

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



ISCAL

A IMPORTÂNCIA DO *FOLLOW-UP*
NA AUDITORIA INTERNA EM
PORTUGAL

André Aldo Dias Madeira

Lisboa, dezembro de 2013

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

A IMPORTÂNCIA DO *FOLLOW-UP*
NA AUDITORIA INTERNA EM
PORTUGAL

André Aldo Dias Madeira

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 Mestre na área científica de Contabilidade e Auditoria.

Constituição do Júri:

Presidente – Mestre (Especialista) Gabriel Correia Alves

Arguente – Mestre (Especialista) Hélder Viegas da Silva

Vogal – Mestre António da Trindade Nunes

Lisboa, dezembro de 2013

DECLARAÇÃO

Declaro ser o autor desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas.

Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

DEDICATÓRIA

Aos meus pais e à minha mulher, pelo apoio e dedicação ao longo dos desafios da vida.

EPÍGRAFE

“We have no right to express an opinion until we know all of the answers.”

Kurt Cobain (1967-1994)

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Mestre António da Trindade Nunes, pela orientação, pela disponibilidade e pelos conselhos sábios.

Ao Mestre Francisco Melo Albino, pelos ensinamentos em auditoria interna e incentivo interminável.

À minha família, amigos e colegas pela compreensão e apoio que sempre me deram.

Aos colegas de profissão cujo contributo foi fundamental para este estudo.

RESUMO

O trabalho do auditor interno culmina com a elaboração do seu relatório. No entanto, é importante efetuar a monitorização da implementação das recomendações, de preferência através da realização do *follow-up*. Este trabalho adicional nem sempre é efetuado, tanto por falta de recursos, como por falta de tempo, sendo dada prioridade à elaboração de novos trabalhos de auditoria.

Pelos motivos enunciados, seria interessante apurar a verdadeira utilização do *follow-up* pelos auditores internos, bem como aferir as opiniões que têm sobre a sua aplicação.

Neste trabalho foi efetuada uma revisão da literatura aplicada ao tema escolhido, dando um retrato atual sobre o trabalho de auditoria interna, sobre os seus relatórios e sobre o *follow-up*. Posteriormente foi elaborado um inquérito que permitisse obter as informações necessárias para ir ao encontro dos objetivos definidos. Foram recolhidas 42 respostas de auditores internos que desempenham funções em Portugal.

Foi possível concluir que os inquiridos atribuem grande importância ao *follow-up* e que a maioria o utiliza para efetuar o acompanhamento de grande parte dos relatórios emitidos. Concluiu-se também que pouco mais de metade dos inquiridos considera vir a dar maior importância à utilização do *follow-up*.

Palavras-chave: auditoria interna, relatório, acompanhamento das recomendações, *follow-up*.

ABSTRACT

The auditor's work culminates in the preparation of the audit report. However, it is important to perform the monitoring of the implementation of recommendations, preferably by conducting the follow-up. This additional work is not always done, either by lack of resources, or lack of time, with priority given to the development of new assignments.

As for the outlined reasons, it would be interesting to ascertain the true use of the follow-up by the internal auditors, as well as gauge the opinion they have about their application.

This work has performed a literature review applied to the chosen theme, giving a current picture on the work of internal audit, the audit reports and the follow-up. Subsequently, a survey was developed that allows to obtain the necessary information to meet the objectives. 42 responses were collected from internal auditors who perform in Portugal.

One can conclude that respondents attach great importance to the follow-up, and most of them uses it to perform the monitoring on the majority of reports issued. It was also found that just over half of the respondents believe they will give greater importance to the use of follow-up in the future.

Keywords: internal auditing, reporting, monitoring recommendations, follow-up.

ÍNDICE

	Pág.
ÍNDICE DE FIGURAS	xii
LISTA DE ABREVIATURAS	xvi
1. INTRODUÇÃO	1
1.1. Enquadramento e relevância do tema	1
1.2. Objeto e objetivos da investigação	2
1.3. Metodologia.....	2
1.4. Estrutura da dissertação.....	3
2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	5
2.1. Conceito e objetivos da auditoria interna	5
2.2. Evolução histórica da auditoria interna	7
2.3. A auditoria interna	9
2.3.1. Normativo internacional.....	9
2.3.1.1. Código de ética	10
2.3.1.2. Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna	11
2.3.2. Independência.....	13
2.3.3. Carta / estatuto de auditoria interna	15
2.3.4. Manual de auditoria interna	17
2.3.5. Plano de auditorias.....	18
2.3.6. Perfil do auditor.....	19
2.3.7. O trabalho de auditoria interna	23
2.4. Relatórios de auditoria interna	24
2.4.1. Características	24
2.4.2. Objetivo, âmbito e conclusões	28
2.4.3. Recomendações	29
2.4.4. Resposta do auditado e plano de ação.....	32
2.4.5. Relatórios de auditoria interna emitidos por consultores	35
2.5. A monitorização e o <i>follow-up</i>	36
2.5.1. Monitorização da implementação das recomendações	36
2.5.2. A importância do <i>follow-up</i>	38
2.5.3. Características do <i>follow-up</i>	39

	Pág.
2.5.4. Responsabilidade	43
2.5.5. Informações estatísticas sobre a utilização do <i>follow-up</i>	44
3. ESTUDO DA IMPORTÂNCIA DO <i>FOLLOW-UP</i>	45
3.1. Objetivos	45
3.2. Metodologia	45
3.3. Análise e tratamento dos dados	47
3.3.1. Caracterização da amostra – dados dos respondentes	48
3.3.2. Caracterização da amostra – dados organizacionais.....	53
3.3.3. Práticas de auditoria interna e opinião do inquirido	59
3.3.4. Limitações e dificuldades do estudo	76
4. CONCLUSÕES	78
5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	81
APÊNDICE A – Inquérito por questionário	85
APÊNDICE B – Quadro com respostas ao questionário	92
APÊNDICE C – Tabelas com os dados dos gráficos	95

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 2.1. <i>Follow-up process</i>	39
Figura 3.1. Distribuição por idades	48
Figura 3.2. Distribuição por género.....	49
Figura 3.3. Relação entre o género e a idade.....	49
Figura 3.4. Distribuição por habilitações escolares.....	50
Figura 3.5. Distribuição por área de formação	50
Figura 3.6. Distribuição por experiência profissional	51
Figura 3.7. Distribuição por experiência como auditor(a) interno(a).....	51
Figura 3.8. Relação entre a experiência do inquirido como auditor(a) interno(a) e o seu género	52
Figura 3.9. Relação entre a experiência profissional do inquirido e a sua experiência como auditor(a) interno(a).....	52
Figura 3.10. Distribuição por setor de atividade da organização	53
Figura 3.11. Relação entre o setor de atividade da organização e o género do inquirido ..	53
Figura 3.12. Relação entre o setor de atividade da organização e a idade do inquirido.....	54
Figura 3.13. Relação entre o setor de atividade da organização e as habilitações escolares do inquirido	54
Figura 3.14. Relação entre o setor de atividade da organização e o tempo de experiência do inquirido como auditor(a) interno(a)	55
Figura 3.15. Distribuição por ramo de atividade da organização.....	55
Figura 3.16. Distribuição por número de trabalhadores na organização	56
Figura 3.17. Distribuição por tempo de existência da atividade de AI na organização	56
Figura 3.18. Relação entre o tempo de existência da atividade de AI na organização e o setor de atividade	57
Figura 3.19. Distribuição por número de colaboradores a trabalhar na AI	57

Figura 3.20. Relação entre o número de colaboradores na AI e o setor de atividade da organização.....	58
Figura 3.21. Relação entre o número de colaboradores na AI e o número de trabalhadores da organização	58
Figura 3.22. Relação entre o número de colaboradores na AI e o tempo de existência da atividade de AI na organização	59
Figura 3.23. Existência de carta / estatuto de AI.....	59
Figura 3.24. Relação entre a existência de carta / estatuto de AI e o setor de atividade da organização.....	60
Figura 3.25. Referência, na carta / estatuto de AI, à responsabilidade da mesma efetuar o <i>follow-up</i>	60
Figura 3.26. Relação entre a referência, na carta / estatuto de AI, à responsabilidade da mesma efetuar o <i>follow-up</i> , e o setor de atividade da organização	61
Figura 3.27. Existência de manual de AI	61
Figura 3.28. Relação entre a existência de manual de AI e o setor de atividade da organização.....	62
Figura 3.29. Relação entre a existência de manual de AI e o número de colaboradores na AI.....	62
Figura 3.30. Relação entre a existência de manual de AI e a existência de carta / estatuto de AI.....	63
Figura 3.31. Referência, no manual de AI, à responsabilidade da mesma efetuar o <i>follow-up</i>	63
Figura 3.32. Identificação, no relatório ou plano de ação de cada trabalho, do responsável por cada recomendação a implementar	64
Figura 3.33. Relação entre a existência de identificação, no relatório ou plano de ação, do responsável por cada recomendação a implementar e o setor de atividade.....	64
Figura 3.34. Indicação, no relatório ou plano de ação, da data limite para implementação das recomendações	65

Figura 3.35. Relação entre a existência de indicação, no relatório ou plano de ação, da data limite para implementação das recomendações e o setor de atividade da organização	65
Figura 3.36. Relação entre a existência de indicação, no relatório ou plano de ação, da data limite para implementação das recomendações e a identificação, no mesmo, do seu responsável	66
Figura 3.37. Taxa de implementação das recomendações	66
Figura 3.38. Relação entre a taxa de implementação das recomendações e o setor de atividade da organização	67
Figura 3.39. Relação entre a taxa de implementação das recomendações e a existência de identificação, no relatório ou plano de ação, do seu responsável.....	67
Figura 3.40. Relação entre a taxa de implementação das recomendações e a existência de indicação, no relatório ou plano de ação, da respectiva data limite	68
Figura 3.41. Importância atribuída à realização do <i>follow-up</i>	68
Figura 3.42. Relação entre a importância atribuída à realização do <i>follow-up</i> e as habilitações escolares do inquirido.....	69
Figura 3.43. Relação entre a importância atribuída à realização do <i>follow-up</i> e a existência de identificação, no relatório ou plano de ação, do responsável pela implementação das recomendações.....	69
Figura 3.44. Relação entre a importância atribuída à realização do <i>follow-up</i> e a existência de indicação, no relatório ou plano de ação, da data limite para implementação das recomendações.....	70
Figura 3.45. Tempo médio entre a entrega do relatório final e a realização do respectivo <i>follow-up</i>	70
Figura 3.46. Relação entre o tempo médio entre a entrega do relatório final e a realização do respectivo <i>follow-up</i> e o setor de atividade da organização	71
Figura 3.47. Relação entre o tempo médio entre a entrega do relatório final e a realização do respectivo <i>follow-up</i> e a importância que o inquirido atribui à sua realização	71
Figura 3.48. Percentagem de relatórios entregues para os quais foi efetuado <i>follow-up</i> ...	72
Figura 3.49. Relação entre a percentagem de relatórios entregues para os quais foi efetuado <i>follow-up</i> e a existência de carta / estatuto de AI na organização	72

Figura 3.50. Responsável pela realização do <i>follow-up</i>	73
Figura 3.51. Importância a atribuir ao <i>follow-up</i> no futuro	73
Figura 3.52. Relação entre a importância a atribuir ao <i>follow-up</i> no futuro e o gênero do inquirido	74
Figura 3.53. Relação entre a importância a atribuir ao <i>follow-up</i> no futuro e o setor de atividade da organização	74
Figura 3.54. Relação entre a importância a atribuir ao <i>follow-up</i> no futuro e a existência de carta / estatuto de AI na organização	75
Figura 3.55. Relação entre a importância a atribuir ao <i>follow-up</i> no futuro e a existência de manual de AI	75
Figura 3.56. Relação entre a importância a atribuir ao <i>follow-up</i> no futuro e o tempo médio entre a entrega do relatório final e a realização do respectivo <i>follow-up</i>	76

LISTA DE ABREVIATURAS

AI – Auditoria Interna

CAE – *Chief Audit Executive*

CCSA – *Certification in Control Self-Assessment*

CFSA – *Certified Financial Services Auditor*

CGAP – *Certified Government Auditing Professional*

CIA – *Certified Internal Auditor*

CRMA – *Certification in Risk Management Assurance*

GAO – *Government Accountability Office*

IIA – *The Institute of Internal Auditors*

IP – Institutos Públicos

IPAI – Instituto Português de Auditoria Interna

IPPF – *International Professional Practice Framework*

NPPAI – Normas para a Prática Profissional da Auditoria Interna

ROC – Revisores Oficiais de Contas

SEE – Setor Empresarial do Estado

SPSS – *Statistical Package for Social Sciences*

TOC – Técnicos Oficiais de Contas

1. INTRODUÇÃO

1.1. Enquadramento e relevância do tema

Normalmente o trabalho efetuado pela auditoria interna (AI) culmina com a apresentação do relatório final. Porém, o trabalho no seu todo ainda não se encontra concluído.

Após a data limite para implementação das conclusões, ou se esta for omissa, após o período expectável, deve ser efetuado o acompanhamento da sua implementação, sendo o *follow-up* o procedimento a utilizar.

Pinheiro (2010: 178) afirma que «[a] acção de auditoria de Follow-up (acompanhamento) destina-se a avaliar o grau de implementação das recomendações formuladas bem como a oportunidade da medida correctiva, face à data de discussão do relatório e ao seu grau de importância».

Também nas Normas Internacionais para a Prática de Auditoria Interna existe referência sobre a importância da realização do *follow-up*. A Norma de Desempenho do IIA “2500 – Monitorização do progresso” indica o acompanhamento que tem de ser dado às recomendações aplicadas à gestão, considerando que deve ser realizado um processo de *follow-up* para monitorizar a implementação das ações recomendadas, ou a aceitação do risco de não proceder a nenhuma ação, existindo vários fatores chave que permitem avaliar o grau de acompanhamento que deve ser dado a cada recomendação, nomeadamente: a sua importância, o esforço necessário para a implementar, o impacto que a sua não implementação possa provocar, a sua complexidade e o período de tempo que terá de ser despendido.

No entanto, por ser uma ferramenta que exige mais tempo e recursos ao auditor, corre-se o risco de ficar “esquecida”, ou de ser constantemente adiada em detrimento da realização de trabalhos de auditoria que estejam no plano ou de trabalhos solicitados pelos responsáveis a quem a AI reporta.

Por este ser um tema importante, que nem sempre é muito desenvolvido na literatura da área, e perante a falta de informação específica sobre a utilização do *follow-up* nas organizações, especialmente em Portugal, seria oportuno efetuar um trabalho que permitisse aferir quanto à utilização deste instrumento pelas equipas de AI, retratando o estado atual da sua aplicação.

1.2. Objeto e objetivos da investigação

Conforme Quivy e Campenhoudt (1998: 32) enunciam, o início do estudo «[c]onsiste em procurar enunciar o projecto de investigação na forma de uma pergunta de partida, através da qual o investigador tenta exprimir o mais exactamente possível o que procura saber, elucidar, compreender melhor».

Assim, com este trabalho espera-se responder à questão: **Qual a importância que os(as) auditores(as) internos(as), em Portugal, atribuem ao *follow-up*?**

Embora esta pergunta possa ter uma resposta direta, pretende-se explorá-la, conciliando diversas variáveis que a possam influenciar ou condicionar.

O objeto de estudo deste trabalho é a utilização do *follow-up* pelos(as) auditores(as) internos(as) em Portugal, e os objetivos principais passam por aferir a importância e utilidade do *follow-up* na auditoria, bem como verificar se a sua aplicação é prática corrente, ou se é considerada uma etapa dispensável do trabalho do auditor interno.

Outros objetivos passam por determinar o seu grau de utilização, apurar o tempo médio entre a conclusão do relatório final e início do *follow-up*, determinar os padrões que possam justificar a sua fraca utilização e aferir a importância a dar-lhe no futuro.

1.3. Metodologia

A metodologia seguida decompõe-se nas seguintes três fases:

Na primeira fase é feita uma revisão da literatura, permitindo constatar o estado atual do tema. Foram seguidas as orientações de Azevedo (2009: 18-19), que indica os seguintes elementos a ser incluídos na literatura:

1. definição dos critérios que foram usados para a delimitação da área de investigação que se vai rever, diretamente relacionada com o presente trabalho;
2. identificação dos trabalhos (empíricos) realizados por outros investigadores em áreas que se aproximam daquela que nos ocupa e resumo da metodologia de investigação e dos resultados obtidos em cada um desses trabalhos;
3. sínteses gerais desses resultados que foram obtidos por outrem e que são considerados relevantes para o presente trabalho.

Para além de tópicos-chave como o conceito, objeto e objetivos da AI, e a sua evolução histórica, foram também desenvolvidas temáticas gerais sobre ela (os institutos e as

normas, a carta / estatuto e o manual de AI, o código de ética, o plano de auditorias, o perfil do auditor, a independência e o trabalho de AI) e temáticas específicas aplicadas ao tema.

Na segunda fase pretendeu-se desenvolver uma abordagem prática para a temática em estudo, tendo sido considerada como população alvo: os(as) auditores(as) internos(as) que desempenham a função em Portugal. Foi elaborado um inquérito onde foi considerado

não só que perguntas utilizar para medir as variáveis a elas associadas, mas também:

- que **tipo** de resposta é o mais **adequado** para cada pergunta;
- que **tipo** de escala de medida está **associado** às respostas;
- que **métodos são os corretos para analisar os dados**. (Hill e Hill, 2009: 84)

O inquérito é composto por 23 questões, repartidas em 2 categorias: a caracterização do inquirido e da organização para a qual trabalha, e o levantamento das práticas de AI e da opinião do respondente. Foi colocado *online* e esteve disponível para preenchimento entre 30 de maio e 21 de julho de 2013.

Para o tratamento da informação recolhida foi utilizada a ferramenta *Microsoft Excel* e para a análise dos resultados foi utilizada a ferramenta *Statistical Package for Social Sciences* (SPSS).

Na terceira fase, foi considerada toda a informação recolhida anteriormente, sintetizada e resumida, permitindo expor as principais conclusões.

1.4. Estrutura da dissertação

A presente dissertação encontra-se dividida em quatro capítulos.

No primeiro é feita uma pequena introdução, onde é enquadrado o tema deste trabalho, bem como a sua relevância para a investigação. São também indicados os objetivos, o objeto de estudo e a metodologia seguida para a sua elaboração.

O segundo capítulo é composto pela revisão bibliográfica onde se procurou efetuar o enquadramento teórico do tema em estudo, utilizando a informação e opinião de diversos autores sobre as temáticas desenvolvidas. Essas foram divididas em cinco secções: a primeira apresenta o conceito e objetivos da AI; a segunda, a sua evolução histórica; a terceira desenvolve aspetos importantes da AI, como a referência aos institutos e às normas, a carta / estatuto e o manual de AI, o código de ética, o plano de auditorias, o

perfil do auditor, a independência e o trabalho de AI; a quarta secção desenvolve, com um detalhe mais aprofundado, a importância dos relatórios de auditoria, uma vez que é a partir das conclusões e sobretudo das recomendações destes que é feito o *follow-up*; e a quinta secção que desenvolve com profundidade o tema do *follow-up*, cobrindo nomeadamente a sua importância e a responsabilidade do auditor interno em efetuá-lo.

No terceiro capítulo é efetuado o estudo da importância do *follow-up* para os(as) auditores(as) internos(as): são apresentados os objetivos do estudo, a metodologia seguida e, após efetuar a caracterização da amostra, são apresentados os resultados da análise aos inquiridos. Por fim, são também indicadas as limitações e dificuldades do estudo.

No quarto e último capítulo, são expressas as conclusões onde são apresentadas as considerações finais, através da síntese do trabalho desenvolvido e dos principais resultados obtidos, face aos objetivos iniciais. São também apresentadas algumas sugestões para investigações futuras.

2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Neste capítulo será efetuada uma revisão da literatura aplicável ao tema analisado, complementada com informações de outros autores, de forma a dar um retrato atual sobre o *follow-up* e temas adjacentes.

Encontra-se dividido em cinco secções: a primeira desenvolve o conceito e os objetivos da AI; a segunda apresenta, de forma breve, a sua evolução histórica; a terceira secção desenvolve alguns tópicos-chave sobre a AI e sobre o trabalho do auditor; a quarta identifica as principais características dos relatórios de auditoria; e a quinta secção desenvolve, com alguma profundidade, o principal tema do estudo, o *follow-up*.

2.1. Conceito e objetivos da auditoria interna

Bernardo e Neto afirmam que a AI «[c]onstitui o conjunto de procedimentos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade».

Na verdade, o conceito é mais amplo. Diversos autores apresentam os seus próprios conceitos sobre AI, no entanto o expoente máximo de AI a nível global, *The Institute of Internal Auditors* (IIA), apresenta a sua própria definição, pela qual os auditores de todo o mundo se guiam. O IIA define AI como sendo

uma actividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Assiste a organização na consecução dos seus objectivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, controlo e governação.

A própria definição estabelece, de forma geral, os objetivos principais da AI. No entanto, será importante analisar com maior profundidade esses objetivos. A AI

visa assegurar, permanentemente, que a entidade executa as políticas, diretrizes e procedimentos emanados da Direcção, detetando as áreas organizacionais onde se produzem, ou podem vir a produzir, distorções, assim como, avaliar para melhorar a eficácia dos processos de gestão de risco, controlo e *Governance* (Morais e Martins, 2007: 123).

Outros autores, como Pinheiro (2010: 31) destacam a função de apoio que a AI deve adotar:

O objetivo primordial da Auditoria Interna é o de auxiliar a empresa e todos os níveis de gestão no cumprimento das suas responsabilidades em promover sistemas de controlo adequados, visando a melhoria da *performance* e do desenvolvimento sustentável da empresa.

No entanto, para que o objetivo principal seja alcançado, é necessário que o auditor interno cumpra uma série de objetivos secundários que irão servir de suporte ao alcance do objetivo principal. Segundo Morais e Martins (2007: 123-124)

[o]s objetivos secundários [...] são os seguintes:

- 1 - Avaliar o controlo interno da entidade, quer na vertente financeira quer operacional, com o objectivo de assegurar a fiabilidade da informação financeira, a eficácia e eficiência dos recursos e o cumprimento das normas e regulamentos;
- 2 - Analisar os ativos da entidade considerando possível a sua incorreta utilização [...];
- 3 - Analisar a fiabilidade do sistema de informação da entidade, determinar a correta obtenção da informação utilizada nas operações [...];
- 4 - Considerar o cumprimento, por parte da estrutura organizacional, das políticas emanadas da Direcção [...];
- 5 - Analisar a racionalização dos critérios organizacionais, valorizando a possibilidade de melhor utilização e efetuando as recomendações oportunas [...].

Para a prossecução desses objetivos, é importante que a auditoria interna disponha de condições para o fazer. Morais e Martins (2007) indicam alguns fatores importantes a ter em conta na criação da função:

- Posicionamento no organigrama da entidade – deve depender diretamente da Administração ou Comissão de Auditoria (se existir), de forma a permitir o cumprimento das suas responsabilidades;
- Nível hierárquico a informar – o reporte deve ser efetuado a um órgão que disponha de autoridade para implementar as recomendações da AI;
- Independência e autoridade – os auditores internos não podem ter qualquer tipo de relação com as áreas auditadas que possa pôr em causa a sua independência e devem ter autoridade suficiente para que as suas recomendações e conclusões sejam aceites;

- Meios disponíveis – o departamento de AI deve ser dotado de recursos humanos suficientes e capazes, bem como de capacidade para adquirir material necessário e efetuar deslocamentos;
- Capacidade técnica e profissional – a equipa deve dispor de qualificação adequada para desempenhar as funções de AI;
- Cultura e imagem da atividade de AI – o auditor deve adotar uma postura que lhe permita passar uma imagem adequada da sua função (ibid.).

2.2. Evolução histórica da auditoria interna

De acordo com Moeller (2009), a atividade da auditoria remonta a 3.000 a.C. evidenciada em manuscritos de civilizações da Mesopotâmia, onde eram utilizados sistemas de controlo interno que continham vistos e pontos.

Segundo a Universidade de Brasília, «[a] palavra Auditoria tem sua origem no latim, vem de "Audire", que significa ouvir».

Mas ao longo dos tempos, a atividade de auditoria foi lentamente evoluindo. Morais e Martins (2007: 87) referem que «[n]os estados feudais e herdades privadas já existia uma pessoa que tinha por missão inspecionar os rendimentos das contas de funcionários e agentes».

Magalhães, Lunkes e Müller (2001: 16) referem que «[n]a Itália – século XV ou XVI –, supõe-se que a auditoria surgiu como profissão no momento em que um especialista deixou de praticar Contabilidade para assessorar outros profissionais e mercados, transformando-se em consultor público liberal».

No entanto, a atividade de AI apenas se começou a desenvolver no século XX. Antes da criação, nos Estados Unidos da América, do IIA já se ouvia falar na figura do auditor interno. Os objetivos da AI foram acompanhando o crescimento e desenvolvimento das organizações desde o tempo da Revolução Industrial.

Para apoiar os auditores externos, as entidades nomeavam funcionários que forneciam os documentos e informações necessárias aos primeiros. Esses funcionários foram aprendendo e dominando técnicas de auditoria. Pode então dizer-se que a AI nasceu no seio da auditoria financeira (Morais e Martins, 2007).

Moeller (2009) também afirma que, embora a origem da AI remonte ao passado mais longínquo, só a partir da década de 1930 é que a profissão passou a ser reconhecida, fruto de uma necessidade emergente em efetuar um melhor controlo sobre a informação financeira por parte da auditoria externa, após a grande depressão económica que se verificou; primariamente, o trabalho dos auditores internos era prestar apoio aos auditores externos.

