undertake this investigation, a review of literature on this subject was carried out, focusing on Internal Auditing, its evolution and concept amongst other significant matters.

To follow through this investigation, an analysis was carried out on the Survey's performed by KPMG in partnership with IPAI which focus on the evolution of Internal Auditing in Portugal, performed in 2007, 2009 and 2012.

With this research, it was possible to gather that Internal Auditing, with the consequential needs of the markets and organizations, has evolved positively – in spite of the fact that the last two studies reflect the impact of the economic crisis that was then taking place. However, there are some aspects that lack improvement and/or closer attention.

Key-words: Internal Auditing, Internal Auditing Department, Independence, Internal Control.

Índice

	Pág.
1. Introdução	1
1.1 Enquadramento e relevância do tema	1
1.2 Objecto da investigação	2
1.3 Objectivo da investigação	2
1.4 Metodologia	3
1.5 Estrutura da dissertação	3
2. Enquadramento Teórico	4
2.1 Auditoria Externa.....	4
2.1.1 Evolução histórica a nível mundial.....	4
2.1.2 Evolução histórica em Portugal	9
2.1.3 Conceito de Auditoria.....	12
2.1.4 Tipos de Auditoria	14
2.1.5 Normas de Auditoria.....	17
2.2 Auditoria Interna.....	22
2.2.1 Evolução histórica da Auditoria Interna	22
2.2.2 Conceito de Auditoria Interna	24
2.2.3 Auditoria Interna versus Auditoria Externa.....	26
2.2.4 Competências do auditor interno	29
2.2.5 Departamento de Auditoria Interna	30
2.2.6 Comissão de Auditoria	33
2.2.7 Carta de Auditoria.....	34
2.2.8 Formação dos colaboradores	35
2.2.9 Fases de uma auditoria.....	36

	Pág.
2.2.10 Controlo interno.....	37
2.2.11 Avaliação da qualidade.....	39
2.2.12 Coordenação com o auditor externo.....	40
2.2.13 Futuro da auditoria interna.....	41
3. Estudo comparativo	43
3.1 Metodologia	44
4. Análise e tratamento de dados	45
4.1 Existência de função de Auditoria Interna e de Comissão de Auditoria	46
4.1.1 Existência de Auditoria Interna	46
4.1.2 Existência de Comissão de Auditoria	46
4.1.3 Existência simultânea de Auditoria Interna e Comissão de Auditoria	47
4.1.4 Auditoria Interna e Comissão de Auditoria em organizações cotadas e não cotadas.....	48
4.1.5 Posicionamento do Departamento de Auditoria Interna e respectiva dependência.....	49
4.1.6 Comunicação com o órgão do qual depende	50
4.1.7 Visão dos stakeholders	50
4.1.8 Abrangência por parte da Auditoria Interna de outras áreas da organização	51
4.1.9 Integração no modelo de governação da entidade	52
4.1.10 Composição da Comissão de Auditoria.....	52
4.1.11 Políticas e manuais de procedimentos formalizados	53
4.2 Estrutura Organizativa do Departamento de Auditoria Interna.....	54
4.2.1 Dimensão do Departamento de Auditoria Interna	54
4.2.2 Número adequado de pessoas no Departamento de Auditoria Interna.....	55

	Pág.
4.2.3 Carta de Auditoria e manuais de políticas do Departamento de Auditoria Interna	55
4.2.4 Flexibilidade na contratação de recursos/serviços externos	56
4.3 Plano de Auditoria e Programas de Trabalho	58
4.3.1 Participação no plano de auditoria por parte dos stakeholders	58
4.3.2 Definição do plano de auditoria baseado na avaliação de riscos	58
4.3.3 Processos para riscos a que a organização está exposta	59
4.3.4 Controlo Interno.....	60
4.3.5 Coordenação de trabalhos com outros departamentos.....	61
4.3.6 Tecnologias da informação utilizadas pela Auditoria Interna	62
4.3.7 Ferramentas de auditoria e monitorização contínuas.....	63
4.3.8 Existência de código de conduta/ética e testes de eficácia	63
4.4 Avaliação da qualidade da função Auditoria Interna.....	65
4.4.1 Existência de políticas para avaliar o nível da qualidade das actividades da Auditoria Interna	65
4.4.2 Quem realiza a avaliação da qualidade	65
4.4.3 Definição dos indicadores de performance.....	66
4.5 Formação de colaboradores	67
4.5.1 Plano adequado de formação de colaboradores	67
4.5.2 Formação anual por colaborador do Departamento de Auditoria Interna ..	68
4.5.3 Diversificação da equipa de auditoria interna.....	68
4.5.4 Colaboradores com certificação reconhecida na área.....	68
4.6 Coordenação com o Auditor Externo	70
4.7 Externalização da Auditoria Interna	71
4.8 Crise económica e implicações na Auditoria Interna	72

	Pág.
4.9 Síntese.....	73
5. Conclusão.....	79
5.1 Limitações.....	81
5.2 Perspectivas futuras	82
Bibliografia	83
Anexos	88
Anexo 1 – Resultados do Inquérito sobre a Auditoria Interna em Portugal: <i>Survey</i> de 2007.....	88

Índice de Tabelas

	Pág.
Tabela 2.1 Auditoria Interna <i>versus</i> Auditoria Externa	29
Tabela 2.2 Competências de um auditor interno.....	31
Tabela 4.1 Número de organizações participantes por sector de actividade.	46
Tabela 4.2 Frequência de comunicação com o órgão do qual depende (em percentagem).....	51
Tabela 4.3 Dimensão da função de Auditoria Interna.	55

Índice de Figuras

	Pág.
Figura 2.1 Posicionamento do Departamento de Auditoria Interna na entidade	33
Figura 4.1 Existência de Departamento de Auditoria Interna (em percentagem)	47
Figura 4.2 Existência de Comissão de Auditoria (em percentagem).....	48
Figura 4.3 Existência da função de Auditoria Interna e Comissão de Auditoria (em percentagem).....	48
Figura 4.4. Existência de Auditoria Interna e Comissão de Auditoria em organizações cotadas e não cotadas (em percentagem)	49
Figura 4.5 Posicionamento do Departamento de Auditoria Interna na organização (em percentagem).....	50
Figura 4.6 Percepção do papel da Auditoria Interna por parte dos <i>stakeholders</i> (em percentagem).....	51
Figura 4.7 Abrangência das áreas da organização pela Auditoria Interna (em percentagem).....	52
Figura 4.8 Integração da Auditoria Interna no modelo de governação da entidade (em percentagem).....	53
Figura 4.9 Composição da Comissão de Auditoria (em percentagem)	53
Figura 4.10 Políticas e manuais de procedimentos formalizados na organização (em percentagem).....	54
Figura 4.11 Adequação do número de pessoas no DAI (em percentagem).....	56
Figura 4.12 Existência de Carta de Auditoria (em percentagem).....	56
Figura 4.13 Existência manuais de políticas do DAI (em percentagem).....	57
Figura 4.14 Flexibilidade da função na contratação de recursos ou serviços externos (em percentagem).....	57
Figura 4.15 Participação dos <i>stakeholders</i> na definição do plano de auditoria (em percentagem).....	59
Figura 4.16 Plano de auditoria interna definido com base na avaliação de riscos da organização (em percentagem)	59

Figura 4.17 Existência na organização de um processo de identificação, avaliação, reporte e monitorização de riscos (em percentagem)	60
Figura 4.18 Programas de auditoria orientados ao risco (em percentagem).....	61
Figura 4.19 A organização tem procedimentos que asseguram a... (em percentagem)	61
Figura 4.20 Coordenação com outros departamentos (em percentagem).....	62
Figura 4.21 Tecnologias da informação para melhorar a prestação da Auditoria Interna (em percentagem).	63
Figura 4.22 Existência de ferramentas de auditoria e monitorização contínuas (em percentagem).....	64
Figura 4.23 Existência de código de conduta na organização (em percentagem).	64
Figura 4.24 Existência de políticas ou procedimentos para verificar o nível de qualidade das actividades de auditoria interna (em percentagem).....	66
Figura 4.25 A avaliação da qualidade é realizada por... (em percentagem)	66
Figura 4.26 Indicadores de performance... (em percentagem)	67
Figura 4.27 Existência de um plano adequado de formação e desenvolvimento	68
Figura 4. 28 Horas de formação anual por colaborador do DAI (em percentagem) ..	69
Figura 4.29 Coordenação Auditor Interno/ Auditor Externo (em percentagem).....	71
Figura 4.30 Externalização de actividades de Auditoria Interna (em percentagem)..	72
Figura 4.31 Orçamento durante o ano (em percentagem)	73

Lista de abreviaturas

AAA	<i>American Accounting Association</i>
AEM	Associação de Empresas Emitentes
AIA	<i>American Institute of Accountants</i>
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
CEE	Comunidade Económica Europeia
CMVM	Código do Mercado de Valores Mobiliários
COSO	<i>The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
CROC	Câmara dos Revisores Oficiais de Contas
CSC	Código das Sociedades Comerciais
DAI	Departamento de Auditoria Interna
ECIIA	<i>European Confederation of Institutes of Internal Auditing</i>
EUA	Estados Unidos da América
FASB	<i>Financial Accounting Standard Board</i>
FEE	<i>Group d'Études de la CEE, à Federation des Experts Comptables Européens</i>
FEI	<i>Financial Executives Institute</i>
GAAS	<i>Generally Accepted Auditing Standards</i>
IAASB	<i>International Auditing and Assurance Standards Board</i>
IAPC	<i>International Auditing Practices Committee</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IASC	<i>International Accounting Standards Committee</i>
ICAEW	<i>Institute of Chartered Accountants in England and Walles</i>
ICAS	<i>Institute of Chartered Accountants of Scotland</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i>
INTOSAI	<i>International Organization of Supreme Audit</i>
IPAI	Instituto Português de Auditores Internos
ISA	<i>International Statements on Auditing</i>
ISO	<i>International Standards Organization</i>

KPMG	<i>Klynveld Peat Marwick Goerdeler</i>
NAA	<i>National Association of Accountants</i>
NTR/A	Normas Técnicas de Revisão/Auditoria
NTRLC	Normas Técnicas de Revisão Legal das Contas
OCC	Ordem dos Contabilistas Certificados
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
PCAOB	<i>Public Company Accounting Oversight Board</i>
ROC	Revisores Oficiais de Contas
SCI	Sistema de Controlo Interno
SEC	<i>Securities and Exchange Commission</i>
SOA	<i>Lei Sarbanes-Oxley</i>
SROC	Sociedades de Revisores Oficiais de Contas
UE	União Europeia
UEC	<i>Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers</i>
US GAAP	<i>United States Generally Accepted Accounting Principles</i>

1. Introdução

1.1 Enquadramento e relevância do tema

O conceito de auditoria tem evoluído com o passar do tempo, dado o aumento da dimensão das organizações bem como a crescente complexidade das mesmas e dos seus objectivos. O profissional de auditoria tem cada vez mais de se adaptar a esta constante evolução, assim como às condições e necessidades que desta surgirão.

Numa primeira instância competia à auditoria a detecção de erros, irregularidades e fraudes, mas com o decorrer do tempo, o seu papel começou a abranger também outras áreas, como é o caso, mais especificamente, da Auditoria Interna.

A função de Auditoria Interna surge da necessidade da presença de um profissional numa organização, que tenha a possibilidade de garantir a fiabilidade das informações. Cabe a este interpretar, analisar e avaliar a eficácia e eficiência dos controlos implementados pela organização, para posteriormente emitir um parecer e possíveis melhorias para os mesmos.

A Auditoria Interna tem desempenhado um papel cada vez mais importante nas organizações e prova disso é a evolução do Departamento de Auditoria Interna numa organização. Inicialmente este estava sob alçada da Direcção Financeira e, actualmente esta encontra-se acima de todas as áreas, dependendo essencialmente do Órgão de Gestão e quando haja da Comissão de Auditoria.

Posto isto e verificando que têm sido tantas as alterações e evoluções pelas quais a Auditoria Interna tem passado seria pertinente efectuar uma investigação na qual se possa verificar como tem evoluído até então a função no território português, com recurso aos *Survey's* efectuados pela KPMG em parceria com o IPAI.

Nota: Este texto foi escrito de acordo com as normas em vigor antes do último acordo ortográfico.

1.2 Objecto da investigação

O tema escolhido para a presente investigação é «A Evolução da Auditoria Interna em Portugal», visto que a temática da auditoria é bastante actual e nos últimos tempos tem sido focada por inúmeros aspectos. Um destes aspectos prende-se com a Reforma Europeia da Auditoria que acabou por resultar na aprovação de um novo regulamento e directiva.

Para um desempenho pleno das suas funções, um auditor deve conhecer bem a entidade na qual vai efectuar o seu trabalho, conhecer bem os controlos por esta adoptados, os riscos mais relevantes e aqueles a que se encontra mais exposta. E para que tudo isto se concretize, deve planear a sua auditoria focando os pontos relevantes e assumindo uma posição de total independência e responsabilidade.

Para chegar a estas conclusões e para que a auditoria chegasse onde chegou nos dias de hoje, foi necessário passar por várias fases, daí a necessidade e o despertar da curiosidade para saber mais sobre esta evolução.

1.3 Objectivo da investigação

Esta investigação tem como principal objectivo proporcionar uma visão de como a Auditoria Interna tem vindo a evoluir mundialmente. Mas o estudo acabará por recair sobre a sua evolução em Portugal. Deste modo será possível aprofundar os conhecimentos nesta área e verificar qual é realmente a importância desta para uma organização.

Para conseguir efectivar esta investigação será então efectuada uma análise e, posteriormente, uma comparação dos dados obtidos nos *Survey's* efectuados pela KPMG em colaboração com o IPAI, no território português, com o intuito de compreender como tem até então evoluído a auditoria interna em Portugal.

Esta investigação permitirá verificar se em Portugal existem ou não cada vez mais entidades com a função de Auditoria Interna. Não havendo, quais as razões para tal e, caso haja como se desenvolvem os processos à volta da mesma.

1.4 Metodologia

Primeiramente, será efectuada uma revisão da literatura relacionada com a temática da Auditoria Externa e da Auditoria Interna (a revisão recairá essencialmente sobre esta última) nomeadamente conceitos, evolução da mesma a nível global e a nível de Portugal, revisão esta que irá ajudar para uma melhor compreensão da Auditoria Interna e conceitos subjacentes.

Após a elaboração da revisão da literatura, a investigação incidirá sobre os *Survey's* elaborados pela KPMG sobre a função da Auditoria Interna em Portugal procedendo posteriormente será realizada uma análise e comparação dos três *Survey's* existentes.

1.5 Estrutura da dissertação

A presente investigação encontra-se organizada da seguinte forma:

O **primeiro capítulo** que se destina à Introdução, na qual são abordados a relevância do tema, objecto e objectivos da investigação, bem como a metodologia e a estrutura adoptadas.

No **segundo capítulo** é apresentado o Enquadramento Teórico, no qual constarão os principais fundamentos que servirão de base para a compreensão do tema e da componente prática.

Este encontra-se dividido em dois subcapítulos, nomeadamente o da Auditoria Externa e o da Auditoria Interna, nos quais são explanados alguns pontos como a evolução de cada uma delas, os seus conceitos, as suas diferenças, e outros aspectos pertinentes relativos à Auditoria Interna.

O **terceiro capítulo** aborda a metodologia utilizada assim como a análise e tratamento dos dados dos *Survey's* em análise. Após esta análise são também referidas as conclusões do mesmo.

O **quarto e último capítulo** apresenta as conclusões desta investigação.

2. Enquadramento Teórico

2.1 Auditoria Externa

Neste capítulo será abordada a evolução histórica da auditoria a nível mundial e a nível de Portugal, o seu conceito, quais os tipos de auditoria existentes e as variadas normas que regulam a profissão.

2.1.1 Evolução histórica a nível mundial

São vários os indícios de que a auditoria remonta a cerca de 4000 a.C., em que já eram feitas auditorias na Babilónia, China e Egipto. Nesses tempos as auditorias relacionavam-se com a cobrança de impostos e com o controlo dos stocks de alimentação (Valencio e Nogueira, 2013: 20).

O cargo de Auditor do Tesouro é criado em Inglaterra em 1314 e é neste mesmo país que a auditoria passa por grandes desenvolvimentos.

Como referido em Auditores (2002: 5), em 1559, a Rainha Elizabeth I sistematizou e estabeleceu a Auditoria dos Pagamentos a Servidores Públicos.

Em 1854 é criado o *Institute of Chartered Accountants of Scotland* (ICAS), o primeiro organismo profissional de contabilistas e de auditores a nível mundial, e em 1880 surge o *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* (ICAEW) na Inglaterra, que reúne as distintas sociedades de auditores existentes em Londres, Liverpool, Manchester, Escócia e Sheffield (Alvarado Riquelme e Fernández de Valderrama, 2014: 73).

Ainda no decorrer desta década, de acordo com os autores supra mencionados, na França é criada a figura do Comissário de contas, em Itália é reconhecida a figura do auditor independente e na Alemanha é promulgado um código com referências específicas da revisão das contas.

Na segunda metade do Século XIX, dadas as novas exigências da Revolução Industrial em Inglaterra e a expansão do capitalismo, a auditoria sofre uma grande

evolução. Houve um aumento da dimensão das empresas, e conseqüentemente a necessidade de atribuição de novas funções e actividades (Filho e Oliveira, 2001: 16). Nesta fase de expansão de capitalismo, um factor crítico para o sucesso das empresas era a obtenção de financiamento, o que levou a um maior desenvolvimento da auditoria externa.

Em 1887 foi criado o órgão que publicou os primeiros documentos técnicos sobre auditoria, o *American Institute of Accountants* (AIA), e teve o seu sucessor em 1957, o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), que foi decisivo para a prática de auditoria, pois foi este o primeiro órgão a publicar normas de auditoria em 1948 (Costa, 2014: 67).

Segundo mencionam Teck-Heang & Ali (2008: 3), o crescimento da economia em meados do século XX causou uma mudança do crescimento, desenvolvimento e também aperfeiçoamento técnico da auditoria da Inglaterra para os Estados Unidos da América (EUA).

Entretanto dá-se, em 1929, o *Crash* da Bolsa de Valores de Wall Street. Foi com este marco que houve uma generalização da função de auditoria. Após este *Crash* é criado nos EUA o *May Committee* cujo objectivo consiste na imposição de regras de auditoria e de contabilidade para todas as empresas que possuíssem acções para negociação na Bolsa de Valores, «tornando assim obrigatória a auditoria independente das demonstrações financeiras dessas empresas, procurando a protecção dos investidores.» (Taborda, 2006: 15). Para o exercício das suas funções, os auditores necessitavam de informação e documentos internos da empresa auditada e para tal estes eram acompanhados por funcionários da empresa que com o decorrer do tempo e com este acompanhamento ficaram conhecedores da função e das técnicas de auditoria, aplicando estas em trabalhos de interesse da gestão.

Em 1934 é criada, também nos EUA a *Securities and Exchange Commission* (SEC) com o intuito de restabelecer a confiança dos investidores através da criação de um sistema de supervisão governamental para instituir padrões para a responsabilidade legal do auditor (Taborda, 2006: 16). Ainda de acordo com Teck-Heang & Ali (2008: 4) foi dada alguma relevância à materialidade e às técnicas de amostragem dada a dimensão das transacções envolvidas. Também os princípios fundamentais de

auditoria foram influenciados por alguns casos, como o caso de *McKesson & Robbins*⁽¹⁾.

Em 1941 é criada a entidade responsável pela divulgação e promoção de melhores práticas de auditoria interna, o *Institute of Internal Auditors* (IIA). Surgiu face a um acordo assinado por várias entidades profissionais representantes de vários países da Europa, a *Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers* (UEC) em 1951, sendo que Portugal estava entre os vários países. De acordo com Costa (2014: 77), esta organização lançou a sua primeira norma em 1978.

A economia mundial continuou a crescer na década de 60 do século passado tendo este período sido marcado por um forte avançado tecnológico e um grande desenvolvimento da complexidade e dimensão das empresas.

Na década de 70 os auditores externos representaram um importante papel no que se refere à credibilidade da informação financeira, pois esta permite aos seus destinatários retirar as suas próprias conclusões sem que estas apresentem distorções.

Para a publicação de normas e preparação das demonstrações financeiras e para que fosse possível a elaboração de informação financeira harmonizada entre os países, foi criado o *International Accounting Standards Committee* (IASC) em Junho de 1973, que mais tarde, em 2001 passou a *International Accounting Standards Board* (IASB) (Miranda, 2011: 5).

Em 1977 é criada a *International Federation of Accountants* (IFAC) e a primeira norma de auditoria por esta lançada data de 1980.

Segundo Teck-Heang & Ali (2008: 5) no início dos anos 80 houve um reajustamento na abordagem dos auditores visto que a avaliação do Sistema de Controlo Interno (SCI) era um processo dispendioso e os auditores começaram a utilizar processos analíticos. A meio desta década foi desenvolvida a auditoria baseada no risco, em que o auditor se foca nas áreas que são mais susceptíveis de conter erros.

¹ *McKesson & Robbins* era uma empresa da área farmacêutica, que em 1920 chamou a atenção de Philip Musica (indivíduo com um historial de actos fraudulentos e de falsificação de nomes). Sob o nome de Frank Costa, Musica conseguiu tomar posse da empresa e expandiu as suas operações com a ajuda dos seus dois irmãos, que geravam a documentação fictícia. Quando este esquema foi descoberto, em 1937 pela SEC, foi possível verificar que estavam 19 milhões de dólares fictícios no balanço da empresa, Musica foi detido sendo que anos mais tarde se suicidou. Este escândalo teve um grande impacto e levou à adopção das *Generally Accepted Auditing Standards* (GAAS) (Fox, sd).

A primeira Directiva relacionada directamente com auditoria é aprovada em Abril de 1984, designada de Directiva 84/253/CEE. Esta é mais conhecida por 8ª Directiva e aprova quem está encarregue de elaborar a auditoria às demonstrações financeiras (Costa, 2014: 69).

Em 1985 surge nos EUA a Comissão *Treadway* que resultou da junção de cinco organizações, nomeadamente o AICPA, a *American Accounting Association* (AAA), o *Institute of Internal Auditors* (IIA), o *National Association of Accountants* (NAA) e o *Financial Executives Institute* (FEI) (Martins e Morais, 2013: 28), cujo objectivo inicial era o estudo de medidas para combater a fraude, tendo mais tarde evoluído para estudos relativos ao controlo interno.

A profissão de auditoria cresceu substancialmente na década de 90 e viu a sua responsabilidade a crescer no que se refere à avaliação da capacidade de continuidade de uma empresa, bem como à detecção e denúncia de fraudes. A auditoria desenvolveu-se em torno do risco de negócio e, defensores desta perspectiva são da opinião de que quando estes não são controlados podem afectar as demonstrações financeiras e, com a sua compreensão é possível ao auditor posicionar-se para identificar assuntos relevantes em tempo útil (Teck-Heang e Ali, 2008: 5).

Deu-se uma grande mudança na auditoria em consequência de grandes escândalos financeiros, dos quais a referir, entre outros, o caso da *Parmalat* e o da *Enron*. Esta última entidade era uma das maiores nos EUA, e para grande espanto de muitos este colapsou poucos meses após ter recebido nota positiva por parte dos auditores, neste caso a Arthur Andersen. No julgamento desta entidade os administradores disseram que os auditores não referiram nada que fosse materialmente relevante e mais tarde foi revelado que a *Arthur Andersen* tinha destruído documentos referentes ao seu trabalho. Os auditores têm de ser independentes, de modo a conseguirem transmitir confiança para os utilizadores dos seus relatórios, e neste caso não o foram e recebiam ainda incentivos para continuar com o bom desempenho da *Enron*. Posto isto, tanto a *Enron* como a *Andersen* entraram em declínio acabando mesmo na falência dado a falta de credibilidade, eficácia de auditorias, a perda de clientes. (Almeida, 2014: 10-11)

Desde 1970 que a profissão da contabilidade tem sido dominada por algumas firmas internacionais. Antes de 1990 estas firmas eram oito, nomeadamente (1) *Arthur*

Andersen, (2) *Arthur Young & Co.*, (3) *Coopers & Lybrand*, (4) *Ernst & Whinney*, (5) *Deloitte, Haskins & Sells*, (6) *Klynveld Peat Marwick Goerdeler* (KPMG), (7) *Touche Ross* e (8) *Price Waterhouse*. Após esta data várias fundiram-se e a *Arthur Andersen* deixou de pertencer a este leque depois do escândalo da Enron. Posto isto, actualmente são quatro e designadas por *Big Four*. A este grupo pertencem a *PricewaterhouseCoopers*, a *Deloitte*, a *Ernst & Young* e a KPMG. As *Big Four* prestam serviços de auditoria e de contabilidade (incluindo serviços de auditoria externas, de gestão, de consultoria) à maioria das entidades cotadas em bolsa por todo o mundo. (Cosserat e Rodda, 2009: 15)

Na sequência dos escândalos que decorreram no final do século XX, foi publicada em 2002 a *Lei Sarbanes-Oxley* (SOA). Segundo Costa (2014: 67) a SOA destina-se «a proteger os investidores melhorando a precisão e a fiabilidade das demonstrações financeiras das empresas emittentes de valores mobiliários e, através do *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB), a monitorizar os auditores de tais empresas». O PCAOB é uma entidade que a SOA criou com o intuito de fiscalizar as empresas de auditoria. A 1ª Norma de Auditoria do PCAOB foi lançada no decorrer do ano de 2004.

Segundo a IFAC², surge em 2002 o *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), que inicialmente era conhecido como *International Auditing Practices Committee* (IAPC), este último criado em 1978. O IAASB tem como objectivo o desenvolvimento de um conjunto de normas internacionais geralmente aceites.