O IIA também refere essa época, afirmando que «[t]he real growth of the profession occurred in the 19th and 20th centuries with the expansion of corporate business. Demand grew for systems of control in companies conducting operations in many locations and employing thousands of people».

No entanto, o grande impulso foi em 1941 com a criação do já referido IIA. Os auditores internos tornaram-se mais independentes, passando a reportar diretamente aos órgãos de gestão e viram o campo de ação ser alargado, passando a controlar e avaliar a aplicação dos controlos internos.

Em 1947 surge o *Statement of Responsibilities of the Internal Auditor* do IIA, alargando o âmbito das auditorias para além das áreas económico-financeiras, estendendo-as às áreas operacionais. Segundo esta norma, cabe à AI rever as operações da entidade, ao serviço da administração.

Com o aumento da importância que a função de AI foi obtendo ao longo do século passado, surgiu a necessidade de dotar os auditores internos experientes de um grau que lhes permitisse ver reconhecido o seu trabalho. Em 1974 o IIA realiza o primeiro exame para atribuir o grau de *Certified Internal Auditor* (CIA). Mais tarde, surgiram outros graus de reconhecimento, tais como: *Certified Government Auditing Professional* (CGAP), *Certified Financial Services Auditor* (CFSA), *Certification in Control Self-Assessment* (CCSA) e *Certification in Risk Management Assurance* (CRMA).

Passados 4 anos, o IIA aprovou os *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, que vieram orientar o exercício da profissão de AI.

Em Portugal a associação profissional dos auditores internos é mais recente. O Instituto Português de Auditoria Interna (IPAI) foi criado em 1992 e é o representante nacional do IIA. De acordo com a sua página eletrónica:

Os objectivos do IPAI são:

- 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.

2.3. A auditoria interna

2.3.1. Normativo internacional

O auditor interno, seja qual for a sua área de atuação, deve sempre guiar-se por normas e princípios inerentes à sua profissão.

O IIA criou a *International Professional Practice Framework* (IPPF), uma estrutura conceptual que deve ser aplicada por todos os profissionais de AI a nível global. Ela está repartida por duas categorias.

A primeira diz respeito às orientações obrigatórias, que são constituídas pela definição de AI (abordada anteriormente); pelo código de ética, que descreve os requisitos mínimos de conduta e comportamento esperado; e pelas Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna, que fornecem um enquadramento para o desempenho e promoção da atividade. Estas duas últimas serão abordadas nas subsecções seguintes.

A segunda categoria diz respeito às orientações fortemente recomendadas, que são constituídas pelas:

- Tomadas de decisão

Os ‘Position Papers’ auxiliam uma gama diversificada de indivíduos, e não apenas os que se enquadram na profissão de auditoria interna, interessados em temas significativos de governação, risco ou controlo e em delinear as funções e responsabilidades de auditoria interna com eles respeitantes.

- Práticas Recomendadas

As Práticas Recomendadas assistem os auditores internos a utilizar a Definição de Auditoria Interna, o Código de Ética e as *Normas* e a promover boas práticas. As Práticas Recomendadas relacionam-se com abordagens, metodologias e considerações, mas não detalham processos e procedimentos. Incluem práticas relacionadas com questões específicas de natureza geográfica ou sectorial, tipos de compromissos específicos e questões legais ou regulamentares.

- Guias Práticos

Os Guias Práticos proporcionam uma orientação detalhada para a condução das actividades de auditoria interna. Incluem processos detalhados e procedimentos, tais como ferramentas e técnicas, programas e abordagens passo-a-passo, incluindo exemplos explicativos.

2.3.1.1. Código de ética

Pickett (2007) afirma que o auditor interno deve ser provido de elevadas competências de integridade, devendo portanto existir um código de ética que abranja as normas de conduta pelas quais o auditor se deve seguir. O cumprimento deste código deve estar expresso na descrição do trabalho do auditor interno e o código deverá fazer parte do manual de AI.

Também Pinheiro (2010: 199) assegura que «[o] exercício da auditoria deve estar sujeito a um conjunto de regras que oriente os Auditores Internos e que sejam partilhadas e observadas, de modo a salvaguardar eventuais conflitos de interesses entre aqueles e as organizações para quem trabalham».

No entanto, o auditor deverá ter sempre em conta o código de ética do IIA, que segundo o mesmo,

ultrapassa a mera Definição de Auditoria Interna, para incluir dois componentes essenciais:

1. Princípios relevantes para a profissão e prática de auditoria interna;
2. Normas de conduta que regem o comportamento que se espera dos auditores internos. Tais normas são uma ajuda na interpretação dos Princípios em aplicações práticas e destinam-se a orientar a conduta ética dos auditores internos.

É ainda de salientar que, para os membros do IIA e candidatos ou detentores de certificações profissionais do IIA, o cumprimento do Código de Ética deve ser pleno, uma vez que, segundo o próprio,

[o seu] incumprimento [...] será avaliado e administrado de acordo com os Estatutos e as Directivas Administrativas do Instituto. A circunstância de uma determinada conduta não estar mencionada nas Normas de Conduta não a impede de ser considerada inaceitável ou desonrosa, e, por conseguinte, o membro, detentor ou candidato a certificação poderão estar sujeitos a acção disciplinar.

O Código de Ética do IIA encontra-se repartido em duas categorias: os princípios e as regras de conduta. Cada uma destas categorias explicita quatro pontos fundamentais que o auditor interno deve considerar, sendo eles: a integridade, a objetividade, a confidencialidade e a competência.

2.3.1.2. Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna

Segundo Pinheiro (2010: 87)

[a]s Normas para a Profissional Prática da Auditoria Interna (NPPAI) dimanadas pelo IIA, Inc., a sua discussão e interpretação, o estímulo permanente da criatividade e da capacidade de desempenho das equipas de auditores são tarefas-chave, na conjuntura actual da problemática das empresas.

A existência destas normas é muito importante: Moeller (2009: 183) afirma que «*[t]hese standards allow specialists performing similar work to call themselves professionals because they are following a recognized and constant set of best practices standards*».

Segundo a “Introdução às Normas Internacionais” do IIA:

As Normas têm como objectivo:

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

As normas possuem também algumas características, que são realçadas por Pinheiro (2010: 87), contemplando:

- Independência: **Os Auditores Internos deverão ser independentes das Actividades que auditam;**
- Eficácia Profissional: **As auditorias internas devem ser realizadas com competência e adequado sentido profissional;**
- Âmbito do Trabalho: **O trabalho de auditoria deverá abranger o exame e avaliação da adequação e eficiência do sistema de controlo interno da organização e da qualidade de realização das tarefas que lhe foram atribuídas;**
- Realização do Trabalho de Auditoria: **Deverá incluir o planeamento da auditoria a desenvolver, exame e avaliação da informação, comunicação dos resultados e os posteriores acompanhamentos das acções corretivas;**
- Gestão do Departamento de Auditoria Interna: **O director responsável pelo [departamento] deverá gerir adequadamente os seus recursos.**

As Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna estão divididas em três categorias:

- As Normas de Atributo, relacionadas com as características das organizações e das entidades que desempenham atividades de AI;
- As Normas de Desempenho, que descrevem a natureza das atividades de AI e proporcionam critérios de qualidade que permitem medir o seu desempenho;
- As Normas de Implementação, que se aplicam às normas anteriores na execução de trabalhos específicos.

De notar que as normas adotaram dois termos com um significado específico, que conotam a exigência que o auditor tem de ter ao considerar determinada norma. De acordo com a

“Introdução às Normas Internacionais” «as Normas utilizam a expressão “têm que” para especificar um requisito incondicional e a palavra “devem” quando se espera uma conformidade, a menos que, ao utilizar o seu juízo profissional, as circunstâncias justifiquem um desvio».

2.3.2. Independência

A independência é um tópico incontornável no que toca à AI. Apesar dos auditores fazerem parte da organização, é necessário que exista um afastamento no que toca ao desempenho e intervenção em funções da gestão.

É fundamental que o auditor mantenha a sua independência, de modo a dar credibilidade ao seu trabalho, caso contrário, este será facilmente posto em causa.

Para Pickett (2007), o conceito de independência em AI é simultaneamente um ideal: a AI tem de ser independente, mas existem algumas dúvidas quanto à extensão da sua independência, uma vez que pertence à organização. Segundo o autor, o real posicionamento da AI face à independência recai entre: ser totalmente independente e não ser independente por pertencer à organização.

Também Batista da Costa (2010: 93) reflete sobre a importância da independência para a AI, afirmando que «[o]s auditores internos devem exercer as suas funções de forma independente em relação aos serviços da organização que são objecto da sua atenção. Assim sendo, tal independência permitirá que os auditores internos realizem as suas tarefas de forma livre e objectiva».

Pickett (2007) vai mais longe e identifica alguns fatores que afetam o grau de independência da AI:

- A participação do auditor na implementação de um projeto irá dificultar o distanciamento necessário para mais tarde realizar um trabalho, de forma independente, sobre o mesmo. Neste caso, tais projetos devem ser excluídos do planeamento de auditorias, diminuindo a extensão de áreas cobertas pelo trabalho da AI;
- O relacionamento próximo com membros da gestão poderá suscitar dúvidas quanto à imparcialidade do trabalho do auditor. A independência pode ser colocada em causa, não só quando são realizados trabalhos que envolvam esse gestor, como também nos casos em que envolva gestores cuja relação com o primeiro seja problemática;

- Um relacionamento afetivo com o responsável pelo processo auditado coloca sérias dúvidas quanto à independência, e poderá constituir um conflito de interesse. A implementação de um adequado código de ética poderá reduzir este risco;
- A incapacidade de desenvolver um trabalho, por não existirem conhecimentos técnicos suficientes para o realizar. A independência baseia-se, em parte, na capacidade de cobrir uma extensão alargada dos processos da organização;
- A fraca ou inexistente rotação de auditores entre trabalhos poderá provocar um sentimento de acomodação e rotina no auditor, provocando perda de imparcialidade no trabalho realizado;
- O recebimento de ofertas, qualquer que seja o seu valor, poderá colocar em risco a perceção externa sobre o trabalho do auditor interno;
- Quando um auditor novo é proveniente de um cargo operacional, não deverá ser envolvido, durante um período de tempo, em trabalhos que atuem sobre a área na qual trabalhava.

No que toca à dificuldade do auditor manter essa independência, Morais e Martins (2007: 101) afirmam que «[m]ais que autoridade, é a **competência reconhecida e capacidade de influência** que importa, dado que não se pode esquecer que a Auditoria Interna é uma função de *staff* e não uma função executiva [...]».

De forma a colmatar, ao mínimo, a questão da independência, Pickett (2007) formula algumas linhas orientadoras que permitem definir um modelo que garanta um grau elevado de independência:

- Posição na organização – uma posição hierárquica elevada proporciona um grau de independência que permita, a par com um nível de experiência adequado do *Chief Audit Executive* (CAE), garantir que o trabalho realizado não é posto em causa de forma intimidatória por um gestor que tenha uma posição hierárquica superior;
- Linha de reporte – o reporte ao nível hierárquico mais elevado da organização concede um poder à AI que garante a realização de um trabalho objetivo e independente;
- Âmbito de trabalho – a possibilidade de avaliar o risco e o controlo de qualquer área, e a qualquer nível hierárquico, concede à AI um grau de independência elevado;
- Recursos da auditoria – é necessário que exista um número de auditores adequado e com a qualidade exigida para realizar o trabalho planeado. Só é possível efetuar um trabalho de elevada qualidade com auditores profissionais e de qualidade;

- Separação das funções operacionais – apesar de muitos auditores desempenharem atualmente o papel exclusivo de auditor, sem acumular outras funções, esta separação continua a ser um risco, pois caso não ocorra, põe em causa o nível de independência do auditor;
- Objetividade – o responsável pela AI deverá enveredar esforços de maneira a permitir a melhoria contínua do grau de objetividade da sua equipa. Esta realização pode ser feita através da criação de normas e procedimentos adequados;
- Competência – a equipa de AI deverá ser dotada de conhecimentos técnicos adequados, sendo a formação contínua um meio de manter a competência adequada dos recursos humanos da equipa;
- Planeamento do trabalho – é essencial que exista um plano de auditorias, caso contrário o CAE sujeita-se a pressões por parte dos clientes da AI, passando a adotar o papel de consultor, em vez de auditor.

2.3.3. Carta / estatuto de auditoria interna

Para a concretização dos objetivos de cada trabalho, é importante que a administração da organização aprove o estatuto da AI, possibilitando ao auditor interno desenvolver a sua atividade de forma independente e objetiva, e cumprir com as suas responsabilidades.

Segundo Pickett (2007: 249) «*[t]he audit charter sets the agreed role and position of internal auditing in an organization*».

Moeller (2009: 274) afirma que «*[a]n internal audit charter is a formal document [...] to describe the mission, independence, objectivity, scope, responsibilities, authority, accountability, and standards of the internal audit function for an enterprise*».

O normativo internacional refere na Norma de Atributo do IIA “1000 – Objectivo, Autoridade e Responsabilidade”, que

[o] objectivo, autoridade e responsabilidade da actividade de auditoria interna têm que ser formalmente definidos no estatuto da auditoria interna, em conformidade com a Definição de Auditoria Interna, o Código de Ética e as *Normas*. O Responsável pela Auditoria tem que rever periodicamente o estatuto da auditoria interna e apresentá-lo aos gestores superiores e ao Conselho para aprovação.

A referida norma vai mais longe, e no parágrafo que expressa a “Interpretação”, indica que

[o] estatuto da auditoria interna é um documento formal que define o objectivo da auditoria interna, a sua autoridade e responsabilidade. O estatuto da auditoria interna define a posição da actividade de auditoria interna no seio da organização; autoriza o acesso aos registos, pessoal e activos da organização, que seja necessário para o desempenho dos trabalhos; e define o âmbito das actividades de auditoria interna. A aprovação final do estatuto da auditoria interna compete ao Conselho.

No que toca à prestação de serviços de garantia (Norma de Atributo do IIA “1000.A1”) ou de consultoria (Norma de Atributo do IIA “1000.C1”), a norma refere que

[a] natureza dos serviços de garantia fornecidos à organização tem que ser definida no estatuto da auditoria interna. Caso sejam fornecidos serviços de garantia a terceiros do exterior da organização, a natureza destes serviços tem igualmente de constar do estatuto da auditoria interna

e que «[a] natureza dos serviços de consultoria fornecidos à organização e a terceiros tem que ser definida no estatuto.[sic] da auditoria interna».

No que diz respeito às componentes que uma carta / estatuto de AI deve ter, Moeller (2009) afirma que deverá fazer referência a três tópicos fulcrais:

- Independência e objetividade;
- Âmbito de responsabilidade;
- Autoridade e *accountability*.

Pickett (2007) entra também em detalhe quanto ao conteúdo que a carta / estatuto de AI deverá ter em conta:

- A natureza da AI – deve cobrir o conceito de auditoria e do trabalho de garantia efetuado através da avaliação imparcial do sistema de controlo interno. Poderá também indicar a possibilidade da AI efetuar trabalhos de consultoria;
- Os objetivos da AI – definição de AI e dos seus objetivos, fazendo a ligação entre os objetivos da organização e a maneira como a AI contribui para o alcance destes;
- O âmbito do trabalho de auditoria – definir o campo de ação que a AI cobre, que, de acordo com as normas, poderá passar pelos objetivos de controlo chave definidos na Norma de Desempenho do IIA 2130.A1;

- Responsabilidades da AI – o papel da AI deve ser claro e distinguível das responsabilidades da gestão, assumindo uma função de revisão da gestão do risco, do controlo e da governação;
- Autoridade da AI – deverá referir o acesso ilimitado a todo o pessoal, registos, informação e locais, de forma a permitir a adequada realização do trabalho de auditoria;
- Importância da independência – deverá referir a AI como uma atividade independente, para assegurar a imparcialidade do trabalho realizado.

É muito importante que a carta / estatuto de auditoria seja aprovada pela administração, conferindo à AI a autoridade e independência adequada. Posteriormente, deverá ser divulgada a toda a organização, evitando que o seu desconhecimento ponha em causa o trabalho de auditoria.

Por fim, Pickett (ibid.) refere que a carta / estatuto de auditoria deverá apresentar apenas os princípios básicos sobre os quais a AI irá trabalhar, não devendo ser um manual de procedimentos. Assim, deverá ser um documento objetivo e de pequena dimensão.

2.3.4. Manual de auditoria interna

Para o auditor desenvolver uma auditoria, é importante que exista na organização um manual de auditoria que o auxilie na forma como as suas ações devem ser desenvolvidas.

Segundo Pickett (2007: 559) o manual de AI é «*[a] device that involves the accumulation and dissemination of all those documents, guidance, direction and instructions issued by audit management that affect the way the audit service is delivered*».

Do manual de auditoria devem fazer parte um número considerável de tópicos que permitam servir de referência ao auditor, mas segundo Pinheiro (2010: 64-65) a sua elaboração

não deverá ser encarada numa óptica de restringir a capacidade de desempenho dos Auditores Internos, mas permitir:

- Harmonização de procedimentos em aspectos chave [...];
- Estabelecimento de padrões nas diversas actividades da empresa;
- Inserção de Códigos de comportamento, ético e deontológico e de responsabilidade da Auditoria Interna;
- Definição do enquadramento da função na estrutura da empresa/organização;

- Definição das regras de acesso a todos os registos relevantes, pessoal e bens;
- Metodologia de reporte da função Auditoria Interna à Administração, Conselho de Auditoria, Conselho Fiscal;
- Definição das regras de acesso do director à Administração/Comissão Executiva/Administradores;
- Definição do âmbito da Auditoria Interna, sem limitações de desempenho;
- Definição do modelo de relacionamento com os Auditores Externos;
- Metodologia de avaliação de desempenho da Auditoria;
- Definição da autoridade para obter e avaliar as respostas a Relatórios de Auditoria Interna;
- Definição da autoridade para realizar o seguimento das acções corretivas (Follow-up);
- Definição de metodologias de elaboração e apresentação dos relatórios da execução das acções, formatos e formas de divulgação e recolha da opinião dos auditados;
- Definição da utilização das tecnologias, designadamente acesso à Web, correio electrónico;
- Definição dos modelos de avaliação de desempenho e controlo dos resultados dos auditores.

2.3.5. Plano de auditorias

Também é fundamental que anualmente a AI elabore um plano de auditorias a realizar, com base em fatores como a avaliação do risco e o peso de cada atividade / órgão na entidade. O plano deve também considerar uma parte do tempo para trabalhos pedidos pela administração.

Morais e Martins (2007: 137) chamam a atenção para a necessidade de «elaborar um plano anual a fim de permitir a realização de exames adequados e eficientes que facilitem a concretização dos objectivos da actividade de Auditoria Interna, em tempo razoável, independentemente de acontecimentos imprevisíveis».

Pinheiro (2010: 86) indica que «[o] **planeamento** deverá ser devidamente estruturado por ciclos de actividades ou sub-processos, visando garantir, num prazo razoável, que sejam auditadas todas as actividades, com especial incidência em sub-processos relacionados com os clientes [...]».

A Norma de Desempenho do IIA “2010 – Planeamento”, refere que «[o] responsável pela auditoria tem que estabelecer planos, baseados no risco, para determinar as prioridades da actividade de auditoria interna consistentes com os objectivos da organização».

De facto, a norma reverte muito para a análise do risco no que diz respeito ao planeamento dos trabalhos de auditoria. A interpretação da mesma norma é ainda mais explícita, evidenciando que

[o] CAE é responsável pelo desenvolvimento de um plano de auditoria baseado no risco. O responsável pela auditoria toma em consideração o enquadramento da gestão do risco da organização, incluindo os níveis de apetite do risco definidos pela gestão para as diversas actividades ou partes da organização. Caso não exista tal enquadramento, o responsável pela auditoria utiliza o seu julgamento de riscos após consultar os gestores superiores e o Conselho.

A consideração pelo risco é também partilhada por Pickett (2007: 599), que afirma:

Planning is fundamental to successful auditing and should involve the client in defining areas for review via the assessment of relative risk. Long-term planning allocates scarce audit resources to the huge audit universe and it is impossible to audit everything. [...] The worst-case scenario is where they are unable to perform sensitive high-level investigations on management's behalf while at the same time appearing to be involved in routine low-level checking in insignificant parts of the organization.

2.3.6. Perfil do auditor

Um auditor interno, para realizar as suas funções de forma eficiente, deve ser dotado de um conjunto de características-chave.

A Norma de Atributo do IIA “1210 – Proficiência” refere que

[o]s auditores internos têm que possuir os conhecimentos, o domínio das técnicas e outras competências necessárias para cumprir com as suas responsabilidades individuais. A actividade de auditoria interna, tem que possuir, colectivamente, ou obter os conhecimentos das técnicas e das matérias necessárias para o desempenho da sua responsabilidade.

Morais e Martins (2007: 105) afirmam que «[o] pessoal que faz parte do departamento de Auditoria Interna deve possuir uma qualificação profissional e humana, de acordo com as características próprias do trabalho a desempenhar».

Segundo Moeller (2009) o auditor interno, para além das competências fundamentais, como ter um curso superior que lhe permita compreender os processos da organização e as suas operações, ética e honestidade profissional e uma adequada dedicação ao trabalho; deve também ter competências chave, identificando 8 que considera fundamentais:

- Competências de entrevista – deverá obter a informação adequada através da colocação de questões apropriadas;
- Competências analíticas – capacidade para obter conclusões preliminares através da observação de dados e informações, que por vezes não se encontram interligados;
- Competências de teste e análise – capacidade para rever diversa informação e aplicar testes que permitam aferir se os objetivos da auditoria são eficazes;
- Competências documentais – capacidade para documentar os resultados obtidos e os testes realizados;
- Efetuar recomendações e medidas corretivas – capacidade para efetuar as recomendações adequadas de acordo com os resultados obtidos e respetivas medidas corretivas;
- Competências de comunicação – capacidade para comunicar, de forma adequada, os resultados do trabalho ao auditado;
- Competências de negociação – capacidade para negociar, de forma eficaz, o resultado final de auditoria, uma vez que, por vezes, surgem diferenças de opinião quanto às observações e recomendações;
- Compromisso de aprendizagem – devem ter entusiasmo por aprender e apostar na formação contínua, pois existem sempre mudanças na atividade da organização e também na própria profissão.

Por sua vez, Pickett (2007) chega mesmo a afirmar que o auditor apenas é verdadeiramente eficaz se tiver a capacidade de obter, de forma eficiente, a informação necessária, através de qualquer fonte. Para tal, terá de ser dotado de habilidades de relacionamento pessoal, tais como falar com as pessoas, colocar questões e garantir a colaboração do auditado durante a realização do trabalho de auditoria.

O mesmo autor (ibid.) apresenta duas posturas que o auditor poderá apresentar (Quadro 2.1.):

Quadro 2.1. *Tradicional versus participative styles*

<i>Factor</i>	<i>Tradicional style</i>	<i>Participative style</i>
Role	Policeman	Advisor
Authority	Formal	Informal
Source of authority	Office	Personal attributes
Sanction	Coercion	Suggestion

Fonte: Pickett (2007: 288).

As características ideais, segundo Morais e Martins (2007: 105-106), seriam que cada auditor possuísse

conhecimentos multidisciplinares, desde contabilidade, finanças, normas de Auditoria geralmente aceites, métodos quantitativos, organização, marketing e ainda outros conhecimentos técnicos, de carácter geral, sobre o funcionamento da entidade. [...] A estes conhecimentos técnico-profissionais deve acrescentar-se as características pessoais, tais como: tolerância, sensatez/juízo, honestidade, flexibilidade, adaptabilidade, comunicativo, sociável, capacidade de trabalhar em equipa, persistente, capacidade de análise, espírito crítico/construtivo, escuta activa e imaginação.

No entanto, ser auditor interno apresenta vantagens únicas, sendo a mais importante o conhecimento que detêm sobre diversas áreas da organização e dos seus processos. Segundo Moeller (2009: 5) «*because internal auditors often have a good knowledge and understanding of many organizational units within a total enterprise, theirs levels of understanding often exceed that of many other people*».

Para colmatar algumas dificuldades ou carências que o auditor possa ter, é importante apostar na formação. Pickett (2007) elenca um conjunto de vantagens:

- Aumento da quantidade de trabalho realizado pelos auditores – a utilização de melhores técnicas e mais eficientes permitirão ao auditor realizar o trabalho em menor tempo, possibilitando a realização de maior número de auditorias por ano;

- Melhor qualidade do trabalho – a aposta em formação deverá levar o auditor a produzir o seu trabalho com maior qualidade e deverá existir uma relação direta entre o nível de formação realizada e o aumento de capacidade para realizar auditorias a níveis hierárquicos mais elevados;
- Redução de custos através do melhor desempenho – a formação adequada permite reduzir o tempo de supervisão despendido, uma vez que os auditores juniores terão maior capacidade de autonomia, levando a uma redução dos custos por trabalho;
- Melhoria na elaboração de relatórios – um relatório é mais do que um mero documento, é um processo de mudança, é o produto final do trabalho do auditor. A formação específica nesta área permite a melhoria da qualidade dos relatórios, bem como harmonizar a sua forma de elaboração pela equipa de auditoria;
- Melhor qualidade dos papéis de trabalho – os papéis de trabalho são a base que sustentam as conclusões do trabalho do auditor, podendo em certos casos vir a ser revistos por terceiros. Assim, é muito importante que a qualidade dos mesmos seja elevada, pois qualquer erro pode por em causa o trabalho final do auditor. Devem existir procedimentos definidos que permitam orientar o trabalho do auditor, os quais devem fazer parte do manual de auditoria;
- Redução do pessoal no longo prazo – com a formação, é esperado que o desempenho dos auditores melhore, permitindo no médio prazo verificar que auditores não conseguem atingir os níveis de *performance* elevados e eventualmente reduzir a equipa, mantendo os profissionais com melhor desempenho;
- Menor lacuna em termos de escassez de competências – as lacunas de competências deverão ser sistematicamente identificadas e ultrapassadas através de um eficaz programa de formação;
- Maior grau de profissionalismo – é esperado que, a par da formação que o auditor recebe, desenvolva um maior grau de profissionalismo que se traduza num melhor desempenho no trabalho de auditoria;
- Melhor e motivada equipa, com um programa de progressão de carreira – mais do que realizar cursos, a formação deverá indicar um compromisso do departamento de auditoria interna para com o auditor. Isto permitirá motivar e reter o colaborador na equipa de auditoria, potenciando o investimento efetuado.

2.3.7. O trabalho de auditoria interna

Quando comparada com outras funções, Moller (2009: 3) descreve a AI como sendo «*a broader and often more interesting field. As an employee or member of an enterprise, an internal auditor independently reviews and assesses operations in a wide variety of areas [...]*».

Marçal e Marques (2011: 69-70) referem que «os auditores internos deverão revelar as fraquezas, determinar as causas, avaliar as consequências e encontrar soluções, de modo a convencer os responsáveis a agir, exercendo assim uma importante função de apoio à gestão».

No entanto, a AI pode assumir diversas funções dentro da entidade. Morais e Martins (2007) destacam três funções essenciais:

- Função de apoio à Direcção – a AI é “os olhos e os ouvidos da Administração”;
- Função de vigilância do sistema de controlo interno – a revisão do sistema de controlo interno da entidade está presente em todos os trabalhos realizados pela AI;
- Função de apoio à gestão de risco e processos de *Governance* – faz parte das funções do auditor identificar e avaliar os riscos presentes em cada trabalho realizado, contribuindo para a melhoria da gestão de risco da entidade; é também inerente ao seu trabalho aplicar práticas de “bom governo”, sustentabilidade e reputação corporativa.

A Norma de Desempenho do IIA “2100 – Natureza do Trabalho” é mais direta, referindo que «[a] actividade de auditoria interna tem que avaliar e contribuir para a melhoria dos processos de governação, de gestão do risco e de controlo, utilizando uma abordagem sistemática e disciplinada».

Pickett (2007: 211) refere que «*the auditor should perform field work to arrive at an opinion and advice on managing outstanding risks*».

No entanto, para além da importância que a apropriada definição das funções de AI possa ter, é também importante que o trabalho efetuado siga diversas fases, das quais se destacam as seguintes:

- Seleção da área a auditar, com base no planeamento efetuado e na avaliação do risco;
- Levantamento preliminar das atividades e processos a auditar, incluindo procedimentos, normas internas, controlo interno e legislação aplicável;
- Identificação e avaliação preliminar dos riscos;

- Elaboração do programa de trabalho, que deverá conter o objetivo, âmbito, constituição da equipa, metodologia a seguir e estimativa de tempos;
- Determinação e seleção da amostra;
- Execução de testes, que servirão de suporte às conclusões;
- Avaliação dos riscos, de acordo com os testes realizados;
- Elaboração das conclusões e respetivas recomendações;
- Validação do relatório preliminar pela equipa de auditoria;
- Divulgação e análise do relatório preliminar com os responsáveis das atividades e processos auditados;
- Alterações ao relatório preliminar;
- Divulgação do relatório final à administração e à área auditada;
- *Follow-up*;
- Avaliação da auditoria, assumindo um papel de controlo de qualidade.

2.4. Relatórios de auditoria interna

A Norma de Desempenho do IIA “2400 – Comunicação dos Resultados” expressa que «[o]s auditores internos têm que comunicar os resultados do compromisso». De facto, a elaboração do relatório não é opcional; os resultados de um trabalho deverão ser comunicados através de um relatório.

Nesta secção será abordada a importância do relatório, a sua estrutura e a importância que tem como sendo o prelúdio para a realização do *follow-up*.

2.4.1. Características

Pinheiro (2010: 166) define o relatório de auditoria como sendo

o documento formal do departamento [...], no qual são estabelecidas as conclusões do trabalho realizado, a metodologia associada ao desenvolvimento do trabalho, os testes realizados, a avaliação global sobre a área ou operação/processo e as respectivas propostas de recomendações.

Embora não exista um modelo obrigatório sobre o qual os auditores internos se devem reger para a elaboração de relatórios, as normas definem certas características e condições que devem ser respeitadas, que acabam por lhes conferir maior qualidade.

A Norma de Desempenho do IIA “2410 – Critérios para a Comunicação” indica que «[a]s comunicações têm que incluir os objectivos do compromisso e o seu âmbito bem como as conclusões correspondentes, as recomendações e os planos de acção». De facto, estes são os pontos-chave que devem fazer parte de qualquer relatório de AI, deixando em aberto a inclusão de outros tópicos importantes, desde que o seu conteúdo e extensão não diminuam a sua qualidade.

Moeller (2009: 351) afirma mesmo que «[a]udit reports are the most important end product of the internal auditing process».

A exigência na sua elaboração deve ser elevada, referindo Pinheiro (2010: 166) que «[o] trabalho desenvolvido cria expectativas no auditado, que não devem ser defraudadas, já que podem perder-se oportunidades, de não se conseguir o seu empenhamento nos procedimentos a implementar, para superação [...] dos riscos negativos».

A Norma de Desempenho do IIA “2420 – Qualidade das Comunicações”, em conjunto com a sua “Interpretação”, indica e explica os critérios essenciais para garantir a qualidade dos relatórios, referindo que

[a]s comunicações têm que ser[:]

[P]recisas [-] livres de erros e distorções e são fiéis aos factos apontados. [...]

[O]bjectivas [-] razoáveis, imparciais e sem preconceitos e são o resultado de uma avaliação razoável e equilibrada de todos os factos relevantes e circunstâncias. [...]

[C]laras [-] facilmente entendidas e lógicas, evitando linguagem técnica desnecessária e fornecendo todas as informações significativas e relevantes. [...]

[C]oncisas [-] vão directamente ao assunto evitando desnecessária elaboração, detalhe supérfluo, redundância e palavreado. [...]

[C]onstrutivas [-] úteis ao cliente e à organização e conduzem a melhoramentos quando necessário. [...]

[C]ompletas [-] não omitem nada que seja essencial para os clientes visados e incluem toda a informação significativa e relevante e observações para sustentar as recomendações e conclusões. [...] e

[T]empestivas [-] oportunas e expeditas, dependendo da importância da matéria, e permitindo que a gestão possa empreender as acções correctivas necessárias.

No que diz respeito à importância do relatório, Moeller (2009: 372) indica que

[i]nternal auditing has a responsibility to produce audit reports that are readable, understandable, and persuasive. The objective is to issue reports that will command the attention of the managers who have the responsibilities for the various operational activities and to induce them to take appropriate corrective action.

Morais e Martins (2007: 154-155) indicam 3 características que devem fazer parte do relatório de AI:

✓ **A opinião**

o leitor do relatório de Auditoria [...] está interessado na **opinião** que o auditor expressou acerca do resultado do seu trabalho. [...] [A] opinião deve aparecer num lugar destacado do relatório e ser facilmente localizável. [...]

✓ **O alcance**

deve indicar as áreas, processos e, ou operações auditadas, a informação de suporte e o período em que foi efectuada a Auditoria. [...]

✓ **As conclusões/Recomendações**

são o resultado da avaliação das áreas, processos e, ou, operações auditadas. Pode englobar o âmbito total de uma Auditoria ou aspectos específicos.

Quanto à estrutura do relatório, Moeller (2009) afirma que deve ser constituído por 4 componentes:

- Objetivo e âmbito – deve referir os objetivos principais, bem como o âmbito do trabalho;
- Descrição dos *findings* – deve apresentar os resultados identificados considerados relevantes para o trabalho, bem como a explicação para tais ocorrências;
- Recomendações – com base nos *findings*, e com o objetivo de corrigir erros / incorreções, e melhorar as operações;
- Resposta do auditado e plano de ação – esta secção deverá albergar a clarificação, por parte do auditado, de observações com as quais não concorda, bem como o plano de ação para corrigir / melhorar os aspetos indicados nas recomendações.

Pickett (2007), por sua vez, identifica 9 objetivos do relatório de AI:

- Recomendar mudanças – o relatório de auditoria deverá ser o principal ponto de partida para serem feitas mudanças, através de controlos novos ou melhorados, sendo as recomendações a componente fulcral neste documento;

- Dar a conhecer à gestão os problemas de risco e controlo – o relatório de auditoria deverá evidenciar a importância dos problemas com controlos e relacioná-los com os riscos para os objetivos da gestão;
- Assegurar ação em resposta a recomendação da auditoria – é um dos principais objetivos de auditoria: definir um plano de ação, bem como os responsáveis por este. A concretização deste objetivo serve como avaliação de *performance*, permitindo quantificar o real impacto do trabalho da AI para a organização;
- Identificar problemas que carecem atenção da gestão – o relatório de auditoria deverá evidenciar os principais riscos e o seu efeito nos objetivos da organização, de forma a garantir que a gestão está consciente destes;
- Garantir que os resultados de auditoria estão devidamente documentados – o relatório de auditoria tem como objetivo documentar o trabalho de auditoria, representando um documento formal com os resultados da auditoria. Independentemente do seguimento que poderá ter, deverá ser sempre elaborado;
- Proporcionar garantia sobre as atividades da gestão – parte do trabalho de auditoria deverá passar por rever os controlos internos, uma vez que estes podem não existir ou ser ineficientes. O relatório de auditoria deverá apoiar a gestão na focalização dos controlos a melhorar;
- Demonstrar à gestão a solução para os problemas – demonstrar o caminho a seguir é outra componente importante dos relatórios; aplicando pensamento criativo em conjunto com o objetivo de criar valor para a organização, o auditor assegura um objetivo fulcral do seu trabalho;
- Proporcionar informação sobre as práticas de gestão de risco – os trabalhos de auditoria proporcionam nova informação específica do processo analisado, sendo uma fonte importante que contribui com informação relevante para a tomada de decisões pela gestão;
- Proteger o auditor – o relatório deverá indicar as áreas nas quais os recursos da AI foram aplicadas, bem como aquelas em que não foi possível efetuar trabalho em detalhe.

2.4.2. Objetivo, âmbito e conclusões

Moeller (2009: 372) afirma que «*[w]hen reports are subsequently circulated, referred to, and implemented, they become statement of internal audit's credentials. Audit reports are usually the major factor by which the reputation of an internal audit department is established*».

Por esta razão, é fundamental que todo o relatório seja redigido com o maior cuidado, desde a definição do objetivo e do âmbito, passando pela apresentação das observações e das conclusões, culminado na parte com a qual o trabalho do auditor mais acrescenta valor à organização, as recomendações.

Pinheiro (2010: 169) indica que a parte inicial do relatório se destina «fundamentalmente a **apresentar** os objetivos do trabalho de auditoria, a **metodologia** de trabalho e efetuar a **avaliação preliminar** da área/operação auditada».

A Prática Recomendada do IIA “2410-1: Critérios de Comunicação” explicita, no seu número 4, o conteúdo a considerar no âmbito do trabalho, referindo que

[a]s declarações de âmbito identificam as actividades auditadas e poderão incluir informação de suporte tal como o espaço de tempo da revisão e as actividades relacionadas que não foram objecto da análise, para delinear a fronteira do trabalho. Podem descrever a natureza e extensão do trabalho realizado.

A Norma de Desempenho do IIA “2410.A2” refere que «[o]s auditores internos são aconselhados a reconhecer um desempenho satisfatório nas comunicações do compromisso», ou seja, o auditor deve considerar no relatório, não só os *findings* negativos, mas também aqueles que contribuem para um adequado controlo interno e para uma gestão eficaz e eficiente; em alternativa ou complementaridade, pode também ser adotada uma elaboração positiva do relatório, facilitando a sua aceitação por parte do auditado, sem colocar em causa a qualidade do trabalho apresentado.

A referência, no relatório de auditoria, à conformidade com normas internacionais confere maior credibilidade no trabalho desenvolvido. No entanto, a Norma de Desempenho do IIA “2430 – Utilização da Expressão “Conduzido em Conformidade com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna” ” indica que

[o]s auditores internos poderão relatar que os seus compromissos foram “conduzidos em conformidade com as *Normas Internacionais para a Prática Profissional de*

Auditoria Interna” apenas quando os resultados do programa de avaliação de qualidade e aperfeiçoamento sustentarem tal declaração.

Sendo feita essa referência, é necessário expor situações que a possam colocar em causa. A Norma de Desempenho do IIA 2431 – Divulgação da Não Conformidade regula esse situação, sendo que

[q]uando uma não conformidade com a Definição de Auditoria Interna, o Código de Ética ou as *Normas* tiver um impacto significativo no compromisso, a comunicação dos resultados tem que divulgar:

- O Princípio ou a regra de conduta do Código de Ética ou *Norma (s)* com o qual a conformidade plena não foi alcançada;
- As razões da não conformidade; e
- O impacto da não conformidade sobre o compromisso e os resultados do compromisso comunicados.

Moeller (2009: 356) afirma ainda que a «*[i]nternal audit wants to communicate what it did, what it found, and what needs to be corrected in a manner that will gain the attention of key managers in the enterprise*».

Por conseguinte, antes de apresentar as recomendações, é necessário apresentar as conclusões, de modo a fundamentar, de forma inequívoca, as sugestões que são apresentadas.

A Norma de Desempenho do IIA “2410.A1” indica que «[a] comunicação final dos resultados, quando apropriado, tem que conter a opinião geral e/ou conclusões dos auditores internos».

A este respeito, Pinheiro (2010: 170) refere que «[a]s conclusões deverão ser formuladas por operação e deverão englobar as deficiências do sistema de controlo, as perdas de oportunidade, a ineficiência dos recursos e as insuficiências do sistema de informação».

2.4.3. Recomendações

Com base nas conclusões encontradas, o auditor interno deverá ponderar e enunciar um conjunto de recomendações de forma a permitir que as situações de ineficiência encontradas sejam melhoradas.

O *Government Accountability Office (GAO)* (1991: 10) refere que as «*[r]ecommendations state what an audit organization believes should be done to accomplish beneficial results*.

They do not direct what must be done but seek to convince others of what needs to be done».

A Prática Recomendada do IIA “2410-1: Critérios de Comunicação”, nos seus números 7 e 9, faz referência a 5 elementos que devem fazer parte da elaboração de cada recomendação, também conhecidos por “5 Cs”, indicando que

as observações e recomendações são fundamentadas nos seguintes atributos:

- Critério: As normas, medidas ou expectativas utilizadas na avaliação e/ou verificação (a situação correcta).
- Condição: A evidência factual encontrada pelo auditor interno no decorrer da análise (a situação corrente).
- Causa: A razão para a diferença entre as condições esperadas e as actuais.
- [Consequência ou] Efeito: O risco ou exposição que a organização e/ou terceiros encontram porque a condição não é consistente com o critério (o impacte da diferença)[.] Ao determinar o grau de risco ou da exposição, os auditores interno consideram o efeito que as suas observações e recomendações poderão ter nas operações da organização e suas demonstrações financeiras. [...]
- [Acção Correctiva] O auditor interno poderá transmitir recomendações para melhoramentos, reconhecimentos de desempenho satisfatório e acções correctivas. As recomendações são baseadas nas observações e conclusões do auditor interno. Apelam à acção para corrigir as condições existentes e melhorar as operações, e poderão sugerir abordagens para corrigir ou melhorar o desempenho como forma de orientação para a gestão alcançar os resultados desejados.

Segundo o GAO (1991) as recomendações têm de ter determinadas características, de forma a permitirem atingir os seus objetivos:

- Corretamente direcionadas – As recomendações devem ser remetidas a quem for detentor do processo ou operação visada, desde que provido de responsabilidade e autoridade para intervir no mesmo. No caso da pessoa em questão ser detentora de vários cargos, deve ser identificada a função cuja responsabilidade está relacionada com a recomendação. Esta nunca deverá ser enunciada sem que lhe seja atribuído um responsável, caso contrário corre um risco elevado de não ser implementada;
- Contundentes – As recomendações deverão ser assertivas e escritas na forma ativa, de maneira a não deixar dúvida de que se trata realmente de uma recomendação e que

esta não é de carácter facultativo. Segundo o GAO (1991: 10) «*[t]here should be no doubt that a recommendation has been made*». Não deverá, portanto, ser utilizada linguagem vaga, ou imprecisa, que deixe em dúvida se é necessário realizar alguma ação;

- Específicas – As recomendações devem visar exclusivamente o problema, não devendo portanto ser vagas, mas sim objetivas. Devem focar-se nos objetivos que permitem mitigar o problema encontrado, podendo apresentar sugestões para os alcançar;
- Convincentes – Uma recomendação deverá sempre ser suportada por uma conclusão e / ou observação, de forma a sustentar, inequivocamente, a mesma. Um dos piores erros que o auditor interno pode cometer é efetuar recomendações, e também expressar opinião, sem ter o suporte adequado para as mesmas. Só assim pode garantir que o seu trabalho não é posto em causa, ou se o for, será sem razão apropriada;
- Relevantes – Ao fazer uma recomendação, é importante que o auditor interno tenha ponderado sobre a importância da ineficiência que está em causa. Só deve ser expressa uma recomendação se o risco da ineficiência não for aceitável, ou se comprovadamente, a sua correção gerar benefícios para a organização. O GAO (1991: 12) afirma ainda que «*the recommendation must clearly demonstrate that acting on the recommendation will improve operations, safeguard assets, or bring the situation in compliance with laws and regulations*»;
- Positivas em tom e conteúdo – A aceitação, por parte do auditado, de uma recomendação, é mais provável se for elaborada de forma positiva, do que se for elaborada de forma negativa.

Segundo Pickett (2007) para a formulação das recomendações, o auditor deverá ter em conta aspetos fundamentais como:

- As opções disponíveis – o auditor deverá ponderar as várias opções disponíveis e recomendar a que melhor se adequa. Poderá apresentar várias opções à gestão. No entanto deverá ter cuidado para não confundir a gestão, ou desviar a atenção do problema principal;
- A necessidade de eliminar os obstáculos à adequada gestão de risco e controlo - as recomendações devem considerar os obstáculos ao controlo e procurar maneira de os eliminar. A falta de preocupação generalizada para com o cumprimento dos procedimentos da organização, por não serem percebidos como importantes, poderá

atuar como uma barreira à gestão de risco, e deverá ser analisada antes de considerar em detalhe os próprios controlos;

- O exercício do pensamento criativo – por vezes a gestão está consciente das debilidades dos controlos e a sua implicação, precisando de apoio para resolver esses problemas com os recursos disponíveis. O auditor deverá contribuir, através das recomendações, para essa solução, podendo recorrer ao pensamento criativo e inovador para apresentar soluções exequíveis;
- *Value-for-money* – algumas recomendações poderão levar à criação de uma maior eficiência e potencialmente à redução de custos. Estas devem ser devidamente justificadas no corpo do relatório;
- Os recursos necessários à implementação dos controlos recomendados – o relatório deverá reconhecer se são necessários recursos adicionais para melhorar os controlos / implementar as recomendações, ou alternativamente sugerir uma utilização mais eficiente dos recursos disponíveis;
- Práticas de má gestão que dificultam o controlo – o auditor deverá sempre reconhecer a existência de más práticas de gestão de risco, mesmo que possam provocar um conflito com a gestão. No entanto, poderá reduzir a probabilidade de as recomendações serem rejeitadas ou ignoradas, através de uma elaboração construtiva e apropriada da recomendação;
- A solução ideal – a recomendação deverá ser viável, sendo necessário o auditor avaliar a extensão da solução, evitando considerar uma sugestão utópica. A solução ideal estará sempre limitada à realidade da organização;
- O custo de um fraco controlo – para cada recomendação elaborada, o auditor deve ter em conta se o custo de ocorrência do risco supera o custo de implementação do respetivo controlo, ou seja, deve ponderar se o risco deve ou não ser aceite;
- Viabilidade prática – muitos auditores efetuam recomendações que não são exequíveis, já que se limitam a efetuar a auditoria e a apresentar meramente as recomendações. O auditor deverá sempre avaliar a viabilidade da recomendação.

2.4.4. Resposta do auditado e plano de ação

Após a conclusão do relatório de auditoria, é importante que este seja analisado com o auditado, de forma a obter *feedback* sobre o trabalho realizado.

Segundo Morais e Martins (2007: 152) é necessária precaução

[a]ntes de emitir o relatório definitivo, [uma vez que] é recomendável efetuar uma revisão da minuta (versão *Draft*, rascunho do relatório) com o responsável de cada unidade auditada, pois estas discussões e revisões ajudam a assegurar que não se verificam mal entendidos e incompreensões dos factos.

A importância de divulgar o relatório preliminar ao auditado é também considerada por Pinheiro (2010: 167-168), afirmando que

[a] **avaliação do impacto do relatório** e da forma de desenvolvimento da acção no terreno poderá ser vista da seguinte forma:

- A **aceitação** do relatório de auditoria e, fundamentalmente, das recomendações formuladas, pelo Cliente é um indicador da vantagem da função;
- As **respostas** ao relatório de auditoria Interna podem ser usadas para inflectir os procedimentos em uso;
- A produção **tardia** dos relatórios poderá significar que todo o esforço desenvolvido foi desperdiçado;
- A importância do relatório de auditoria Interna poderá ser aferida após **discussão** com os auditados e **confirmado** que as recomendações foram direccionadas para os responsáveis pela sua implementação.

Segundo Morais e Martins (2007: 150),

[a]pós a concordância do Órgão de Gestão, o responsável pela Auditoria Interna deverá estabelecer um prazo para a implementação das recomendações, assim como nomear o responsável. Também deverá estabelecer um mecanismo de supervisão e um canal de comunicação para informar a Comissão de Auditoria e, ou, o Órgão de Gestão para informar acerca dos incumprimentos, actuações não satisfatórias, bem como os riscos associados.

As normas internacionais também fazem referência à divulgação do relatório. A Norma de Desempenho do IIA “2440 – Divulgação dos Resultados” indica que «[o] responsável pela auditoria tem que divulgar os resultados às partes apropriadas», ou seja, de acordo com a sua “Interpretação” «[o] responsável pela auditoria ou um auditor por ele designado revê e aprova a comunicação final do compromisso antes da sua emissão e decide a quem e como será divulgado».

O responsável pela AI (o CAE), desempenha um papel de grande responsabilidade no que toca à discussão e divulgação do relatório final. Para além do indicado anteriormente, as

normas vão mais longe. A Norma de Desempenho do IIA “2440.A1” indica que «[o] CAE é responsável pela comunicação dos resultados finais às partes que possam assegurar que aos mesmos é dada a devida consideração» e a Norma de Desempenho do IIA “2440.A2” define que

[q]uando não obrigados por exigências legais, estatutárias ou regulamentares, antes da entrega dos resultados a terceiros, o responsável pela auditoria tem que:

- Avaliar o risco potencial para a organização;
- Consultar os gestores superiores e /ou o consultor jurídico, conforme apropriado; e
- Controlar a disseminação, restringindo a utilização dos resultados.

Para além dos pontos focados anteriormente, é importante que da análise e / ou revisão do relatório, façam parte os responsáveis que possam intervir nas operações auditadas. A Prática Recomendada do IIA “2440-1: Divulgação dos Resultados”, no seu número 4, faz referência a esta situação, indicando que

[a]inda que o nível dos participantes nas discussões e revisões possa variar em função das organizações e da natureza do relatório, devem normalmente incluir os indivíduos que tenham conhecimento detalhado das operações e aqueles que possam autorizar a implementação de acções correctivas.

É ainda muito importante delinear um plano de ação que contemple, para cada recomendação elaborada, um responsável pela sua implementação e uma data limite. Estes dois requisitos são um elemento-chave que permitirá definir quando e como poderá ser efetuado o respetivo *follow-up*. Pode-se assim afirmar que, em conjunto com as recomendações, o plano de ação é a base para efetuar o *follow-up*.

A Prática Recomendada do IIA “2410-1: Critérios de Comunicação”, no seu número 12 assinala que

[c]omo parte das discussões do auditor interno com o cliente do trabalho, o auditor interno obtém a concordância dos resultados do trabalho e sobre qualquer plano de ação necessário para melhorar as operações. Se o auditor interno e o cliente discordarem dos resultados do trabalho, as comunicações do trabalho manifestam ambas as posições e as razões do desacordo.

Pinheiro (2010: 170) indica que «[n]o final de cada segmento do trabalho de auditoria deverá ser produzida uma conclusão objectiva, identificando as causas das fraquezas e

propor um **Plano de Acções Correctivas** [...] no sentido de implementar melhorias nos procedimentos de controlo».

Pickett (2007) também faz referência à importância de ser elaborado um plano de ação, que deve ser revisto e aceite pela gestão, de forma a envolvê-la no planeamento da implementação das recomendações. Este plano deverá integrar o relatório de AI elaborado, e deverá apresentar para cada recomendação: o responsável, o prazo de implementação e a hierarquia de reporte.

2.4.5. Relatórios de auditoria interna emitidos por consultores

As normas muitas vezes referem pontos específicos para os trabalhos de consultoria efetuados por auditores internos. No entanto, quando se fala em AI através de *outsourcing*, existem algumas situações que requerem maior atenção.

Moeller (2009) desenvolve com um pouco de profundidade esta temática, justificação pela qual se achou interessante reservar um pequeno ponto para discutir as suas ideias.