Foram ainda elaborados documentos relacionados com a auditoria a nível da União Europeia (UE), dos quais Costa (2014: 70) destaca:

- O papel, o estatuto e a responsabilidade do auditor na UE (Livro Verde, 1996);
- O futuro da auditoria na UE (Comunicação de 1998);

² <https://www.ifac.org/auditing-assurance/about-iaasb>, consultado a 8 de Outubro de 2015 às 16:08

- O controlo da qualidade das auditorias na UE: requisitos mínimos (Recomendação de 2000);
- A independência dos auditores na UE: um conjunto de princípios fundamentais (Recomendação de 2002);
- O papel dos administradores não executivos ou membros do conselho de supervisão das sociedades cotadas e dos comités do conselho de supervisão (Recomendação de 2005).

Actualmente procura-se uma harmonização de procedimentos relativos a auditoria, através da adopção de Normas Internacionais de Auditoria e através de Directivas que tratem esta temática.

2.1.2 Evolução histórica em Portugal

A primeira vez que surgiu em Portugal alguma função similar à auditoria foi no primitivo sistema jurídico da monarquia portuguesa. Esta função era desempenhada pelo «Ouvidor» que, de acordo com Almeida (2014: 40), aproximava-se à auditoria pois o trabalho destes consistia em «ouvir para pensar, obter provas, para, em última instância, estarem aptos a informar sobre a conformidade dos procedimentos adoptados com as normas instituídas».

No Código Comercial Português de 1888 já eram definidos os responsáveis pela auditoria/fiscalização que visto serem os sócios, demonstra que não havia grande preocupação pela independência. Já em 1936 esta questão volta a surgir com o objectivo de aumentar a eficiência do regime de fiscalização (Almeida, 2014: 41).

Seguindo o pensamento do autor anteriormente referido, em 1960, era discutido no território nacional, assim como em muitos outros países «se um conselho fiscal, numa organização empresarial mais complexa, constituído somente por especialistas em contabilidade e gestão, seria idóneo para controlar a empresa na sua globalidade».

Posto isto, a primeira vez que surge em Portugal a designação de Revisor Oficial de Contas (ROC) é em 1969, com o Decreto-Lei n.º 49381, de 15 de Novembro que instituiu um novo regime de fiscalização das sociedades anónimas (Costa, 1995: 17).

O Decreto mencionado «atribui aos revisores oficiais de contas funções de interesse público no âmbito da fiscalização das contas e da gestão das sociedades anónimas, ou por quotas com conselho fiscal» (OROC (a), 2012: 1).

A profissão de ROC foi regulamentada pela primeira vez em Portugal, através do Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de Janeiro. O 1.º artigo deste Decreto refere que aos ROC compete «a revisão da contabilidade de empresas comerciais ou de quaisquer outras entidades, o exercício das funções de membro de conselho fiscal ou de fiscal único e a prestação de serviços de consulta (...) no âmbito da sua especialidade.»

O Decreto incluía ainda disposições sobre a constituição da Câmara dos Revisores Oficiais de Contas (CROC), o que veio a acontecer dois anos depois com a Portaria n.º 83/74, de 6 de Fevereiro. Esta Portaria efectivou a obrigatoriedade de nomear um ROC.

Após a sua constituição, a CROC/ Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) procedeu ao longo destes anos a quatro alterações de Estatutos que, de acordo com Guimarães (2007: 25), «visaram o enquadramento da profissão nos normativos legais nacionais e internacionais, com especial destaque para os emanados da União Europeia». Estas alterações deram-se em 1972, 1979, 1993 e 2015.

Após este Decreto surgiu um outro – Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de Dezembro, cujas alterações se deveram ao «alargamento das funções de interesse público dos ROC, com salvaguarda da independência dos ROC face às entidades que fiscalizam» como refere Guimarães (2007: 27).

Em Maio de 1983, foi concluída a aprovação das primeiras Normas Técnicas de Revisão Legal das Contas (NTRLIC). Estas dividiam-se em cinco títulos: Disposições preliminares; Normas técnicas de revisão legal de contas; Regras de certificação legal das contas; Revisão legal de empresa; Organização de processos e registos (Costa, 2014: 85).

Em 1986 foi então aprovado o Código das Sociedades Comerciais (CSC) que acabou por alargar o âmbito de actuação dos ROC visto que este passou a abranger as sociedades por quotas e que a fiscalização das sociedades anónimas competia a um conselho fiscal ou a um fiscal único em que um dos membros efectivos e um dos suplentes dos referidos teria de ser ROC. Por sua vez, no início da década de 90 foi

aprovado o Código do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM). Este foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 142-A/91 de 10 de Abril com alterações do Decreto-Lei n.º 261/95 de 3 de Outubro, e veio apresentar algumas obrigações para as Sociedades de Revisores Oficiais de Contas (SROC) inscritas como auditores externos, como por exemplo, a elaboração de pareceres/relatórios de auditoria sobre «as contas anuais das sociedades e empresas públicas que tiverem valores cotados». (Costa, 1995: 28-30)

Um Terceiro Estatuto que regulamentou a profissão data de 1993 e é o Decreto-Lei n.º 422-A/93, de 30 de Dezembro tendo surgido face, entre outras, à entrada de Portugal na Comunidade Económica Europeia (CEE).

De acordo com Costa (2014: 86) dados os sucessivos desenvolvimentos a nível das normas internacionais de auditoria, a OROC (Ordem dos Revisores Oficiais de Contas) entendeu por bem elaborar as segundas Normas Técnicas, aprovadas em 1997 e cujo nome é o de Normas Técnicas de Revisão/Auditoria (NTR/A).

Surgiu uma outra regulamentação em 1999, com a aprovação do Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de Novembro, no qual há a salientar a passagem de Câmara para Ordem e a criação da categoria de ROC estagiário, entre outros.

A quinta regulamentação em 2008 com o Decreto-Lei n.º 224/2008, de 20 de Novembro, que introduziu algumas alterações ao Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de Novembro, tendo sido esta a primeira vez que a regulamentação da profissão não foi feita por um diploma específico.

Em 2015 foram aprovadas pelo Decreto-Lei n.º 140/2015, de 7 de Setembro, o novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e o Decreto-Lei n.º 148/2015, de 9 de Setembro que aprova o Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria, que entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2016. Este Regime está a causar polémica principalmente por causa da entidade escolhida para examinar o sector, a CMVM. Abel Sequeira Ferreira, director executivo da Associação de Empresas Emitentes (AEM) diz «que a supervisão dos auditores deveria ser atribuída a uma entidade autónoma, sem outras responsabilidades que não a supervisão da atividade de auditoria, e que pudesse assegurar a total independência no exercício da respetiva atividade de supervisão» (Tavares, 2016).

2.1.3 Conceito de Auditoria

A definição de auditoria tem sofrido várias alterações ao longo do tempo, passando após várias décadas a agregar novas técnicas de recolha de informação como resposta à solicitação desta actividade e consoante as crescentes necessidades dos auditores. Taborda (2006: 15) indica-nos que «A palavra «auditor» tem a sua origem no latim: vem de *Auditore*, que significa «aquele que ouve.»

Não existe uma única definição do que é a auditoria e são vários os autores e organizações que a definem, bem como aos seus objectivos. Por mais diferentes que sejam essas definições acabam por ser utilizados alguns termos semelhantes, bem como expressões. Posto isto serão apresentadas algumas definições bem como a evidência da sua evolução com o passar do tempo.

Costa (2014:56) menciona que

[e]m termos gerais, uma auditoria destina-se a verificar, de uma forma sistemática, a conformidade dos procedimentos adoptados e seguidos nas diversas áreas organizacionais de uma entidade com os respectivos regulamentos, critérios, leis, regras, políticas, etc, quer internos quer externos, que se encontrem estabelecidos e aprovados.

Inicialmente o principal objectivo da auditoria era a detecção de erros e fraudes, bem como a sua eventual prevenção. Este objectivo principal foi-se mantendo até ao início do século XX como refere Costa (2014: 57).

Montgomery (1922: 19) indica-nos que era ensinado aos estudantes que os principais objectivos da auditoria eram os acima referidos, mas que recentemente estes objectivos deveriam ser vistos de uma forma mais ampla. Eram requeridos auditores profissionais para detectar fraudes e erros, pelo que houve uma necessidade de tornar mais abrangente o trabalho do auditor. Foi então necessário pôr estes objectivos num plano secundário, sem menosprezar a sua importância, e passar a abranger outros. Os objectivos passaram a ser:

- (1) *To ascertain the actual financial condition and earnings of an enterprise for:*
 - (a) *Its proprietors (partners and stockholders);*
 - (b) *Its executives (managers, officers, or directors);*
 - (c) *Bankers or investors who are considering the purchase of securities;*

(d) Bankers who are considering the discounting or purchasing of its promissory notes.

(2) The detection of fraud or errors (...).

Muitas das definições de auditoria estão orientadas para uma situação em específico, em que são identificados os objectivos particulares e responsabilidades naquela mesma situação (Flint, 1988: 5). Uma das definições mais generalizadas é do AAA, de 1973, que diz que «A auditoria é o processo sistemático de objectivamente obter e avaliar prova acerca da correspondência entre informações, situações ou procedimentos e critérios pré-estabelecidos, assim como comunicar conclusões aos interessados.» (Martins e Morais, 2013: 19).

O Tribunal de Contas (1999: 22) diz que «a auditoria é um exame ou verificação das contas, da situação financeira e/ou da gestão, realizada por um auditor com vista à emissão de um parecer».

Porter, Simon e Hatherly (2008: 3) referem que a auditoria é um processo sistemático pois processa-se por várias etapas. Primeiramente é necessário recolher toda a informação que o auditor considere pertinente para o seu trabalho, desde que devidamente evidenciada. O auditor analisa, interpreta e avalia, de forma crítica, as actividades de uma determinada entidade, com o intuito de verificar se estas respeitam e estão em conformidade com o conjunto de regras por ela adoptadas. Por fim as conclusões a que o auditor chega são comunicadas através de um relatório escrito.

Autores do *International Auditing Standards*, Edward Stamp e Maurice Moonitz, segundo citado em Costa (2014:57) mencionam que

“uma auditoria é um exame independente, objectivo e competente de um conjunto de demonstrações financeiras de uma entidade, juntamente com toda a prova de suporte necessária, sendo conduzida com a intenção de expressar uma opinião informada e fidedigna, através de um relatório escrito, sobre se as demonstrações financeiras apresentam apropriadamente a posição financeira e o progresso da entidade, de acordo com normas de contabilidade geralmente aceites. (...)”

A IFAC (através da ISA 200) indica, de acordo com Costa (2014: 58), que «“o objectivo de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos utilizadores interessados nas demonstrações financeiras”».

A IFAC (2012: 2) diz ainda que

a palavra “auditoria” deve transmitir aos usuários de demonstrações financeiras uma mensagem de que o auditor obteve asseguração razoável de que as demonstrações financeiras como um todos estão livres de erros relevantes, independentemente do porte, complexidade ou tipo da entidade auditada.

Por fim uma outra definição pelo Decreto-Lei n.º 224/2008³, de 20 de Novembro, menciona que «A actividade de auditoria integra os exames e outros serviços relacionados com as contas de empresas ou de outras entidades efectuados de acordo com as normas de auditoria em vigor».

Assim após todas estas definições é possível concluir que o conceito de auditoria nunca assentou numa única definição apesar da existência de algumas que são mais conhecidas e que têm uma maior aceitação a um nível generalizado. Esta dificuldade em definir o que realmente é a auditoria deve-se à evolução tanto das organizações como da auditoria em si, mas também aos objectivos que lhes têm vindo a ser impostos.

2.1.4 Tipos de Auditoria

É possível classificar a auditoria de acordo com vários critérios. Mencionam as autoras Martins e Morais (2013: 20) que tais critérios se podem dividir no que se refere a: conteúdo e fins, amplitude, frequência, período temporal, obrigatoriedade e sujeito que a efectua.

Segundo o pensamento de Costa (2014: 113-124) são vários os tipos de auditoria existentes quanto ao conteúdo e fins:

³ Decreto sobre a revisão legal das contas anuais e consolidadas.

1) Auditoria Interna

A definição que nos é apresentada pelo IIA é:

A auditoria interna é uma actividade independente, de garantia e consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Ajuda a organização a alcançar os seus, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação e melhoria da eficácia de processos de gestão de risco, de controlo e de governação» (IPAI (b), 2009: 10)

A auditoria Interna deve apoiar a organização na identificação e avaliação de riscos que sejam significativos, devendo estabelecer controlos e propor sugestões para melhorar os processos da organização.

2) Auditoria Operacional

Araújo (2004: 27) menciona que a Auditoria Operacional é a análise e avaliação do desempenho de uma organização de modo a formular recomendações para melhorar aspectos a nível da economia, eficiência e eficácia. Integra, segundo Costa (2014: 116), a auditoria dos controlos operacionais, a auditoria de gestão e a auditoria estratégica.

De acordo com Porter [et al.] (2008: 7) envolve a interpretação e avaliação das operações de uma entidade, cujo objectivo assenta na melhoria da eficiência, economia e eficácia dessas mesmas operações. A auditoria pode ser aplicada a toda a organização ou apenas a um departamento/ divisão.

3) Auditoria de Conformidade

A Auditoria de Conformidade tem como propósito identificar se a entidade auditada está a actuar de acordo com os procedimentos, regras e normativos por ela estabelecidos.

4) Auditoria das Demonstrações Financeiras

No que se refere à Auditoria das Demonstrações Financeiras, Martins e Morais (2013: 20) enunciam que esta auditoria consiste num exame às demonstrações financeiras de modo a permitir ao auditor (profissional qualificado, com experiência e independente) a expressão de uma opinião sobre a conformidade com os critérios pré-estabelecidos, normas aplicáveis e pressupostos contabilísticos, bem como sobre se as demonstrações financeiras providenciam uma verdadeira imagem da performance e posição financeira.

As entidades cujo normativo utilizado seja o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) devem apresentar como demonstrações financeiras o balanço, a demonstração de resultados, a demonstração das alterações do capital próprio, a demonstração dos fluxos de caixa e anexo. Porter [et al.] (2008: 5)

5) Auditoria de Gestão

Indicam os autores supra mencionados que esta auditoria é relativamente recente e que pode ser compreendida como uma extensão da já referida auditoria operacional. Esta foca-se numa gestão eficaz, eficiente e económica dos recursos disponíveis, de modo a que sejam obtidos os melhores resultados possíveis.

6) Auditoria Previsional

Esta auditoria destina-se a fornecer uma opinião sobre as previsões indo assim de encontro com o princípio da continuidade. Segundo Pereira (2006: 33) «[p]ara a auditoria previsional, é essencial a análise dos pressupostos, estes têm de ser consistentes entre si e com os planos estratégicos apresentados pela empresa, por outro lado, devem revelar todos os factores chave da organização que são susceptíveis de materialmente afectar as operações».

7) Auditoria aos Sistemas de Informação

Cabe a esta verificar a existência de controlos apropriados e se estes mesmos estão a ser implementados. Posteriormente há que efectuar a avaliação da eficácia de tais controlos para retirar conclusões sobre todo o sistema informático.

8) Auditoria Forense

A auditoria forense visa a detecção de fraudes. Encontra-se direccionada para a investigação e detecção de actos ilegais por órgãos da governação, ou por qualquer pessoa de uma empresa que possam pôr em causa a fiabilidade das demonstrações financeiras.

Quanto aos restantes critérios de classificação, Martins e Morais (2013: 21) indicam-nos:

No que se refere à amplitude existem dois tipos de auditoria, a geral e a parcial. A primeira envolve toda a entidade, enquanto a segunda envolve apenas uma parte, podendo esta ser uma actividade ou projecto.

Quanto à frequência a auditoria pode ser permanente ou ocasional. Permanente quando é feita com regularidade e ocasional quando se refere a uma situação pontual.

Em termos de período temporal, pode ser uma auditoria da informação histórica ou auditoria da informação previsional.

Quanto à obrigatoriedade existe a auditoria de fonte legal, que se baseia num normativo legal, e a auditoria de fonte contractual, baseada num contrato de prestação de serviços.

Por fim, o profissional que efectua a auditoria pode ser externo à entidade, ou pode pertencer aos quadros da mesma (profissional interno). A auditoria externa é normalmente uma auditoria ocasional e a auditoria interna é uma auditoria permanente.

2.1.5 Normas de Auditoria

As normas estão relacionadas com a qualidade do trabalho executado em auditoria, e referem-se à independência dos auditores, ao seu julgamento e à elaboração do relatório conclusivo do trabalho efectuado.

Almeida (2014: 63) refere que «[a] importância das normas reflecte-se em todos os intervenientes no processo de uma auditoria (...) [n]a perspectiva dos profissionais

(...); [n]a óptica dos utilizadores da informação auditada (...); [p]ara a sociedade em geral (...))».

A um nível global são vários os organismos que actuam no que se refere à elaboração e emissão de normas de auditoria. Muitos autores enunciam várias normas de auditoria, de entre os quais, Alvarado Riquelme e Fernández de Valderrama (2014: 88-94) que mencionam o AICPA, o *Financial Accounting Standard Board* (FASB), o PCAOB e o IASB. Costa (2014: 74) acrescenta a UEC, a IFAC e a OROC. E Martins e Morais (2013: 50) referem ainda o *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) e o IIA.

American Institute of Certified Public Accountants

O AICPA é um organismo que representa os profissionais de contabilidade e auditoria e surgiu em 1887 (sob o nome de AIA) nos EUA (Almeida, 2014: 25). As normas são por ele emitidas e aplicadas nos EUA a entidades que auditem entidades privadas e são designadas de GAAS.

Em 1947, este organismo emitiu 10 normas de auditoria geralmente aceites, que sofreram várias alterações ao longo do tempo para conseguirem responder às exigências da auditoria (Almeida, 2014: 65).

Financial Accounting Standard Board

O FASB⁴ é um organismo privado que surgiu nos EUA em 1973 que cria normas contabilísticas, nomeadamente as *United States Generally Accepted Accounting Principles* (US GAAP) e estas são oficialmente reconhecidas tanto pela SEC como pelo AICPA. São importantes para o eficiente funcionamento da economia dado que muitas decisões dependem de informação financeira credível, concisa e compreensível.

Public Company Accounting Oversight Board

⁴ <http://www.fasb.org/facts/> consultado a 20 de Dezembro de 2015 às 12:14

Como já mencionado anteriormente, este foi um organismo criado em 2002 para fiscalizar as empresas de auditoria fazendo face a eventuais fraudes. O PCAOB⁵ visa a protecção dos interesses dos investidores e dos restantes utilizadores da informação através da promoção de relatórios de auditoria. As normas por ele emitidas são de aplicação obrigatória para todas as empresas de auditoria que auditem *public companies*.

Em 2003 o PCAOB adoptou as normas de auditoria geralmente aceites emitidas pelo AICPA. Veio a concluir-se que as diferenças entre as normas aplicáveis às *public companies* e as aplicáveis às *private entities* não eram significativas.

Almeida (2014: 24) indica as responsabilidades do PCAOB:

- Supervisionar a auditoria das *public companies*;
- Criar normas de auditoria a serem aplicadas na auditoria às *public companies*;
- Elaborar normas relacionadas com controlo de qualidade;
- Produzir normas relacionadas com ética, independência e preparação de relatórios de auditoria;
- Controlar o registo das empresas de auditoria (...)
- Impor sanções disciplinares;
- Supervisionar o cumprimento da SOA.

International Accounting Standards Board

O IASB⁶ surgiu do IASC em 2001 cujo objectivo foi o de criação e publicação de normas internacionais de contabilidade, nomeadamente as *International Financial Reporting Standards* (IFRS) e normas para as pequenas empresas.

⁵ <http://pcaobus.org/About/pages/default.aspx> consultado a 20 de Dezembro de 2015 às 15:30

⁶ <http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Pages/Home.aspx> consultado a 12 de Janeiro de 2016 às 15:26

Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers

Em 1951 surgiu a UEC, cuja primeira norma lançada data de 1978 e que tem o intuito de, segundo Costa (2014: 77):

- aumentar o padrão da auditoria na Europa;
- harmonizar a auditoria das demonstrações financeiras;
- promover o desenvolvimento dos princípios e técnicas de auditoria;
- incrementar a compreensão mútua dos relatórios dos auditores sobre as demonstrações financeiras das empresas.

Em 1986 esta extinguiu-se e deu origem à *Group d'Études de la CEE, à Federation des Experts Comptables Européens (FEE)* em que Portugal se encontra representado através da OROC. Ainda no final deste ano a UEC publicou 20 normas de auditoria. Posteriormente a FEE não viu necessidade de emitir qualquer norma visto existirem as normas internacionais de auditoria da IFAC (Costa, 2014:79).

International Federation of Accountants

A IFAC foi constituída em 1977 como resultado de um acordo assinado por 63 associações profissionais de contabilistas e auditores que representam 49 países de todos os continentes, sendo que actualmente conta com 173 membros em 129 países. Portugal está representado nesta instituição através da OROC como membro e associado através da Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC). Esta é uma organização independente que elabora e emite normas internacionais que se prendem com a ética, auditoria, serviços de garantia e fiabilidade, entre outros. (Almeida, 2014: 20)

A missão desta organização é, de acordo com a OROC (b) (2011: 3)

servir o interesse público, reforçar a profissão de auditor a nível mundial e contribuir para o desenvolvimento de economias internacionais fortes estabelecendo e promovendo a aderência a normas profissionais de alta qualidade, aprofundando a convergência internacional de tais normas e intervindo publicamente sobre matérias de interesse público onde a perícia da profissão é mais relevante.

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

Como já referido anteriormente, na evolução histórica da auditoria em Portugal, a OROC surgiu em 1972 e até aos dias de hoje tem sofrido várias alterações como qualquer um dos outros organismos emitentes de normas.

Conforme o que é referido no artigo 5.º dos Estatutos da OROC, uma das atribuições que compete à mesma consiste em «definir normas e esquemas técnicos de actuação profissional, tendo em consideração os padrões internacionais exigidos». Em Portugal é esta que regula a profissão de ROC, aprovando os princípios e conceitos que sejam essenciais para desempenhar esta função.

Diz Almeida (2014: 22) que

[a] Ordem dos Revisores Oficiais de Contas é uma pessoa colectiva pública, dotada de autonomia administrativa, financeira e patrimonial, a quem compete representar e agrupar os seus membros (...) bem como superintender em todos os aspectos relacionados com a profissão (...).

International Organization of Supreme Audit Institutions

O INTOSAI⁷ foi criado em 1953 e as normas por este definidas têm como intuito a promoção do profissionalismo, credibilidade e qualidade da auditoria do sector público. Portugal está representado no INTOSAI através do Tribunal de Contas.

Institute of Internal Auditors

O IIA foi constituído em 1941, nos EUA, e associa institutos espalhados por todo o mundo. Em Portugal este designa-se por Instituto Português de Auditoria Interna (IPAI) e foi criado em Março de 1992 (Martins e Morais, 2013: 89).

De acordo com Moeller (2009: 5), o IIA foi formado por pessoas às quais foi dado o título de auditor interno pelas organizações com o intuito de partilhar experiências e aumentar os seus conhecimentos com outros nesta área.

⁷ <http://www.intosai.org/es/acerca-de-nosotros.html> consultado a 12 de Janeiro de 2016 às 16:32

2.2 Auditoria Interna

O conceito de Auditoria Interna tem evoluído ao longo do tempo, principalmente nas últimas décadas com o crescimento das organizações, com o aparecimento de novas necessidades e também com as constantes mudanças da economia mundial.

De seguida será então abordada a evolução da Auditoria Interna, o seu conceito nas perspectivas dos mais variados autores e outros aspectos de carácter pertinente.

2.2.1 Evolução histórica da Auditoria Interna

Desde a implementação do conceito de auditoria que as grandes organizações começaram a utilizar os serviços de auditoria externa para assegurar aos utilizadores da informação de que esta representava fiavelmente as operações da organização. Com o desenvolvimento das organizações e para aumentar a confiança nas mesmas era necessário observar e acompanhar de mais perto as operações da mesma. Foi então necessário arranjar pessoas da confiança da própria entidade para exercer as funções de auditoria, que passaram a ser denominados de auditores internos.

A figura de auditor mais semelhante àquela que hoje existe surgiu como consequência da Revolução Industrial bem como do desenvolvimento das sociedades anónimas. Martins e Morais (2013: 89) indicam que a auditoria interna nesta altura era apenas um trabalho de vigilância, pois o seu intuito era a detecção de erros, irregularidades e fraudes. Com o passar do tempo tanto a auditoria, como os seus objectivos, alcançaram patamares mais elevados sendo necessário a implementação de sistemas mais complexos e de controlos mais rigorosos.

Posto isto, a auditoria interna não deixou o seu trabalho inicial de vigilância e de detecção erros, irregularidades e fraudes, e passou também a actuar no que se refere aos controlos administrativos (Martins e Morais, 2013: 89).

Em 1941 foi criado o IIA, nos EUA, organização responsável pela divulgação e promoção de melhores práticas de auditoria interna. Alguns anos mais tarde o âmbito das auditorias foi alargado passando não só a abranger as áreas económico-financeiras mas também as áreas operacionais (Martins e Morais, 2013: 89).

De acordo com Marques (1997: 61) um grande passo para a consolidação da auditoria interna a nível mundial foi dado em 1978, com a aprovação dos *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* – normas orientadoras do exercício da profissão de auditoria interna.

Em 1982 surgiu na Europa o *European Confederation of Institutes of Internal Auditing* (ECIIA) que agrega os membros europeus. Mais tarde, em 1992, surge em Portugal o IPAI que, segundo as palavras de Martins e Morais (2013: 90), «pretende representar, defender e atualizar permanentemente aqueles profissionais».

De acordo com IPAI (a), este «representa em Portugal o IIA e a profissão de auditor interno, para o que promove a associação de todos os profissionais e estudiosos de auditoria interna nas organizações, sejam elas privadas ou públicas» e tem como objectivos:

- Defesa dos interesses dos profissionais de Auditoria Interna;
- Promoção dos princípios éticos no desempenho da Auditoria Interna;
- Contribuição para a formação em conhecimentos, metodologias e práticas da Auditoria Interna actualizados, permitindo uma evolução permanente;
- Desenvolvimento da actividade associativa, por forma a estabelecer relações entre os membros;
- Organização de conferências e debates e estabelecimento duma biblioteca relativa a auditoria e a matérias com ela relacionadas.