Segundo o autor (ibid.) geralmente as recomendações feitas por consultores exigem uma maior discussão junto da gestão, do que se forem feitas pela AI. A diferença, indica o autor, está no facto de a AI, após discutir o relatório preliminar com a gestão, emitir o relatório tendo em conta o compromisso da gestão em aplicar as ações corretivas; no caso da consultoria, geralmente as recomendações aceites são, a pedido da gestão, implementadas pelo consultor, já que este possui os recursos e conhecimentos para o fazer.

Se a atividade de AI for desenvolvida em *outsourcing* e se verificar que a gestão recorrentemente recorre ao consultor para este implementar as recomendações, pode ser posta em causa a sua independência como auditor interno, caso o trabalho se prolongue por um período que o leve a desenvolver trabalhos nas áreas em que intervir.

Moeller (ibid.: 636) faz mesmo referência a essa alternativa face ao responsável pela implementação das recomendações, em especial quando a gestão não tem recursos disponíveis para implementar essas recomendações: «*[i]n some situations, internal auditors acting as in-house consultants may be an appropriate resource to implement these audit report recommendations*».

No entanto, o mesmo autor (ibid.) chama a atenção para os principais perigos que este tipo de consultoria apresenta: o perigo de tomar como uma oportunidade de explorar trabalhos de consultoria a partir das recomendações a serem implementadas; o grau de

independência entre os auditores que efetuaram as recomendações e os consultores que irão ajudar a implementar as medidas corretivas.

Independentemente da auditoria ser realizada por auditores internos que fazem parte da organização ou por auditores em regime de *outsourcing*, é importante considerar, segundo Moeller (2009: 640) que «*[m]ost internal auditors have encountered situations where management does nothing in regard to external auditor recommendations; as consultants, internal auditors often must help take the lead role in implementing any recommended actions*».

2.5. A monitorização e o *follow-up*

Depois de terminado e emitido o relatório final, o auditor deverá focar a sua preocupação no acompanhamento e monitorização da implementação das recomendações. Se tiver sido elaborado um plano de ação, deverá ter em conta os tempos que foram definidos para implementar cada uma das recomendações, e assim definir quando e como programar o acompanhamento.

2.5.1. Monitorização da implementação das recomendações

As normas internacionais de AI fazem referência à importância de o auditor interno efetuar a monitorização do progresso de implementação das recomendações. De facto, existe mesmo uma norma específica sobre esta exigência, a Norma de Desempenho do IIA “2500 – Monitorização do Progresso”. Ela indica que «[o] responsável pela auditoria tem que estabelecer e manter um sistema de monitorização do efeito dos resultados comunicados à gestão».

De notar que a norma indica que o auditor “tem que”, e não que “deve”, proceder à monitorização, conferindo carácter obrigatório e imperativo.

Também no caso de ser realizado um trabalho de consultoria por parte dos auditores internos, a monitorização é imperativa. A Norma de Desempenho do IIA “2500.C1” define que «[a] actividade de auditoria interna tem que monitorizar o efeito dos resultados dos compromissos de consultoria na medida do que for acordado com o cliente».

A Prática Recomendada do IIA “2500-1: Monitorização do Progresso”, no seu número 1, indica algumas condições a ter em conta:

Para monitorizar eficazmente as disposições dos resultados, o responsável pela auditoria interna estabelece procedimentos para incluir:

- O período de tempo necessário para a resposta da gestão sobre as observações e recomendações do trabalho.
- Avaliação da resposta da gestão.
- Verificação da resposta (quando apropriado).
- Realização de um “follow-up” do trabalho (quando apropriado)[.]
- Um processo de comunicação que faça subir as respostas/acções insatisfatórias, incluindo a aceitação do risco, aos níveis adequados dos gestores superiores ou do Conselho [de] gestão.

Efetuar a monitorização não implica necessariamente realizar um trabalho de *follow-up*. A Prática Recomendada do IIA “2500-1: Monitorização do Progresso”, no seu número 3 faz referência a critérios que podem substituir a realização desse trabalho:

A actividade de auditoria interna pode efectivamente monitorizar o progresso através do seguinte:

- Comunicação das observações e recomendações aos níveis apropriados da gestão responsável pela tomada de acção.
- Recebimento e avaliação das respostas da gestão e do plano de acção proposto às observações e recomendações feitas durante o trabalho ou dentro de um período razoável de tempo após a comunicação dos resultados do trabalho. As respostas são mais úteis se incluírem informação suficiente para que o CAE possa avaliar a adequação e a oportunidade das acções propostas.
- Recebimento de actualizações periódicas da gestão para avaliar a situação dos seus esforços para corrigir as observações e/ou implementar as recomendações.
- Recebimento e avaliação da informação de outras unidades da organização a quem foi atribuída responsabilidade de um “follow-up” ou acções correctivas.
- Participação aos gestores superiores e/ou ao Conselho da situação das respostas às observações e recomendações.

2.5.2. A importância do *follow-up*

A Prática Recomendada do IIA “2500.A1-1: Processo “Follow-up””, no seu número 2, define que

[o] ‘follow-up’ é um processo através do qual os auditores internos avaliam a adequação, eficácia e oportunidade das acções tomadas pela gestão sobre as observações e recomendações relatadas, incluindo aquelas feitas pelos auditores externos ou outros. Este processo inclui igualmente a verificação se os gestores superiores e/ou o Conselho assumiram o risco de não tomar uma acção correctiva sobre as observações reportadas.

Pickett (2007) refere que todo o trabalho de auditoria deverá ser alvo de acompanhamento (*follow-up*), embora seja um trabalho sensível por implicar a formulação de uma opinião sobre o cumprimento dos objetivos aceites pela gestão face às recomendações divulgadas.

A responsabilidade da monitorização recai sobre o CAE, tal como indicado na Norma de Desempenho do IIA “2500.A1”, que esclarece que «[o] responsável pela auditoria tem que estabelecer um processo de “*follow-up*” para monitorizar e assegurar que as acções da gestão foram efectivamente implementadas ou que os gestores superiores aceitaram o risco de não tomar qualquer medida».

O normativo vai mais longe e, na Prática Recomendada do IIA “2500.A1-1: Processo “Follow-up””, no seu número 3, define mesmo que

[o] estatuto da actividade de auditoria interna deverá definir a responsabilidade pelo “follow-up”. O responsável pela auditoria (CAE) determina a natureza, prazo e extensão do “follow-up”, tendo em consideração o seguinte:

- Importância da revelação participada.
- Grau do esforço e o custo necessários para corrigir a condição reportada.
- Impacte que pode resultar caso a acção correctiva não seja tomada[.]
- Complexidade da acção correctiva.
- Período de tempo envolvido.

No planeamento dos trabalhos, deverá ser considerada a realização dos *follow-up*. Segundo a Prática Recomendada do IIA “2500.A1-1: Processo “Follow-up””, no seu número 4,

[o] CAE é responsável pela calendarização das actividades de “follow-up” como parte do desenvolvimento do programa de trabalhos. A calendarização do “follow-up” é

baseada no risco e na exposição envolvidos, bem como o grau da dificuldade e importância do prazo da implementação da acção correctiva.

2.5.3. Características do *follow-up*

Edwards-Faulk (2012: 19) chama a atenção que:

While there is an expectation that all auditors are following up on their recommendations, the quality and rigor of follow-ups sometimes fall short. Heavy workloads and expectations to complete a certain number of audits over time may prevent auditors from performing adequate follow-ups.

É por isso importante que exista uma estrutura definida que permita o auditor guiar-se para realizar o *follow-up*. Um possível esquema sobre o processo encontra-se resumidamente descrito na Figura 2.1.

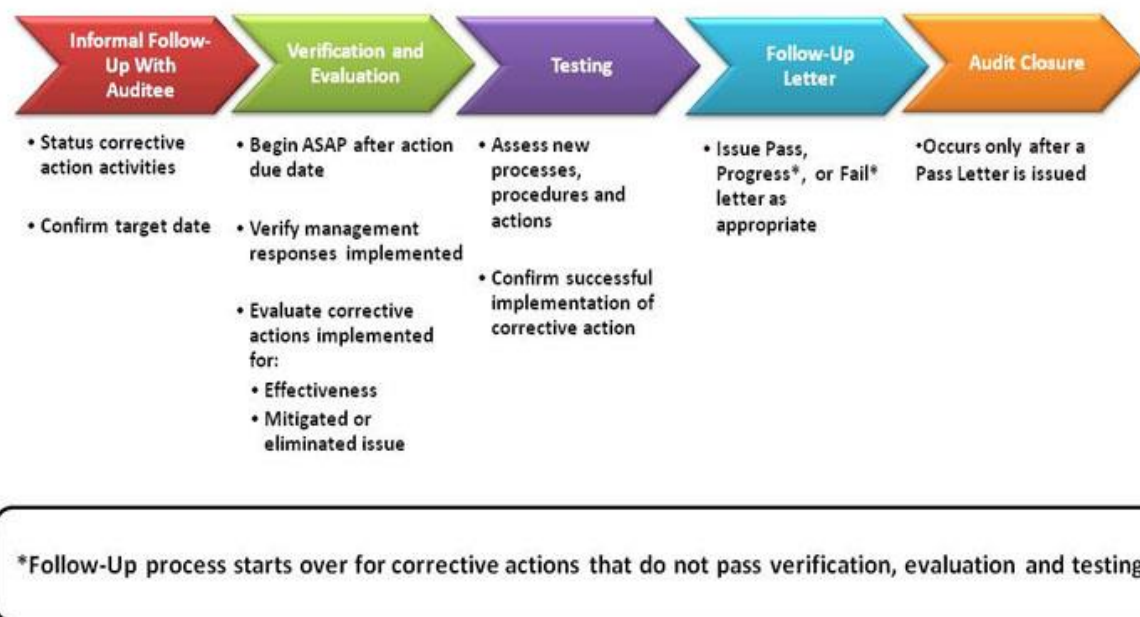


Figura 2.1. *Follow-up process*

Fonte: NC State University

O GAO (1991) refere que, apesar dos sistemas de monitorização e *follow-up* poderem ser sofisticados ou simples, existem 3 elementos que devem ser sempre considerados:

- Uma base sólida de suporte à monitorização e ao *follow-up*. De forma a garantir essa base, é necessário que exista:
 - uma política que enuncie a monitorização e o *follow-up* como um compromisso da AI. Uma maneira de o fazer é fazer referência na carta / estatuto de auditoria;

- definição de responsabilidades individuais, sobretudo se os auditores designados para efetuar o *follow-up* não forem os mesmos que efetuaram o trabalho de auditoria;
 - definição das regras básicas a seguir pelos auditores internos para a realização do *follow-up*, adaptando também o seu trabalho às especificidades próprias de cada recomendação;
 - obrigatoriedade de acompanhamento de todas as recomendações;
 - definição do resultado esperado para cada recomendação, permitindo analisar a adequação da ação implementada.
- Monitorização ativa – diversas razões podem surgir que levem a que a implementação das recomendações não se verifique atempadamente, ou de todo. Por isso, é necessário:
 - acompanhar o progresso que a implementação da recomendação está a ter, até que esta seja completamente implementada;
 - tomar medidas quando o progresso não é adequado. Deverá ser determinada a razão para as recomendações não estarem a ser implementadas, sendo assim possível definir uma estratégia ou medidas alternativas que permitam finalizar a implementação.
 - Determinação dos resultados das ações tomadas sobre as recomendações – quando a implementação é dada como terminada, o auditor interno tem o dever de confirmar que os objetivos foram atingidos, o que acarreta mais trabalho. Assim, deverá ponderar as recomendações mais relevantes, de maneira a realizar trabalho adicional apenas naquelas cujo impacto monetário, ou sobre os objetivos da organização, é maior.

Segundo Pinheiro (2010: 178) é importante que o acompanhamento considere fatores importantes. O autor refere que

[o]s **factores determinantes** de um Follow-up são:

- A importância dos problemas identificados (se afectam o core business da empresa);
- O grau de esforço para corrigir os problemas e implementar as recomendações;
- Os riscos associados, caso a implementação da recomendação não seja bem sucedida;
- A complexidade da acção correctiva;

- O tempo necessário à implementação da recomendação [...].

Morais e Martins (2007: 164-165) identificam 4 ideias fundamentais a ter em conta na realização do *follow-up*, no que diz respeito às funções desempenhadas entre os auditores internos, a entidade sujeita à auditoria e a gestão executiva:

1. Garantia de *Follow-up*

A gestão da entidade sujeita a Auditoria, a gestão executiva e os auditores internos, têm uma função específica que assegura o *Follow-up*. A gestão da entidade sujeita a Auditoria é responsável pelas deficiências relatadas pelo auditor. A gestão executiva supervisiona o processo e, por vezes, dirige e ajuda a entidade sujeita a Auditoria a responder. Os auditores realizam uma revisão independente para assegurar que se tomaram as acções apropriadas [...].

2. Comunicação e cooperação.

[Terá de existir] comunicação eficaz e cooperação entre os auditores, a entidade sujeita a Auditoria e o Conselho de Administração. [...]

3. *Timing*

O *Timing* e a coordenação [...] são importantes para o sucesso da Auditoria de *Follow-up*. A entidade sujeita a Auditoria formula um projecto e trabalha com a gestão executiva, tanto quanto necessário, para implantar o projecto. Os auditores podem decidir quando conduzir a sua revisão. [...]

4. A integridade das Funções Organizacionais

[...] Os auditores respeitam as responsabilidades de cada um, evitando interferências indevidas com as operações, que decorrem durante a revisão de *Follow-up*. Do mesmo modo, a entidade respeita o direito do auditor fazer uma revisão de *Follow-up* independente e coopera, prestando assistência, quando necessário. A função da gestão executiva, na revisão de *Follow-up*, é de supervisão.

No que diz respeito ao planeamento, Thomas (2008: TOC-207) afirma que o «*[f]ollow-up scheduling can begin when corrective action is confirmed by acceptance of an audit recommendation for improvement or when management elects to accept the risk of not implementing the recommendation*».

A este respeito Edwards-Faulk (2012: 21) afirma que as

decisions about when and how frequently to follow up are open to interpretation, depending on the circumstances of the recommendations and of the organization itself. Internal auditors need to consider several factors, including the significance of

reported findings, the degree of effort required to implement recommendations, the associated costs and benefits, and the complexity of the corrective actions and time required to implement them.

Segundo Flynn, da documentação do *follow-up* deverá fazer parte «*who was interviewed, the date of the interview, the documentation reviewed, and the auditor's assessment of whether recommended actions plans are complete, still in progress, or unaddressed*».

Thomas (2008) indica três áreas que definem o tipo de atividade de *follow-up* realizada:

- Casual – É a mais básica, pressupondo apenas uma revisão dos procedimentos ou uma conversa informal. Aplica-se às recomendações menos importantes;
- Limitada – Exige maior atuação do que a casual, pressupondo a verificação de procedimentos e / ou transações, sendo também necessário utilizar técnicas de teste e observação;
- Detalhada – Exige a verificação e a realização de testes aos procedimentos implementados, bem como a análise de registros. Requer maior envolvimento por parte do auditado e deve ser utilizada para confirmar a implementação das recomendações mais críticas.

Independentemente do tipo de atividade de *follow-up* desempenhada, a ação corretiva, segundo Sawyer, Dittenhofer e Sheiner (2003: 368) deve conter características fundamentais:

- *Responsive to the reported defect.*
- *Complete in correcting all material aspects of the defect.*
- *Continuing in its effectiveness.*
- *Monitored to prevent recurrence.*

O IIA (2009: 246), quanto às ferramentas que o auditor interno pode utilizar para efetuar a monitorização, indica que «*[s]ome audit shops have developed charts to track management action on significant issues. [...] [They] offer a high-level snapshot of what corrective activity is occurring and which individual or group is responsible*».

Reding, Sobel, Anderson, Head, Ramamoorti, Salamasick e Riddle (2009: 11-28) afirmam ainda que

[l]os procedimientos de seguimiento regular deben garantizar que las mejoras se logren respetando los prazos estipulados en la comunicación final del trabajo. [...] [El sistema] para supervisar la disposición de los resultados comunicados a la

dirección [...] debe estar delineado en el manual de auditoría de la función de auditoría interna.

2.5.4. Responsabilidade

A incerteza sobre a responsabilidade pelo acompanhamento efetuado após a emissão do relatório de auditoria remonta, pelo menos, ao século passado.

Brink, Cashin e Witt (1973) colocam a questão sobre a responsabilidade de quem deveria realizar o *follow-up*. Se a AI, se uma unidade orgânica neutra, com fins administrativos (como a Direção Financeira), uma vez que tal papel coloca o auditor interno na função de “polícia”, o que poderá criar conflito com a relação de parceria que estabelece com o auditado. Segundo estes autores, seria essa unidade a fazer o acompanhamento da implementação das recomendações, podendo ou não essas informações serem facultadas à AI, uma vez que a falta de ação perante essas recomendações poderá sempre ser revista e evidenciada no próximo trabalho de auditoria sobre o mesmo objeto.

Após 36 anos, Moeller mantém a mesma dúvida quanto à melhor solução para a realização do *follow-up*, se a AI (apesar de correr o risco de desempenhar o papel de polícia), ou se uma unidade orgânica independente.

De facto, Moeller (2009) chama a atenção para o “papel de polícia” que o auditor interno poderá desempenhar ao cumprir a norma referida anteriormente. A verificação da implementação das recomendações poderá ser encarada como uma investigação pelo auditado, pondo em causa a relação de confiança que a AI detém com este. Como alternativa, refere a possibilidade de o acompanhamento ser efetuado por outra área, normalmente de controlo e que assuma uma posição neutra, podendo a AI ser informada quanto ao cumprimento das recomendações.

Pickett (2007) enfatiza também esse papel que o auditor poderá adotar, referindo a necessidade de criticar a gestão caso as recomendações não sejam implementadas, mas salvaguardando também a confiança que o auditado deposita na equipa de auditoria.

No entanto, Keating (1995: 60) atribui expressamente essa responsabilidade à AI, afirmando que os «*internal audit departments, by way of their charters, should clearly establish their responsibility for conducting follow-up reviews of actions taken to correct audit findings*».

2.5.5. Informações estatísticas sobre a utilização do *follow-up*

Para além do estudo a realizar, seria interessante efetuar um levantamento sobre indicadores de utilização do *follow-up* noutros países, ou a nível global. No entanto, a maior dificuldade cinge-se à especificidade do tema abordado, não sendo muitas vezes considerado na realização de *surveys*.

O IIA, no seu Global Internal Audit Survey de 2010, apresenta dados relativamente à perceção dos inquiridos sobre a responsabilidade de acompanhamento das ações corretivas. Cerca de 48% indicam que, na organização onde trabalham, essa responsabilidade é conjuntamente da AI e do auditado, enquanto aproximadamente 30% assinalam que tal responsabilidade é unicamente da AI, e cerca de 15% indicam que é responsabilidade exclusiva do auditado. De notar que cerca de 4% dos inquiridos afirma que não realizam formalmente *follow-ups*.

A Thomson Reuters realizou um estudo em março de 2012, ao qual mais de 1.500 auditores internos, de diversos países, responderam. Com esse estudo pretendia-se obter o estado atual da AI.

Nesse estudo, os auditores foram questionados a identificar as 3 áreas em que o tempo e os recursos da AI eram principalmente despendidos; cerca de 23% dos inquiridos considerou que o «*follow up on implementation of remedial action*» está entre as 3 áreas em que despende mais tempo e recursos. No entanto, quando questionados a identificar as 3 áreas que consideram prioritárias para o trabalho de AI, apenas cerca de 10% considerou o «*follow up on implementation of remedial action*».

Através deste estudo é possível verificar que, apesar de aproximadamente 23% dos auditores internos despendem uma parte considerável do seu tempo e recursos, apenas 10% consideram atribuir-lhe, no futuro, pelo menos, a mesma importância; perspectiva-se assim uma diminuição da utilização do *follow-up*.

Quando analisado o estudo realizado em março de 2013, que contemplou a opinião de mais de 1.100 auditores internos de diversos países, verificou-se que realmente houve um decréscimo no tempo e recursos da AI despendidos no «*follow up on implementation of remedial action*», dos cerca de 23% para cerca de 20%.

3. ESTUDO DA IMPORTÂNCIA DO *FOLLOW-UP*

Concluída a revisão da literatura, irá agora ser efetuada uma abordagem prática quanto à importância dada ao *follow-up* pelos auditores internos.

Carvalho (2009: 109) refere que «[o] CONTEÚDO DA CIÊNCIA liga o pensamento e o facto, a teoria e a experiência prática, o racional e o empírico», demonstrando o quanto é fundamental a conciliação entre a revisão bibliográfica e o estudo prático.

De acordo com Estrela, Soares e Leitão (2009: 24) «[o] capítulo **resultados e discussão** permite relacionar os objetivos alcançados com os recursos utilizados e analisar os resultados em função dos problemas identificados».

Assim, este estudo servirá para complementar a parte teórica do trabalho, através da análise dos resultados dos questionários realizados junto de profissionais de AI.

3.1. Objetivos

Este estudo pretende compreender a importância dada ao *follow-up* e a sua real utilização, uma vez que fatores como a limitação de recursos, ou a falta de tempo, podem levar o auditor a colocar a sua realização em segundo plano, ou mesmo abdicar deste instrumento.

Foram definidos os seguintes objetivos principais, em torno dos quais foi elaborada a abordagem prática:

- Identificar o responsável pela realização do *follow-up*;
- Determinar o grau de utilização do mesmo;
- Compreender a importância dada à utilização deste instrumento no trabalho de auditoria;
- Verificar o tempo médio entre a conclusão do relatório final e início do *follow-up*;
- Determinar os padrões que possam justificar as causas da sua fraca utilização;
- Aferir a importância a dar ao *follow-up* no futuro.

3.2. Metodologia

Para a descrição da metodologia utilizada, foi seguida a orientação de Azevedo (2009: 21), que indica que este capítulo «destina-se a dar informação sobre os instrumentos utilizados e a relatar a maneira como os dados foram coligidos».

Essa descrição foi repartida e é explicada em cada um dos seguintes tópicos:

- População alvo

Para ser possível cumprir os objetivos deste trabalho, foi necessário obter a opinião de auditores internos, pelo que foi considerada como população: os auditores internos que trabalham em Portugal, independentemente do setor ou ramo de atividade da organização para a qual trabalham. Estima-se que atualmente existam cerca de 1.000 profissionais que desempenham a função de auditor interno.

A grande dificuldade encontrada cinge-se à inexistência de uma base de dados com todos os auditores internos a exercer funções em Portugal, já que o desempenho da função não obriga a inscrição numa ordem ou equivalente, à semelhança do que acontece com os Técnicos Oficiais de Contas (TOC) e com os Revisores Oficiais de Contas (ROC).

- Justificação e descrição dos instrumentos utilizados

Para a análise prática, foram tidas as orientações de De Ketele e Rogiers (1999: 205)

Podemos destacar seis grandes fases de trabalho em toda a investigação.

- 1) A definição da **problemática** de partida;
- 2) A definição de uma **hipótese** condutora da investigação, ou de **objectivos** que devem permitir a tomada de decisão;
- 3) A elaboração de um **utensílio** de recolha de dados pertinente, válido e fiável;
- 4) A constituição de uma **base de dados** e sua validação, ou seja, a verificação da sua pertinência, a sua validade e a sua fiabilidade;
- 5) A preparação de um procedimento para o **tratamento** da informação e a sua justificação em termos de pertinência, de validade e de fiabilidade;
- 6) A formulação das **conclusões** e a sua **comunicação** de modo pertinente, válido e fiável.

As duas primeiras fases já foram abordadas, passando agora às seguintes.

O utensílio, ou ferramenta, utilizado para a recolha de dados foi o inquérito por questionário, uma vez que, para o estudo realizado, foi considerado o mais adequado à recolha da informação necessária. Foi tida em conta a orientação de Pereira (2006: 227) de que «[c]ada questão no inquérito deve contribuir para o objectivo pretendido ou servir qualquer propósito específico». É constituído por um total de 23 perguntas, repartidas em 2 grupos: o primeiro grupo refere-se à caracterização do respondente e da organização para a qual trabalha e é constituído por 11 perguntas; e o segundo grupo refere-se ao

levantamento das práticas de AI e da opinião do respondente e é constituído por 12 perguntas. O inquérito esteve disponível *online* no seguinte endereço <https://docs.google.com/forms/d/18qMc7y8-UoGorrFirfNZhwccP8KC9xOoDNgTXlhwM90/viewform>, durante o período compreendido entre 30 de maio e 21 de julho de 2013.

Posteriormente, os dados foram extraídos para uma folha de cálculo e a base de dados foi tratada com a ferramenta *Microsoft Excel*, fazendo uma breve revisão aos dados obtidos.

Para a análise das variáveis, respetivas frequências e relações entre estas, foi utilizada a ferramenta SPSS, uma vez que é uma já anteriormente utilizada noutros trabalhos académicos, facilitando a sua utilização, e por ser «o programa de eleição dos cientistas das ciências sociais» (Marôco, 2011: 65).

Com a utilização destas ferramentas foi possível aferir as conclusões que são apresentadas ao longo dos próximos pontos.

- Amostra

Foi contactado o IPAI para que divulgasse o inquérito elaborado ao maior número de profissionais de AI. Na tentativa de obter o maior número de respostas possível, o inquérito foi também enviado diretamente a colegas auditores, para que respondessem e divulgassem a outros contactos que exerçam a função de auditor interno.

Após o término da data limite para o preenchimento do inquérito, foram obtidas um total de 42 respostas.

Com o inquérito pretendia-se obter um leque de respostas o mais representativo possível, tornando possível generalizar as conclusões face ao universo, mas como provavelmente o conhecimento da existência do inquérito não chegou a todos os indivíduos da população, não é possível quantificar, com exatidão, o número de auditores possíveis de contactar, o que não permite definir, em número, o universo.