No seguimento do pensamento de Martins e Morais (2013: 90), em 1999, o conceito de auditoria interna foi actualizado de modo a abranger todas as funções desempenhadas pelo auditor interno e posteriormente foi sofrendo sucessivas actualizações. Em 2002 a SOA veio também reforçar a importância e o papel da auditoria interna.

2.2.2 Conceito de Auditoria Interna

A auditoria interna é definida pelos mais variados autores e instituições apresentando diferentes e diversas perspectivas.

Primeiramente, a definição de auditoria interna dada pelo IIA dizia que «é uma função de apreciação independente no seio da organização, para contribuir para uma gestão adequada dos recursos e dos meios colocados à disposição dos elementos constituintes da organização». Posteriormente, em 2000, o IIA reformula a sua definição e, de acordo com o IPAI (b) (2009: 6) a auditoria interna é

uma actividade 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 objectivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação.

Para uma melhor compreensão da definição apresentada pelo IIA analisam-se de seguida algumas das palavras-chave. A independência é um objectivo que deve estar sempre presente quando se fala em auditoria pois é essencial para assegurar a credibilidade do trabalho desenvolvido e dos relatórios emitidos para os utilizadores da informação. Pickett (2005: 125) refere que é uma actividade de garantia e de consultoria na medida em que avalia a capacidade dos controlos implementados evidenciando se a organização consegue gerir bem o risco.

A auditoria interna melhora as operações de uma organização numa perspectiva de melhoria contínua. Cabe aos auditores encontrar erros, falhas e posteriormente transmitir esses mesmos no seu relatório com o intuito de melhorar os controlos da organização e acabando assim por ajudar a alcançar os objectivos da organização.

Uhl e Fernandes (1981: 17) definem a auditoria interna como

tarefa designada a avaliar de forma independente, dentro de uma organização, as operações contábeis, financeiras e de outros tipos, no sentido de prestar um serviço à administração. É um controle administrativo, cuja função é medir e avaliar a eficácia de outros controles.

Attie (1986: 6) entende que a auditoria interna pode auxiliar uma organização na melhoria dos seus negócios através da identificação de áreas que estejam mais expostas ao risco e da sugestão de melhorias.

Para Sawyer (2003: 10), conhecido como o Pai da moderna auditoria interna, descreve esta como:

uma avaliação sistemática e objectiva realizada por auditores internos das diversas operações e controlos de uma organização, para determinar se (1) a informação financeira e operacional é precisa e confiável; (2) os riscos da organização são identificados e posteriormente minimizados; (3) os regulamentos e as políticas internas e procedimentos são seguidos; (4) os critérios de funcionamento são seguidos; (5) os recursos são usados de forma eficiente e económica; e (6) os objectivos da organização são efectivamente alcançados.

Segundo Martins e Morais (2013: 91)

[a] auditoria 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 objectivos.

Por fim, para Pinheiro (2014: 55)

A missão da Auditoria Interna caracteriza-se pelo facto de ser uma função de avaliação independente para a análise das operações (...). É fundamental que a missão da Auditoria Interna esteja devidamente alinhada com a missão da empresa. A Auditoria Interna é o controlo dos controlos, instituído numa empresa ou organização e visa contribuir para a promoção da economia, eficácia e eficiência das operações desenvolvidas.

É notório que nem todos os autores têm a mesma perspectiva da auditoria interna e com o passar do tempo verifica-se que a sua definição tem ficado mais extensa. Hoje em dia pode-se dizer que os auditores internos passaram a ser os olhos e ouvidos de uma organização.

2.2.3 Auditoria Interna versus Auditoria Externa

A auditoria interna e a auditoria externa apesar de terem objectivos diferentes acabam também por se complementar visto que realizam alguns trabalhos que são de natureza idêntica. Primeiramente há que definir qual o papel que cada uma desempenha.

A auditoria interna, como já referido anteriormente, tem o papel de medir e avaliar a eficácia dos controlos existentes na entidade com o intuito de que o auditor emita um relatório com as suas avaliações, comentários, conclusões e sugestões/ recomendações de melhorias para um melhor desempenho (Barata, 1999: 83). No que se refere à auditoria externa Pinheiro (2014: 249) afirma que esta tem como objectivo «expressar uma opinião quanto às Demonstrações Financeiras apresentam ou não de uma forma verdadeira e apropriada a posição financeira da entidade à data do balanço e o resultado das suas operações» e as responsabilidades básicas de um auditor externo são definidas por lei. Em Portugal esta última é mais conhecida como revisão oficial de contas.

O trabalho desempenhado por cada uma é semelhante em vários aspectos. Utilizam as mesmas técnicas e metodologias, como o planeamento e a calendarização. Segundo Martins e Morais (2013: 45) ambas fazem uma avaliação do risco e da materialidade e, como ponto de partida para realizar o seu exame, baseiam-se no controlo interno. Ambas identificam, analisam e avaliam os procedimentos de controlo interno, efectuando testes aos mesmos, com o intuito de identificar erros e deficiências e para posteriormente sugerir correcções e melhorias para esses erros e deficiências encontrados.

Apesar das semelhanças entre estas duas auditorias, existem também bastantes diferenças que acabam por ser bastante relevantes. De acordo com Marques (1997: 53) existem diferenças entre estas duas no que se refere aos objectivos e aos destinatários do trabalho efectuado, também o *timing* e a regularidade em que cada uma faz trabalhos na mesma entidade, e ainda alguns dos conceitos que têm presentes para a realização do seu trabalho podem diferir.

Anteriormente já foram dadas as definições de cada uma das auditorias em questão e já é possível identificar os diferentes objectivos de cada uma. Quanto aos destinatários da informação, Marques (1997:54) identifica que a auditoria interna tem como alvo a

administração, bem como os serviços auditados; quanto ao trabalho desempenhado pela auditoria externa este é dirigido ao pessoal que se encontra na própria entidade, aos diferentes níveis da gestão. Quem realiza cada uma das auditorias também difere. A auditoria interna é, mais comumente, realizada por profissionais da própria entidade e a auditoria externa por profissionais de uma outra entidade.

No que se refere à frequência, esta é também uma outra diferença presente. A actividade da auditoria interna é irregular e sem um tempo estipulado. Poderão existir áreas que não necessitam de ser constantemente analisadas, mas poderão existir outras que possam estar mais expostas e que sejam de maior risco e que acabam por carecer de uma análise e avaliação a efectuar com maior frequência. A auditoria externa é geralmente realizada anualmente, visto esta incidir fundamentalmente sobre as demonstrações financeiras (Marques, 1997: 56).

Continuando a ter por base o que é dito pelo autor acima, existem ainda algumas diferenças no que toca à metodologia utilizada. Enquanto os auditores internos se preocupam em analisar e avaliar a eficácia do SCI, bem como a adequação das normas e políticas definidas, em identificar causas dos desvios apurados, em saber o risco e quais as consequências que este acarreta, entre outros, os auditores externos apresentam o seu trabalho com base nas demonstrações financeiras, comparam a realidade com os padrões previamente definidos e posteriormente identificam desvios, verificam a exactidão e a integridade dos registos contabilísticos, verificam a existência de erros e de fraudes e tomam medidas preventivas para os detectar caso se verifiquem.

A prática destas auditorias tem sempre que ter em conta tanto o risco como a materialidade, pelo que ambas têm de identificar as áreas de maior risco e aquelas que são materialmente relevantes (no sentido em que se existir alguma omissão ou distorção de alguma informação essa mesma possa influenciar a tomada de decisão).

Menciona ainda Marques (1997:58) que

A auditoria externa privilegia o risco associado a erros e omissões que possam influenciar significativamente as demonstrações financeiras. A auditoria interna, por seu lado, baseia-se num conceito de risco mais alargado. Preocupando-se também com os erros que possam afectar as demonstrações financeiras, preocupa-se mais com o risco associado à

ineficiente utilização de recursos e a ineficácias de várias ordem, desde as relacionadas com a estrutura organizativa e a prossecução dos objectivos, gerais e departamentais, até às relacionadas com a imagem externa da unidade económica.

Para uma melhor percepção das diferenças entra a auditoria interna e a externa, segue-se abaixo a Tabela 2.1 com uma síntese.

Tabela 2.1 Auditoria Interna *versus* Auditoria Externa.

	Auditoria	
	Interna	Externa
Principais objectivos	Fazer face às necessidades da Gestão, contribuindo para um aperfeiçoamento do SCI, bem como da gestão de risco.	Emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras.
Destinatários	Principalmente internos, como a administração e a gestão.	Actuais e potenciais accionistas, financiadores, governo e público em geral.
Realização	Maioritariamente por profissionais da própria entidade.	Por profissionais competentes, independentes e externos à entidade.
Frequência	Periódica ou não e sem tempo determinado.	De carácter regular, geralmente anual.
Normas	Normas profissionais, incluindo as normas éticas e técnicas.	Normas definidas por lei, para além das estipuladas para o exercício da profissão.

Fonte: Adaptado de Martins e Morais (2013: 49) e Marques (1997: 54).

2.2.4 Competências do auditor interno

As competências dos auditores têm evoluído ao longo do tempo de modo a irem de encontro aos desafios de cada auditoria. As competências necessárias variam consoante o tipo de auditoria, o objectivo, o âmbito de actuação e as finalidades, entre outras, como refere Marques (1997: 85).

Um auditor tem de ter conhecimentos aprofundados e específicos em matérias de contabilidade e fiscalidade, sendo estes imprescindíveis para auditorias de carácter contabilístico-financeiro. Para outras auditorias e consoante as necessidades, os conhecimentos podem focar-se a nível da organização, sistemas de informação, informática, economia e sistemas de controlo interno. Para além de bons conhecimentos e de capacidades técnicas específicas em várias áreas, é também essencial ter em conta as características comportamentais e psicológicas. Para desempenhar com preciso rigor as suas funções o auditor deve saber controlar as suas emoções, deve ser rigoroso e crítico, honesto, independente, responsável e objectivo. Deve também estar sempre atento ao que o rodeia. Marques (1997: 85-86)

A independência é um requisito muito importante para um auditor. O auditor deve adoptar uma postura de independência no desempenho das suas funções, de modo a evitar que a sua opinião seja influenciada e evitando também que os utilizadores da informação possam pôr em questão a independência e a objectividade do próprio auditor (Alvarado Riquelme e Fernández de Valderrama, 2014: 173). Este é um dos requisitos essenciais para a eficácia da auditoria interna.

As responsabilidades da auditoria interna devem ser claramente estabelecidas por políticas impostas pela gestão. Tais responsabilidades são: informar e aconselhar a gestão, tendo em conta o Código de Ética que regula a profissão; coordenar as suas actividades para melhor conseguir atingir os objectivos da auditoria e da organização. (Brink, Cashin e Witt, 1973: 27).

Abdolmohammadi e Burnaby (2007: 45) citam competências técnicas e comportamentais, de entre as quais a salientar na Tabela 2.2:

Tabela 2.2 Competências de um auditor interno.

Competências técnicas	Competências comportamentais
Levantamento e análise de dados	Confidencialidade
Identificação dos tipos de controlos	Liderança
Entrevistas	Objectividade
Análise dos riscos	Trabalho de equipa
Conhecimento do negócio	Independência
Uso das tecnologias de informação	Trabalho com todos os níveis da gestão

Fonte: Adaptado de Abdolmohammadi [et al.] (2007: 45)

2.2.5 Departamento de Auditoria Interna

A auditoria interna encontra-se em contantes mudanças, mudanças essas que fizeram as entidades atingir elevados níveis de complexidade, e conseqüentemente ganhar outro valor nas direcções das entidades.

A necessidade da criação de um Departamento de Auditoria Interna surge com o crescimento das entidades, com o intuito de dotar a direcção com os meios fundamentais para cumprir as normas por ela estabelecidas (Martins e Morais, 2013: 97).

A sua implementação exige o esforço da gestão de topo de uma organização, envolvendo e comprometendo a gestão com os objectivos a alcançar. É necessário ter em conta, segundo Martins e Morais (2013: 97), a estrutura da entidade, pois quanto mais níveis hierárquicos existirem, mais afastados estão a direcção e o executivo pelo que a tomada de decisão se torna mais difícil; o grau de organização; e por fim a dispersão ou concentração do capital, pois quando o capital não está tão disperso os serviços da auditoria não são tão requisitados.

Referem ainda as mesmas autoras a dispersão geográfica da entidade, pois quando existem filiais, sucursais, entre outros, o controlo torna-se mais complicado e daí justificar-se também a criação do departamento.

Com o crescimento das entidades bem como com o desenvolvimento dos objectivos de cada uma das auditorias, o posicionamento do departamento de auditoria interna no organigrama tem passado por algumas mudanças.

Quando se fala em posicionamento é necessário ter em consideração a independência de um auditor na medida em que o reporte deverá ser feito de forma a que a função de auditoria interna cumpra com as suas responsabilidades. Posto isto a Auditoria Interna deve estar sobre a jurisdição de um órgão hierarquicamente mais elevado na organização.

Como é possível verificar na Figura 2.1, em «a)», inicialmente o Departamento dependia da Direcção Financeira, dependência esta que não garantia a completa independência e imparcialidade do auditor interno aquando da realização do seu trabalho.

Posteriormente deixou de depender da referida e passou a actuar ao lado dos outros departamentos, tendo neste momento de reportar à Comissão Executiva da entidade (como é possível ver em «b)»).

Numa terceira fase deixou de estar ao lado dos outros departamentos, passando a estar acima destes e ainda subordinado à Comissão Executiva («c)»).

Actualmente, e como se percebe em «d)», este departamento situa-se acima de todos os departamentos mencionadas, ainda dependendo do Órgão de Gestão e, caso exista, de uma Comissão de Auditoria.

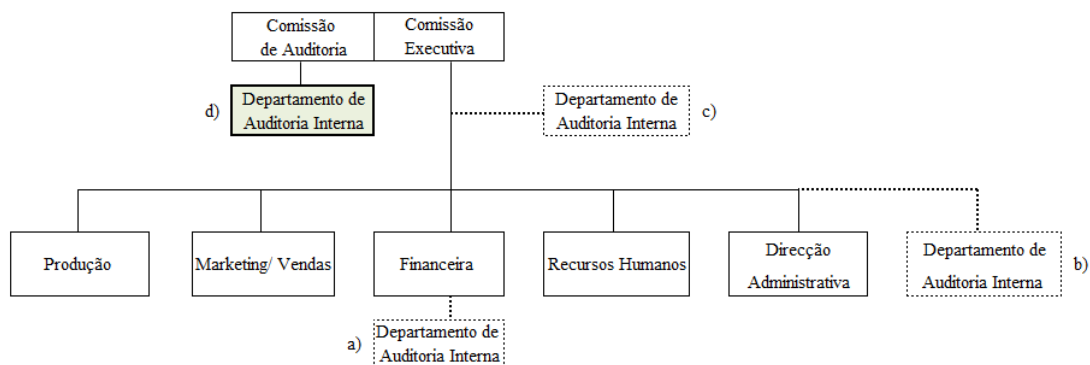


Figura 2.1 Posicionamento do Departamento de Auditoria Interna na entidade.

Fonte: Adaptado de Martins e Morais (2013: 102) e apontamentos da cadeira de Auditoria Interna.

Em termos de estrutura, esta varia consoante o trabalho e a entidade, e encontra-se dividida em pessoas, cargos e secções. A sua definição deve ter em consideração os critérios e métodos adoptados pela entidade. (Attie, 1986: 95)

As entidades optam cada vez mais pela declaração de funções que estabelecem a autoridade e responsabilidade incumbida a cada cargo. Existem organizações que podem possuir mais de um departamento de auditoria, e o relacionamento entre estes pode ser necessário, pelo que é imprescindível saber as funções que cada um vai desempenhar. (Attie, 1986: 95)

Normalmente a estrutura assenta numa disposição piramidal, sendo que no topo se encontra o cargo mais importante. Também de acordo com esta disposição, são ou não limitados os acessos a certas áreas, documentos, informações.

A Interpretação da Norma de Atributo 1000 «Objectivo, Autoridade e Responsabilidade» refere que «[o] estatuto de auditoria interna (...) autoriza o acesso aos registos, pessoal e activos da organização, que seja necessário para o desempenho dos trabalhos» (IPAI (b), 2009: 17).

2.2.6 Comissão de Auditoria

A Comissão de Auditoria é um directório, independente da administração, composto por pessoas externas particularmente qualificadas, que compreendem, acompanham, coordenam e interpretam o controlo interno e as actividades da organização (Moeller, 2009: 532).

De acordo com Ernst & Young (2012: 2) são várias as funções que estão incumbidas à Comissão de Auditoria:

«Opinar sobre a contratação e acompanhar o trabalho dos auditores independentes»;

«Monitorar a qualidade e integridade das demonstrações financeiras (...) e dos mecanismos de controle interno da organização»;

«Avaliar e monitorar as exposições ao risco da companhia» para poder ser reportada informação útil para a gestão;

«Avaliar e monitorar, juntamente com a Administração e a Auditoria Interna, a adequação das transacções com partes relacionadas realizadas pela companhia». A auditoria interna deve centrar-se naquilo que é relevante, o seu trabalho deve ter em conta as prioridades da organização bem como os riscos que podem surgir;

«Elaborar relatório anual com os resultados, conclusões e recomendações.»

A Comissão de Auditoria identifica e controla riscos críticos, acrescenta valor às decisões do Conselho de Administração e aproxima a auditoria interna do mesmo.

A sua criação deve ser bem ponderada e adaptada a cada realidade. As suas principais preocupações prendem-se com os riscos operacionais e estratégicos a que a entidade está exposta.

2.2.7 Carta de Auditoria

Moeller (2009: 274) define a carta de auditoria como

(...) formal document, approved by the audit committee, to describe the mission, independence, objectivity, scope, responsibilities, authority, accountability, and standards of the internal audit function for an enterprise.

Pickett (2003: 249) acrescenta que «[t]he audit charter sets the agreed role and position of internal auditing in an organization.»

Ainda de acordo com Moeller (2009: 275) a auditoria interna tem acesso a muitos registos e pode fazer questões a todos os níveis. Deve reportar à Comissão de Auditoria que normalmente autoriza os direitos e deveres através de um documento de autorização formal, normalmente chamado de *Internal Audit Charter*, ou carta de auditoria.

No que se refere à estrutura desta carta ambos os autores referidos têm opiniões diferentes.

Quanto a Moeller (2009: 275), este afirma que há que fazer referência em relação a: independência e objectividade, âmbito de responsabilidade e autoridade e contabilidade.

Por sua vez, Pickett (2003: 250) indica que a carta deve conter:

- A natureza da auditoria interna, na medida em que deve abranger o conceito de auditoria e do trabalho de garantia através da avaliação imparcial do SCI. Poderá também existir a possibilidade de efectuar trabalhos de consultoria;
- Os objectivos da auditoria, definindo de forma precisa a auditoria interna, bem como os seus objectivos. Deverá existir uma ligação entre os objectivos da organização e como a auditoria interna contribui para o seu alcance;
- O âmbito do trabalho de auditoria, definindo as principais áreas que a função deve compreender e alcançar;
- Responsabilidades do auditor, através da definição clara do papel da auditoria interna, que deve estar distinguida das responsabilidades da gestão;

- Autoridade do auditor, definindo o acesso ao pessoal da função, de registos, explicações e outras informações para a realização do trabalho;
- Relevância da independência, que é um factor a que a auditoria deve dar prioridade com o objectivo de realizar o seu trabalho de forma imparcial.

Em suma, a carta de auditoria deve ser um pequeno documento e objectivo que apenas deverá referir os princípios básicos para o exercício da profissão. Deve estar ao alcance de todo o pessoal da organização para não pôr em causa o trabalho da própria auditoria.

2.2.8 Formação dos colaboradores

A organização deve adaptar-se à constante evolução tecnológica e técnica e também de modo a enfrentar novos desafios, deve ir efectuando sucessivos programas de formação contínua de modo a preparar e a actualizar os seus colaboradores para novos desafios.

É necessário fornecer orientação, previamente planeada e estruturada, aos novos auditores, com o intuito de os munir com a informação suficiente para se tornarem produtivos no menor espaço de tempo. Tal orientação deve ter em conta a experiência do colaborador, pois é diferente estar perante um colaborador que já desempenhou funções similares numa outra organização ou perante um estudante recém-licenciado (Sawyer, 2003: 890).

O mesmo autor (2003: 892) enfatiza que esta orientação deve passar por: apresentação do *staff*; discussão das políticas e métodos de auditoria; leitura das políticas, procedimentos, relatórios de auditoria; e finalmente o *feedback* daquilo que o novo colaborador aprendeu até então.

A constante ampliação da função de auditoria e da sua metodologia requer não só a referida orientação mas também os programas de formação.

Todas as funções de auditoria interna devem possuir um programa que promova a consistência e a qualidade de trabalho de todos os profissionais, bem como a aquisição de conhecimentos e informações daquilo que se passa de novo na área.

O objectivo destes programas deve ser o alcance dos objectivos tanto do individuo como do seu departamento. Devem complementar o guia de orientação e ajudar o formador a prover informação adicional aos seus colaboradores, tanto em aspectos gerais como em aspectos mais técnicos. (Sawyer, 2003: 895-896)

2.2.9 Fases de uma auditoria

Aquando da realização de uma auditoria, os auditores internos deverão compreender, analisar e avaliar os controlos adoptados pela entidade de modo a assegurar uma confiança razoável nos mesmos. Para que os auditores internos possam fazer esse trabalho, existem algumas fases que devem ser seguidas (Martins e Morais: 2013: 142).

A primeira fase passa pelo planeamento da auditoria interna. As mesmas autoras sublinham que «é necessário planear as diferentes avaliações do controlo interno, da gestão de risco e *Governance* a realizar ao longo do ano, determinar a amplitude, alcance e frequência». O planeamento permite ao auditor recolher prova suficiente e apropriada que suporte as suas conclusões e este é um factor decisivo para o sucesso da auditoria.

Após o planeamento da auditoria segue-se a preparação da mesma. A elaboração de um programa de trabalho detalhado das práticas comuns de auditoria e de avaliação do controlo interno, que se baseia nas normas e políticas estabelecidas pela entidade e nas normas internacionais de auditoria interna geralmente aceites (Martins e Morais: 2013: 145). O programa de trabalho serve como um guia para o exercício da actividade de auditoria interna.

Na próxima fase o auditor deve ter conhecimento da entidade/ da área que vai auditar e tem então a necessidade de se deslocar à entidade para ficar a conhecer o ambiente, as pessoas, de observar o que o rodeia, recolher documentos, fazer entrevistas, entre outras.

Martins e Morais (2013: 156-161) apontam como 4ª fase a descrição, análise e avaliação do sistema de controlo interno pois para a realização de uma auditoria interna são fundamentais análises muito detalhadas dos processos e procedimentos e sistemas de controlo adoptados, com vista a minimizar o risco. Após esta avaliação do sistema de controlo interno, procede-se ao exame e à avaliação da informação. Tendo em conta as áreas a analisar o auditor decide se irá analisar todo o universo ou se vai recorrer à técnica de amostragem. Feito o exame e a avaliação da informação o auditor encontra-se em condições de emitir as suas conclusões e de efectuar recomendações para melhorar o sistema de controlo interno.

Por fim vem a comunicação dos resultados, que resulta da reflexão do auditor tendo em conta o desenvolver do seu trabalho. O auditor comunica os seus resultados por meio de um relatório no qual dá a sua opinião sobre se as demonstrações financeiras se encontram em concordância com os normativos em vigor implementados pela entidade. Deve ter os seguintes requisitos, de acordo com as autoras agora referidas: construtivo de modo a que seja útil para a tomada de decisão e que sirva de base para a implementação de melhorias; preciso, sendo isento de erros e distorções; completo, incluindo toda a informação que seja pertinente e materialmente relevante; objectivo, não sendo o conteúdo alvo de influências de terceiros ou de interesses pessoais; oportuno, sendo emitido no tempo necessário e sem atrasos; claro, não causando dúvidas aos seus utilizadores, entre outros.

2.2.10 Controlo interno

Como referido no ponto anterior cabe ao auditor interno a compreensão, análise e avaliação do controlo interno adoptado pela entidade que está a auditar.

Costa (2014: 233) apresenta uma definição de controlo interno que é uma das definições mais simples e mais conhecida, que diz que

o controlo interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adoptados numa entidade para: (a) salvaguardar os seus activos; (b) verificar a exactidão e a fidedignidade dos seus dados contabilísticos; (c) promover a eficácia operacional; e (d) encorajar o cumprimento das políticas prescritas pelos gestores.

A *International Statements on Auditing (ISA)* 315 define o controlo interno como

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

Um sistema de controlo interno é implementado pelo órgão de gestão para a prevenção de distorções materiais e no caso de ocorrência destas para que possam ser detectadas. Cabe aos auditores internos a análise e avaliação do sistema de controlo interno e a recomendação de melhorias.

Existem vários modelos de controlo interno, dos quais a destacar o modelo COSO (*The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*). O COSO é uma organização privada que dedica à melhoria da qualidade do relato financeira. Para esta organização os objectivos chave do controlo interno são a eficácia e eficiência das operações; a credibilidade do relato financeiro; e o cumprimento das leis e dos regulamentos aplicáveis (Costa, 2014: 235). Este modelo é recomendado pelas normas para a prática profissional de auditoria.

Para este modelo a definição de controlo interno é

um processo conduzido por todos os intervenientes de uma organização com a finalidade de fornecer uma certeza razoável sobre o cumprimento dos seus objectivos: eficiência e eficácia das operações; fiabilidade das demonstrações financeiras; cumprimentos de leis e regulamentos (Almeida, 2014: 255).

O COSO baseia-se nas cinco componentes do controlo interno, a saber: o ambiente de controlo, a avaliação do risco, as actividades de controlo, a informação e comunicação e a monitorização (McNally, 2013: 5).

O ambiente de controlo é a base para todos os outros componentes do controlo interno, e está relacionado com todas as áreas da organização; a avaliação do risco permite à entidade a identificação e análise de riscos relevantes que possam pôr em causa o alcance dos objectivos definidos pela mesma; as actividades de controlo

referem-se às políticas e aos procedimentos que ajudam a assegurar o cumprimento dos objectivos implementados mitigando os riscos; por sua vez, a informação e a comunicação de modo a identificar toda a informação que seja pertinente e posteriormente comunicada; por último a monitorização que é um processo que avalia o desempenho do controlo ao longo do tempo verificando se estes estão a funcionar apropriadamente. (Costa, 2014: 235-241)

Um sistema de controlo interno deve incluir os controlos adequados, podendo estes ser classificados em: preventivos, com o intuito de impedir que ocorra algo indesejável; detectivos que servem para detectar ou corrigir factos indesejáveis que já tenham ocorrido; directivos, para encorajar a ocorrência de algo desejável, de modo a produzir efeitos positivos para a entidade; correctivos com o intuito de corrigir algum problema identificado; e os controlos compensatórios de modo a compensarem eventuais fraquezas nos controlos.

Como já referido o órgão de gestão tem um importante papel no que se refere à implementação do sistema de controlo interno, mas a sua existência não garante que esteja operacional, ou que seja eficaz e eficiente. O sistema de controlo interno não é suficiente para garantir que a entidade esteja imune à ocorrência de fraudes e/ou erros, apenas proporcionando uma segurança razoável e inerente, mas ao mesmo tempo existem algumas limitações que dificultam ainda mais essa segurança. Algumas das limitações que Costa (2014: 242) refere são: o não interesse na manutenção de um bom sistema de controlo interno por parte da gestão; a dimensão da empresa, pois torna-se mais complicado implementar um sistema de controlo interno numa entidade com maior número de trabalhadores; a relação custo/benefício, pois é necessário ter em conta que se irá incorrer em gastos com a implementação desse sistema; e as transacções pouco frequentes que acabam por não ser controladas, entre outras.

2.2.11 Avaliação da qualidade

Independentemente da sua actividade, as entidades têm vindo a desenvolver uma crescente preocupação pela qualidade, tanto em termos de produtos e serviços, bem como a nível das operações e das actividades (Morais, 2004: 9).

Segundo a interpretação do IPAI (b) (2009: 21)

[u]m programa de garantia e qualidade e aperfeiçoamento é concebido para permitir uma avaliação da conformidade da actividade de auditoria interna com a Definição de Auditoria Interna e as Normas e uma avaliação do cumprimento do Código de Ética por parte dos auditores internos. O programa avalia igualmente a eficiência e a eficácia da actividade de auditoria interna e identifica as oportunidades de melhoria.

A qualidade tem vindo a assumir um importante papel nas organizações e para que ela exista pressupõe-se que haja conformidade com os parâmetros e objectivos definidos pela entidade, sempre com vista a uma melhoria contínua e sistemática. Para uma boa gestão de um sistema de qualidade, é necessário verificarem-se os procedimentos pré-estabelecidos, o respeito pelos mesmos e a existência de um registo e avaliação constantes dos dados. (Marques, 1997: 100-102)

Como referência para a garantia da qualidade existem as normas internacionais *International Standards Organization* (ISO), nomeadamente da série 9000. Os requisitos das normas levam a que a entidade tenha a necessidade de efectuar uma supervisão do sistema de qualidade, e esta supervisão deve ser efectuada pelo auditor externo, com o intuito de verificar se está a funcionar de acordo com os pressupostos e se irá ajudar na consecução dos objectivos.

Morais (2004: 9-10) refere que a certificação da qualidade permite o estabelecimento de vantagens competitivas na medida em que possibilita pensar na empresa como um todo, identificando processos e desenvolvendo meios de os supervisionar.

A qualidade e o controlo interno encontram-se interligados pois ambos são provenientes de um conjunto de acções por todas as actividades de uma entidade. O controlo interno influencia a concretização dos objectivos da entidade e contribui para as iniciativas da qualidade.

2.2.12 Coordenação com o auditor externo

Os auditores internos e os auditores externos apesar de terem diferentes objectivos aquando do exercício da sua profissão acabam por ter interesses em comum que

exigem a coordenação dos seus trabalhos para a concretização dos objectivos da entidade (Sawyer, 2003: 1271).

A auditoria interna informa a externa, se autorizada, sobre os relatórios que mais impacto tiveram nas actividades da entidade e de fornecer informações que sejam relevantes para o exercício da função de auditor externo. A auditoria interna é um suporte para o órgão de gestão no que se refere às suas responsabilidades de supervisão, de salvaguarda de activos, fiabilidade dos registos.

Por sua vez a auditoria externa deverá comunicar à interna qualquer assunto relevante que possa interferir no seu trabalho e que possa contribuir para uma melhoria do sistema de controlo interno (Pinheiro, 2014: 249).

Sawyer (2003: 1273) alude ainda à importância desta coordenação na medida em que tem potencial para aumentar a eficiência, economia e eficácia das operações da entidade. Nenhuma delas tem a capacidade para substituir a outra e caso elas não estejam bem coordenadas poderão ocorrer lapsos, repetições e erros desnecessários que irão aumentar os custos da auditoria e acabam por induzir em erro os auditores.

2.2.13 Futuro da auditoria interna

Acredita-se que os auditores internos virão a trabalhar mais na avaliação e análise dos riscos, dando mais importância aos riscos relacionados com a tecnologia e informática, pois cada vez mais existe a possibilidade de ataques a bases de dados. Há que prestar uma maior atenção nesta área, arranjando meios de defesa e contratando pessoal especializado (Instituto de Auditores Internos, 2015: 15).

Richard Chambers, Presidente e CEO do IIA apresenta cinco pontos essenciais para a profissão de auditor interno até ao final desta década, nomeadamente: melhoria e promoção do contínuo foco nos riscos que possam surgir; consolidação dos conhecimentos em riscos-chave; aperfeiçoamento da capacidade de análise de dados; prestação de serviços de garantia sobre a efectividade da gestão de riscos; e discussões operacionais e estratégicas.

Cada vez mais é exigida uma postura mais decisiva para uma resposta adequada nas entidades, em situações de instabilidade financeira, de aumento de exigências dos

regulamentos e das expectativas dos *stakeholders*, de novos riscos de negócio, de ritmo de mudança acelerado.

Será necessária uma maior abrangência na intervenção da auditoria interna, passando a representar um importante papel, para além daquele que já tinha e continua a ter, no desenho de controlos em novas áreas, na revisão independente de temas especializados, na avaliação de riscos emergentes, e em transacções estratégicas na entidade, em termos de aumento das exigências dos regulamentos no que se refere à transparência e disponibilidade da informação, à robustez do modelo de governação e adequação da gestão risco e ambiente de controlo interno.

Com estas mudanças a auditoria interna deve identificar os riscos mais relevantes e deve encontrar soluções para os mitigar.

Posto isto, espera-se que a auditoria interna tenha a capacidade de prevenir conseguindo antecipar as necessidades das entidades.

3. Estudo comparativo

3.1. Metodologia

Segundo Fortin (1999: 102) a metodologia é muito importante pois é esta que «assegura a fiabilidade e qualidade dos resultados da investigação».

Fortin (1999 apud Teixeira, 2006: 72)⁸ menciona também que

“o estilo da pesquisa adoptado e os métodos de recolha de informação seleccionados, dependem da natureza do estudo e do tipo de informação que se pretende obter. Assim após uma consulta estruturada e aprofundada sobre as principais características dos diversos tipos de pesquisa, a natureza do estudo e o tipo de informação que pretendemos obter, definimos o nosso estudo”.

Posto isto, e concluído o enquadramento teórico, será agora efectuada uma investigação quanto à evolução da função de auditoria interna em Portugal, através da análise de três *Survey's* elaborados pela KPMG em parceria com o IPAI, nos anos de 2007, 2009 e 2012, sobre a «Função de Auditoria Interna em Portugal». Este estudo servirá assim para complementar o enquadramento teórico da presente dissertação, através da comparação dos resultados obtidos nos *Survey's*.

A investigação assenta na observação, nomeadamente na observação indirecta e na documental, na recolha de dados já existentes elaborados por organismos oficiais e a sua análise (Quivy, 1995: 200).

A observação indirecta consiste, neste caso, na análise de documentos já existentes emitidos por entidades com credibilidade. Diz Quivy (1995: 196) que esta observação se pode traduzir em «(...) vestígios deixados por aqueles que os testemunharam [os fenómenos] directa ou indirectamente (análise de documentos)».

No que se refere à recolha de dados já existentes, Quivy (1995: 202) refere que se «trata [...] de controlar a credibilidade dos documentos e das informações que eles

⁸ Fortin, M. (1999) *O processo de Investigação: da concepção à realização*. 2ª edição. Loures: Lusociência.

contêm, bem como a sua adequação aos objectivos e exigências do trabalho de investigação».

Este é um método que se demonstra adequado para a análise de mudanças nas organizações, bem como para a análise das mudanças sociais.

4. Análise e tratamento de dados

Em primeiro lugar, antes de proceder à análise propriamente dita dos *Survey's*, verifica-se pela Tabela 4.1 que o número de organizações participantes aumentou do primeiro para o segundo estudo, passando assim, estes dois últimos a abranger 84 organizações. Os sectores que mais contribuíram para o estudo inicial foram a «Banca, Seguros e Serviços Financeiros», «Indústria» e «Outros Serviços», sendo que o primeiro, de 2007 para 2012, teve uma maior participação e os outros dois tiveram uma participação mais baixa comparativamente.

Tabela 4.1 Número de organizações participantes por sector de actividade.

	2007	2009	2012
Alimentar e Bebidas	2	3	3
Banca, Seguros e Serviços Financeiros	21	26	26
Comércio e distribuição	5	4	3
Comunicação e Média	1	6	5
Construção e produção de materiais de construção	4	4	2
Indústria	13	11	8
Outros serviços	13	12	6
Petrolífero e Gás	1	1	1
Saúde	4	8	8
Transportes	3	6	7
Utilities	6	3	5
Outros (Organismos Públicos, Entidade de Supervisão e outros)	0	0	10
Total de organizações	73	84	84

Fonte: I, II e III Survey sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.

4.1 Existência de função de Auditoria Interna e de Comissão de Auditoria

4.1.1 Existência de Auditoria Interna

A função de Auditoria Interna é fundamental para uma organização, na medida em que a auxilia a alcançar mais eficazmente os objectivos estipulados, assim como na melhoria dos seus processos, no cumprimento de normas e regulamentos e na efectivação dos controlos.

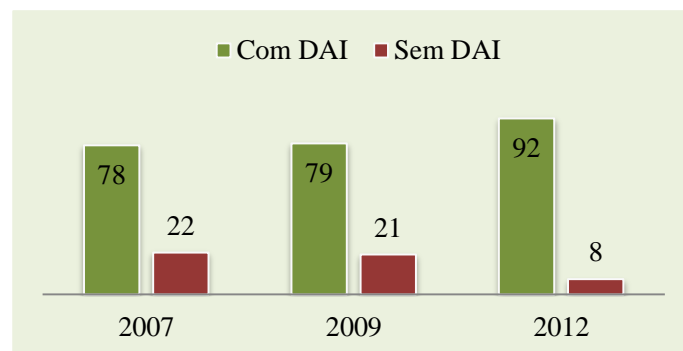


Figura 4.1 Existência de Departamento de Auditoria Interna (DAI) (em percentagem).

Fonte: Adaptado do I, II e III *Survey's* sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.

Como podemos observar pela Figura 4.1, de 2007 para 2009 não houve alterações significativas, sendo que cerca de 80% das organizações possuíam Departamento de Auditoria Interna. Deste último ano para 2012 as organizações com Departamento eram superiores em 13%.

4.1.2 Existência de Comissão de Auditoria

A Comissão de Auditoria é um órgão de fiscalização da actividade e é a esta que a Auditoria Interna reporta. É considerada uma boa prática no que se refere ao modelo de governação e confere uma maior independência no desenrolar da função. A sua existência deve ser adaptada à realidade de cada organização.

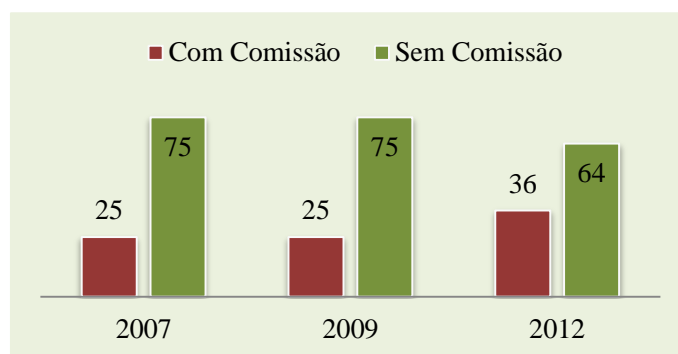


Figura 4.2 Existência de Comissão de Auditoria (em percentagem).

Fonte: Adaptado do I, II e III *Survey's* sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.

De acordo com a Figura 4.2, apenas 25% das organizações tinham Comissão de Auditoria. De 2009 para 2012 as organizações com Comissão de Auditoria aumentaram em 11 pontos percentuais.

4.1.3 Existência simultânea de Auditoria Interna e Comissão de Auditoria

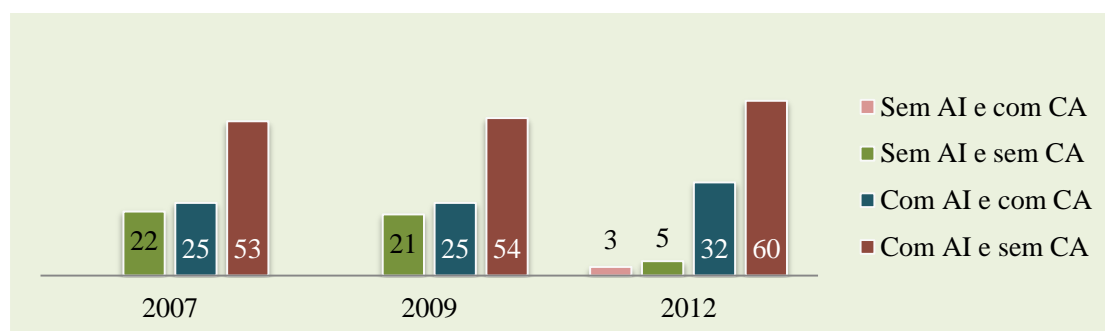


Figura 4.3 Existência da função de Auditoria Interna e Comissão de Auditoria (em percentagem).

Fonte: Adaptado do I, II e III *Survey's* sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.

Verifica-se na Figura 4.3 uma tendência para o desaparecimento de organizações que não possuem nem Auditoria Interna, nem Comissão de Auditoria. O contrário verifica-se nas organizações que possuem ambas, que acabou por aumentar de 2009 para 2012, assim como para as organizações que apenas possuem a função de Auditoria Interna, cuja percentagem aumentou em 6 pontos percentuais.

4.1.4 Auditoria Interna e Comissão de Auditoria em organizações cotadas e não cotadas

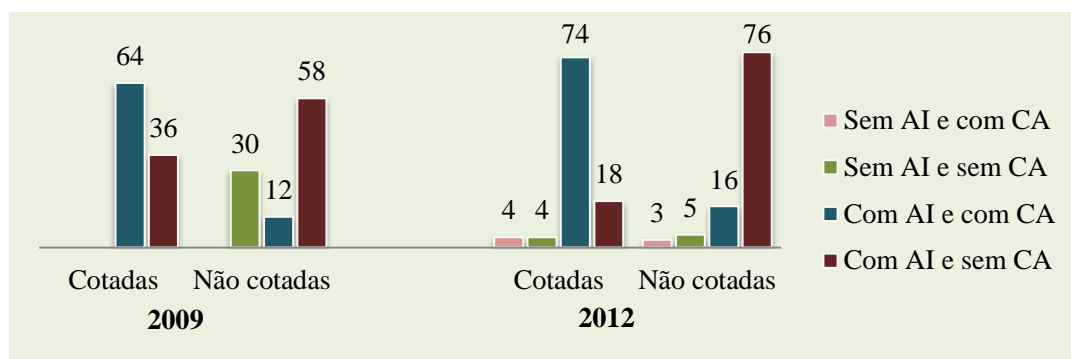


Figura 4.4 Existência de Auditoria Interna e Comissão de Auditoria em organizações cotadas e não cotadas (em percentagem).

Fonte: Adaptado do II e III *Survey's* sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.

A maioria das organizações cotadas possui Auditoria Interna e Comissão de Auditoria, tendo esta percentagem aumentado de 2009 para 2012 em 10%, conferindo assim uma maior independência e eficácia na prática da função, como se vê na Figura 4.4. Diminuíram em 50% as organizações que apenas tinham Auditoria Interna. Ainda em 2012 surgiram organizações cotadas sem qualquer uma das referidas ou apenas com Comissão.

Já no que se refere às não cotadas houve uma grande oscilação daquelas que não possuíam nenhuma das funções referidas, tendo diminuído em 25%. Em relação às que possuem Auditoria Interna, passaram de 58% em 2009 para 76% em 2012.

Grande parte das organizações cotadas em bolsa possuem Auditoria Interna dada a dimensão das mesmas e visto estarem mais expostas a obrigações de carácter regulamentar. Mas apesar disto nem todas possuem simultaneamente Auditoria Interna e Comissão de Auditoria, o que poderá dificultar a eficácia da auditoria interna.

4.1.5 Posicionamento do Departamento de Auditoria Interna e respectiva dependência

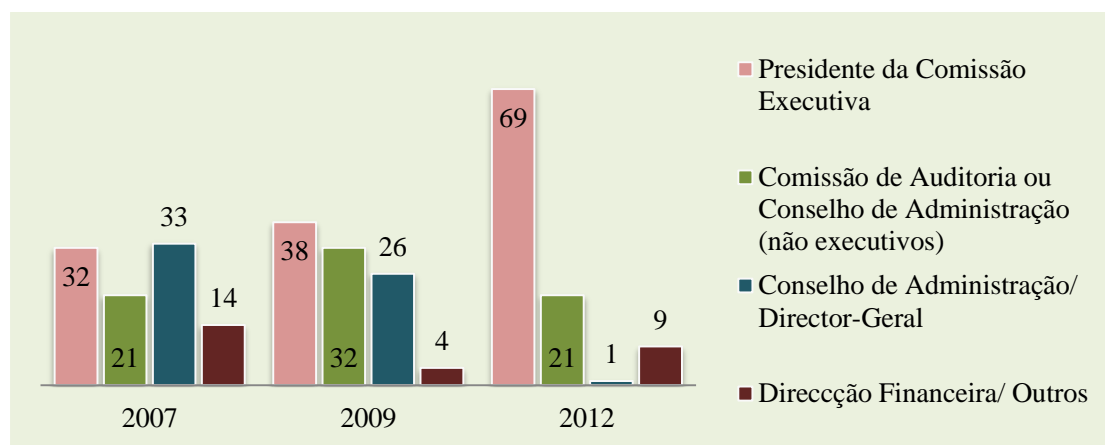


Figura 4.5 Posicionamento do Departamento de Auditoria Interna na organização (em percentagem).

Fonte: Adaptado do I, II e III *Survey's* sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.

A Figura 4.5 mostra-nos que as organizações em análise no primeiro estudo dependiam maioritariamente do Conselho de Administração (33%) e do Presidente da Comissão Executiva (32%). Ao longo dos estudos verificou-se que a dependência do primeiro tem vindo a diminuir, chegando mesmo apenas a 1% em 2012. Relativamente à dependência para com o Presidente da Comissão Executiva, 69% (mais do dobro da percentagem de 2009) das inquiridas estão a este subordinadas.

Quanto à dependência da Direcção Financeira e de Outros, inicialmente representava 14%, que ao longo do tempo acabou por diminuir. Sendo dependente destas duas áreas é colocada em causa a questão da independência dos auditores, um requisito necessário para a prática de tal profissão.

4.1.6 Comunicação com o órgão do qual depende

Tabela 4.2. Frequência de comunicação com o órgão do qual depende (em percentagem).

	2007	2009	2012
1 vez/ano	2	0	7
2 vezes/ano	5	2	
De 3 a 4 vezes/ano	14	11	
Mais de 5 vezes/ano	79	87	93

Fonte: Adaptado do I, II e III *Survey's* sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.

Desde o primeiro estudo nota-se uma crescente comunicação com o órgão do qual a função de Auditoria Interna depende, como se observa na Tabela 4.2.

Cerca de 21% das entidades em 2007 reportavam até 5 vezes num ano, sendo que os restantes 79% reportavam mais que essas 5 vezes. Dois anos depois esta percentagem chegou aos 87% e no último estudo aos 93%, sendo que neste apenas 7% comunicam menos de 5 vezes por ano com o seu superior. Esta comunicação é necessária pois facilita a tomada de decisão sobre temas com níveis de riscos mais elevados.

4.1.7 Visão dos stakeholders

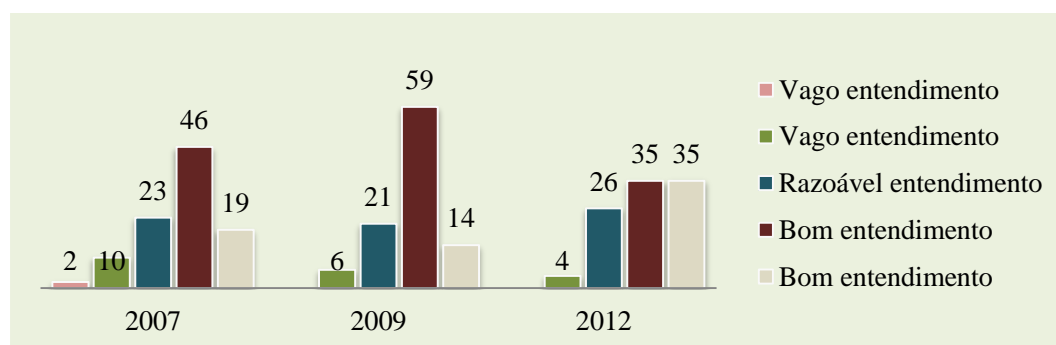


Figura 4.6 Percepção do papel da Auditoria Interna por parte dos *stakeholders* (em percentagem).

Fonte: Adaptado do I, II e III *Survey's* sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.

Pela Figura 4.6 constata-se que os *stakeholders* têm uma razoável a boa percepção do trabalho desempenhado pela Auditoria Interna. Aproximadamente 70% das

organizações considera que os seus *stakeholders* têm um bom entendimento da função.

Cada vez mais compreendem que é uma função necessária para um melhor alcance dos objectivos de uma organização, bem como para superação de eventuais acontecimentos que possam interferir com esse alcance.

4.1.8 Abrangência por parte da Auditoria Interna de outras áreas da organização

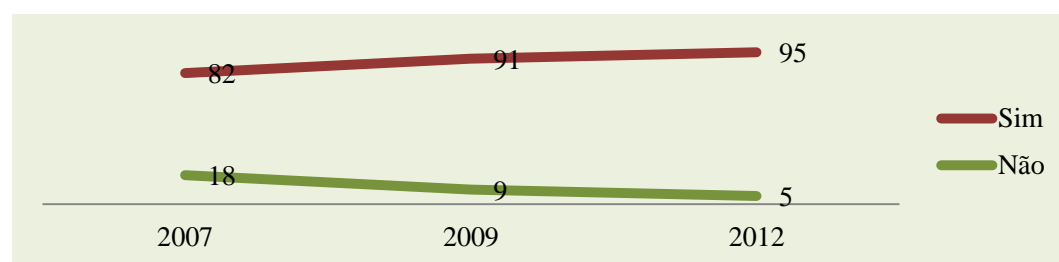


Figura 4.7 Abrangência das áreas da organização pela Auditoria Interna (em percentagem).

Fonte: Adaptado do I, II e III *Survey's* sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.

Como é possível observar na Figura 4.7, a Auditoria Interna tem abrangido cada vez mais áreas das organizações, sendo que em 2012, 95% destas estavam assim incluídas.

4.1.9 Integração no modelo de governação da entidade

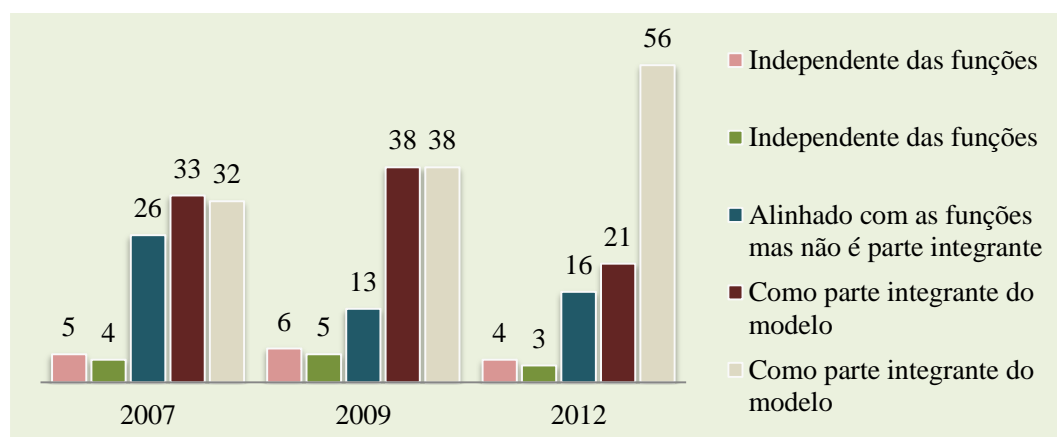


Figura 4.8 Integração da Auditoria Interna no modelo de governação da entidade (em percentagem).

Fonte: Adaptado do I, II e III *Survey's* sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.

De estudo para estudo a Auditoria Interna tem estado cada vez mais integrada no modelo de governação, evoluindo de 32% para 38% e posteriormente para 56%, como se observa na Figura 4.8.

Cerca de 75% das organizações do último *Survey* têm o papel da Auditoria alinhado com as funções da organização e é, em grande parte dos casos, integrante do modelo.