Perante esta condicionante, não será possível generalizar, com um grau de certeza confortável, que os resultados obtidos refletem a realidade em Portugal.

3.3. Análise e tratamento dos dados

Utilizando a ferramenta SPSS, foi possível obter diversos resultados sobre a informação recolhida no inquérito realizado.

Nos pontos 3.3.1. a 3.3.3. são apresentados os resultados obtidos através de dois tipos de análise: uma análise simples às frequências dos resultados obtidos em cada questão; e uma abordagem mais complexa e profunda onde, utilizando o cruzamento de variáveis, se pretendem expor as conclusões de maior importância sobre a relação entre elas. Os resultados dos cruzamentos que não acrescentam valor a este trabalho não foram incluídos, embora tenham sido tratados.

Posteriormente é também efetuada uma breve reflexão sobre as limitações e dificuldades encontradas (ponto 3.3.4.).

3.3.1. Caracterização da amostra – dados dos respondentes

Com as primeiras seis perguntas do inquérito pretendeu-se obter o perfil do respondente, que é apresentado de seguida.

Através da Figura 3.1. é possível aferir que cerca de 45% dos inquiridos tem entre 40 e 50 anos, e 31% tem entre 30 e 39 anos. Sendo de esperar que os auditores internos sejam indivíduos com alguma experiência e conhecimento sobre a organização, é aceitável que os inquiridos com idade inferior a 30 anos tenham uma representação apenas de cerca de 7%.

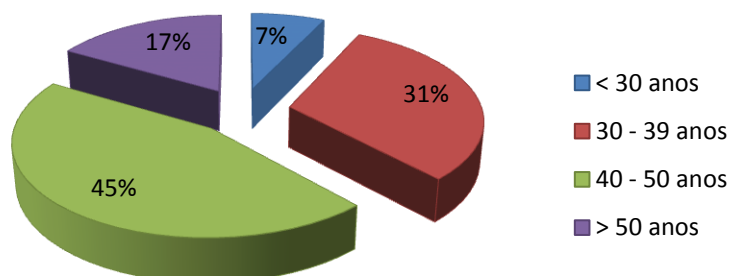


Figura 3.1. Distribuição por idades.

A observação da Figura 3.2. permite verificar que a maioria dos inquiridos, cerca de 60%, pertence ao género masculino.

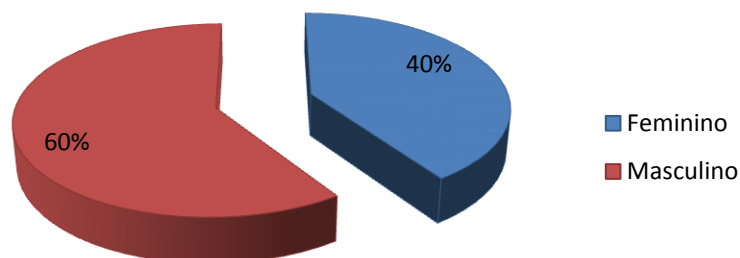


Figura 3.2. Distribuição por género.

Cruzando as características anteriores, é possível concluir que o género feminino é mais relevante em todos os subgrupos etários, exceto no de 30 a 39 anos, como se pode verificar na Figura 3.3. É também interessante constatar o recente e relevante ingresso de senhoras na profissão, em linha com o que se passa no ensino.

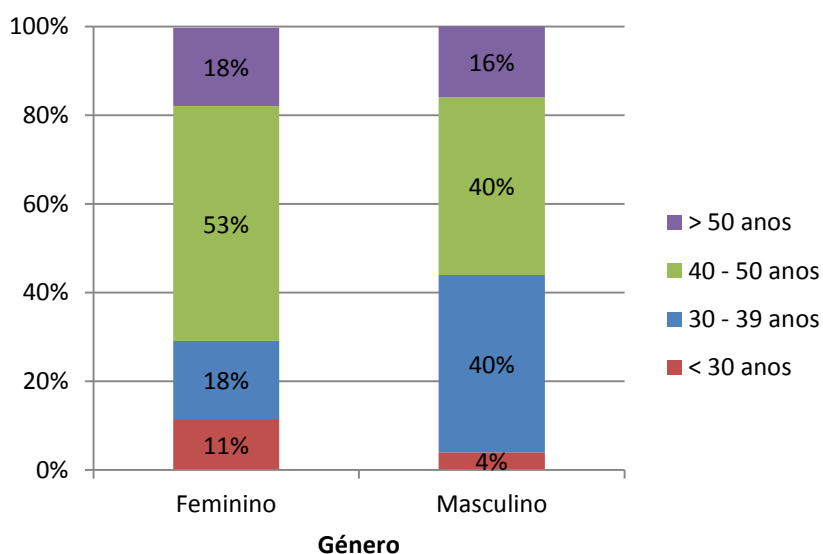


Figura 3.3. Relação entre o género e a idade.

A maioria dos respondentes, cerca de 59%, possui um grau académico de licenciatura, como demonstra a Figura 3.4. É importante referir que cerca de 36% dos inquiridos já possui um grau académico de pós-graduação ou mestrado e que o nível mínimo de formação é o bacharelato com uma percentagem baixa (aproximadamente 5%).

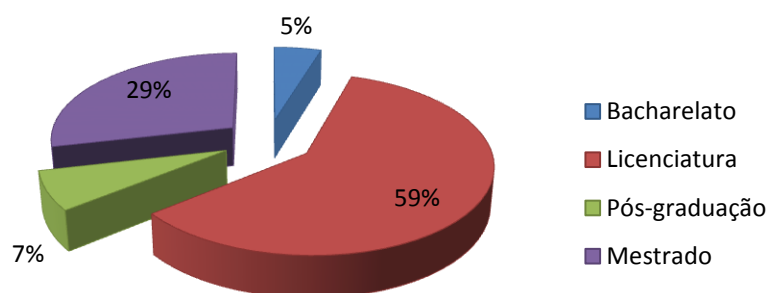


Figura 3.4. Distribuição por habilitações escolares.

A Figura 3.5. mostra-nos que a grande maioria, cerca de 76% dos inquiridos, tem formação numa área financeira, sendo os restantes de diferentes áreas como: direito (a segunda mais relevante, com cerca de 10%), engenharia, recursos humanos e informática.

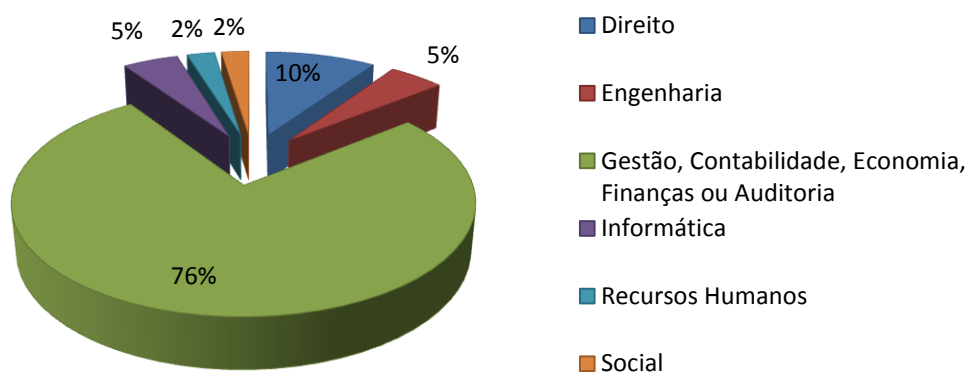


Figura 3.5. Distribuição por área de formação.

A maioria dos inquiridos, cerca de 57%, tem mais de 15 anos de experiência profissional, como expresso na Figura 3.6., e cerca de 38% tem mesmo mais de 20 anos. Como foi referido anteriormente, a AI é uma função que exige bastante experiência, pelo que é natural que a grande maioria dos inquiridos tenha mais de 10 anos de experiência.

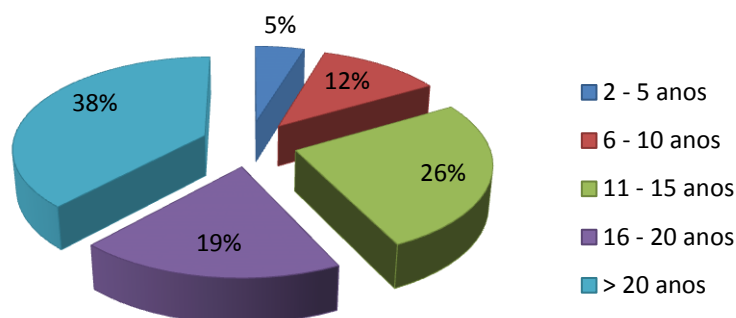


Figura 3.6. Distribuição por experiência profissional.

Embora cerca de 57% dos inquiridos tenha mais de 15 anos de experiência profissional (Figura 3.6.), apenas cerca de 12% tem mais de 15 anos de experiência como auditor interno (Figura 3.7.). De facto, a maioria dos inquiridos, cerca de 64%, tem 10 ou menos anos de experiência na função.

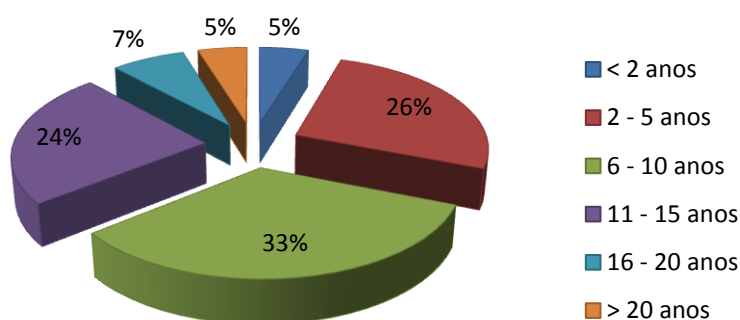


Figura 3.7. Distribuição por experiência como auditor(a) interno(a).

Através da Figura 3.8. constata-se que a maior parte das auditoras internas (cerca de 53%) têm até 5 anos de experiência na função, enquanto 72% dos auditores internos têm entre 6 e 15 anos de experiência na função.

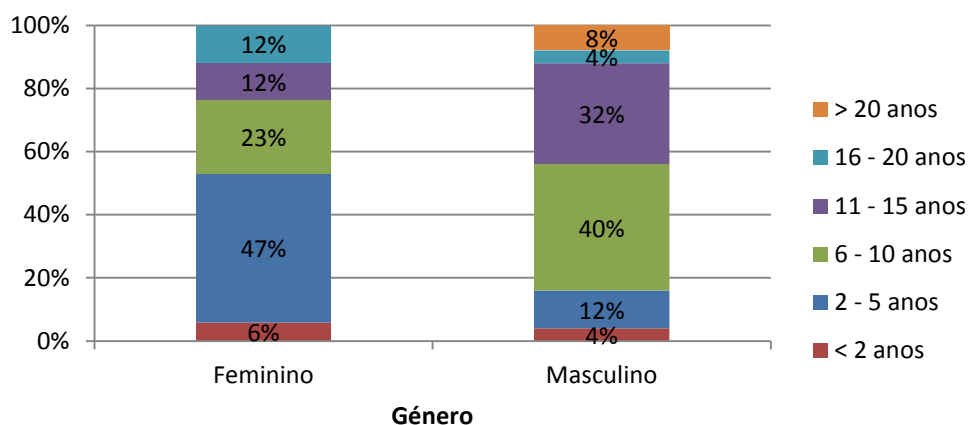


Figura 3.8. Relação entre a experiência do inquirido como auditor(a) interno(a) e o seu gênero.

Analisando a Figura 3.9. é possível verificar que os inquiridos com menor experiência profissional tendem a ter iniciado a função de auditor(a) interno(a) o mais cedo possível na sua carreira. À medida que analisamos os intervalos de experiência profissional “16 – 20 anos” e “> 20 anos”, constata-se que a maioria dos indivíduos desses intervalos iniciou a função há bastante menos tempo em relação à experiência profissional que possuem.

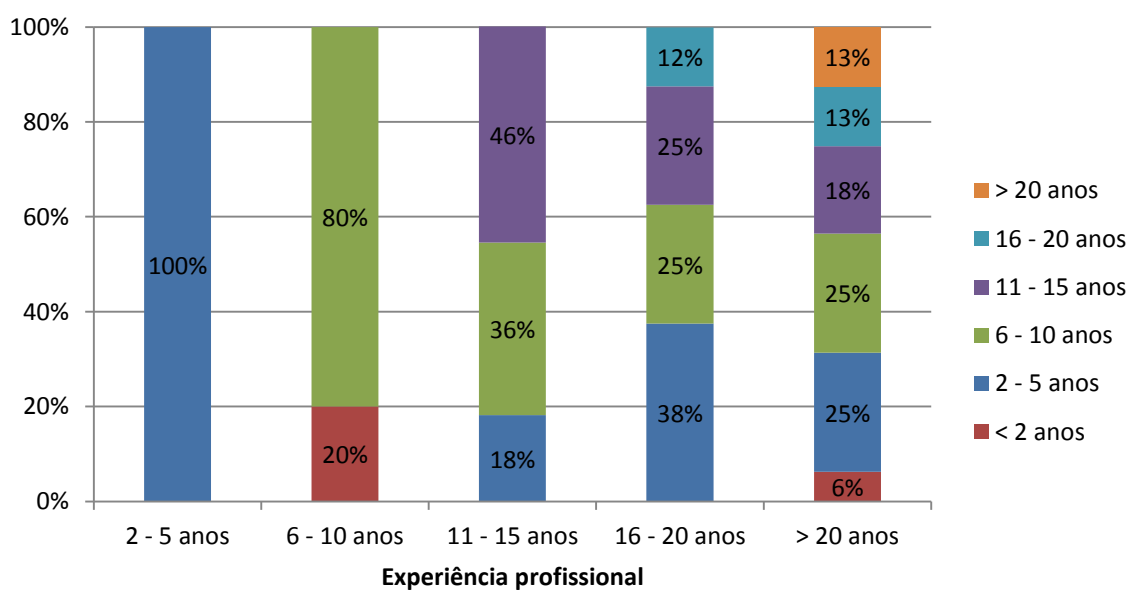


Figura 3.9. Relação entre a experiência profissional do inquirido e a sua experiência como auditor(a) interno(a).

3.3.2. Caracterização da amostra – dados organizacionais

Neste ponto é caracterizada a organização para a qual o respondente trabalha. Para tal foram colocadas cinco perguntas, cujos resultados se apresentam e analisam de seguida.

A escassa maioria dos inquiridos trabalha numa organização do setor privado, perfazendo aproximadamente 57% (Figura 3.10.). A categoria “Outro” refere-se a organizações do Setor Empresarial do Estado (SEE) e a Institutos Públicos (IP), representando apenas cerca de 5%. Sendo pouco expressiva, a sua análise apenas foi efetuada para as situações consideradas relevantes.

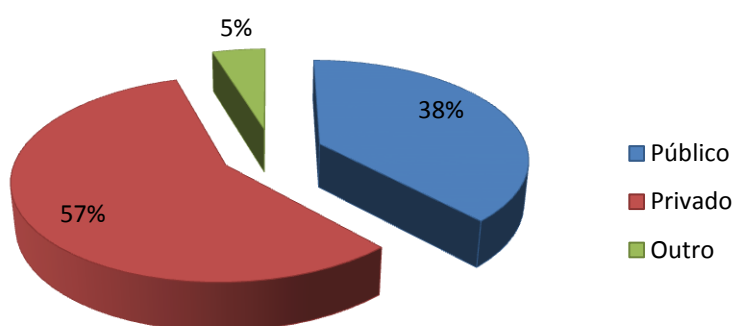


Figura 3.10. Distribuição por setor de atividade da organização.

Fazendo uma relação entre o género do inquirido e o setor de atividade da organização para a qual trabalha (Figura 3.11.), conclui-se que, no setor público, o género predominante é o feminino (cerca de 62%). Já no setor privado, o género masculino domina acentuadamente (75%).

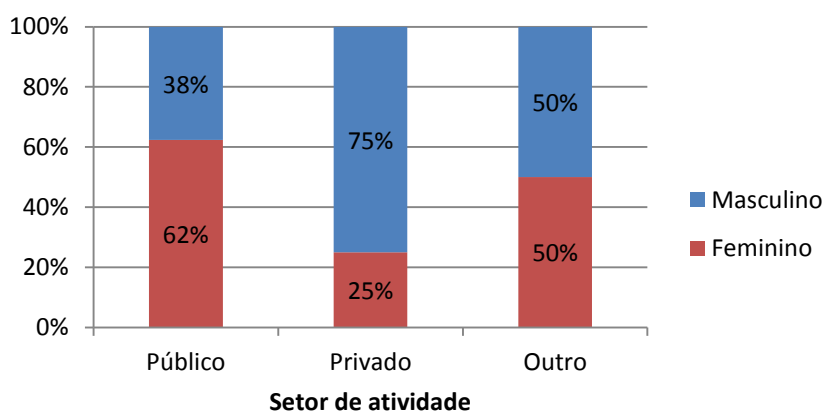


Figura 3.11. Relação entre o setor de atividade da organização e o género do inquirido.

No setor público, cerca de 81% dos inquiridos tem idade superior a 39 anos, enquanto no setor privado em apenas aproximadamente 54% se verifica a mesma condição. De frisar que cerca de 84% dos inquiridos que trabalham no setor privado tem idade compreendida entre os 30 e os 50 anos (Figura 3.12.).

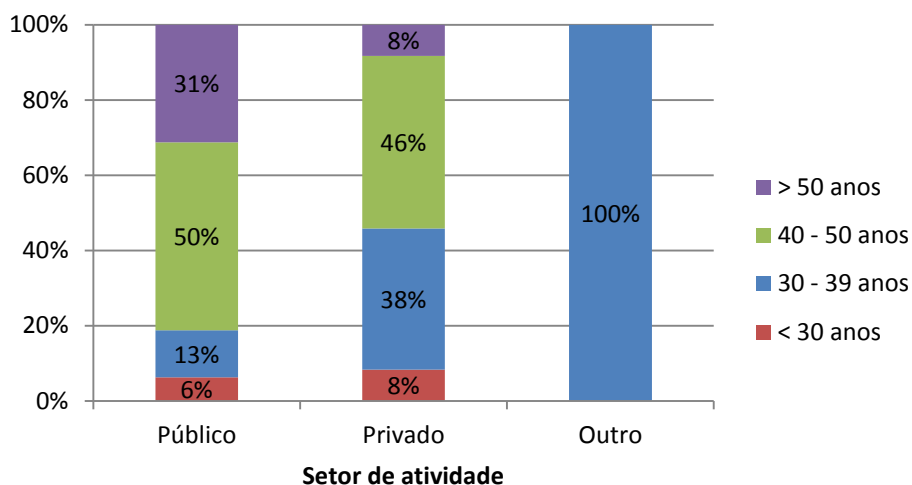


Figura 3.12. Relação entre o setor de atividade da organização e a idade do inquirido.

No que diz respeito às habilitações escolares, é possível constatar através da Figura 3.13. que, no setor público existe uma maior percentagem de auditores(as) internos(as), cerca de 44%, com um grau académico de Pós-graduação ou Mestrado, enquanto que no setor privado, apenas aproximadamente 29% dos inquiridos detêm um desses graus.

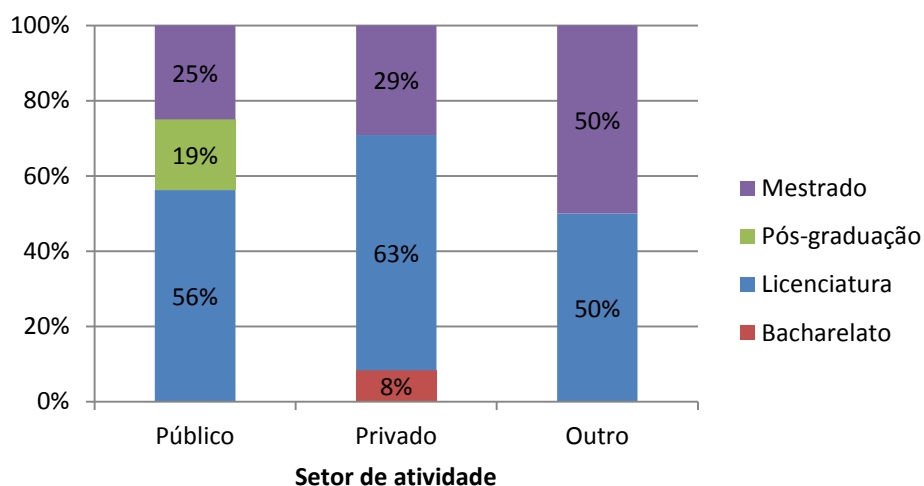


Figura 3.13. Relação entre o setor de atividade da organização e as habilitações escolares do inquirido.

Como se pode observar na Figura 3.14., no setor público, cerca de 32% dos inquiridos, têm mais de 10 anos de experiência como auditores internos. No setor privado, essa percentagem é ligeiramente maior, perfazendo cerca de 41%. Por outro lado admissões têm ocorrido, nesta área, mais no setor público.

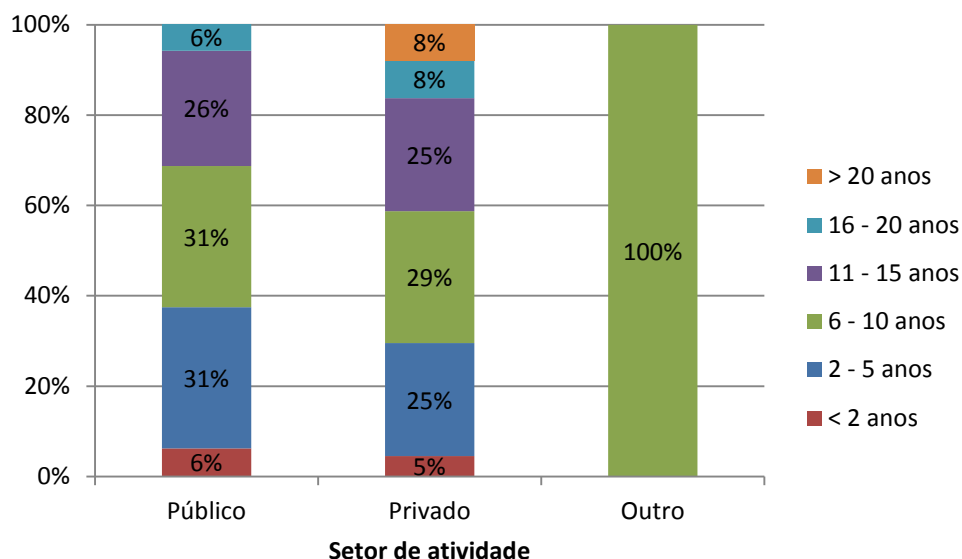


Figura 3.14. Relação entre o setor de atividade da organização e o tempo de experiência do inquirido como auditor(a) interno(a).

Como indicado na Figura 3.15., os ramos de atividade mais representados na amostra são: serviços financeiros e administração pública, com cerca de 24% cada categoria; saúde, com cerca de 12%; e indústria e transportes, com cerca de 9% cada categoria.

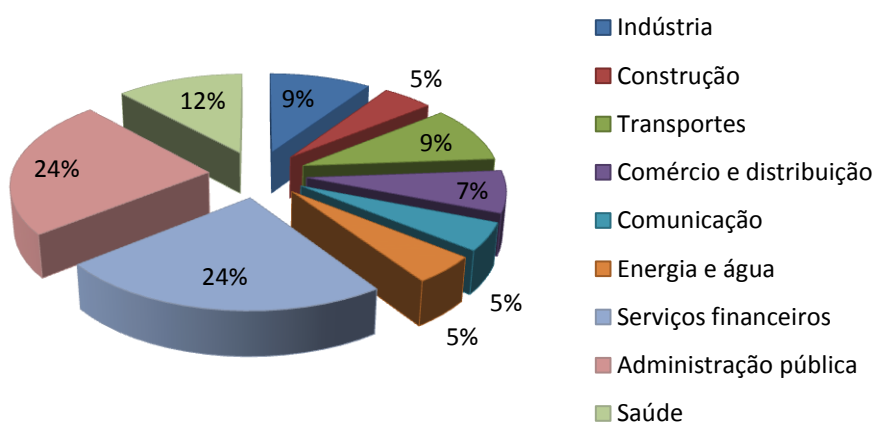


Figura 3.15. Distribuição por ramo de atividade da organização.

Através da Figura 3.16. é possível afirmar que cerca de 38% dos inquiridos trabalha em organizações com 1.000 ou menos trabalhadores; cerca de 52% em organizações com um número superior a 1.000 e inferior a 10.001 trabalhadores; e cerca de 10% em organizações com mais de 10.000 trabalhadores.

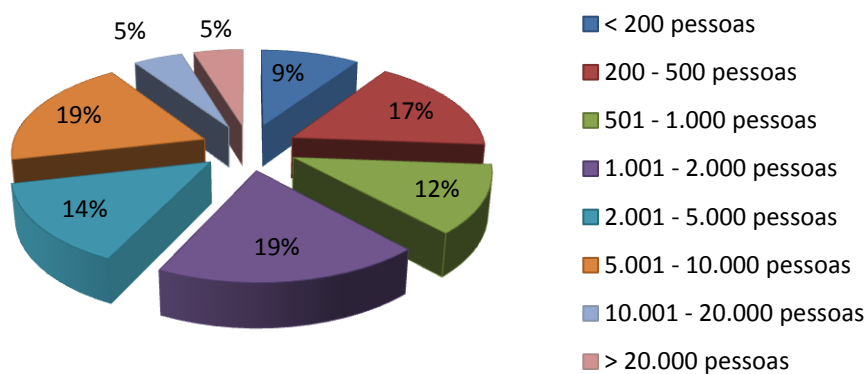


Figura 3.16. Distribuição por número de trabalhadores na organização.