4.1.10 Composição da Comissão de Auditoria

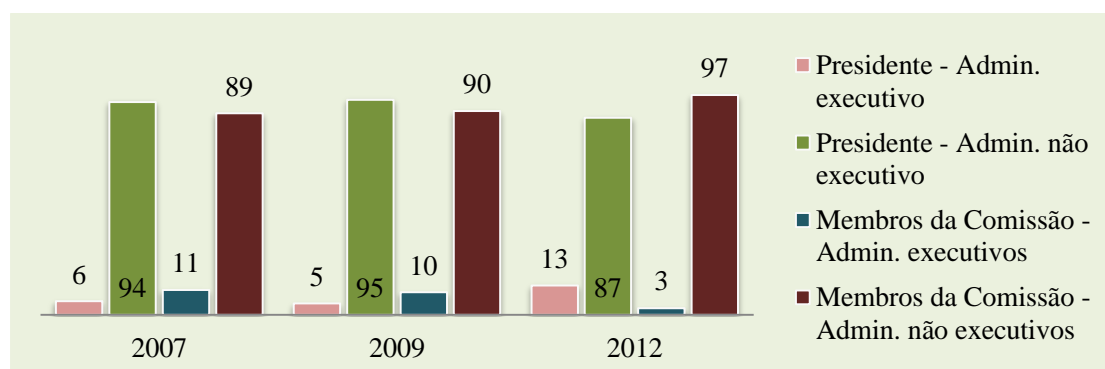


Figura 4.9 Composição da Comissão de Auditoria (em percentagem).

Fonte: Adaptado do I, II e III *Survey's* sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.

De acordo com a Figura 4.9, e de *Survey para Survey*, a percentagem de membros da Comissão de Auditoria que são administradores não executivos tem vindo a aumentar, passando de 89% para 97%, de 2007 para 2012. O facto dos membros serem não executivos leva à promoção da independência da função.

Quanto ao presidente da mesma também ser um administrador não executivo, cerca de 95% das organizações encontra-se nestas condições, tendo este valor reduzido em 8 pontos percentuais do segundo para o terceiro estudo. Esta redução de presidentes que não são administrativos executivos reflecte uma menor independência do órgão.

4.1.11 Políticas e manuais de procedimentos formalizados

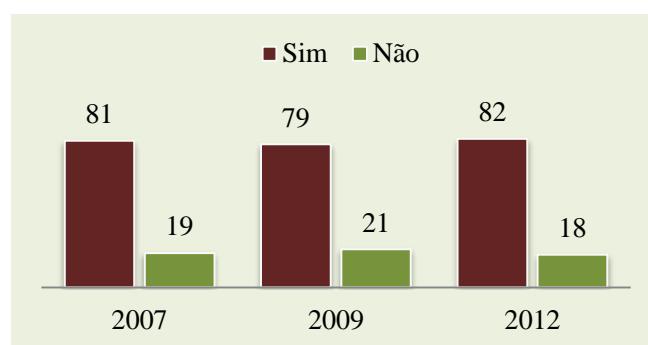


Figura 4.10 Políticas e manuais de procedimentos formalizados na organização (em percentagem).

Fonte: Adaptado do I, II e III *Survey's* sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.

Como é possível observar na figura 4.10, a formalização de políticas e manuais de procedimentos tem-se mantido em cerca de 80% das organizações. Ainda assim existem aproximadamente 20% que não os apresentam, podendo influenciar a eficácia da auditoria, bem como o alcance dos objectivos da mesma e da organização.

4.2 Estrutura Organizativa do Departamento de Auditoria Interna

4.2.1 Dimensão do Departamento de Auditoria Interna

Tabela 4.3 Dimensão da função de Auditoria Interna.

	2007			2009			2012		
	[1]	[2]	[3]	[1]	[2]	[3]	[1]	[2]	[3]
N.º de organizações	27	13	14	26	21	19	28	27	20
N.º médio de colaboradores	326	2 095	13 229	357	1 908	15 248	400	2 065	19 259
N.º médio de Auditores Internos	6,33	8,85	28,5	3,9	7,3	23,8	3,68	10,89	23,5
% Auditores Internos/colaboradores	1,94	0,42	0,22	1,09	0,38	0,16	0,92	0,53	0,12

[1] Até 1 000 colaboradores

[2] De 1 001 a 4 000 colaboradores

[3] Mais de 4 000 colaboradores

Fonte: Adaptado do I, II e III *Survey's* sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.

A um nível geral verifica-se, observando a Tabela 4.3, que quanto maior a dimensão da organização maior é o número médio de Auditores Internos.

No que concerne ao rácio de Auditores Internos por colaboradores este comporta-se de forma inversa. Este rácio é mais elevado nas organizações com menos colaboradores e com o aumento destes diminui. Tal facto pode significar que estas organizações de menor dimensão conseguem uma maior eficiência no decurso do seu trabalho.

O rácio desejável seria de 1% e apenas as organizações mais pequenas conseguem atingir esta percentagem ou chegar perto dela, ficando as restantes muito aquém. A maior parte destas não dispõe de recursos suficientes para responder às necessidades da função.

Em todos os anos esta tendência verificou-se variando apenas com o número de organizações que participaram, bem como o número de colaboradores que abrange.

4.2.2 Número adequado de pessoas no Departamento de Auditoria Interna

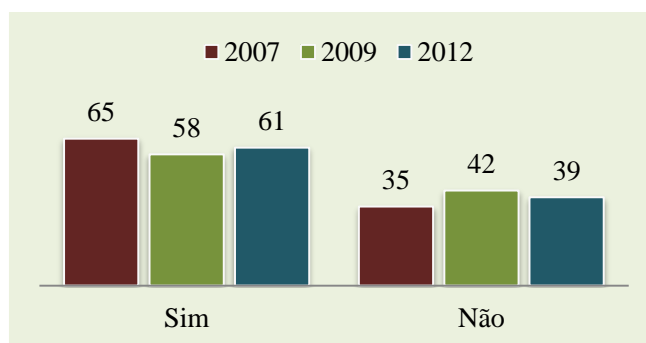


Figura 4.11 Adequação do número de pessoas no DAI (em percentagem).

Fonte: Adaptado do I, II e III *Survey's* sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.

Pela Figura 4.11, mais de 50% das organizações acreditam possuir um número adequado de pessoas no Departamento de Auditoria Interna. Apesar disto a percentagem de organizações que considera não haver um número adequado de auditores rondou os 39% no último estudo.

Os principais motivos desta adequação de colaboradores prendem-se com a dimensão da organização, a necessidade de especialização em algumas das áreas da mesma, entre outras.

4.2.3 Carta de Auditoria e manuais de políticas do Departamento de Auditoria Interna

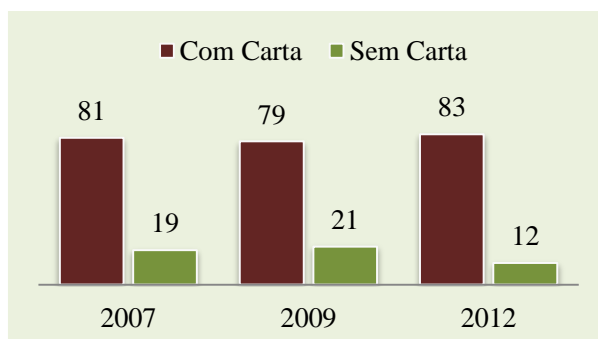


Figura 4.12 Existência de Carta de Auditoria (em percentagem).

Fonte: Adaptado do I, II e III *Survey's* sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.

A percentagem de organizações que tem documentos ou regulamentos pelos quais a Auditoria Interna se orienta ronda os 80%, sofrendo algumas oscilações de pouca importância ao longo dos estudos, como se pode verificar na Figura 4.12.

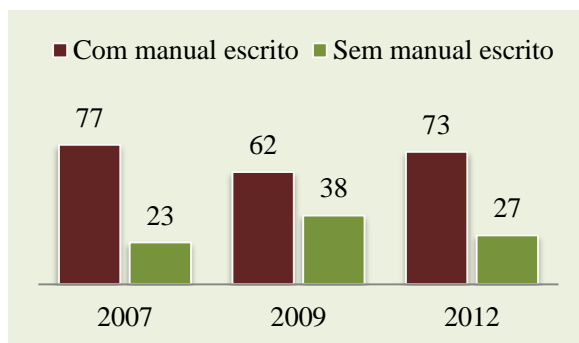


Figura 4.13 Existência de manuais de políticas do DAI (em percentagem).

Fonte: Adaptado do I, II e III *Survey*'s sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.

Relativamente ao manual escrito cerca de 75% das organizações contêm o manual que agrega todas as políticas da função.

O IIA apresenta nas suas recomendações que devem estar formalmente definidos e aprovados a missão, a definição de auditoria interna, a autoridade e a responsabilidade de auditoria interna.

4.2.4 Flexibilidade na contratação de recursos/serviços externos

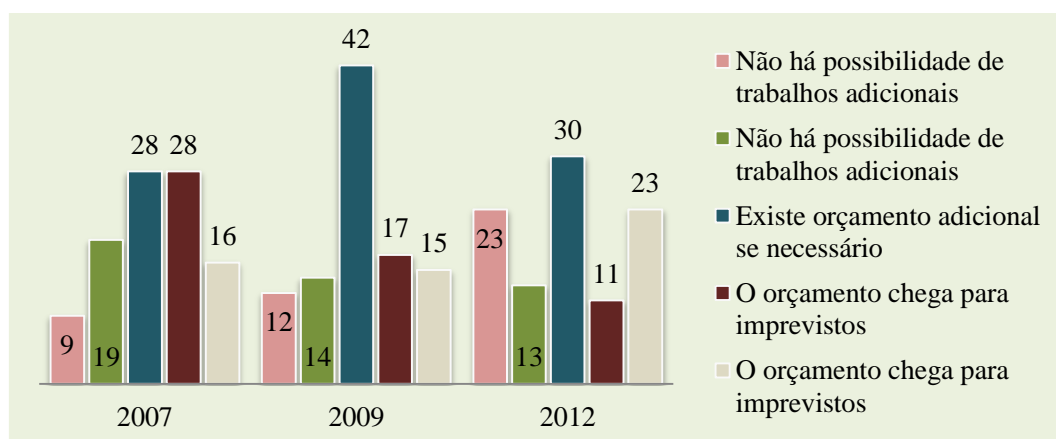


Figura 4.14 Flexibilidade da função na contratação de recursos ou serviços externos (em percentagem).

Fonte: Adaptado do I, II e III *Survey*'s sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.

Pela Figura 4.14, a percentagem de organizações que não têm possibilidade financeira para efectuar trabalhos adicionais tem vindo a crescer ao longo dos estudos, cresceu de 9% em 2007 para 23% em 2012. Já aquelas que tinham flexibilidade tiveram um decréscimo significativo. Enquanto em 2007 e 2009 rondava os 72%, em 2012 reduziu para os 64%

Estas oscilações levam a uma menor abrangência do universo a auditar e também estão relacionadas com a crise que se instalou aquando dos dois últimos estudos.

4.3 Plano de Auditoria e Programas de Trabalho

4.3.1 Participação no plano de auditoria por parte dos stakeholders

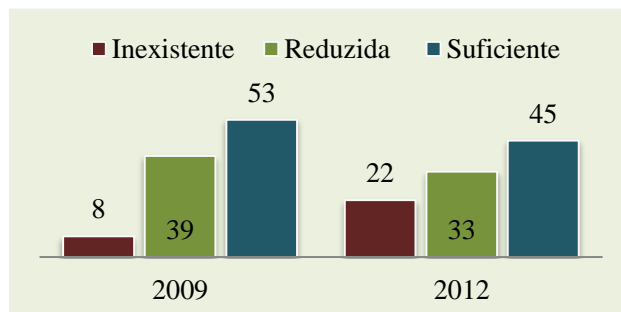


Figura 4.15 Participação dos *stakeholders* na definição do plano de auditoria (em percentagem).

Fonte: Adaptado do II e III *Survey's* sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.

De acordo com a Figura 4.15, de 2009 para 2012, aumentou a percentagem para quase 25% dos *stakeholders* que não participam na definição do plano de auditoria. Aqueles que participam de forma suficiente diminuíram em 8 pontos percentuais, representado quase 50% das organizações inquiridas.

A participação dos *stakeholders* permite desenvolver um plano mais adequado e adaptado às necessidades, preocupações e objectivos dos mesmos, permitindo assim à equipa de auditoria alcançar mais facilmente os seus objectivos.

4.3.2 Definição do plano de auditoria baseado na avaliação de riscos

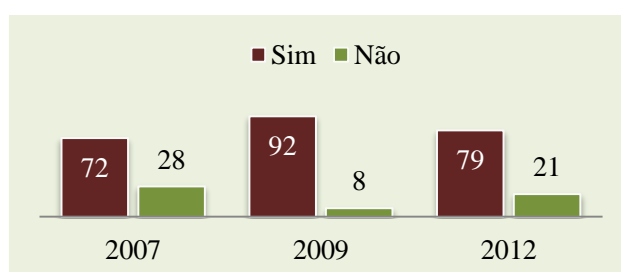


Figura 4.16 Plano de auditoria interna definido com base na avaliação de riscos da organização (em percentagem).

Fonte: Adaptado do I, II e III *Survey's* sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.

Observando a Figura 4.16 é possível verificar que do primeiro para o segundo estudo aumentaram em 20% as organizações que definem o seu plano tendo em conta a avaliação de riscos. Tal já não se verifica no último estudo que diminuiu 13%.

4.3.3 Processos para riscos a que a organização está exposta

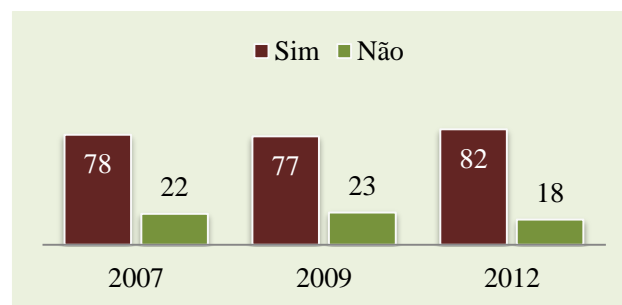


Figura 4.17 Existência na organização de um processo de identificação, avaliação, reporte e monitorização de riscos (em percentagem).

Fonte: Adaptado do I, II e III *Survey's* sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.

Tem sido crescente a percentagem de organizações em que existem processos relacionados com o risco. Como se verifica na Figura 4.17, das organizações inquiridas em 2012, são cerca de 80% as que possuem processos deste tipo.

Tendo por base os riscos da entidade, o Departamento de Auditoria Interna consegue exercer a sua função de uma forma mais eficiente e eficaz.

Já no que se refere à documentação do processo são ainda muito poucas aquelas que a têm de forma completa, apesar de aproximadamente 75% terem alguns processos ou algumas áreas documentadas.

A documentação é muito importante pois o auditor pode basear-se nesta de modo a não incorrer nos erros que possam ter acontecido anteriormente, bem como para facilitar a auditoria.

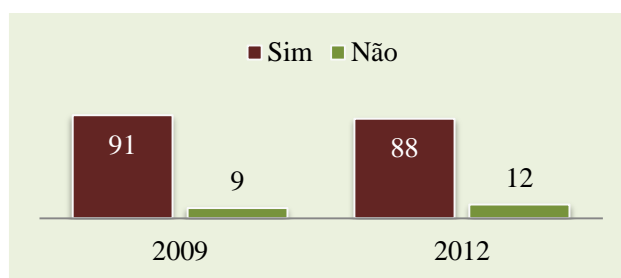


Figura 4.18 Programas de auditoria orientados ao risco (em percentagem).

Fonte: Adaptado do II e III *Survey's* sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.

Os programas de auditoria devem estar orientados com o risco pois deste modo é possível dar um maior enfoque em aspectos que sejam mais críticos que possam de algum modo pôr em causa o alcance e a consecução dos objectivos da organização.

Pela Figura 4.18 verifica-se que a percentagem de organizações cujos programas de auditoria estão de acordo com o risco, nos dois últimos estudos, ronda os 90%.

4.3.4 Controlo Interno

Em termos de controlo interno, este surge com a necessidade da prevenção de possíveis distorções materiais e caso estas surjam, serve para as detectar e posteriormente para as minimizar.

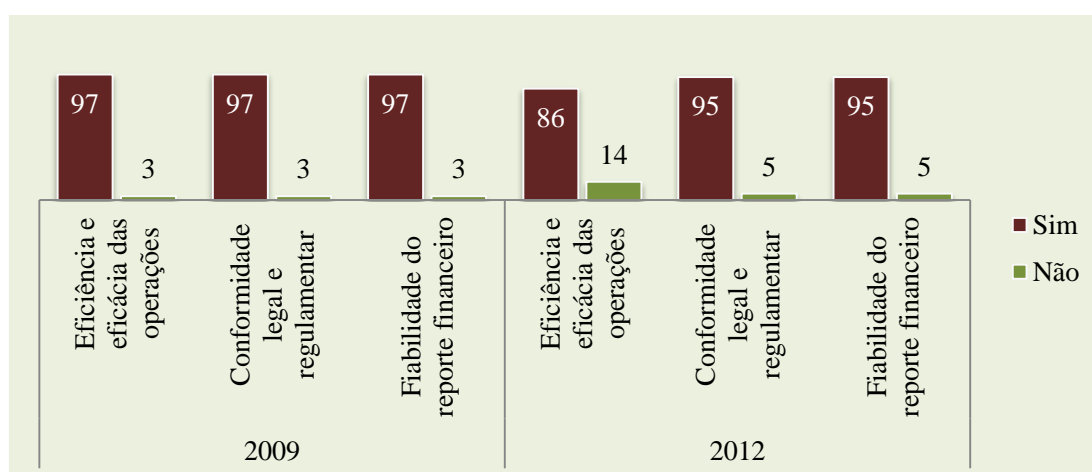


Figura 4.19 A organização tem procedimentos que asseguram a... (em percentagem).

Fonte: Adaptado do II e III *Survey's* sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.

O estudo efectuado em 2009 mostra que maioria das inquiridas dá a devida importância ao controlo interno e considera que este é fundamental para o sucesso da organização (Figura 4.19). No estudo seguinte estes valores diminuíram, sendo que a rubrica que sofreu mais oscilações foi a da eficiência e eficácia das operações, que teve um decréscimo de 11%.

Confidencialidade, integridade e disponibilidade dos sistemas de informação

Ainda no que concerne ao controlo interno, grande parte das organizações considera ter procedimentos de controlo interno relativamente à confidencialidade, integridade e disponibilidade dos sistemas de informação, rondando os 90% em todos os estudos.

4.3.5 Coordenação de trabalhos com outros departamentos

A coordenação com outros departamentos permite a permuta de conhecimentos e evita a duplicação de actividades. O IIA recomenda esta coordenação também como forma de garantir uma cobertura adequada.

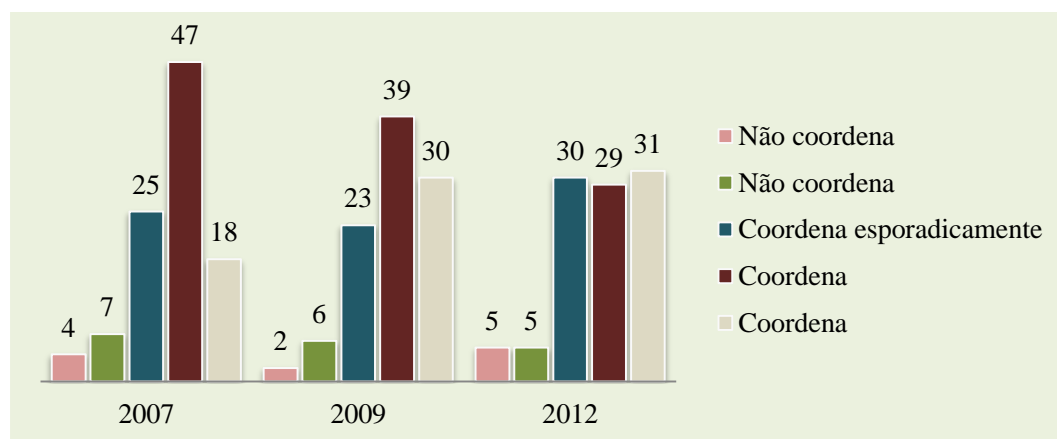


Figura 4.20 Coordenação com outros departamentos (em percentagem).

Fonte: Adaptado do I, II e III *Survey's* sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.

A coordenação com outros departamentos diminuiu de 2009 para 2012 em 9 pontos percentuais.

4.3.6 Tecnologias da informação utilizadas pela Auditoria Interna

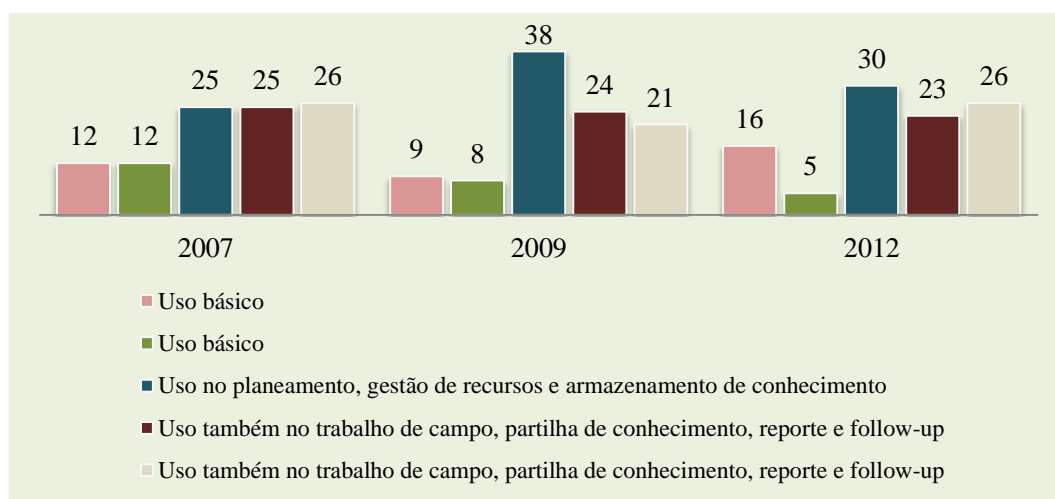


Figura 4.21 Tecnologias da informação para melhorar a prestação da Auditoria Interna (em percentagem).

Fonte: Adaptado do I, II e III *Survey's* sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.

A percentagem de organizações que utilizam as tecnologias, para além de uma utilização básica, tem vindo a aumentar. Como se verifica na Figura 4.21, as organizações têm passado a utilizar mais as tecnologias da informação para planeamento, gestão de recursos e armazenamento de conhecimento assim como para trabalho de campo, partilha de conhecimento, reporte e follow-up. Em 2009 eram 76%, aumentando em 2012 para 83% e diminuindo em apenas 4 pontos percentuais no último estudo.

4.3.7 Ferramentas de auditoria e monitorização contínuas

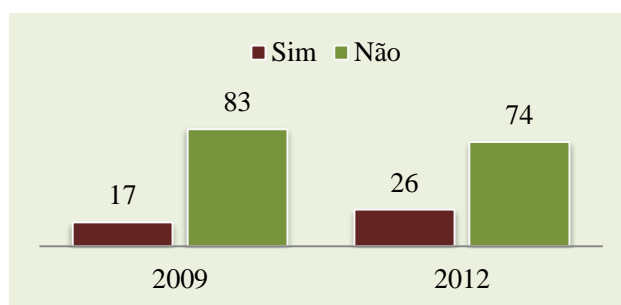


Figura 4.22 Existência de ferramentas de auditoria e monitorização contínuas (em percentagem).

Fonte: Adaptado do II e III *Survey's* sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.

Verifica-se na Figura 4.22. que a existência de ferramentas de auditoria e monitorização contínuas tem vindo a aumentar. Em 2009 eram 17% das organizações que as utilizam e em 2012 eram já 26%.

Estas ferramentas permitem auditar de forma automática e à distância os controlos nas mais diversas áreas. Ainda assim são poucas aquelas que utilizam estes instrumentos, pelo que existe necessidade de começar/ continuar a investir nestes.

4.3.8 Existência de código de conduta/ética e testes de eficácia

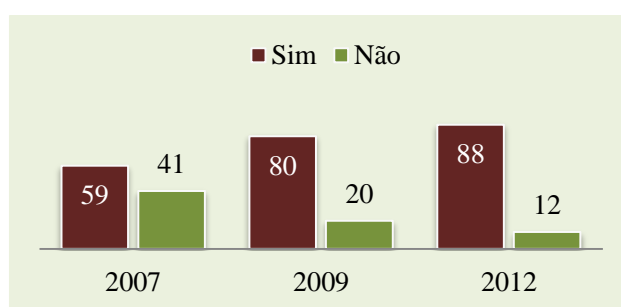


Figura 4.23 Existência de código de conduta na organização (em percentagem).

Fonte: Adaptado do I, II e III *Survey's* sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.

Desde o início destes estudos que a aplicação do código de conduta tem vindo a aumentar constantemente, aumentado de 59% em 2007 para 88% em 2012, como se vê na Figura 4.23.

E em termos de testes de eficácia do código de conduta esta tendência também se verifica, aumentando de 42% nos dois primeiros estudos para 55% no último.

4.4 Avaliação da qualidade da função Auditoria Interna

4.4.1 Existência de políticas para avaliar o nível da qualidade das actividades da Auditoria Interna

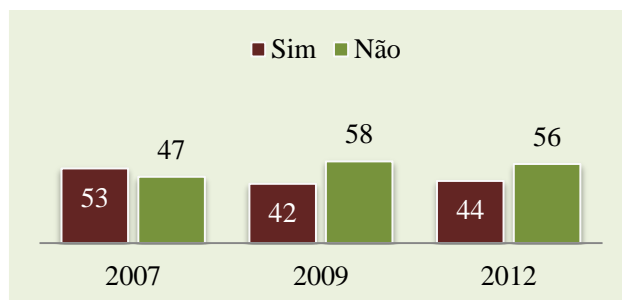


Figura 4.24 Existência de políticas ou procedimentos para verificar o nível de qualidade das actividades de auditoria interna (em percentagem).

Fonte: Adaptado do I, II e III *Survey's* sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.

As organizações ainda não estão muito conscientes da definição de qualidade e dos benefícios que desta podem advir. Pela observação da Figura 4.24, de 2007 para 2009 a percentagem de organizações com políticas e/ou procedimentos para verificar o nível de qualidade aumentou em 11%, ficando nos 58%. Já no seguinte ano esta tendência não se verificou tendo o número de organizações a implementar estas políticas reduzido para 56%.

4.4.2 Quem realiza a avaliação da qualidade



Figura 4.25 A avaliação da qualidade é realizada por... (em percentagem).

Fonte: Adaptado do I, II e III *Survey's* sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.

Dado ainda existirem muitas entidades que não têm políticas e/ou procedimentos para verificar o nível de qualidade das actividades, este facto reflecte-se também na avaliação da qualidade. Como se pode observar na Figura 4.25, cerca de 56% das entidades não a realiza (em 2012).

No entanto ainda são aproximadamente 44% as que realizam a avaliação da qualidade. Destes 44%, metade da avaliação da qualidade é efectuada pela própria Auditoria Interna. Nos restantes casos é maioritariamente efectuada por entidades ou pessoas externas.

4.4.3 Definição dos indicadores de performance



Figura 4.26 Indicadores de performance... (em percentagem):

Fonte: Adaptado do I, II e III *Survey's* sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.

Pela Figura 4.26 verifica-se que são muitas as organizações que não têm os indicadores de performance definidos e a percentagem destas tem vindo a aumentar, estando agora nos 28%.

As organizações cujos indicadores são definidos em conjunto com a Comissão de Auditoria e/ou Direcção situa-se nos 48%, tendo melhorado quando comparado com o primeiro estudo.

Apesar desta melhoria ainda existem muitas entidades que não definem os seus factores de sucesso, pelo que é necessário reforçar a importância destas para a mesma.

4.5 Formação de colaboradores

4.5.1 Plano adequado de formação de colaboradores

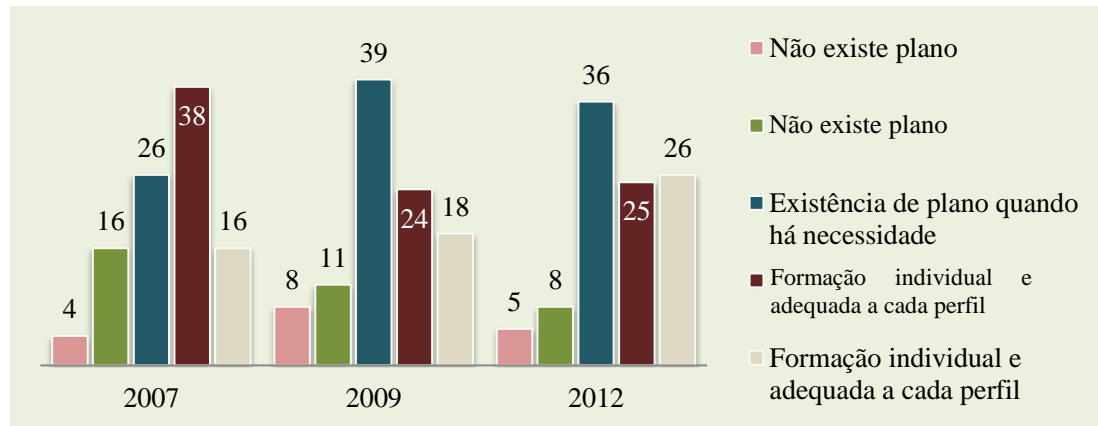


Figura 4.27 Existência de um plano adequado de formação e desenvolvimento (em percentagem).

Fonte: Adaptado do I, II e III *Survey's* sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.

Muitas organizações apenas têm plano de formação para os auditores internos quando percebem que há necessidade para tal, tendo a percentagem destes rondado os 36% no último estudo, como é perceptível na Figura 4.27.

Também é possível verificar que cada vez mais se aposta na formação individual e adequada a cada perfil, tendo este valor subindo 10 pontos percentuais de 2007 para 2012, atingindo os 26%.

4.5.2 Formação anual por colaborador do Departamento de Auditoria Interna

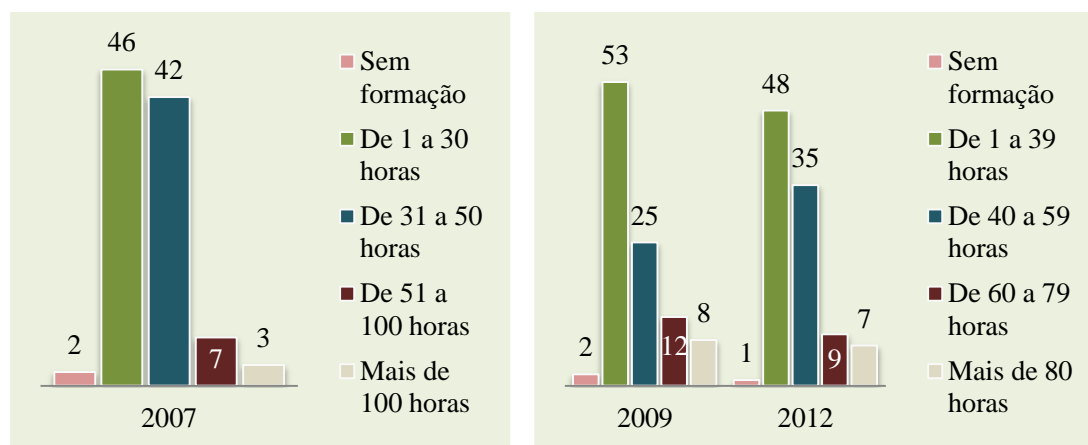


Figura 4.28 Horas de formação anual por colaborador do DAI (em percentagem).

Fonte: Adaptado do I, II e III *Survey's* sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.

Como se vê na Figura 4.28, as horas de formação anual mudaram do primeiro para os dois estudos seguintes. Mesmo assim é possível ver que em 2007 as organizações despendiam de 1 a 30 horas e de 31 a 50 horas para formação, anualmente (cerca de 90% das organizações).

Nos estudos seguintes, aumentou a percentagem de organizações a dar formação de 40 a 59 horas. E permanecendo ainda 48% das mesmas, em 2012, a dar formação de 1 a 39 horas.

4.5.3 Diversificação da equipa de auditoria interna

De estudo para estudo tem aumentado a diversidade da equipa de auditoria, representando um mix equilibrado de pessoal. Em 2012 são aproximadamente 69% aquelas que estão nesta situação.

4.5.4 Colaboradores com certificação reconhecida na área

Em 2007, 72% das organizações inquiridas não possuíam auditores com qualquer certificação. Já em 2009 eram 64% aquelas que tinham pelo menos um colaborador

com certificação reconhecida na área, no estudo seguinte este aumentou para pelo menos 3 auditores certificados em cada cinco.

Apesar deste crescimento há ainda que reforçar e apostar na certificação dos Auditores Internos.

4.6 Coordenação com o Auditor Externo

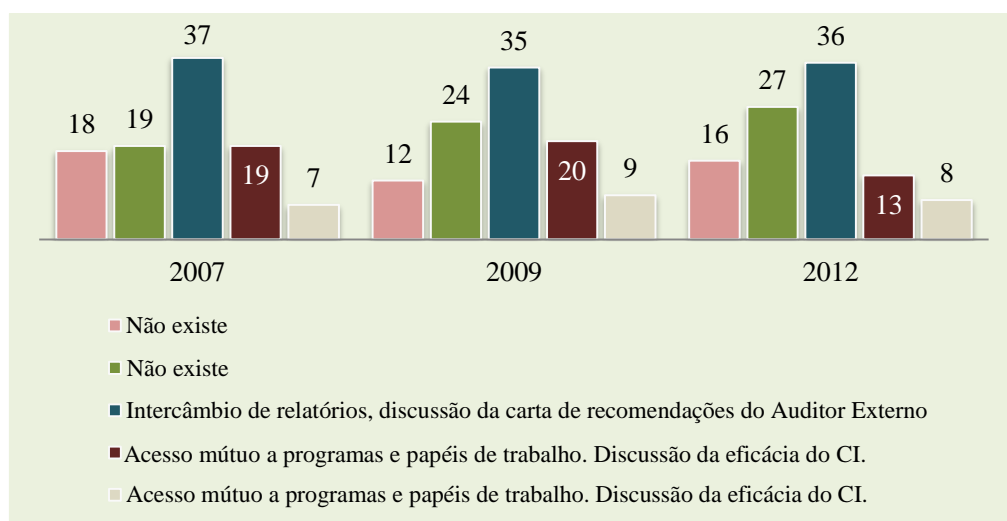


Figura 4.29 Coordenação Auditor Interno/ Auditor Externo (em percentagem).

Fonte: Adaptado do I, II e III *Survey's* sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.

O nível de colaboração do Auditor Interno com o Externo tem vindo a diminuir ao longo dos estudos, sendo de 43% os casos em que não existe colaboração entre eles, como é visível na Figura 4.29.

Em 2012, 57% das inquiridas têm alguma coordenação entre os dois. O intercâmbio de relatórios, discussão do memorando de recomendações do Auditor Externo manteve-se nos 35%, mas o acesso mútuo desceu de 29% para 20%, demonstrando que a coordenação entre estes está a piorar.

4.7 Externalização da Auditoria Interna

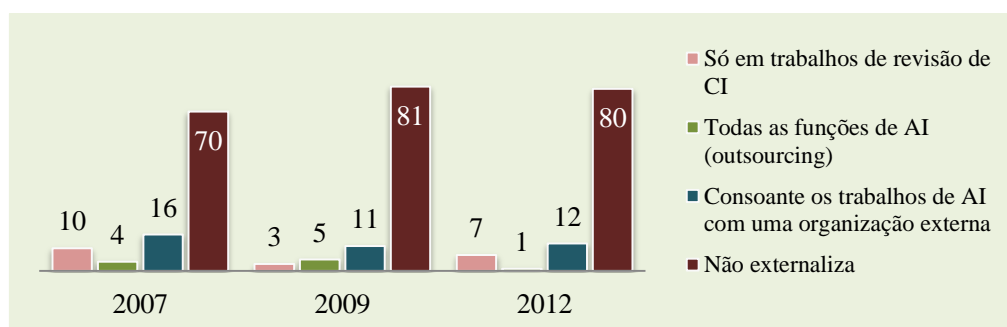


Figura 4.30 Externalização de actividades de Auditoria Interna (em percentagem).

Fonte: Adaptado do I, II e III *Survey's* sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.

Sem margem de dúvida e observando a Figura 4.30, é possível constatar que as organizações não recorrem muito à contratação de serviços externos, representando 70% em 2007 e em 2012 80%. Apenas em 20% das situações há externalização.

As principais razões que levaram as entidades a contratar estes serviços em 2009 foram principalmente a economia de custos e os projectos de auditoria interna esporádicos. Quanto ao ano de 2012, foram a formação técnica do pessoal, a economia de custos (rúbrica esta que diminui de um ano para o outro em 30%) e a procura por maior independência e objectividade.

4.8 Crise económica e implicações na Auditoria Interna

Na generalidade, a crise económica não se sentiu no *Survey* de 2007 e o impacto desta foi-se acentuando nos estudos seguintes.

Em 2009 muitas foram as organizações (29%) cujo impacto da crise económica fez com que os lucros descessem entre 21% e 50%, aumentando em 2012 para 34%. Existiram ainda em 2009, 59% das entidades cujo impacto foi nenhum ou reduzido e três anos depois passou para 49%, dada a intensificação da crise.

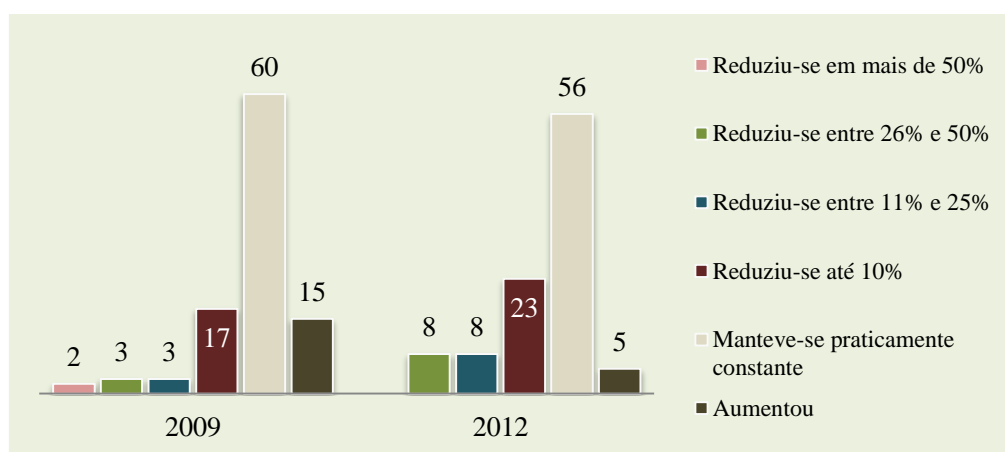


Figura 4.31 Orçamento durante o ano (em percentagem).

Fonte: Adaptado do I, II e III *Survey*'s sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.

Em termos de orçamento da função de Auditoria Interna, em 2009, em 75% das entidades inquiridas manteve-se constante e em 15% destas aumentou. Já em 2012, estes 75% passaram a 61%, sendo que houve então mais entidades cujo orçamento reduziu até 50% (Figura 4.31).

Nos casos em que o orçamento ficou diminuído, as organizações viram-se obrigadas a efectuar cortes em algumas rúbricas como por exemplo em despesas com a formação, em compensações e em despesas de contratação de serviços e outras administrativas.

Posto isto, a Auditoria Interna acabou assim por dar mais enfoque, no ano de 2009, ao risco de fraude, aos testes de SCI, eficácia da gestão de risco e à redução de custos. Em 2012 a atenção recaiu sobre os três primeiros mais o risco operacional.

4.9 Síntese

A função de Auditoria Interna a um nível global tem evoluído de forma positiva. De 2007 para 2009 assistiu-se a uma evolução moderada, tendo as organizações começado a perceber o valor que esta trazia para as mesmas.

De 2009 para 2012 existe uma evolução mais acelerada quando comparada com a supra mencionada, mas também existem pontos que carecem de melhorias. Em seguida segue-se uma síntese da informação relativa a cada ponto referido na Análise e tratamento de dados.

Existência da função de Auditoria Interna e da Comissão de Auditoria

Na generalidade verifica-se que as organizações que possuem Departamento de Auditoria Interna aumentaram ao longo dos estudos, assim como aquelas que possuem Comissão de Auditoria.

O número de organizações que possui ambas também sofreu um aumento, contudo continuam a predominar aquelas que somente têm o Departamento.

Nas organizações cotadas em bolsa prevalece a existência de Departamento de Auditoria Interna e de Comissão, já nas não cotadas em bolsa esta tendência não se verifica. Nestas últimas predomina apenas o Departamento de Auditoria Interna. Estas conclusões devem-se à dimensão da entidade bem como aos normativos a que cada uma das organizações está sujeita.

A independência e a eficácia das actividades variam com a dependência hierárquica da Auditoria Interna. É notória a evolução da dependência pelo Presidente da Comissão Executiva, mas ainda existem organizações a depender da Comissão de Auditoria ou da Direcção Financeira. A dependência destes dois últimos pode pôr em causa a independência dos auditores, que é fundamental para assegurar a credibilidade do trabalho desenvolvido pelos mesmos.

Ainda com o intuito de garantir a independência dos auditores, a Comissão de Auditoria deverá ser composta por administradores não executivos, e nos 3 *Survey's* verifica-se o aumento desta tendência.

A comunicação com o órgão do qual a função depende tem tido uma evolução bastante positiva e significativa. A maioria das organizações comunicam com esse órgão mais de 5 vezes por ano, havendo um pequeno número que não o faz com tanta frequência. A comunicação acaba por facilitar e acelerar as tomadas de decisão.

A Auditoria Interna tem sido cada vez mais bem aceite pelos *stakeholders*, que compreendem que esta pode melhorar o alcance dos objectivos da organização, pode aumentar a eficácia e eficiência das operações e dos processos, bem como superar dificuldades que possam surgir.

Também esta função tem abrangido cada vez mais áreas da organização. Todas as actividades, áreas e processos da organização devem ser abrangidas pela Auditoria Interna. Esta abrangência permite uma cobertura mais eficiente das mesmas, reduzindo a possibilidade e probabilidade de serem ignorados temas que sejam susceptíveis a riscos relevantes.

Para finalizar este ponto, cada vez mais organizações têm manuais e políticas de procedimentos formalizados.

Em suma, a Auditoria Interna encontra-se mais presente e é parte integrante de uma organização. Dependendo depois da sua dimensão, do orçamento e de outros factores, existirá ou não uma Comissão de Auditoria.

Estrutura Organizativa do Departamento de Auditoria Interna

É possível concluir que à medida que aumenta a dimensão da organização o número médio de auditores internos aumenta também. E ainda quanto maior a organização, menor é o rácio de auditores internos por colaboradores, esta tendência verificou-se em todos os anos em análise.

As organizações ficam muito além das expectativas em termos de rácio, pois o rácio desejável seria de 1% e, apenas as organizações que têm até 1 000 colaboradores atingiram ou chegaram perto desta percentagem.

Face às exigências da função, o Departamento possui um número adequado de pessoas. A necessidade de especialização noutras áreas, a elevada dimensão da entidade são algumas das razões da necessidade desta adequação.

Em termos de estatutos e manuais para regulamentar o Departamento, tem existido uma maior preocupação e acabaram por também ter um crescimento significativo. Estes são importantes para que não surjam dúvidas no campo de actuação da auditoria interna, no desempenho do mesmo e na comunicação dos resultados.

Outro ponto prende-se com a flexibilidade na contratação de serviços externos. Aumentaram as organizações que não têm possibilidade para efectuar trabalhos adicionais, e diminuíram aquelas que têm orçamento caso seja necessário e aquelas cujo orçamento chega para eventuais imprevistos. Esta variação foi também causa da crise económica.

Plano de Auditoria e Programas de Trabalho

O plano de auditoria deve ser estabelecido com base no risco para ser possível à entidade definir as suas prioridades.

Em termos da participação dos *stakeholders* no plano de auditoria observa-se que a sua intervenção acabou por diminuir, sendo que quase 25% das entidades actualmente não contam com a participação destes.

O número de organizações cujo plano de auditoria está de encontro com a avaliação do risco sofreu algumas oscilações bastantes significativas ao longo dos estudos, e acabou por diminuir bastante neste último. Já a existência de processos de identificação, avaliação, reporte e monitorização de riscos viu uma melhoria constante ao longo dos estudos.

A nível do controlo interno, é perceptível que as entidades consideram que este é um dos factores chave para o sucesso das mesmas. De 2009 para 2012 apenas a rúbrica relativa à eficiência e eficácia das operações diminuiu.

No que respeita à coordenação com outros departamentos da organização é visível que tem vindo a diminuir ao longo dos estudos, tanto a coordenação frequente como aquela que é efectuada esporadicamente. Esta coordenação acaba por ser essencial

para evitar que ocorram duplicações e para permitir a troca de conhecimentos entre departamentos.

As organizações têm também dado mais importância às ferramentas de tecnologia de informação de uma forma mais elaborada e aprofundada.

Quanto à existência de código de conduta na organização, cada vez mais são aquelas que o possuem.

Avaliação da qualidade da função Auditoria Interna

A certificação da qualidade permite às organizações estabelecer vantagens competitivas pois possibilita identificar processos e procedimentos e desenvolver formas de os monitorizar.

É evidente que ao longo dos estudos as organizações não têm mostrado interesse na criação de políticas e/ou procedimentos para verificar o nível de qualidade das actividades. Sendo que também ainda são muitas aquelas que nem sequer realizam a avaliação da qualidade (mais de 50% no último estudo). Quando esta é realizada, a função fica maioritariamente a cargo de externos ou da própria auditoria interna.

Por fim, existiu também uma ligeira melhoria em termos de definições de indicadores de performance. Ainda assim existem muitas organizações que não os têm definidos.

Formação dos colaboradores

Quanto à formação dos colaboradores, num nível geral existiram algumas melhorias.

Ao longo dos estudos verifica-se que as organizações dão cada vez mais importância à formação, e mais especificamente aquela que é a nível individual e se adequada a cada pessoa.

A equipa de auditoria interna tem aumentado a sua diversidade, o que é essencial para a troca de conhecimentos.

O número de horas a despender com a formação, recomendado pelo IIA, é de 40 horas e constata-se que ainda existem funções de auditoria que não cumprem estes requisitos.

Por fim, ao longo dos *Survey's* têm aumentado o número de auditores internos com certificações. Mas há ainda que reforçar a importância e apostar nesta certificação.

Coordenação com o Auditor Externo

A coordenação Auditor Interno/Auditor Externo tem diminuído de forma significativa de estudo para estudo. E em 2012 eram quase 50% as organizações cuja coordenação não existe sequer.

Esta coordenação permite aumentar a eficácia, eficiência e económica das operações de uma entidade. Ajuda também a diminuir os erros e repetições que poderiam aumentar os custos de uma auditoria e dificultar o trabalho do auditor.

Externalização da Auditoria Interna

Regra geral, as organizações não recorrem à contratação de serviços externos, tendo as situações de não existência de externalização aumentado.

Antes de proceder à contratação de serviços externos há que efectuar uma análise custo-benefício. A externalização pode trazer um conjunto de benefícios, como a diminuição dos custos a incorrer e a flexibilidade na gestão de recursos.

Crise económica e implicações na Auditoria Interna

A crise económica acabou por estar mais presente nos dois últimos *Survey's*, intensificando-se no último estudo. Se em 2009 alguns valores já não eram propriamente favoráveis, então em 2012 estes agravaram-se.

No último ano em estudo a crise revelou-se na percentagem de empresas que viram os seus lucros reduzidos assim como no orçamento das mesmas que se reduziu.

Em suma, verifica-se uma maior preocupação com a Auditoria Interna em Portugal. Ainda assim existem algumas rúbricas que carecem de melhorias, nomeadamente na flexibilidade da contratação de serviços/ recursos externos; no planeamento baseando-se na avaliação do risco; a nível do controlo interno no que se refere à eficiência e

eficácia das operações; também em termos de ferramentas de auditoria e monitorização contínuas é necessário continuar a investir.

A nível da qualidade há bastantes pontos a melhorar como a adopção de políticas e procedimentos para verificar o nível da qualidade e a realização da sua avaliação por entidades externas. Também a melhorar a coordenação Auditor Interno/ Auditor Externo de modo a facilitar o trabalho do auditor e a melhorar as operações da organização.

5. Conclusão

A Auditoria Interna está em constante evolução e com o intuito de se adaptar às exigências do mercado e corresponder às necessidades das organizações, tem de assumir uma postura de autoridade, responsabilidade, e proactividade para conseguir cumprir com os seus objectivos e os da organização.

Pode-se dizer que a um nível global e, ao longo destes três estudos analisados, que a Auditoria Interna tem ganho bastante importância no seio das organizações. Como é compreensível a importância dada à mesma difere de organização para organização tendo em conta a sua dimensão e estrutura.

Concluída a análise e comparações, num primeiro plano é visível que o número de organizações com Departamento de Auditoria Interna aumentou substancialmente, assim como as que têm Comissão de Auditoria. Seguindo também esta tendência o Departamento depende actualmente maioritariamente do Presidente da Comissão Executiva. Anteriormente existiam ainda muitas organizações a depender da Direcção Financeira, facto este que poria em causa a independência e integridade do auditor interno.

Assim como as organizações começaram a valorizar esta função também os *stakeholders* mudaram a sua opinião, percebendo a razão desta existir e compreendendo-a de melhor maneira.

No que se refere à estrutura do Departamento, em termos de dimensão é constante o aumento do número médio auditores com o aumento de colaboradores, sendo ainda assim o número médio de auditores insuficiente.

Quanto à flexibilidade na contratação de serviços externos os valores agravaram-se pois aumentaram as organizações que não têm possibilidade para os contratar, esta diminuição de flexibilidade reflecte o efeito da crise que se instalou.

Em termos de plano de auditoria interna, a participação dos stakeholders na elaboração do mesmo diminuiu. A elaboração do plano tendo por base os riscos a que a entidade está exposta também diminuiu significativamente no último estudo, já a existência de processos de identificação e monitorização desses riscos aumentou positivamente.

As organizações continuam a ter uma crescente preocupação pelo Controlo Interno e consideram que este é um dos factores cruciais para o sucesso da mesma.

Em termos de tecnologias de informação ainda existem muitas organizações que não reconhecem o valor que estas podem trazer para o seu trabalho. Ainda são poucas as organizações que as utilizam a todos os níveis.

No que concerne à avaliação da qualidade é notório que as organizações não mostram grande interesse na criação de políticas e/ou procedimentos para verificar o nível de qualidade das actividades. Sabendo isto também são muitas as que nem sequer realizam a avaliação da qualidade (mais de 50% no último estudo). Quando é realizada a avaliação, esta compete essencialmente a pessoas externas ou da própria auditoria interna.

A formação dos colaboradores tem tido cada vez mais importância nas organizações, e muitas optam por formação adequada a cada pessoa. Em termos de horas de formação estas encontram-se relativamente perto das indicações proferidas pelo IIA, as 40 horas.

A coordenação com o auditor externo tem sofrido uma grande diminuição, existindo imensas situações em que esta nem acontece.

Por fim, grande parte das organizações do estudo não externalizam as actividades da auditoria interna.

Posto isto conclui-se que as organizações em Portugal cada vez apostam mais na Auditoria Interna e valorizam o seu trabalho. Contudo existem alguns aspectos que carecem de melhorias ou de uma maior atenção por parte da organização assim como da Auditoria Interna, nomeadamente em termos da flexibilidade da contratação de serviços/ recursos externos; no planeamento baseando-se na avaliação do risco; apostar na formação em tecnologias de informação para conseguir fazer uma melhor utilização destas.

Um outro aspecto muito importante a melhorar é a nível da qualidade, como a adopção de políticas e procedimentos para verificar o nível da qualidade e a realização da sua avaliação por entidades externas. Também a melhorar a coordenação Auditor Interno/ Auditor Externo, com o intuito de evitar duplicações de actividade e/ou registos e melhorando assim as operações da organização.