A maioria dos inquiridos, cerca de 60%, trabalha em organizações cuja atividade de AI existe há mais de 10 anos, sendo que em 17% existe há mais de 20 anos (Figura 3.17.).

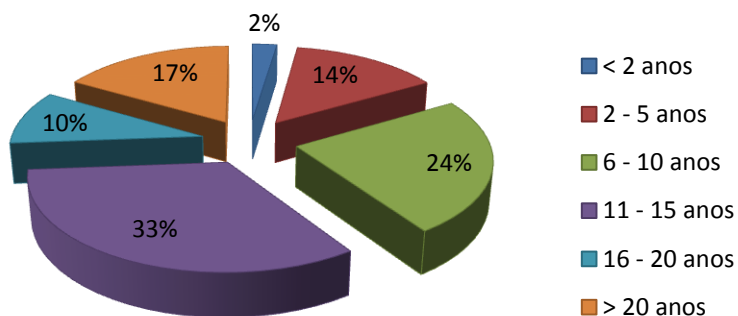


Figura 3.17. Distribuição por tempo de existência da atividade de AI na organização.

A análise da Figura 3.18. permite-nos aferir que cerca de 56% dos inquiridos que trabalham no setor público, afirmam que existe a atividade de AI na organização onde trabalham há mais de 10 anos. De forma semelhante, no setor privado cerca de 59% dos inquiridos fizeram a mesma constatação.

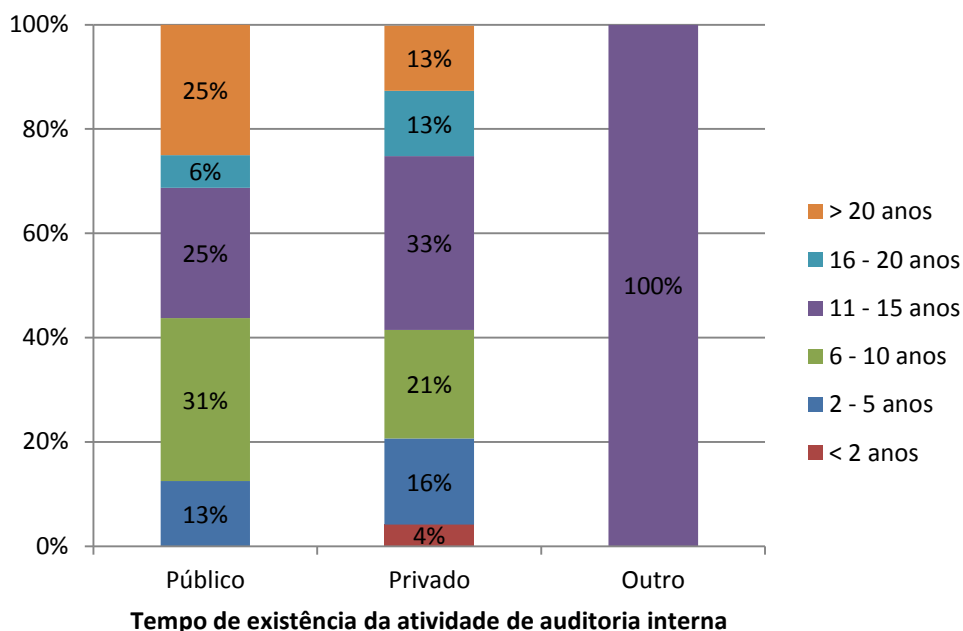


Figura 3.18. Relação entre o tempo de existência da atividade de AI na organização e o setor de atividade.

A Figura 3.19. demonstra que cerca de 53% dos inquiridos trabalha numa organização com menos de 6 auditores internos, e cerca de 29% numa organização com 1 ou 2 auditores internos.

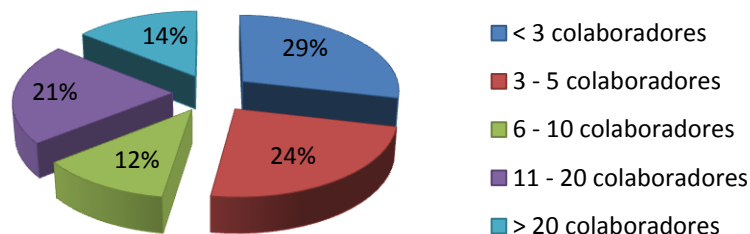


Figura 3.19. Distribuição por número de colaboradores a trabalhar na AI.

No setor público, 50% dos inquiridos constatou que o número de colaboradores a trabalhar na AI é superior a 10. Para o mesmo critério, verificou-se que no setor privado essa percentagem é bastante menor, cerca de 30% (Figura 3.20.).

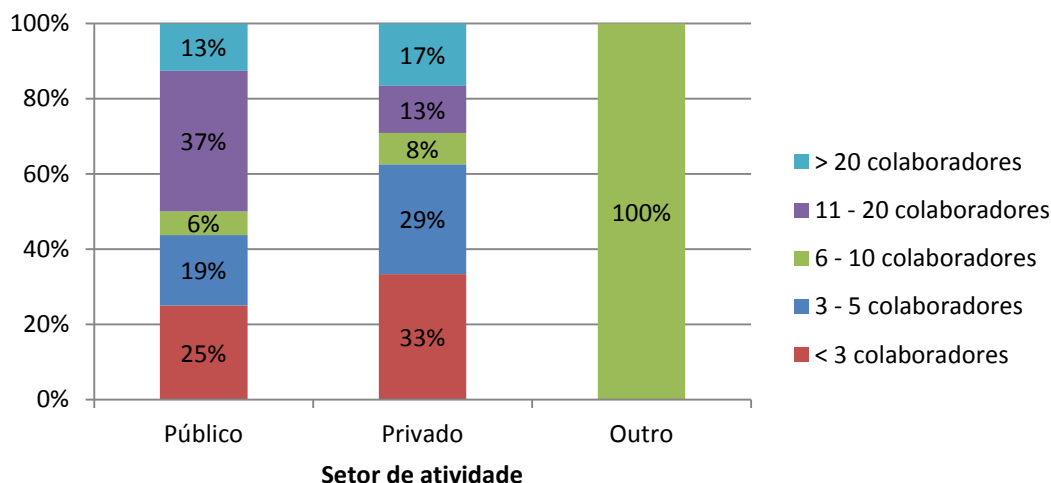


Figura 3.20. Relação entre o número de colaboradores na AI e o setor de atividade da organização.

Analisando a Figura 3.21. é possível constatar que, o número de colaboradores na AI vai aumentando à medida que o número de trabalhadores da organização é incrementado. Através do cálculo da média ponderada, de acordo com as indicações de Bell (1997), desta relação foi possível apurar, aproximadamente, que por cada 722 trabalhadores da organização existe um(a) auditor(a) interno(a).

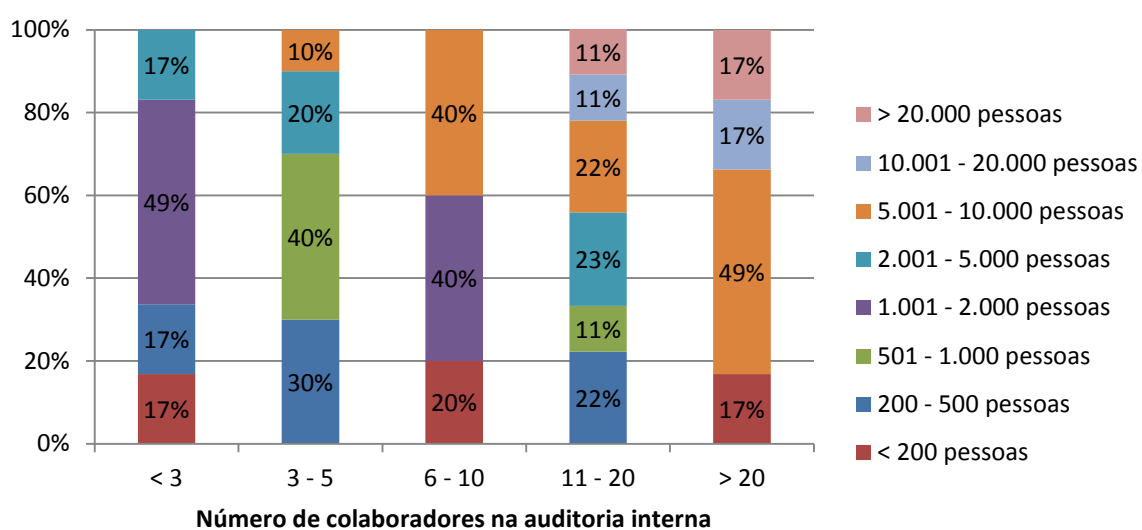


Figura 3.21. Relação entre o número de colaboradores na AI e o número de trabalhadores da organização.

É possível constatar na Figura 3.22. uma tendência de aumento do número de colaboradores na AI à medida que o tempo de existência da atividade de AI na organização é maior.

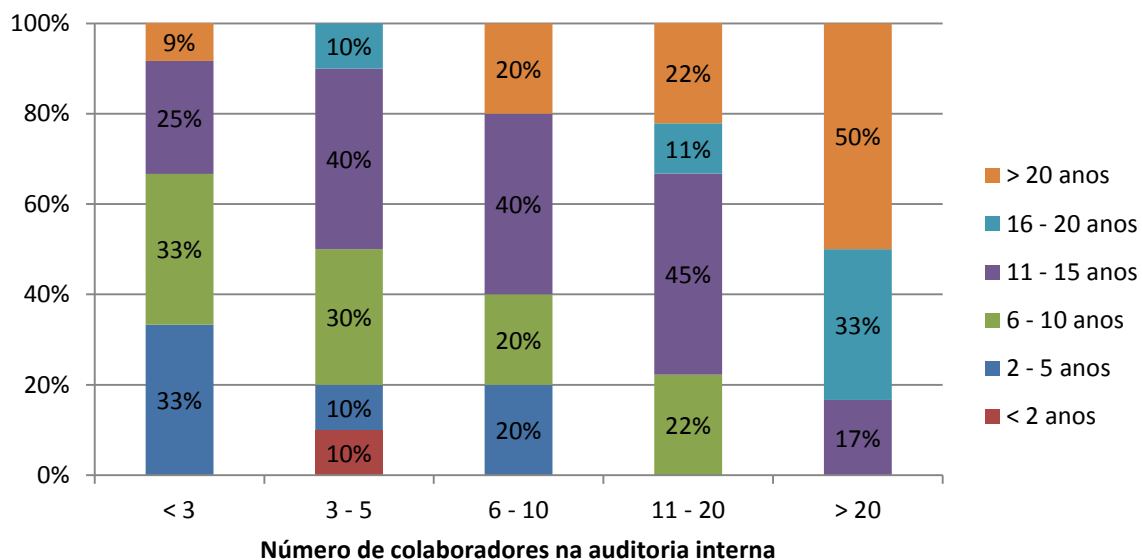


Figura 3.22. Relação entre o número de colaboradores na AI e o tempo de existência da atividade de AI na organização.

3.3.3. Práticas de auditoria interna e opinião do inquirido

As últimas doze perguntas referem-se à recolha de informações que permitam aferir a importância do *follow-up* para o auditor interno, que é objetivo deste estudo.

Cerca de 83% dos inquiridos afirma que existe carta / estatuto de AI na organização em que trabalham (Figura 3.23.).

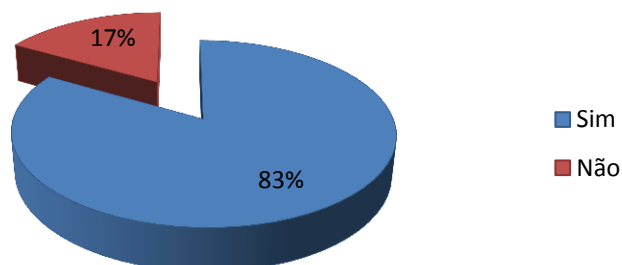


Figura 3.23. Existência de carta / estatuto de AI.

Embora a grande maioria dos inquiridos tenha afirmado existir carta / estatuto de AI na organização em que trabalham (Figura 3.23.), através da Figura 3.24. é possível constatar que essa existência é mais acentuada no setor privado (cerca de 87%), em relação ao setor público (75%).

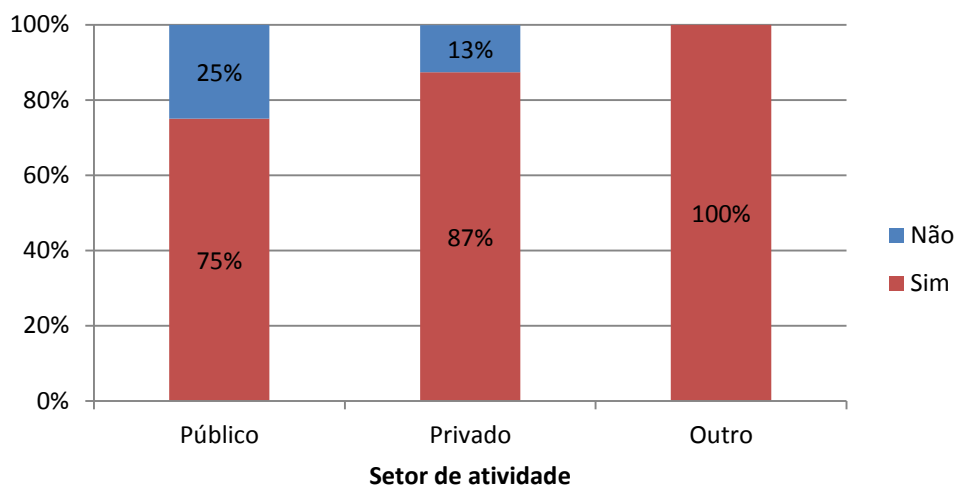


Figura 3.24. Relação entre a existência de carta / estatuto de AI e o setor de atividade da organização.

Dos cerca de 83% de inquiridos referidos na análise da Figura 3.23., aproximadamente 83% destes afirma que existe referência, na carta / estatuto de AI, à responsabilidade da AI efetuar o *follow-up* (Figura 3.25.).

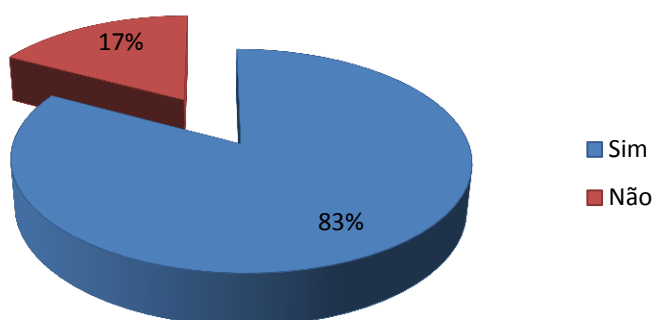


Figura 3.25. Referência, na carta / estatuto de AI, à responsabilidade da mesma efetuar o *follow-up*.

No que diz respeito à referência, na carta / estatuto de AI, à responsabilidade da AI efetuar o *follow-up*, ao contrário do que foi possível constatar sobre a existência da mesma, o setor público apresenta uma maior frequência na referência, cerca de 92%, contra os cerca de 76% do setor privado (Figura 3.26.).

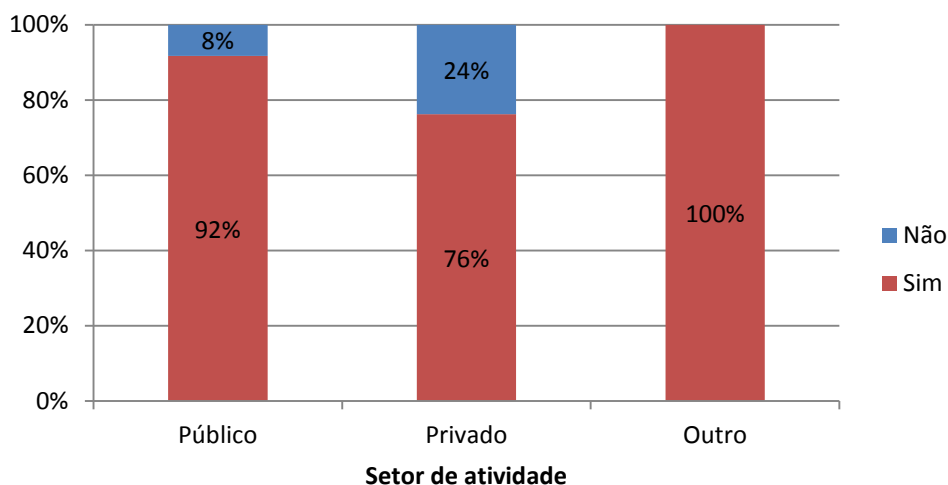


Figura 3.26. Relação entre a referência, na carta / estatuto de AI, à responsabilidade da mesma efetuar o *follow-up*, e o setor de atividade da organização.

De acordo com a Figura 3.27. verifica-se que em cerca de 69% das organizações para as quais os inquiridos trabalham dispõem de manual de AI. Não deixa de ser relevante que em cerca de 31%, este manual não exista, já que é uma ferramenta indispensável para o trabalho do auditor e da equipa de auditoria.

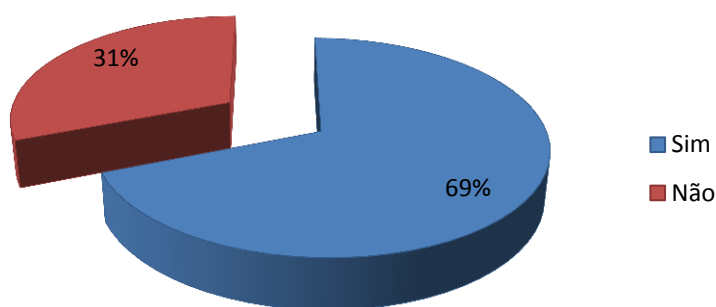


Figura 3.27. Existência de manual de AI.

Constatou-se, através da Figura 3.28. uma maior predominância da existência do manual de AI no setor público (75%), em relação ao setor privado (cerca de 62%).

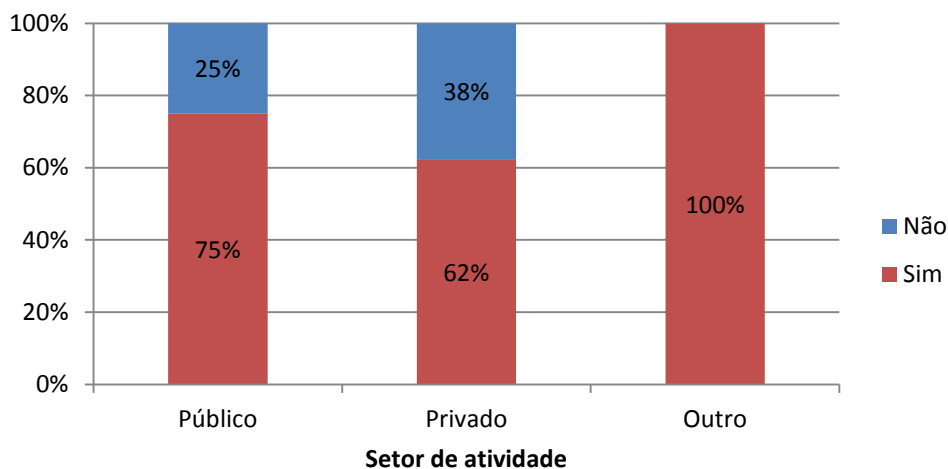


Figura 3.28. Relação entre a existência de manual de AI e o setor de atividade da organização.

Na Figura 3.29. é possível apurar que, à exceção dos departamentos com mais de 20 colaboradores na AI, quanto maior o número de colaboradores, maior a frequência de existência de manual de AI. Nos departamentos com menos de 6 colaboradores, a existência do manual varia entre cerca de 58% e 60%, enquanto em departamentos com 6 a 20 colaboradores varia entre cerca de 80% e aproximadamente 89%. A quebra no intervalo “> 20” deve-se ao número de respostas obtidas ser baixo, sendo atribuída a cada, uma percentagem elevada.

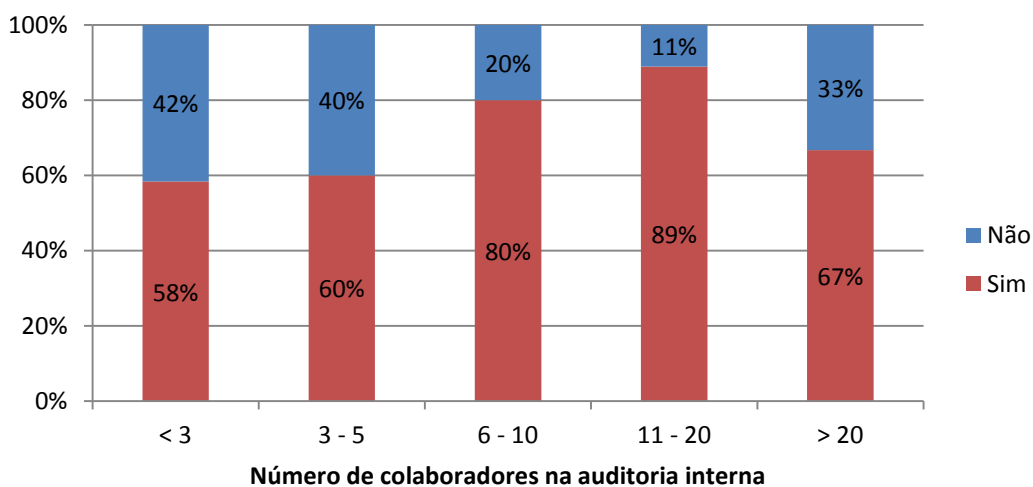


Figura 3.29. Relação entre a existência de manual de AI e o número de colaboradores na AI.

Foi possível apurar (Figura 3.30.) que nas organizações onde existe carta / estatuto de AI, em cerca de 74% também existe manual de AI. Já o inverso se verifica quando não existe a referida carta / estatuto, sendo que apenas existe manual em cerca de 43%.

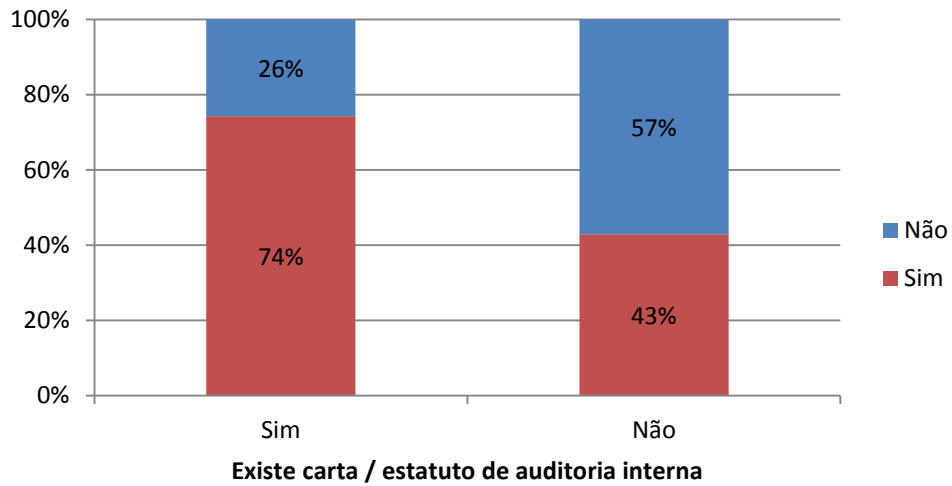


Figura 3.30. Relação entre a existência de manual de AI e a existência de carta / estatuto de AI.

Dos cerca de 69% referidos na Figura 3.27., apenas cerca de 3% não tem referência à responsabilidade da AI efetuar o *follow-up*, no manual de AI (Figura 3.31.).

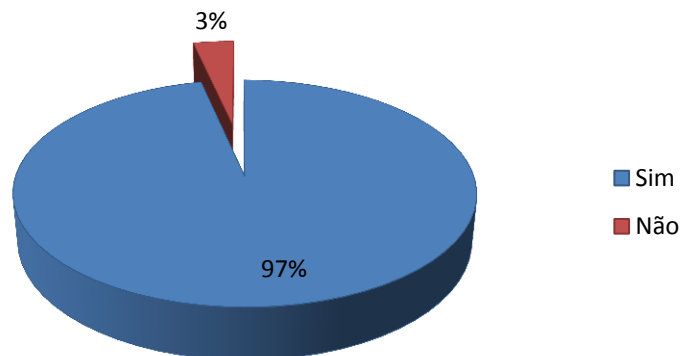


Figura 3.31. Referência, no manual de AI, à responsabilidade da mesma efetuar o *follow-up*.

Cerca de 83% dos inquiridos constatou que, nos relatórios ou planos de ação de cada trabalho de auditoria, é identificado o responsável por cada recomendação a implementar, como se pode constatar na Figura 3.32.

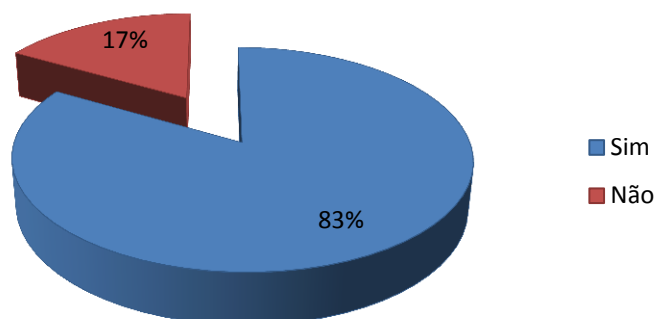


Figura 3.32. Identificação, no relatório ou plano de ação de cada trabalho, do responsável por cada recomendação a implementar.

Comparando o setor público com o privado (Figura 3.33.), constata-se que no segundo existe ligeiramente uma maior frequência, cerca de 87%, na identificação, no relatório ou plano de ação de cada trabalho, do responsável por cada recomendação a implementar. No setor público é de cerca de 81%.

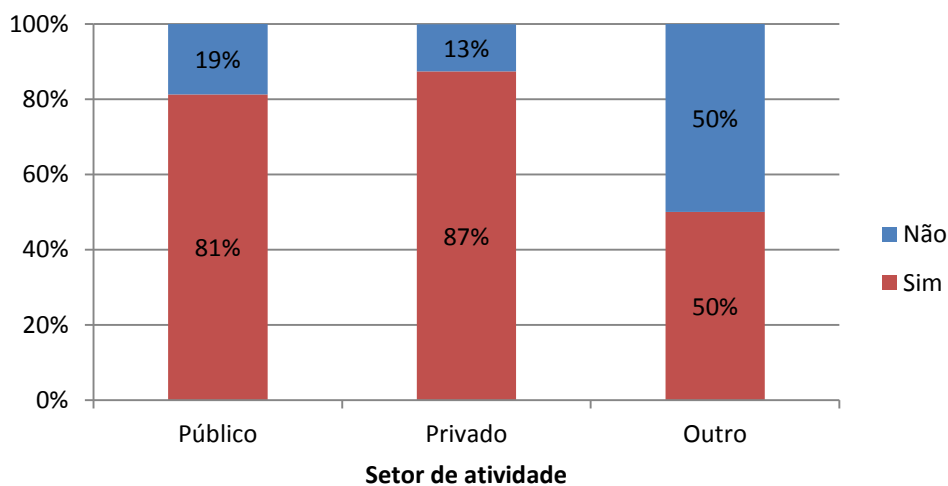


Figura 3.33. Relação entre a existência de identificação, no relatório ou plano de ação, do responsável por cada recomendação a implementar e o setor de atividade.

No que diz respeito à data limite para implementação das recomendações, existe maior abertura do que na atribuição de responsabilidade, já que cerca de 31% dos inquiridos afirma que não consta, no relatório ou plano de ação de cada trabalho, a indicação da referida data, como indicado na Figura 3.34.

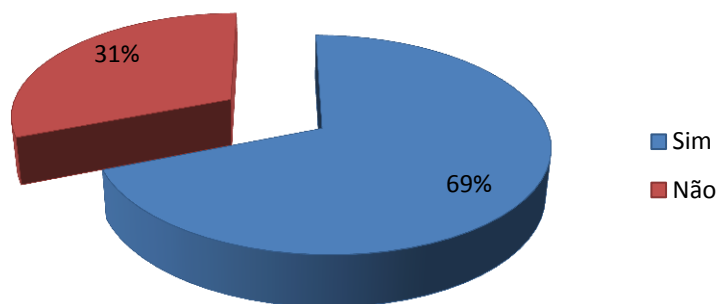


Figura 3.34. Indicação, no relatório ou plano de ação, da data limite para implementação das recomendações.

À semelhança do que foi verificado quanto à indicação do responsável pela implementação das recomendações, também no que toca à indicação, no relatório ou plano de ação de cada trabalho, da data limite para implementação das recomendações, o setor privado apresenta maior frequência, 75%, face ao setor público, cerca de 69% (Figura 3.35.).

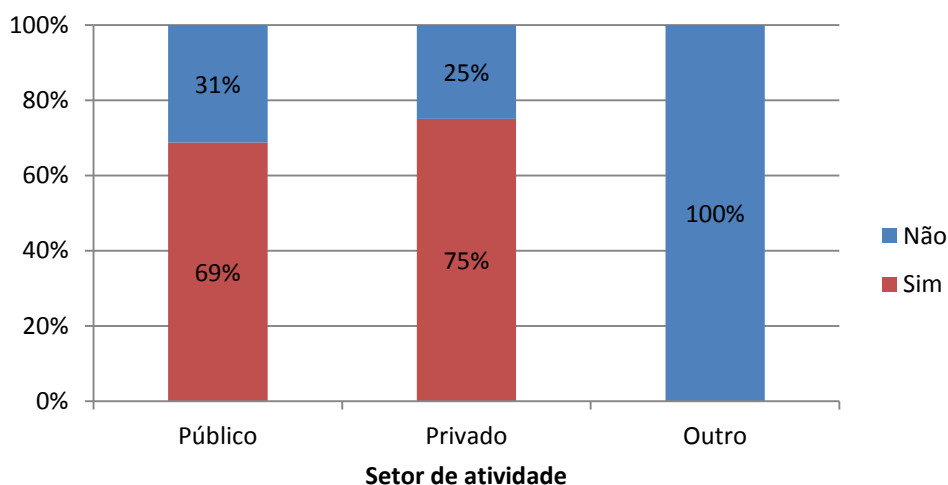


Figura 3.35. Relação entre a existência de indicação, no relatório ou plano de ação, da data limite para implementação das recomendações e o setor de atividade da organização.

Através da análise da Figura 3.36. foi possível constatar que nos casos em que não existe indicação do responsável pela implementação das recomendações, também não existiu referência à data limite para implementação das mesmas. Quando existiu indicação do responsável, em cerca de 83% também existiu indicação da data limite.

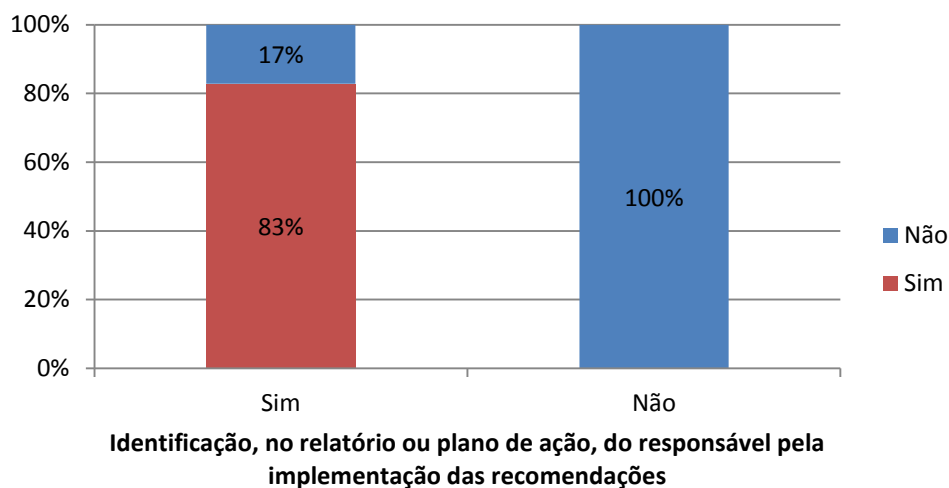


Figura 3.36. Relação entre a existência de indicação, no relatório ou plano de ação, da data limite para implementação das recomendações e a identificação, no mesmo, do seu responsável.

No que respeita à implementação das recomendações, a maioria dos inquiridos, cerca de 57%, afirma que mais de 70% das recomendações formuladas pela AI são implementadas (Figura 3.37.). No entanto, é preocupante constatar que em cerca de 29%, as recomendações implementadas são inferiores a 51% das recomendações formuladas.

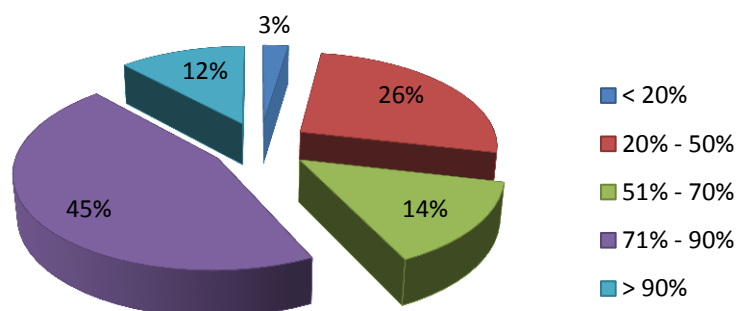


Figura 3.37. Taxa de implementação das recomendações.

No que toca à repartição por setor de atividade, enquanto no setor público cerca de 57% dos inquiridos afirma existir uma taxa de implementação das recomendações superior a 70%, no setor privado essa percentagem é maior, cerca de 62% (Figura 3.38.). De destacar que no SEE e IP, a taxa de implementação verificada varia entre os 20% e os 70%.

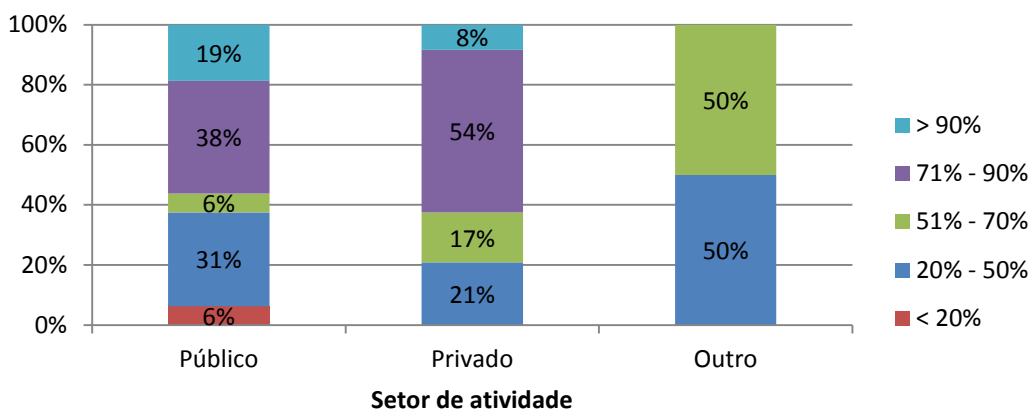


Figura 3.38. Relação entre a taxa de implementação das recomendações e o setor de atividade da organização.

Analisando a Figura 3.39. constata-se a importância em identificar o responsável pela implementação das recomendações. Nos casos em que essa responsabilidade não é identificada no relatório ou plano de ação, cerca de 86% apresenta uma taxa de implementação das recomendações inferior a 71%, enquanto nos casos em que existe indicação do responsável, apenas aproximadamente 34% apresenta uma taxa de implementação inferior a 71%.

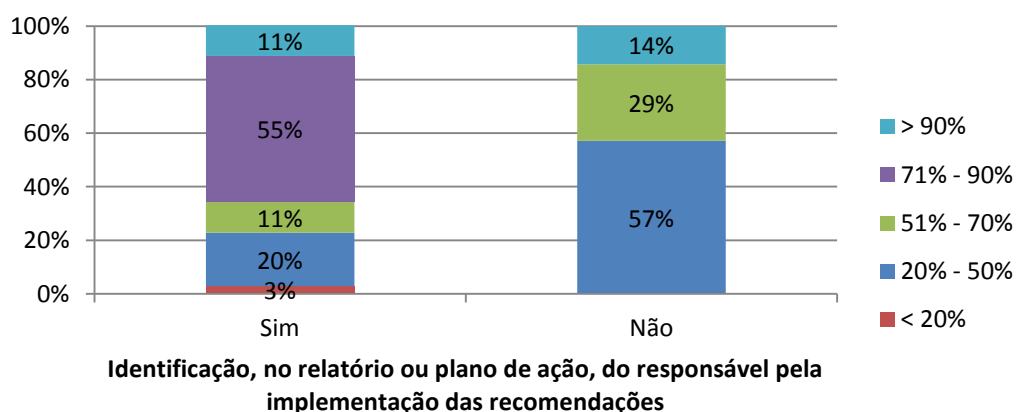


Figura 3.39. Relação entre a taxa de implementação das recomendações e a existência de identificação, no relatório ou plano de ação, do seu responsável.

No que diz respeito à identificação da data limite para a implementação das recomendações, os resultados foram semelhantes. Nos casos em que existe indicação da data, apenas aproximadamente 28% dos casos apresenta uma taxa de implementação das recomendações inferior a 71%, enquanto nos casos em que essa indicação não existe, a taxa é de cerca de 77% (Figura 3.40.).

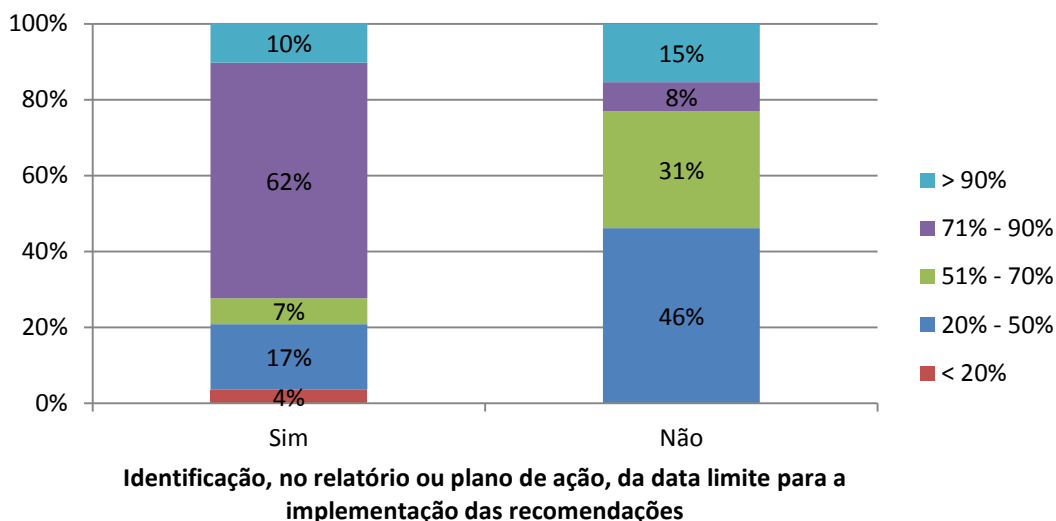


Figura 3.40. Relação entre a taxa de implementação das recomendações e a existência de indicação, no relatório ou plano de ação, da respectiva data limite.

Quanto à importância atribuída ao *follow-up*, todos os inquiridos optaram por uma das duas opções mais relevantes: muito importante e imprescindível, sendo que cerca de 62% optaram por considerar imprescindível (Figura 3.41.).

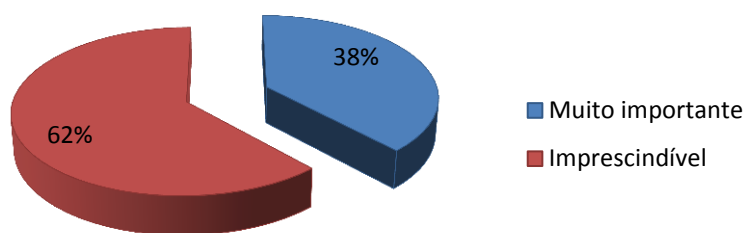


Figura 3.41. Importância atribuída à realização do *follow-up*.

Através da Figura 3.42. observa-se que, à medida que o inquirido vai aumentando as suas habilitações escolares, a perceção quanto à importância do *follow-up* vai alterando. Todos os inquiridos com Bacharelato afirmaram que o *follow-up* é imprescindível, enquanto aqueles que têm uma Licenciatura ou Pós-graduação apenas aproximadamente 67% e 68% o consideraram de igual forma. Quando analisadas as respostas dos inquiridos com Mestrado, apenas cerca de 42% consideraram o *follow-up* imprescindível.

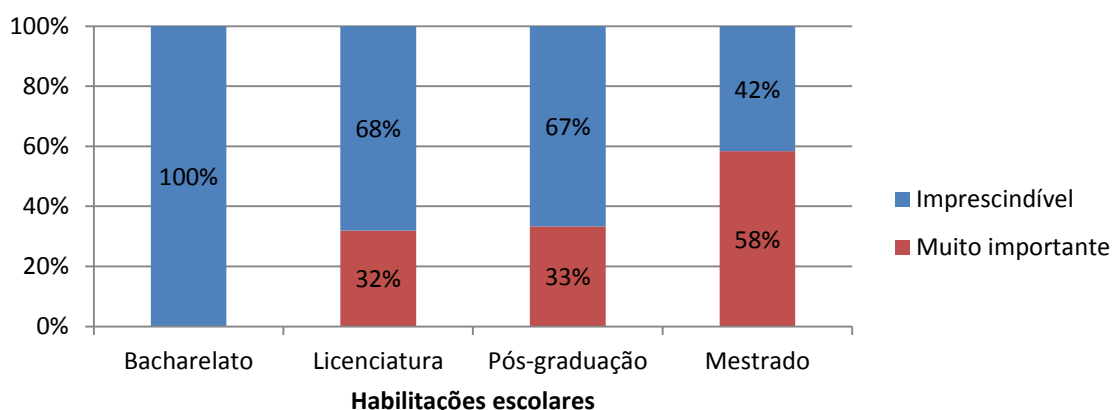


Figura 3.42. Relação entre a importância atribuída à realização do *follow-up* e as habilitações escolares do inquirido.

Verificou-se que nos casos em que existe identificação do responsável pela implementação das recomendações, a importância atribuída ao *follow-up* é maior, com cerca de 69% dos inquiridos a considerar que é “imprescindível” (Figura 3.43.). Nos casos em que não existe identificação, apenas cerca de 29% atribui o mesmo grau de importância.

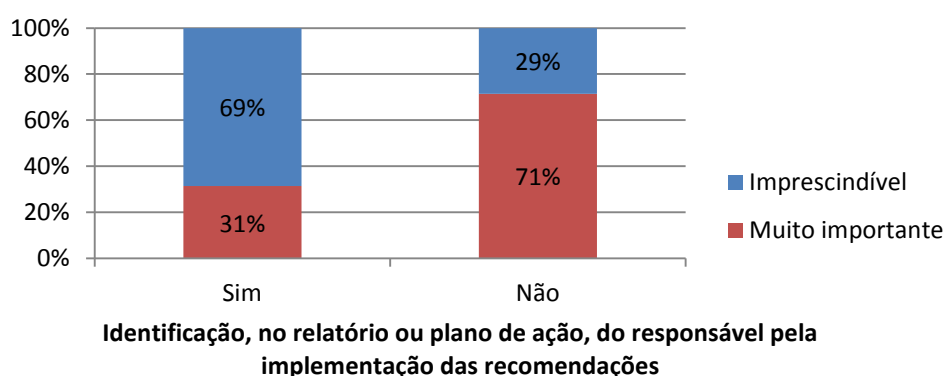


Figura 3.43. Relação entre a importância atribuída à realização do *follow-up* e a existência de identificação, no relatório ou plano de ação, do responsável pela implementação das recomendações.

À semelhança da conclusão anterior, também no que toca à indicação da data limite para implementação das recomendações, nos casos em que esta existe, cerca de 72% dos inquiridos considera o *follow-up* como imprescindível (Figura 3.44.). Nos casos em que não existe indicação da referida data, apenas aproximadamente 38% atribui o mesmo grau de importância.

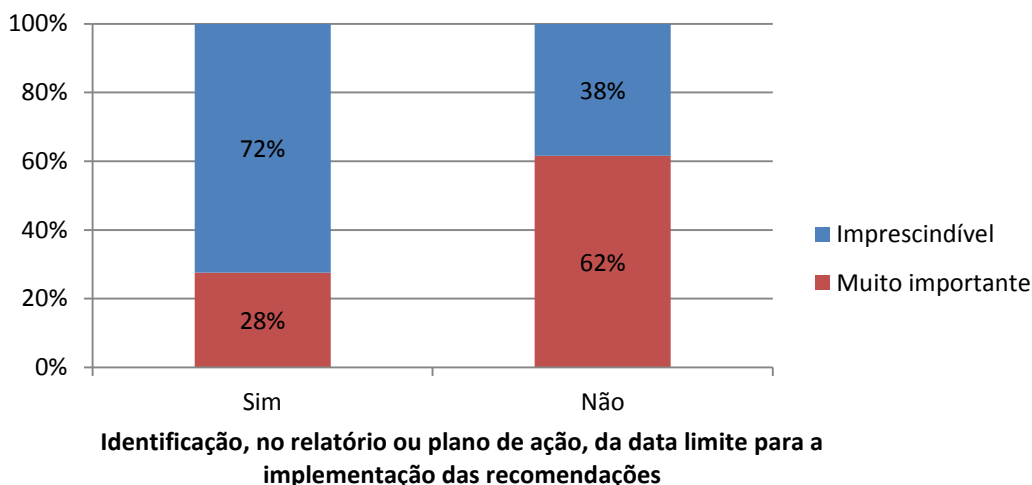


Figura 3.44. Relação entre a importância atribuída à realização do *follow-up* e a existência de indicação, no relatório ou plano de ação, da data limite para implementação das recomendações.

Na Figura 3.45. é possível observar que cerca de 62% dos inquiridos afirma que o tempo que medeia a entrega do relatório final e a realização do respetivo *follow-up* não é superior a 6 meses. Só em cerca de 14% é que o tempo médio é superior a 12 meses.

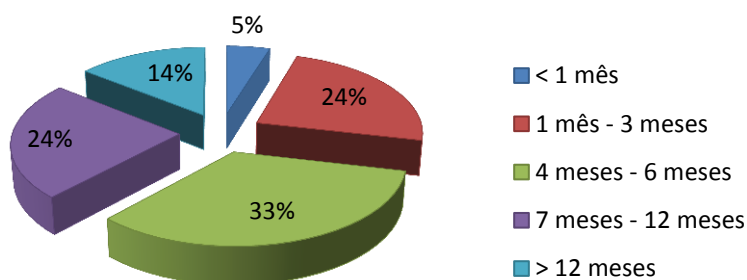


Figura 3.45. Tempo médio entre a entrega do relatório final e a realização do respetivo *follow-up*.

Constatou-se que no setor público, 50% dos inquiridos afirma que o tempo médio entre a entrega do relatório final e a realização do respectivo *follow-up* é superior a 6 meses (Figura 3.46.). Já no setor privado, a mesma condição verifica-se em apenas aproximadamente 29%.

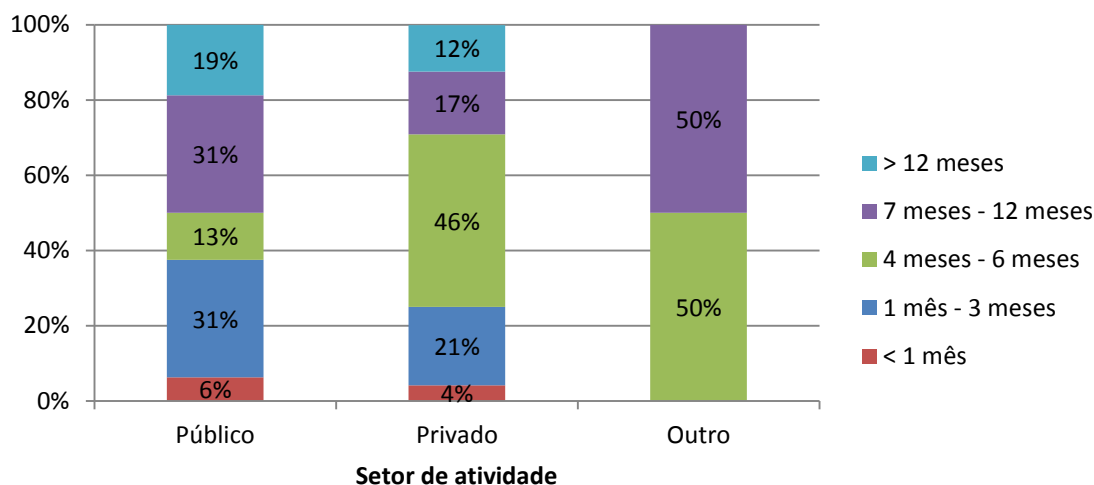


Figura 3.46. Relação entre o tempo médio entre a entrega do relatório final e a realização do respectivo *follow-up* e o setor de atividade da organização.

Através da Figura 3.47. verifica-se que nos casos em que os inquiridos consideram que o *follow-up* é “imprescindível”, cerca de 39% são efetuados até 3 meses depois da entrega do respectivo relatório, enquanto nos casos em que o *follow-up* foi considerado “muito importante”, apenas cerca de 13% afirma que é efetuado no mesmo período.

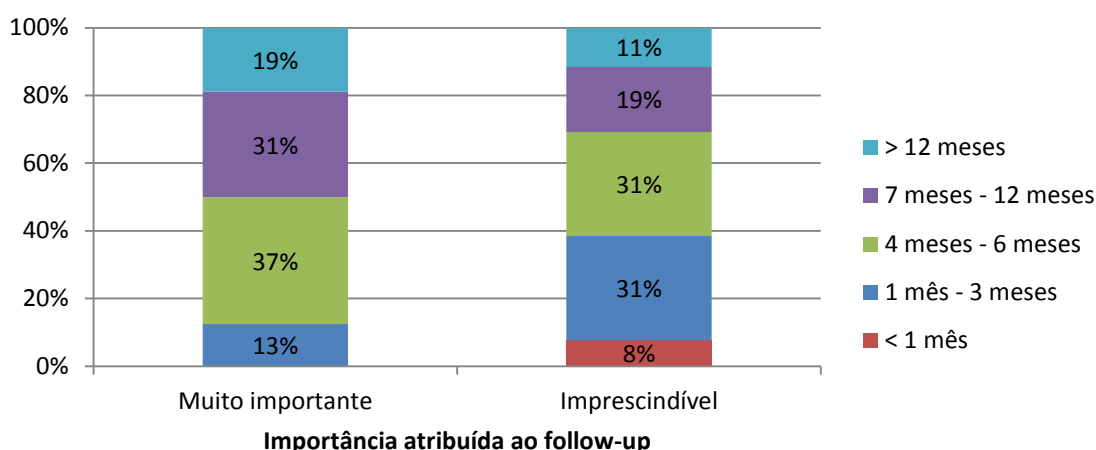


Figura 3.47. Relação entre o tempo médio entre a entrega do relatório final e a realização do respectivo *follow-up* e a importância que o inquirido atribui à sua realização.