5.1 Limitações

Uma investigação, seja qual for a sua natureza, estará sempre sujeita a limitações que podem condicionar e influenciar os resultados obtidos.

Na revisão da literatura ainda existem poucas informações relativas ao Departamento de Auditoria Interna e Comissão de Auditoria, assim como a nível da Carta de Auditoria. São poucos os autores que se debruçam sobre estas matérias tão importantes para a Auditoria Interna.

Em termos dos *Survey's*, também houve alguma dificuldade em analisar e comparar alguns aspectos, visto que alguns dos dados ou descrições foram alterados do primeiro *Survey* para os outros dois seguintes. Também alguns aspectos que foram analisados nos últimos dois estudos não foram alvo de investigação no primeiro, pelo que as comparações nestes casos, restringiram-se a apenas dois anos.

Outra limitação, a um nível geral, prende-se com a informação existente não ser muito actual, tendo a maioria dos livros sido publicada há mais de 5 anos.

5.2 Perspectivas futuras

Para pesquisas futuras sugere-se a aplicação destes *Survey's* noutros países, com o intuito de compreender a visão das organizações da Auditoria Interna nesses países e, com o intuito de comparar e verificar as diferenças obtidas de país para país.

Seria também interessante realizar um inquérito junto de auditores de várias faixas etárias, com o objectivo de ter a percepção destes sobre a temática da evolução da Auditoria Interna, como por exemplo a evolução dos vários métodos de trabalho utilizados, entre outros.

Bibliografia

- ABDOLMOHAMMADI, Mohammad J.; BURNABY, Priscilla A.; HASS, Susan – **A global summary of the common body of knowledge 2006**. Florida: The IIA Reseach Foundation, 2007. ISBN 978-0-89413-618-4.
- ALMEIDA, Bruno J. M. – **Manual de auditoria financeira – Uma análise integrada baseada no risco**. Lisboa: Escolar Editora, 2014. ISBN 978-972-592-427-3.
- ALVARADO RIQUELME, María; FERNÁNDEZ DE VALDERRAMA, José Luis S.– **Teoría y práctica de la auditoría I: Concepto y metodología**. 5.^a ed. Ediciones Pirámide, 2014. ISBN 978-84-368-3200-6.
- ARAÚJO, Inaldo P. S. – **Introdução à auditoria operacional**. 2.^a ed. Brasil: Editora FGV, 2004. ISBN 85-225-0355-9.
- ATTIE, William – **Auditoria interna**. São Paulo: Editora Atlas, 1986. ISBN 85-224-0199-3.
- AUDITORES, Martinelli – **Curso básico de auditoria interna**. [Em linha]. (Jan. 2002) [Consult. 20 Nov. 2015]. Disponível em <http://pt.slideshare.net/gilsonsena/auditoria-interna-9666744>.
- BARATA, Alberto S. – **Contabilidade, auditoria e ética nos negócios**. Lisboa: Editorial Notícias, 1999. ISBN 972-46-1045-4.
- BRINK, Victor Z.; CASHIN, James A.; WITT, Herbert – **Modern internal auditing – An operational approach**. 3.^a ed. Nova Iorque: John Wiley & Sons, 1973. ISBN 0-471-06524-2.
- CHAMBERS, Richard. – **Auditoria interna em 2020: Afiando nosso foco para o futuro**. [Em linha]. [Consult. 8 Abr. 2016]. Disponível em http://www.iiabrasil.org.br/new/download/apresentacoes_conbrai2012_2/Richard_Chambers_Internal_Audit_2020_Brazil.pdf
- COSSERAT, Graham W.; RODDA, Neil – **Modern Auditing**. 3.^a ed. Londres: John Wiley & Sons, 2009. ISBN 978-0-470-31973-4.
- COSTA, Carlos B. - **Auditoria financeira: Teoria & prática**. 10.^a ed. Lisboa: Rei dos Livros, 2014. ISBN 978-989-8305-64-0.

COSTA, Carlos B. – **Revisores Oficiais de Contas: Principais preceitos e jurídicos técnicos**. Lisboa: Editora Reis dos Livros, 1995. ISBN 972-51-0254-1.

DECRETO-LEI n.º 224/2008. **D.R. I 1.^a Série**. 226 (20-11-2008) 8135-8177.

ERNST & YOUNG – **Governança corporativa: O papel do comité de auditoria**. [Em linha]. (2012) [Consult. 7 Mar. 2016]. Disponível em [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Governanca_corporativa/\\$FILE/Governanca_corporativa.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Governanca_corporativa/$FILE/Governanca_corporativa.pdf)

FASB – **Facts about FASB**. [Em linha]. [Consult. 30 Set. 2015]. Disponível em <http://www.fasb.org/facts/>

FILHO, André D.; OLIVEIRA, Luís. M. – **Curso básico de auditoria**. São Paulo: Editora Atlas, 2001. ISBN 85-224-3026-8.

FLINT, David. – **Philosophy and principles of auditing: An introduction**. Londres: Macmillan, 1988. ISBN 0-333-31115-9.

FORTIN, Marie-Fabienne – **O processo de investigação: Da concepção à realização**. Loures: Lusociência, 1999. ISBN 972-8383-10-X.

FOX, Eric – **4 massive frauds you've probably never heard of**. [Em linha]. [Consult. 2 Out. 2015]. Disponível em <http://www.investopedia.com/articles/economics/12/four-unknown-massive-frauds.asp>.

GUIMARÃES, J. F. C – **Revisores oficiais de contas**. Braga: Infocontab Edições, 2007. ISBN 978-989-95514-0-4.

IFAC – **Apoio da IFAC a um conjunto único de normas de auditoria: Auditorias de entidades de pequeno e médio porte**. [Em linha]. (Mar. 2012) [Consult. 26 Nov. 2015] Disponível em http://www.ibracon.com.br/downloads/pdf/policyPositionPaper_2_Final.Pdf.

Instituto de Auditores Internos – **Visión 2020: Desafios de auditoría interna en el horizonte 2020**. Espanha, 2015. ISBN 978-84-943299-3-7.

IPAI (a) – **Introdução**. [Em linha]. [Consult. 3 Mar. 2016]. Disponível em <http://www.ipai.pt/gca/index.php?id=32>.

IPAI (b) – **Enquadramento internacional de práticas profissionais de auditoria Interna**. [Em linha]. (Ago. 2009) [Consult. 27 Out. 2015]. Disponível em http://www.ipai.pt/fotos/gca/ippf_2009_port_normas_0809_1252171596.pdf.

KPMG & IPAI - **II Survey sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.** [Em linha]. (2009) [Consult. 3 Fev. 2016]. Disponível em http://www.ipai.pt/fotos/noticias/kpmg_ipai_v4_1272407278.pdf

KPMG & IPAI - **III Survey sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.** [Em linha]. (2013) [Consult. 27 Out. 2015]. Disponível em <https://www.kpmg.com/PT/pt/IssuesAndInsights/Documents/iasurvey2013.pdf>

MARQUES, Madeira – **Auditoria e gestão.** Lisboa: Editorial Presença, 1997.

MARTINS, Isabel; MORAIS, Georgina - **Auditoria interna – Função e processo.** 4.^a ed. Lisboa: Áreas Editora, 2013. ISBN 978-989-8058-81-2

MCNALLY, J. S. – **The 2013 COSO Framework & SOX Compliance: One approach to an effective transition.** Durham: The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2013.

MIRANDA, Mónica Filipa Ribeiro – **O papel das multinacionais de auditoria na actuação do International Accounting Standards Board.** Viana do Castelo: Instituto Politécnico de Viana do Castelo. 2011. Relatório de estágio.

MOELLER, Robert R. – **Brink's modern internal auditing: a common body of knowledge.** 7.^a ed. Nova Iorque: John Wiley & Sons, 2009. ISBN 978-0-470-29303-4

MONTGOMERY, Robert H. – **Auditing theory and practice.** 3.^a ed. Nova Iorque: The Ronald Press Company, 1922.

MORAIS, Georgina C. T. – **Como emerge a auditoria interna nas pequenas e médias empresas, em Portugal.** [Em linha]. (Nov. 2004) [Consult. 29 Mar. 2016]. Disponível em <http://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/1677/1/Como%20emerge%20a%20auditoria%20interna.pdf>

OROC (a) – **40 anos da profissão de Revisor Oficial de Contas.** [Em linha]. (2012) [Consult. 25 Fev. 2016]. Disponível em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/40Anos/40anos.pdf>

OROC (b) – **Guia de controlo de qualidade para firmas de auditoria de pequena e média dimensão.** [Em linha]. 2 (Mar. 2011) [Consult. 30 Set. 2015]. Disponível em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2011/GuiaCQ.pdf>

PCAOB – **About the PCAOB**. [Em linha]. [Consult. 17 Dez. 2015]. Disponível em <http://pcaobus.org/About/pages/default.aspx>

PEREIRA, Ana de S. S. P. - Revisão da informação financeira - prospectiva. *Revista Revisores & Empresas*. (2006) 33.

PICKETT, K. H. S. – **The essential handbook of internal auditing**. John Wiley & Sons, 2005. ISBN 0-470-01316-8.

PICKETT, K. H. S. – **The internal auditing handbook**. 2.^a ed. John Wiley & Sons, 2003. ISBN 0-470-84863-4.

PINHEIRO, Joaquim L. – **Auditoria interna - Auditoria operacional - Manual prático para auditores internos**. 3.^a ed. Rei dos Livros, 2014. ISBN 978-989-8305-74-9

PORTER, Brenda; SIMON, Jon; HATHERLY David – **Principles of external auditing**. 3.^a ed. Inglaterra: John Wiley & Sons, 2008. ISBN 978-0-470-01825-5.

QUIVY, Raymond & CAMPENHOUDT, Luc V. – **Manual de investigação em ciências sociais**. Lisboa: Gradiva – Publicações, Lda, 1995. ISBN 118 676/97.

SAWYER, Lawrence B.; DITTENHOFER, Mortimer A.; SCHEINER James H. – **The practice of modern internal auditing**. 5.^a ed. The Institute of Internal Auditors, 2003. ISBN 0-89413-509-0.

TABORDA, Daniel M. G. – Enquadramento do conceito de Auditoria. In **Auditoria: Revisão legal das contas e outras funções do revisor oficial de Contas**. Lisboa: Edições Sílabo, 2006. ISBN 972-618-433-9. pp. 15-23.

TAVARES, Elisabete – De olhos bem abertos. **Exame Expresso**. [Em linha]. (Abril. 2016) [Consult. 18 Maio 2016]. Disponível em <http://expresso.sapo.pt/economia/exame/2016-04-10-De-olhos-bem-abertos>

TECK-HEANG, Lee; ALI, Azham M. – The evolution of auditing: An analysis of the historical development. **Journal of modern accounting and auditng**. ISSN 1548-6583. 4:12 (2008).

TEIXEIRA, Maria de Fátima – **O contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz**. Coimbra: Universidade de Coimbra. 2006. Dissertação de Mestrado.

UHL Franz; FERNANDES, João T. F. S. – Auditoria interna. 2.^a ed. São Paulo: Editora Atlas, 1981.

VALENCIO, Manoel & NGUEVE Francisco - **A ética e a deontologia na auditoria empresarial**. Bloogminton: AuthorHouse, 2013. ISBN 978-1-4633-7521-8.

Anexos

Anexo 1 – Resultados do Inquérito sobre a Auditoria Interna em Portugal: *Survey* de 2007

Nota: Os Resultados obtidos no *Survey* de 2007 encontram-se anexados à Dissertação, pois este documento não se encontra disponível *on-line*. No que concerne aos *Survey*'s de 2009 e de 2012 é possível encontrar *on-line* nos sites referenciados na respectiva bibliografia.



Amostra

Empresas Participantes

Sector	Número
Indústria	13
Saúde	4
Transportes	3
Utilities	6
Outros Serviços	13
Banca, Seguros e Serviços Financeiros	21
Comércio e distribuição	5
Construção e produção de materiais de construção	4
Comunicação e Média	1
Alimentar e Bebidas	2
Petrolífero e Gás	1
TOTAL	73

© 2007 KPMG Advisory – Consultores de Gestão Lda, a firma portuguesa membro da KPMG Internacional, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso em Portugal. O KPMG e o logótipo da KPMG são marcas registadas da KPMG International.

16



Resultados do Inquérito

© 2007 KPMG Advisory – Consultores de Gestão Lda, a firma portuguesa membro da KPMG Internacional, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso em Portugal. O KPMG e o logótipo da KPMG são marcas registadas da KPMG International.

17

Secções do Inquérito

- A. Existência de departamento de Auditoria Interna e/ ou de Comité de Auditoria
- B. Estrutura Organizativa do departamento de Auditoria Interna
- C. Programa de trabalho do departamento de Auditoria Interna
- D. Garantia de qualidade do departamento de Auditoria Interna
- E. Formação de colaboradores do departamento de Auditoria Interna
- F. Coordenação com Auditor Externo
- G. Externalização do departamento

© 2007 KPMG Advisory - Consultores de Gestão Lda, a firma portuguesa membro da KPMG Internacional, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impressão em Portugal. A KPMG e o logótipo da KPMG são marcas registadas da KPMG Internacional.

18

A. Existência de departamento de Auditoria Interna e/ ou Comité de Auditoria (1/9)

- ◆ 78% das empresas que responderam a este inquérito possuem **Departamento de Auditoria Interna (DAI)**;
- ◆ Destas, apenas 32% dizem possuir também um **Comité de Auditoria**;
- ◆ 12% das empresas que não possuem DAI **pensam criá-lo** no próximo ano;
- ◆ 11% das empresas que não possuem Comité de Auditoria **têm planeado a criação** deste Comité para o próximo ano.

Benchmark

Espanha (Resultados Survey 2004)

- ◆ Existência de DAI – 93%
- ◆ Destas, 70% têm também Comité Auditoria

Existência de Dep. Auditoria e/ou Comité Auditoria (1/2)



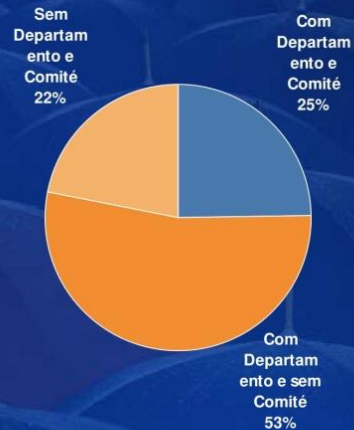
© 2007 KPMG Advisory - Consultores de Gestão Lda, a firma portuguesa membro da KPMG Internacional, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impressão em Portugal. A KPMG e o logótipo da KPMG são marcas registadas da KPMG Internacional.

19

A. Existência de departamento de Auditoria Interna e/ ou Comité de Auditoria (2/9)

- ◆ Ou seja, apenas **25%** das empresas que responderam **possuem** simultaneamente **Dep. de Auditoria Interna (DAI) e Comité de Auditoria**, e **22%** não possuem nenhum deles.

Existência de Dep. Auditoria e/ou Comité Auditoria (2/2)



Benchmark

Espanha (Resultados Survey 2004)

- ◆ Existência de DAI e Comité de Auditoria - **65%**;
- ◆ Apenas em **7%** das empresas não existe nem DAI, nem Comité de Auditoria.

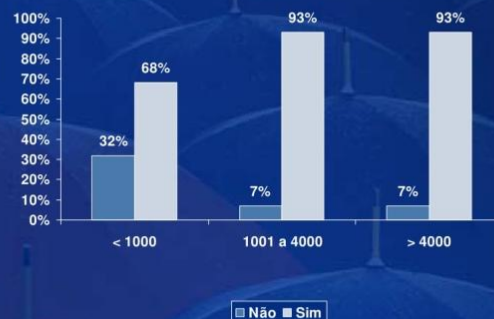
© 2007 KPMG Advisory - Consultores de Gestão, Lda, a firma portuguesa membro da KPMG Internacional, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso em Portugal. O KPMG e o logótipo da KPMG são marcas registadas da KPMG Internacional.

20

A. Existência de departamento de Auditoria Interna e/ ou Comité de Auditoria (3/9)

- ◆ Os Departamentos de Auditoria Interna estão mais implementados em empresas de maior dimensão (nº de empregados). Podemos verificar pelo gráfico ao lado que **93% das empresas com mais de 1000 empregados têm Dep. de Auditoria**.

Existência de Departamento de Auditoria por nº de empregados



Benchmark

Espanha (Resultados Survey 2004)

- ◆ O DAI existe em **100%** das empresas com **mais de 4000 empregados**. Este valor desce para os **84%** em empresas que tenham entre **1000 a 4000 empregados**.

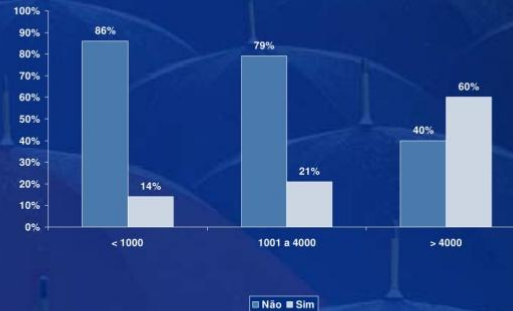
© 2007 KPMG Advisory - Consultores de Gestão, Lda, a firma portuguesa membro da KPMG Internacional, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso em Portugal. O KPMG e o logótipo da KPMG são marcas registadas da KPMG Internacional.

21

A. Existência de departamento de Auditoria Interna e/ ou Comité de Auditoria (4/9)

- Quando analisamos a existência de Comité de Auditoria também verificamos a existência de relação directa entre a dimensão da empresa (nº de empregados) e a implementação do referido Comité. Assim, só nas empresas com mais de **4000 empregados** é que a percentagem de empresas com **Comité de Auditoria** é superior aquelas que não têm (**60%vs 40%**);
- Nos restantes casos em apenas **21% (1001 a 4000 empregados)** e **14% (menos de 1000 empregados)** é que existe **Comité de Auditoria**.

Existência de Comité de Auditoria por nº de empregados



Benchmark

Espanha (Resultados Survey 2004)

- O Comité de Auditoria existe em **80%** das empresas com **mais de 4000 empregados**. Este valor desce para os **61%** em empresas que tenham entre **1000 a 4000 empregados**.

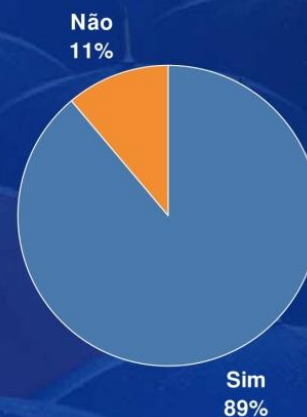
© 2007 KPMG Advisory - Consultores de Gestão Lda, a firma portuguesa membro da KPMG Internacional, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso em Portugal. A KPMG e o logótipo da KPMG são marcas registadas da KPMG Internacional.

22

A. Existência de departamento de Auditoria Interna e/ ou Comité de Auditoria (5/9)

- Relativamente à composição do Comité de Auditoria verificou-se que, em **89%** das empresas que têm este órgão constituído, ele é maioritariamente composto por **conselheiros não Executivos**, assegurando desta forma a sua independência;
- Em **94%** dos casos o **presidente do Comité** é também um **conselheiro não executivo**;
- 94%** das empresas com Comité de Auditoria responderam que possuem **estatutos** que regulem o Comité (composição, competências e normas de funcionamento).

A maioria dos membros do Comité Auditoria são conselheiros não executivos?



© 2007 KPMG Advisory - Consultores de Gestão Lda, a firma portuguesa membro da KPMG Internacional, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso em Portugal. A KPMG e o logótipo da KPMG são marcas registadas da KPMG Internacional.

23

A. Existência de departamento de Auditoria Interna e/ ou Comité de Auditoria (6/9)

- ◆ Para **86%** das empresas com Departamento de Auditoria, este depende de um **órgão independente**.
- ◆ No entanto, em **14%** dos casos, o Departamento de Auditoria está na **dependência hierárquica da Direcção Financeira ou outro Departamento** dentro da Organização. Este facto pode comprometer a independência da função de Auditoria Interna no exercício das suas funções.

Benchmark

Espanha (Resultados Survey 2004)

- ◆ **Dependência hierárquica da Direcção Financeira ou outro departamento - 20%**

IIA

- ◆ O IIA recomenda que a função de AI dependa/ reporte a um nível no interior da organização que permita o cumprimento das suas responsabilidades com total independência (**Standard 1100**).

Dependência do Departamento de Auditoria



© 2007 KPMG Advisory – Consultores de Contas Lda, a firma portuguesa membro da KPMG Internacional, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso em Portugal. A KPMG e o logótipo da KPMG são marcas registadas da KPMG Internacional.

24

A. Existência de departamento de Auditoria Interna e/ ou Comité de Auditoria (7/9)

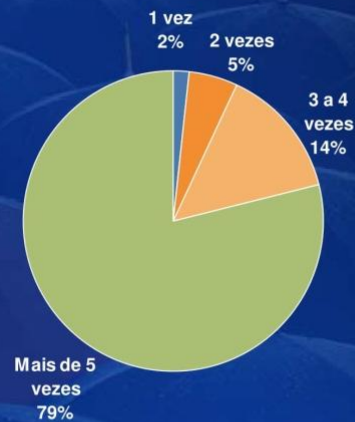
- ◆ **79%** das empresas com Departamento de Auditoria, responderam que a comunicação formal com o órgão de que dependem ocorre **mais de 5 vezes por ano**;
- ◆ **80%** dizem ter **políticas escritas, manuais de procedimentos ou outros guias** desenhados para ajudar a Direcção de Auditoria Interna e os colaboradores a alcançar os objectivos da organização.

Benchmark

Espanha (Resultados Survey 2004)

- ◆ **Comunicação formal com o órgão de que dependem – 69% (mais de 5 vezes por ano)**;
- ◆ **Existência de políticas escritas, manuais de procedimentos de Auditoria Interna – 86%**

Frequência da comunicação do DAI com o órgão que depende (ano)



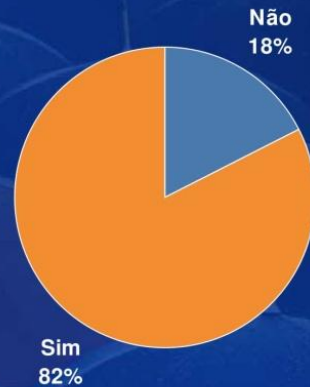
© 2007 KPMG Advisory – Consultores de Contas Lda, a firma portuguesa membro da KPMG Internacional, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso em Portugal. A KPMG e o logótipo da KPMG são marcas registadas da KPMG Internacional.

25

A. Existência de departamento de Auditoria Interna e/ ou Comité de Auditoria (8/9)

- ◆ 82% das empresas com Departamento de Auditoria Interna consideram que o âmbito de actividade da função de Auditoria Interna **abrange todas as áreas da organização** (incluindo o perímetro das filiais ou subsidiárias).

AI abrange todas as áreas da organização ?



Benchmark

- ◆ “Todas as actividades e entidades devem ser abrangidas no âmbito da função de Auditoria Interna”, é um princípio aceite como uma boa prática. Como exemplo podemos referir o “*Basel Committee on Banking Supervision*”, que define da forma acima descrita o âmbito da função de Auditoria (Princípio 9).

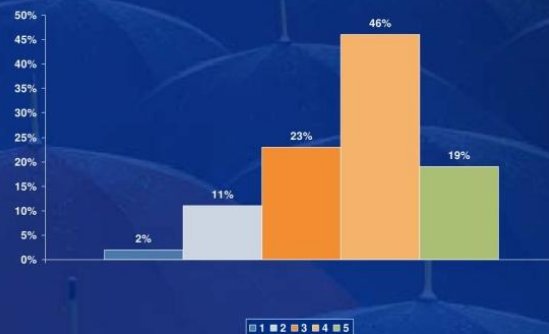
© 2007 KPMG Advisory – Consultores de Gestão Lda, a firma portuguesa membro da KPMG Internacional, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso em Portugal. A KPMG e o logótipo da KPMG são marcas registadas da KPMG Internacional.

26

A. Existência de departamento de Auditoria Interna e/ ou Comité de Auditoria (9/9)

- ◆ Relativamente ao **alinhamento do entendimento** da missão da função de auditoria interna por parte dos seus **clientes e da própria AI** a média das respostas foi de 3,7 (numa escala de 1 a 5).

Em que medida a função de Auditoria Interna e os seus clientes têm uma percepção similar da missão da função de AI?



Benchmark

Espanha (Resultados Survey 2004)

- ◆ O resultado médio obtido foi também de 3,7.

1: Clientes e colaboradores da Auditoria Interna têm um vago entendimento sobre o papel da função na organização.

5: Bom entendimento por parte do pessoal de Auditoria Interna e por parte dos clientes: plena concordância de expectativas.

© 2007 KPMG Advisory – Consultores de Gestão Lda, a firma portuguesa membro da KPMG Internacional, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso em Portugal. A KPMG e o logótipo da KPMG são marcas registadas da KPMG Internacional.

27

B. Estrutura Organizativa do departamento de Auditoria Interna (1/6)

- ◆ As empresas com Departamento de Auditoria Interna que participaram neste estudo apresentam uma **média de 13 auditores *** por Departamento;
- ◆ O **rácio auditores/colaboradores é de 0,31% ***. Este rácio é mais elevado nas empresas com menos empregados e decresce com o aumento do nº total de empregados.

	< 1.000 empregados	1.001 a 4.000 empregados	> 4.000 empregados	Total
Nº médio empregados	326	2.095	13.229	4.097
Nº médio auditores	6,33	8,85	28,5	12,69
% auditores/ empregados	1,94%	0,42%	0,22%	0,31%

* Para o cálculo destes indicadores apenas foi possível considerar os dados de 53 das 57 empresas que têm Departamento de Auditoria Interna

B. Estrutura Organizativa do departamento de Auditoria Interna (2/6)

- ◆ A percentagem de empresas com Departamento de Auditoria Interna que participaram neste estudo com um **rácio auditores/ colaboradores superior ou igual a 1% é de 28%**;
- ◆ Considerando **1% como o rácio desejável** verifica-se que uma percentagem elevada das empresas não dispõe de recursos afectos ao DAI em número suficiente para responder às exigências da função.

Benchmark

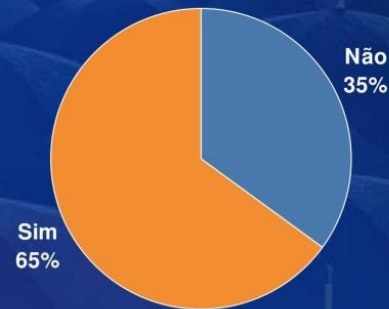
Espanha (Resultados Survey 2004)

- ◆ Nº médio de colaboradores no Dep. Auditoria – **17**;
- ◆ Rácio auditores/ empregados – **0,22%**;
- ◆ Rácio auditores/ colaboradores igual ou superior a 1% - **9%**.

B. Estrutura Organizativa do departamento de Auditoria Interna (3/6)

- ◆ Pelo que, **35%** das empresas com Departamento de Auditoria Interna consideram que o **nº de pessoas** que compõem o Departamento **não é o adequado**;
- ◆ Das **principais razões** apresentadas pelos participantes para considerarem inadequado o nº de colaboradores afectos ao DAI **salientam-se**:
 - dimensão da entidade;
 - alargamento do âmbito da função de auditoria interna;
 - rácio colaboradores AI vs total da empresa desajustado;
 - Necessidade de maior especialização em algumas áreas.

Nº de pessoas DAI é adequado?



Benchmark

Espanha (Resultados Survey 2004)

- ◆ **40%** dos inquiridos consideraram que o nº de pessoas do DAI não é o adequado.

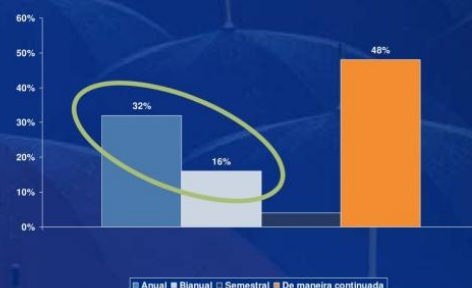
© 2007 KPMG Advisory – Consultores de Contas Lda, a firma portuguesa membro da KPMG Internacional, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso em Portugal. A KPMG e o logótipo da KPMG são marcas registadas da KPMG Internacional.

30

B. Estrutura Organizativa do departamento de Auditoria Interna (4/6)

- ◆ Dos departamentos de auditoria das empresas que responderam **44%** **dependem do DAI da Casa Mãe**;
- ◆ **48%** destes apenas **recebem visitas** das equipas da casa-mãe **1 ou 2 vezes por ano**.

Frequência das visitas das equipas de Auditoria Interna da Casa-mãe?



Benchmark

Espanha (Resultados Survey 2004)

- ◆ **76%** dependem da casa-mãe;
- ◆ **29%** recebe visitas 1 ou 2 vezes por ano.

© 2007 KPMG Advisory – Consultores de Contas Lda, a firma portuguesa membro da KPMG Internacional, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso em Portugal. A KPMG e o logótipo da KPMG são marcas registadas da KPMG Internacional.

31

B. Estrutura Organizativa do departamento de Auditoria Interna (5/6)

- ◆ O funcionamento do DAI encontra-se **regulado internamente (estatutos ou documento formalmente aprovado)** para **81%** das empresas com Departamento de Auditoria Interna;
- ◆ Salienta-se também que **77%** das empresas possuem **políticas e procedimentos escritos** do Departamento de Auditoria Interna.

Benchmark

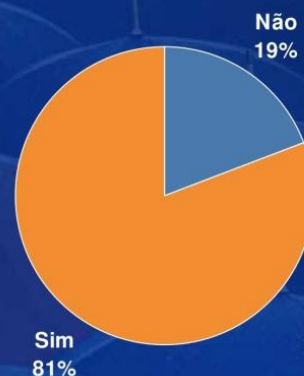
Espanha (Resultados Survey 2004)

- ◆ Existência de estatutos ou documentos formalmente aprovados - **65%**;
- ◆ Existência de manuais de procedimentos - **75%**.

IIA

- ◆ recomenda que missão, definição, autoridade e responsabilidade da função de AI deverão encontrar-se formalmente definido e aprovado (**Standard 1000**). Assim como a definição de políticas e procedimentos (**Standard 2040**).

Existe algum documento formalmente aprovado ou estatuto que regule o funcionamento do departamento de Auditoria Interna?



B. Estrutura Organizativa do departamento de Auditoria Interna (6/6)

- ◆ Apenas **16%** das empresas com DAI responderam que o **orçamento** que dispõem **permite a realização de trabalhos imprevistos**;
- ◆ **28%** (1 e 2) respondem que **não existe orçamento disponível para trabalhos adicionais**.

Benchmark

Espanha (Resultados Survey 2004)

- ◆ **33%** dispunham de **orçamento** para a realização de **trabalhos imprevistos**;
- ◆ **25%** **não existe orçamento** disponível para realizar dos referidos trabalhos.

A função de Auditoria Interna tem flexibilidade suficiente na contratação para se adaptar às contínuas mudanças das necessidades de negócio?



- 1: O orçamento da função de Auditoria Interna não permite trabalhos adicionais.
 3: Existe um orçamento adicional para a função de Auditoria Interna, caso se solicite
 5: O orçamento da função de Auditoria Interna acomoda trabalhos imprevistos

C. Programa de trabalho do departamento de Auditoria Interna (1/7)

- ◆ Em 49% das empresas o plano de acção do DAI é determinado exclusivamente pelo próprio departamento;
- ◆ Consta-se que na determinação do plano de acção do DAI a intervenção de outros departamentos e do órgão de que depende – stakeholders - é ainda muito reduzida.
- ◆ Quando é a casa-mãe a determinar o programa de auditoria, 33% dizem que não podem influenciar a sua elaboração.

Benchmark

Espanha (Resultados Survey 2004)

- ◆ Plano de acção definido:
 - Pelo próprio DAI - 32%;
 - A pedido de outros departamentos – 12%;
 - Pelo órgão de que depende o DAI – 44%.

IIA

- ◆ É referido no **Standard 2010.A1** que na elaboração do plano de trabalhos deve ser considerado o *input* dos Gestores de topo e do Conselho.

Quem determina o plano de acção do DAI?



© 2007 KPMG Advisory – Consultores de Gestão, LDA, a firma portuguesa membro da KPMG Internacional, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso em Portugal. A KPMG é o logótipo da KPMG s.l.r.l. inscrita no registo da KPMG Internacional.

34

C. Programa de trabalho do departamento de Auditoria Interna (2/7)

- ◆ 72% das empresas consideram que tem um processo efectivo e eficiente de **planificação e estratégia** (Nota 4 e 5);
- ◆ Contudo existem ainda 28% das empresas cujo processo de planeamento e estratégia é **inexistente ou não foi revisto para reflectir o perfil de riscos actual** da entidade.

Benchmark

Espanha (Resultados Survey 2004)

- ◆ Apenas 57% consideram ter um processo efectivo e eficiente de planificação e estratégia.

IIA

- ◆ recomenda a elaboração de planos baseados em análises de risco (no mínimo análise anual), para determinar prioridades da actividade de auditoria interna, consistente com os objectivos da organização (**Standard 2010 e 2010.A1**).

A função de Auditoria Interna tem um processo efectivo e eficiente de planificação e estratégia, tendo em conta os riscos do negócio?



- 1: Não existe plano estratégico ou este desenvolve-se dentro da Auditoria Interna sem consultar o resto da organização.
- 2: O plano estratégico foi desenvolvido mas não foi revisto para reflectir o perfil de riscos actual.
- 3: O plano estratégico foi desenvolvido mas não foi revisto para reflectir o perfil de riscos actual.
- 4: Existe um plano estratégico de 2 a 3 anos derivado de um perfil de riscos corporativo e com base em consultas à Direcção. Revisto pelo menos anualmente. Reflecte resultados actuais das tarefas completadas.
- 5: Existe um plano estratégico de 2 a 3 anos derivado de um perfil de riscos corporativo e com base em consultas à Direcção. Revisto pelo menos anualmente. Reflecte resultados actuais das tarefas completadas.

© 2007 KPMG Advisory – Consultores de Gestão, LDA, a firma portuguesa membro da KPMG Internacional, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso em Portugal. A KPMG é o logótipo da KPMG s.l.r.l. inscrita no registo da KPMG Internacional.

35

C. Programa de trabalho do departamento de Auditoria Interna (3/7)

- ◆ 22% das empresas consideram que **não têm implementado nenhum processo de identificação e avaliação dos riscos**;
- ◆ Em 67% dos casos em que este processo existe, foi considerado que a AI tem um grau de envolvimento na identificação e avaliação de riscos importante ou significativo (>50%).

Benchmark

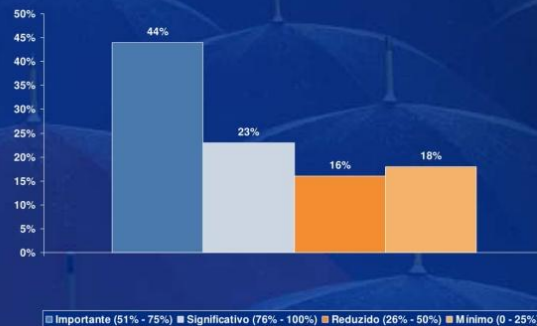
Espanha (Resultados Survey 2004)

- ◆ Grau de envolvimento na identificação e avaliação de riscos importante ou significativo (>50%) - **69% nas empresas cotadas e 60% nas não cotadas.**

IIA

- ◆ Uma das atribuições da AI, de acordo com o IIA (Standard 2110), é o apoio à organização na identificação e avaliação da exposição ao risco, contribuindo para o aperfeiçoamento dos sistemas de gestão do risco e controlo.

Grau de envolvimento do Departamento de Auditoria Interna no processo de identificação e avaliação de riscos?



© 2007 KPMG Advisory - Consultores de Gestão, Lda, a firma portuguesa membro do KPMG Internacional, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso em Portugal. O KPMG e o logótipo do KPMG são marcas registadas do KPMG Internacional.

36

C. Programa de trabalho do departamento de Auditoria Interna (4/7)

- ◆ A **colaboração** com outros departamentos na organização, em 8% dos casos, é **inexistente ou residual**;
- ◆ 19% dos casos responderam que o fazem apenas **informalmente**.

Benchmark

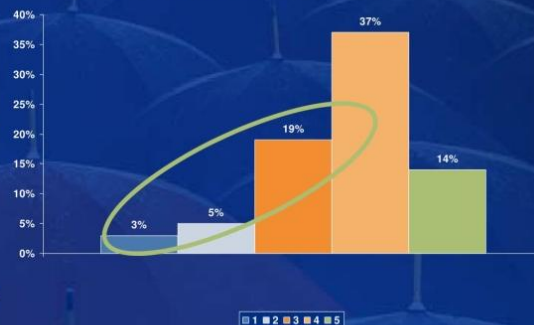
Espanha (Resultados Survey 2004)

- ◆ 23% não colabora ou colabora pouco com outros departamentos na organização;
- ◆ 29% responderam que o fazem de **informalmente**

IIA

- ◆ O IIA recomenda (Standard 2050) a partilha e coordenação de actividades com outros fornecedores de serviços de auditoria e consultoria (internos e externos) de forma a garantir uma cobertura adequada e minimizar a duplicação de esforços.

A função de Auditoria Interna coordena os seus trabalhos com outros departamentos para evitar a duplicação de actividades e partilhar o conhecimento de processos e negócios?



- 1: A Auditoria Interna não coordena o seu trabalho nem colabora com outras funções.
- 3: A Auditoria Interna coordena ocasionalmente o seu trabalho e colabora informalmente com outras funções.
- 5: A Auditoria Interna coordena o seu trabalho e colabora frequentemente com outras funções.

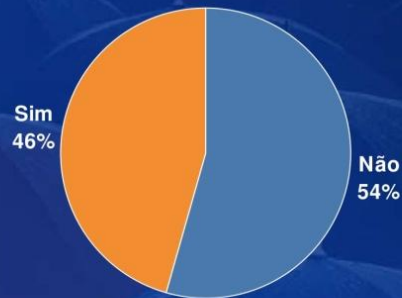
© 2007 KPMG Advisory - Consultores de Gestão, Lda, a firma portuguesa membro do KPMG Internacional, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso em Portugal. O KPMG e o logótipo do KPMG são marcas registadas do KPMG Internacional.

37

C. Programa de trabalho do departamento de Auditoria Interna (5/7)

- ◆ 54% das empresas com Departamento de Auditoria Interna **não incluem a revisão dos processos de gestão dos sistemas de informação e/ou dos controlos aplicacionais** no seu programa de trabalho.

O programa de trabalho do departamento de Auditoria Interna inclui a revisão dos processos de gestão dos sistemas de informação e/ou dos controlos aplicacionais?



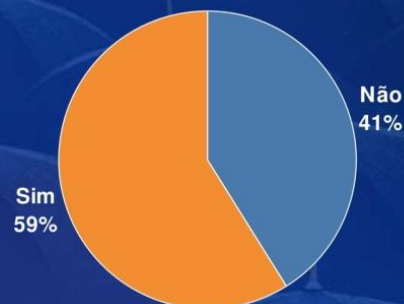
© 2007 KPMG Advisory - Consultores de Gestão Lda, a firma portuguesa membro da KPMG Internacional, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso em Portugal. A KPMG e o logótipo da KPMG são marcas registadas da KPMG Internacional.

38

C. Programa de trabalho do departamento de Auditoria Interna (6/7)

- ◆ 59% das empresas que responderam a este questionário possuem **código de conduta**;
- ◆ Apenas em 44% dos casos é que o DAI efectua **testes** relativamente às **práticas definidas nesse mesmo código**.

A sua organização dispõe de um código de conduta?



Benchmark

Espanha (Resultados Survey 2004)

- ◆ 88% das empresas cotadas e 46% das não cotadas possuem **código de conduta**
- ◆ Em 65% dos casos o DAI efectua **testes** relativamente às **políticas definidas no Código de Conduta**;

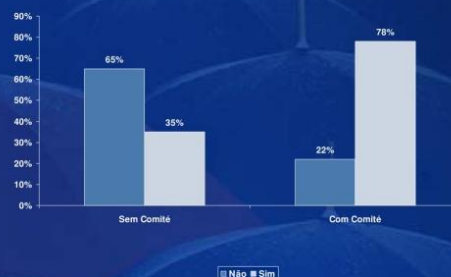
© 2007 KPMG Advisory - Consultores de Gestão Lda, a firma portuguesa membro da KPMG Internacional, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso em Portugal. A KPMG e o logótipo da KPMG são marcas registadas da KPMG Internacional.

39

C. Programa de trabalho do departamento de Auditoria Interna (7/7)

- ◆ Das empresas **com Comité de Auditoria** que responderam a este questionário, **78%** já preparou ou tem intenção de preparar um **relatório de Governo Corporativo**;
- ◆ Nas empresas **sem Comité de Auditoria** esse valor baixa para os **35%**;
- ◆ **63%** dizem a contribuição do DAI para a elaboração do relatório é mínimo ou reduzido.

A sua organização preparou ou tem intenção de preparar um relatório de governo corporativo (a incluir no relatório anual de gestão) sobre a estrutura e as práticas de governo societário para o exercício 2007?



Benchmark

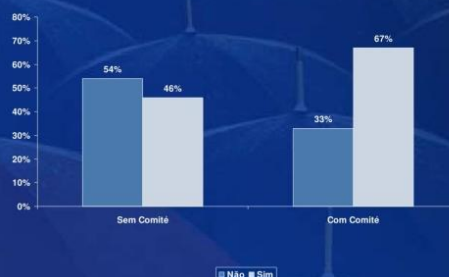
Espanha (Resultados Survey 2004)

- ◆ Empresas **com Comité** – **64%** já preparou ou tinha intenção de preparar um relatório de Governo Corporativo;
- ◆ Empresas **sem Comité** – apenas **7%** manifestou essas intenção;
- ◆ A contribuição do DAI para a elaboração do relatório é mínima ou reduzida em **62%** dos casos.

D. Garantia de qualidade do departamento de Auditoria Interna (1/3)

- ◆ **47%** das empresas com Departamento de Auditoria Interna consideram que não se encontra definida uma **política ou procedimento** para verificar se o nível de qualidade das actividades do departamento é o adequado.
- ◆ A existência destas políticas ou procedimentos revela-se **maior** nas empresas onde existe **Comité de Auditoria** – **67%**;
- ◆ Nas empresas **sem Comité de Auditoria** este valor baixa para os **46%**.

Existe alguma política ou procedimento adequado para verificar se o nível de qualidade das actividades do departamento de Auditoria Interna?



Benchmark

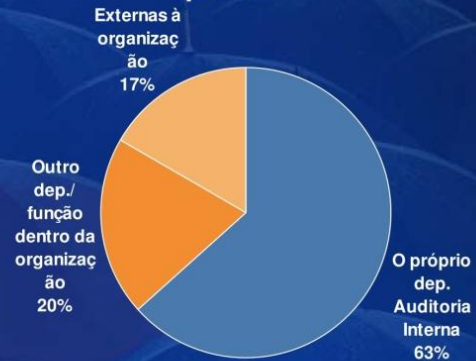
Espanha (Resultados Survey 2004)

- ◆ **52%** não têm **política ou procedimento** para verificar o nível de qualidade das actividades do departamento de Auditoria Interna.

D. Garantia de qualidade do departamento de Auditoria Interna (2/3)

- Quando existe política ou procedimento de revisão, este é maioritariamente levado a cabo pelo próprio Departamento de Auditoria Interna (63%), não assegurando um diagnóstico independente.

Quando existe uma política ou procedimento de revisão das actividades do DAI, é levado a cabo por quem?



Benchmark

Espanha (Resultados Survey 2004)

- 54% responderam que estes procedimentos são levados a cabo pelo próprio departamento.

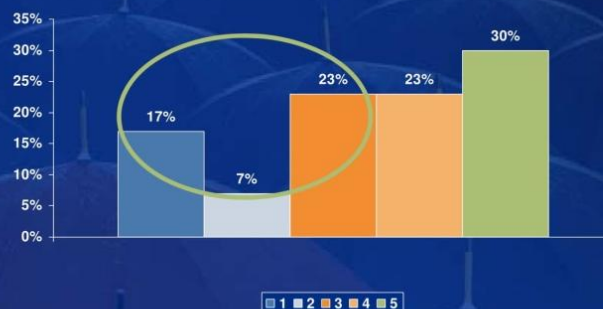
IIA

- O IIA (Standard 1300) recomenda o desenvolvimento de um programa de avaliação de qualidade e aperfeiçoamento da função de AI. Este programa deve incluir uma monitorização interna contínua, assim como avaliações internas e externas (cada 5 anos).

D. Garantia de qualidade do departamento de Auditoria Interna (3/3)

- 47% das empresas, não têm definidos factores de sucesso ou estes foram definidos exclusivamente pelo Departamento de Auditoria Interna.

Foram definidos os factores de sucesso para a Auditoria Interna ?



Benchmark

Espanha (Resultados Survey 2004)

- A percentagem de empresas que não têm definidos factores de sucesso ou estes foram definidos exclusivamente pelo DAI é de 72%.

- 1: Não foram definidos factores de sucesso para a função de Auditoria Interna.
- 3: Os factores de sucesso foram definidos pela função de Auditoria Interna.
- 5: Os factores de sucesso foram definidos conjuntamente pelo Comité de Auditoria e pela Direcção.

E. Formação de colaboradores do departamento de Auditoria Interna (1/4)

- Em 26% dos casos o programa de formação é preparado apenas quando surgem as necessidades.
- Apenas 16% das empresas têm definido um plano de formação individual planificada em linha com o perfil de competências para a função.

Benchmark

Espanha (Resultados Survey 2004)

- Em 44% dos casos o programa de formação é preparado à medida que surgem as necessidades
- 19% possuem um plano de formação individual planificada em linha com o perfil de competências para a função.

A função de Auditoria tem um plano adequado de formação e desenvolvimento?



- 1: Não existe um programa de formação.
- 3: Programa de formação quando surgem as necessidades.
- 5: Formação Individual planificada em linha com o perfil de competências para a função.

E. Formação de colaboradores do departamento de Auditoria Interna (2/4)

- Em 90% das empresas têm dedicadas menos de 50 horas anuais de formação para os colaboradores do Departamento de Auditoria Interna.

Nº horas de formação anual por colaborador do Dep. Auditoria Interna

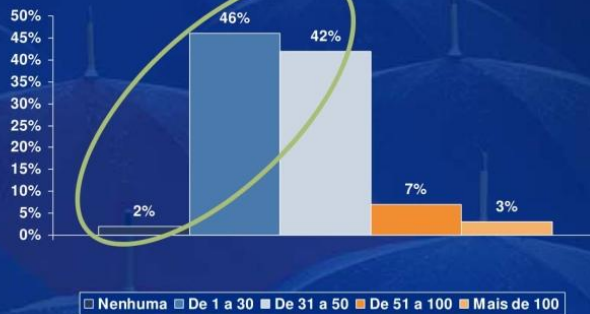
Benchmark

Espanha (Resultados Survey 2004)

- Nº de horas de formação anual menor de 50 horas - 69%.

IIA

- O nº de horas de formação recomendadas pelo IIA é de 40h (apenas considerando competências).



E. Formação de colaboradores do departamento de Auditoria Interna (3/4)

- ◆ Apenas 7% das empresas que responderam a este questionário considera possuir um **mix equilibrado na constituição da equipa de AI**.
- ◆ De referir ainda que, também em 7% dos casos, foi respondido que os colaboradores que compõem o DAI estão há **pouco tempo na organização e na sua maioria são temporários**.

O departamento de Auditoria Interna possui uma equipa mista com conhecimentos suficientes para responder a uma procura mutável?



Benchmark
Espanha (Resultados Survey 2004)

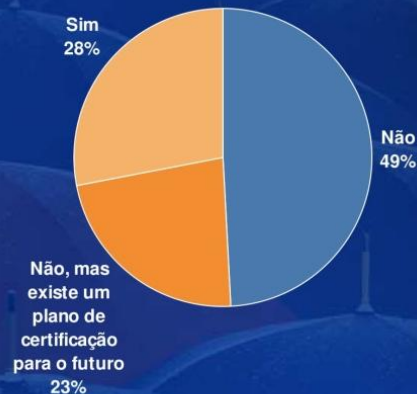
- ◆ 21% das empresas considera possuir um **mix equilibrado na constituição da equipa de AI**.
- ◆ Nenhuma das empresas se enquadrou na resposta com pontuação 1.

1: O pessoal do departamento está há pouco tempo na organização e na sua maioria são temporários.
5: A função de Auditoria Interna tem uma equipa principal que se complementa com pessoal do negócio / ou externamente para criar um mix equilibrado

E. Formação de colaboradores do departamento de Auditoria Interna (4/4)

- ◆ Em 72% das empresas, os colaboradores do DAI, **não possuem certificações reconhecidas na área**;
- ◆ Contudo 23% dos inquiridos referem que **existe um plano de certificação a ser implementado no futuro**.

Os colaboradores do DAI possuem certificações reconhecidas na área?



Benchmark
IIA

- ◆ A formação assume particular relevância a quando avaliamos a função AI. O IIA aborda em vários dos seus Standards esta questão.
1210 - "Os auditores internos deverão possuir os conhecimentos e o domínio das técnicas e matérias necessárias para o desempenho da sua responsabilidade individual. A actividade de auditoria interna deverá possuir ou obter, colectivamente, o domínio das técnicas e das matérias necessárias para o desempenho da sua responsabilidade".
1230 - "Os auditores internos deverão aperfeiçoar os seus conhecimentos, capacidade e outras competências através de um desenvolvimento profissional contínuo"

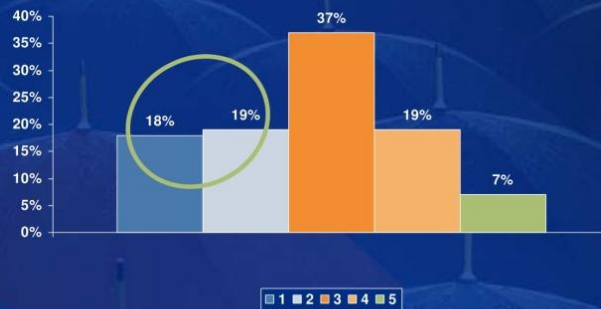
F. Coordenação com Auditor Externo

- Em 37% das empresas **não existe colaboração ou coordenação com o auditor externo** ou esta produz-se muito raramente, o que pode levar a ineficiências ou duplicação do trabalho realizado.

Benchmark
Espanha (Resultados Survey 2004)

- 27% das empresas **considera das empresas não existe colaboração ou coordenação com o auditor externo** ou esta produz-se muito raramente.

Grau de colaboração ou coordenação entre o DAI e o Auditor Externo



- 1: Não existe colaboração ou esta se produz raramente.
3: Intercâmbio de relatórios, discussão da carta de recomendações e do auditor externo.
5: Acesso mútuo a programas e papéis de trabalho. Discussão da eficácia do controlo interno.

© 2007 KPMG Advisory - Consultores de Contabilidade, a firma portuguesa membro da KPMG Internacional, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso em Portugal. A KPMG e o logótipo da KPMG são marcas registadas da KPMG Internacional.

48

G. Externalização do departamento

- 70% das empresas realiza as funções/actividades de Auditoria Interna **sem recurso a empresas externas;**

- Apenas 4% tem todas as funções do Departamento totalmente em **outsourcing.**

Benchmark
Espanha (Resultados Survey 2004)

- 66% das empresas realiza as funções/actividades de Auditoria Interna sem recurso a empresas externas;

- 6% estão totalmente em Outsourcing

Foram "externalizadas" as funções/actividades do departamento de Auditoria Interna?



© 2007 KPMG Advisory - Consultores de Contabilidade, a firma portuguesa membro da KPMG Internacional, uma cooperativa suíça. Todos os direitos reservados. Impresso em Portugal. A KPMG e o logótipo da KPMG são marcas registadas da KPMG Internacional.

49