A maioria dos inquiridos, cerca de 54%, afirma realizar *follow-up* em mais de 70% dos relatórios entregues (Figura 3.48.). No entanto, em cerca de 22% a sua realização não é superior a 50%.

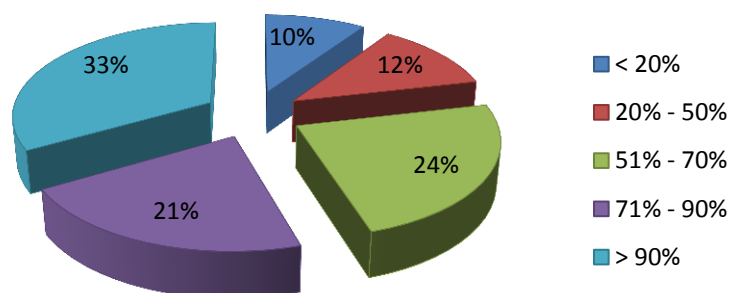


Figura 3.48. Percentagem de relatórios entregues para os quais foi efetuado *follow-up*.

Constatou-se, como indicado na Figura 3.49., que nas organizações em que existe carta / estatuto de AI, 60% dos inquiridos afirma que a percentagem de relatórios entregues para os quais foi efetuado *follow-up* é superior a 70%. Nas organizações em que a carta / estatuto não existe, a mesma condição só se verifica em cerca de 29% dos casos.

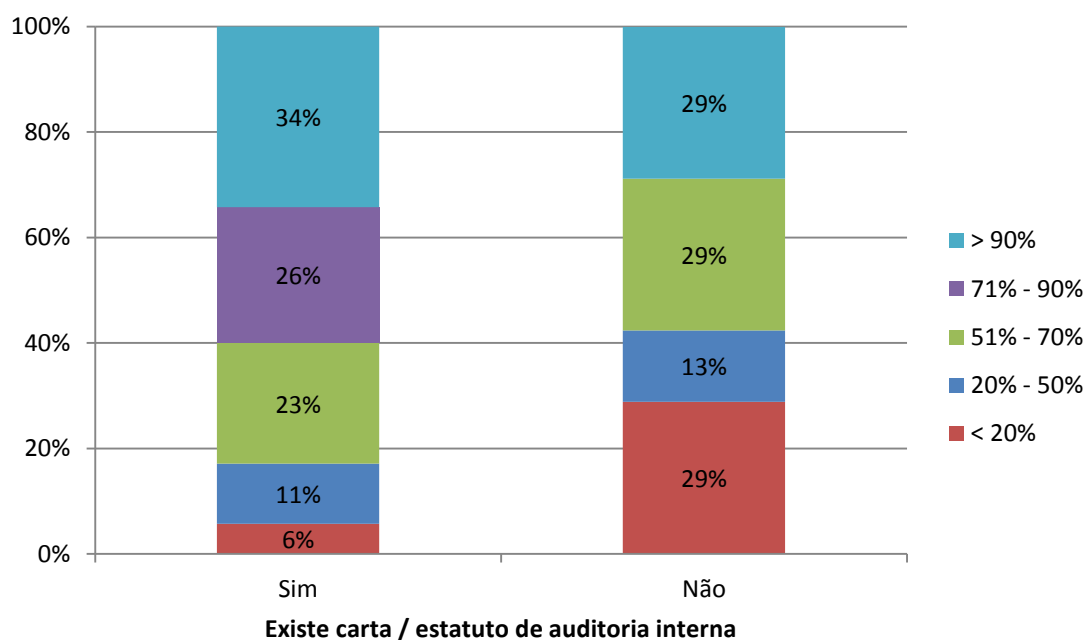


Figura 3.49. Relação entre a percentagem de relatórios entregues para os quais foi efetuado *follow-up* e a existência de carta / estatuto de AI na organização.

A Figura 3.50. expressa a quase unânime opinião no que toca à responsabilidade pela realização do *follow-up*, já que cerca de 98% dos inquiridos afirma que essa responsabilidade cabe à AI.

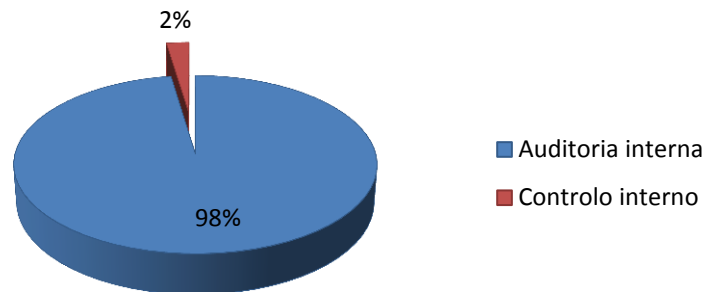


Figura 3.50. Responsável pela realização do *follow-up*.

Pouco mais de metade dos inquiridos (cerca de 52%) considera que, no futuro, irá atribuir maior importância ao *follow-up*, como é expresso na Figura 3.51.

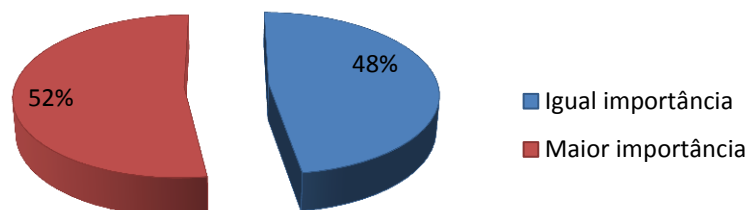


Figura 3.51. Importância a atribuir ao *follow-up* no futuro.

Apurou-se que cerca de 47% dos inquiridos do gênero feminino considera que, no futuro, irá atribuir maior importância ao *follow-up*, enquanto 56% dos inquiridos do sexo masculino teve a mesma consideração (Figura 3.52.).

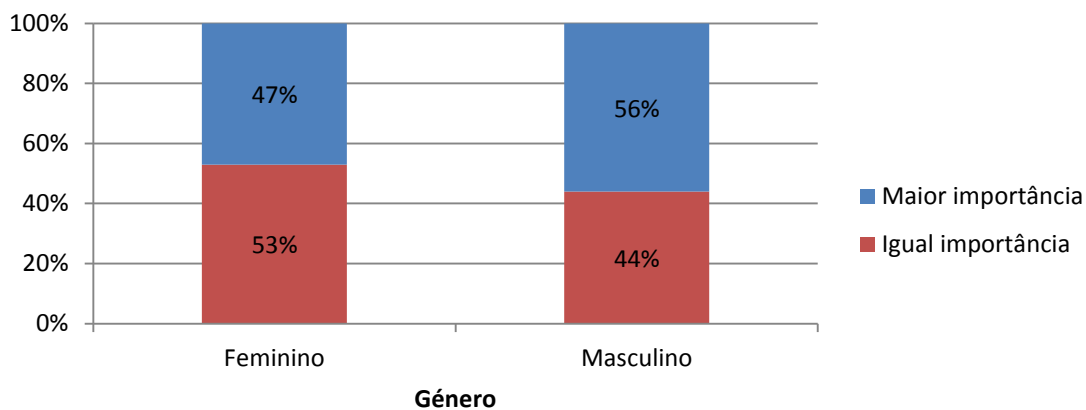


Figura 3.52. Relação entre a importância a atribuir ao *follow-up* no futuro e o gênero do inquirido.

Cerca de 58% dos inquiridos que trabalham numa organização do setor privado, considera que, no futuro, irá atribuir maior importância ao *follow-up* (Figura 3.53.). Quanto aos indivíduos que trabalham em organizações do setor público, apenas cerca de 38% considera o mesmo. Todos os indivíduos que trabalham no SEE ou em IP consideram que irão atribuir maior importância ao *follow-up*.

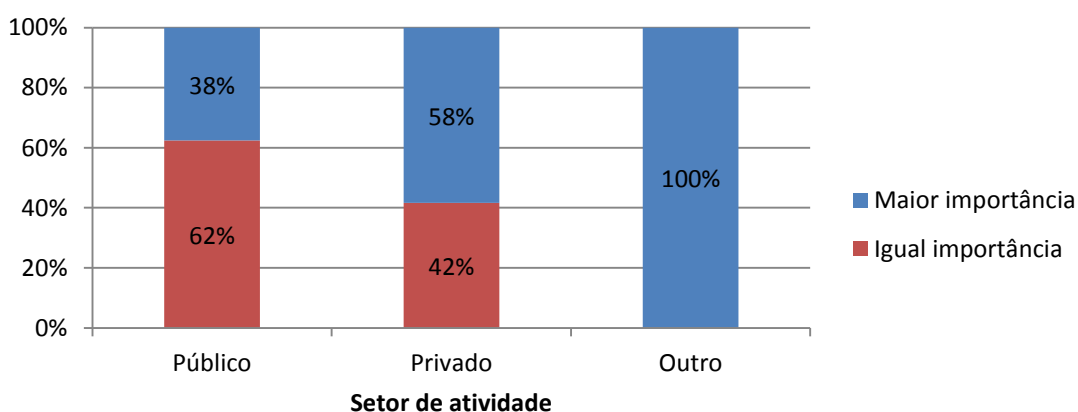


Figura 3.53. Relação entre a importância a atribuir ao *follow-up* no futuro e o setor de atividade da organização.

Curiosamente, nas organizações onde existe carta / estatuto de AI, cerca de 57% dos inquiridos irá atribuir maior importância ao *follow-up* no futuro; já nas organizações em que a carta / estatuto não existe, apenas aproximadamente 29% dos inquiridos irá ter essa consideração (Figura 3.54.).

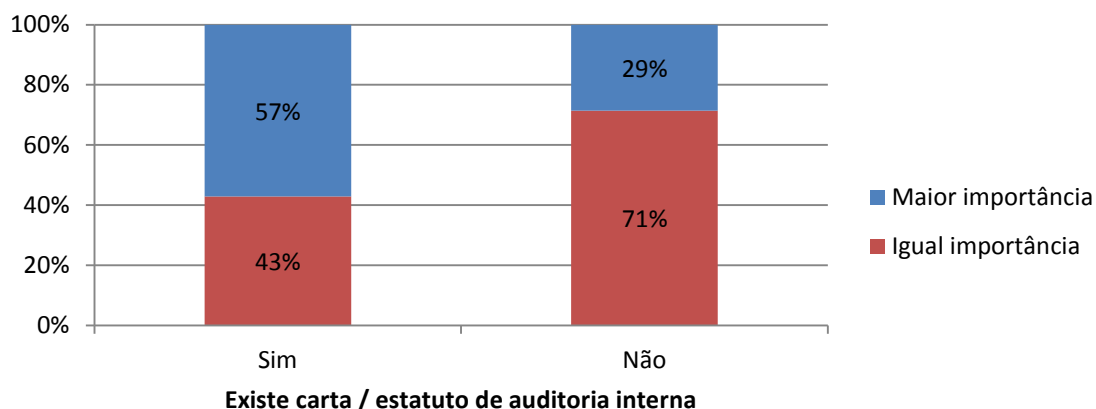


Figura 3.54. Relação entre a importância a atribuir ao *follow-up* no futuro e a existência de carta / estatuto de AI na organização.

À semelhança da carta / estatuto de AI, também nas organizações onde existe manual de AI, a consideração a atribuir ao *follow-up* no futuro será maior para a maioria dos inquiridos (cerca de 59%). Nas organizações onde não existe manual, apenas aproximadamente 38% dos inquiridos irá ter essa consideração (Figura 3.55.).

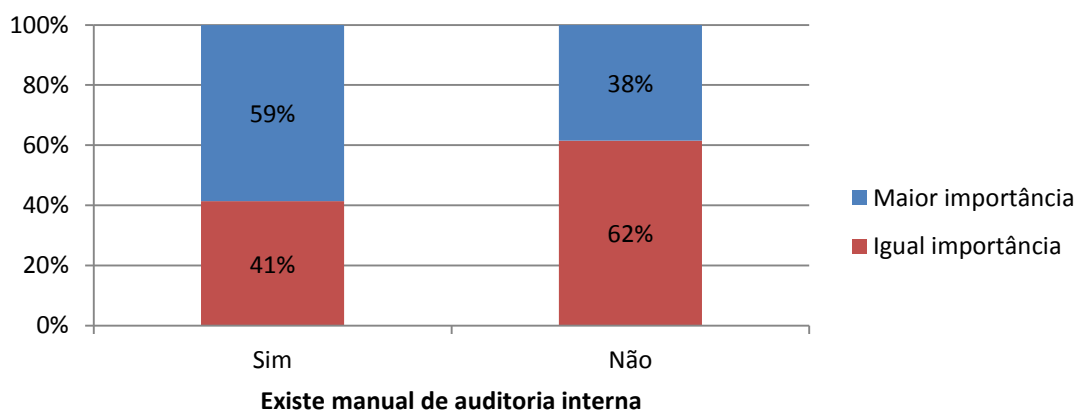


Figura 3.55. Relação entre a importância a atribuir ao *follow-up* no futuro e a existência de manual de AI.

À exceção do caso dos inquiridos que afirmam que o tempo médio entre a entrega do relatório final e a realização do respetivo *follow-up* é inferior a 1 mês, e que consideraram atribuir igual importância ao mesmo, os restantes encontram-se divididos entre duas categorias, sendo que: dos inquiridos que indicam que o tempo médio varia entre 1 mês e 6 meses, entre 70% e cerca de 71% considera que irá atribuir maior importância ao *follow-up*; no entanto, dos inquiridos que indicam que o tempo médio varia entre 7 meses e 12 meses, apenas 40% considera que irá atribuir maior importância ao *follow-up*; e dos inquiridos que indicam que o tempo médio é superior a 12 meses, apenas aproximadamente 17% afirma que irá atribuir maior importância ao *follow-up* no futuro (Figura 3.56.).

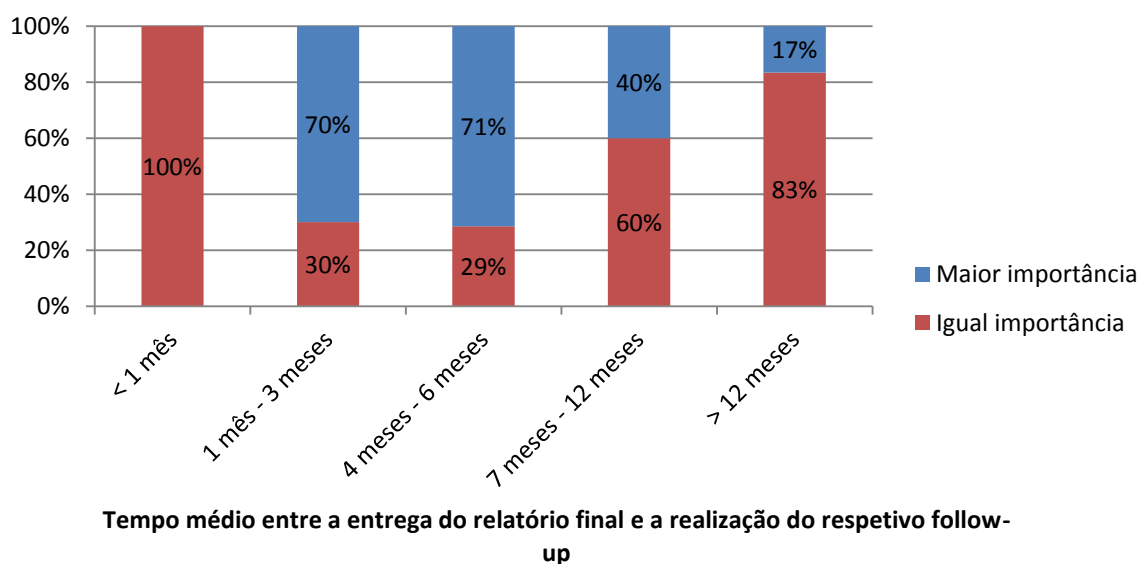


Figura 3.56. Relação entre a importância a atribuir ao *follow-up* no futuro e o tempo médio entre a entrega do relatório final e a realização do respetivo *follow-up*.

3.3.4. Limitações e dificuldades do estudo

Como foi referido anteriormente, o fato de aos auditores internos, a exercer funções em Portugal, não ser exigida a inscrição numa ordem ou equivalente, ou mesmo no IPAI, dificulta: em primeiro lugar, aferir o número real de auditores internos a desempenhar funções em Portugal; e em segundo lugar, obter o contacto dos mesmos, de forma a poder efetuar um estudo tendo por base as técnicas de amostragem aplicáveis, que proporcionariam um resultado mais interessante e a possibilidade de inferir para o universo, com um grau de confiança adequado, as conclusões obtidas.

Por outro lado, a obtenção de respostas através de inquéritos, por ser uma ferramenta amplamente utilizada na elaboração de dissertações, continua a ser uma dificuldade, muito pela falta de tempo e disponibilidade dos possíveis inquiridos, bem como da repetição de temas que frequentemente levam à solicitação de preenchimento de inquéritos, embora as perguntas possam ser semelhantes a outros já realizados.

4. CONCLUSÕES

- **Conclusões gerais**

O *follow-up*, por ser uma etapa muito importante do trabalho de AI, não deve ser ignorada, pois só assim é possível determinar o valor que o seu trabalho contribui para a organização.

Com a realização desta dissertação esperava-se comprovar que a utilização do *follow-up* é prática corrente do trabalho dos auditores internos, contribuindo efetivamente para a monitorização das ações de implementação das recomendações.

Para tal, foi efetuada uma revisão da literatura sobre este tema, abordando inicialmente aspetos gerais sobre AI, desenvolvendo a temática dos seus relatórios, com maior ênfase na parte das recomendações, e por fim abordou-se o tema sobre monitorização e o *follow-up* em AI.

Posteriormente, foi efetuado um levantamento do estado atual da sua utilização, em Portugal, que permita identificar a importância que é atribuída ao *follow-up*, bem como se no futuro essa importância será mantida, minorada ou majorada.

Foram recolhidas 2 categorias de dados (características do inquirido e da organização onde trabalha, e informações sobre o trabalho de AI), de forma a permitir uma análise tanto de frequências, como de cruzamento entre variáveis.

A amostra recolhida é caracterizada por ser representativa das várias variáveis apresentadas, ou seja, verificou-se um equilíbrio no que diz respeito ao género, idade, habilitações escolares e experiência dos inquiridos. Também no que diz respeito à organização para a qual trabalham, foi possível cobrir entidades de vários setores e ramos de atividade, tanto de organizações com menos de 200 colaboradores, até algumas com mais de 20.000, cobrindo todos os intervalos intermédios; e no que diz respeito à AI, foi possível analisar departamentos mais antigos e mais recentes, com um número tanto diminuto como mais extenso de auditores internos.

O estudo realizado permitiu alcançar os objetivos iniciais, passando a evidenciar as principais conclusões, em conjunto com a opinião de vários autores referidos na revisão bibliográfica.

Um dos pontos principais diz respeito à existência de um estatuto / carta de AI na organização, e se esta faz referência à responsabilidade da AI realizar o *follow-up*. Esta

existência e referência são exigidas pelo IIA nas suas Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna, tendo-se constatado que a maioria (cerca de 69%) das organizações dispõe de um estatuto que faz referência à responsabilidade da AI efetuar o *follow-up* (análise conjunta das Figuras 3.23. e 3.25.). No entanto, cerca de 31% não dispõe do referido estatuto ou, caso disponha, este não faz referência a essa responsabilidade.

No que diz respeito ao manual de AI, Pinheiro (2010) considera que, para além da existência deste, é importante que contenha referência à responsabilidade pela realização do *follow-up*. Do estudo realizado, foi possível determinar que a maioria das organizações (67%) dispõe desse manual e que ele faz referência à responsabilidade da AI realizar o *follow-up* (análise conjunta das Figuras 3.27. e 3.31.).

O IIA indica também nas suas normas a importância de ser elaborado um plano de ação para implementar as recomendações da AI; esta importância também foi referida por Pinheiro (2010) e Pickett (2007). A maioria dos inquiridos afirma que é indicado no relatório de auditoria ou no plano de ação o responsável (em cerca de 83%) pela implementação das recomendações (Figura 3.32.) e a data limite (em cerca de 69%) para a implementação (Figura 3.34.).

Todos os autores, e inclusive o IIA, referem a importância de ser efetuada a monitorização e o *follow-up* da implementação das recomendações. No entanto, foi possível aferir que apenas pouco mais de metade (54%) dos inquiridos afirma que faz *follow-up* para mais de 70% dos relatórios entregues (Figura 3.48.).

Os referidos autores fazem também alusão à importância da tempestividade na realização do *follow-up*. É importante que a AI, em conjunto com o auditado, avalie o tempo necessário para implementar as recomendações. A maioria (cerca de 62%) dos inquiridos afirma efetuar o *follow-up* até 6 meses depois da entrega do relatório final (Figura 3.45.).

No entanto, autores como Brink, Cashin e Witt (1973), Moeller (2005) e Pickett (2007) colocam em dúvida se o *follow-up* deve ser efetuado pela AI, por causa do papel de “polícia” que poderá desempenhar. Quando questionados sobre quem deverá efetuar o *follow-up*, cerca de 98% dos inquiridos afirma que a AI deve ser responsável pela sua realização (Figura 3.50.).

Uma das preocupações que levou a desenvolver este trabalho, foi o facto do *follow-up*, por ser uma ferramenta que exige mais tempo e recursos ao auditor, poder ficar esquecido ou ser constantemente adiado em detrimento da realização de trabalhos de auditoria. Era por

isso necessário, para além da análise descrita anteriormente, perceber a opinião que os auditores internos têm sobre o *follow-up*, perceber qual a importância que lhe atribuem. Todos os inquiridos consideraram que a realização do *follow-up* é “muito importante” ou “imprescindível”, sendo que a maioria (cerca de 62%) optou pela segunda (Figura 3.41.).

Por fim, este estudo pretendia também obter a opinião sobre a importância a atribuir ao *follow-up* no futuro. Segundo um estudo à escala global, realizado pela Thomson Reuters em março de 2013, que foi abordado anteriormente, a importância atribuída ao *follow-up* tem vindo a diminuir. No entanto, a maioria dos inquiridos (auditores internos em Portugal), cerca de 52%, consideraram que no futuro irão atribuir maior importância ao *follow-up* (Figura 3.51.).

Concluindo, foi possível verificar que o *follow-up* é e será ainda mais no futuro, uma parte importante do trabalho do auditor interno.

- **Sugestões para investigações futuras**

Considerando que possam existir outras variáveis, para além das apresentadas, que condicionem a decisão do auditor(a) interno(a) realizar o *follow-up*, fica em aberto essa análise, que poderá passar por considerar variáveis que não estejam tão dependentes do trabalho e das normas de auditoria, mas do meio envolvente, do tipo de relações funcionais dentro da organização, ou até da consideração que é dada ao trabalho do auditor, por parte dos órgãos de topo.

Uma sugestão, e uma vez que os dados recolhidos são tipo quantitativo, seria dar continuidade a este estudo numa ótica qualitativa, através da utilização de outras ferramentas de observação, como a entrevista, procurando encontrar o “porquê” dos resultados que foram obtidos.

Seria também interessante realizar um estudo semelhante, com o foco, não na AI, mas no auditado. Apesar de poderem existir algumas dificuldades para concretizar este objetivo, seria importante verificar se a visão e opinião que o cliente de AI tem sobre a eficácia e a tempestividade com que o *follow-up* é realizado na sua organização, bem como o valor acrescentado que trás para a mesma, coincide com a opinião dos auditores internos recolhida neste estudo.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AZEVEDO, Mário – **Teses, Relatórios e Trabalhos Escolares: Sugestões para Estruturação da Escrita**. 7ª ed. Lisboa: Universidade Católica, 2009. ISBN 978-972-54-0247-4.
- BAPTISTA DA COSTA, Carlos – **Auditoria Financeira – Teoria & Prática**. 9ª ed. Lisboa: Rei dos Livros, 2010. 92-95 pp. ISBN 978-989-8305-11-4.
- BELL, Judith – **Como Realizar um Projecto de Investigação**. Lisboa: Gradiva, 1997. 167-168 pp. ISBN 972-23-1290-1.
- BERNARDO E NETO – **Conceito de Auditoria – Auditoria Interna** [Em linha]. [Consult. 27 Jul. 2013]. Disponível em <http://www.bernardoeneto.com.br/auditoria.htm>
- BRINK, Victor Z.; CASHIN, James A.; WITT, Herbert – **Modern Internal Auditing: An Operational Approach**. 3ª ed. New York[etc]: John Wiley & Sons, 1973. ISBN 0-471-06524-2.
- CARVALHO, J. Eduardo – **Metodologia do Trabalho Científico: «Saber-Fazer» da Investigação para Dissertações e Teses**. 2ª ed. Lisboa: Escolar Editora, 2009. ISBN 978-972-592-244-6.
- DE KETELE, Jean-Marie; ROEGIERS, Xavier – **Metodologia da Recolha de Dados: Fundamentos dos Métodos de Observações, de Questionários, de Entrevistas e de Estudo de Documentos**. Lisboa: Instituto Piaget, 1999. ISBN 972-771-074-3.
- EDWARDS-FAULK, Pamela – **The Importance of Following Up**. *Revista Internal Auditor*. ISSN 0020-5745. LXIX:V (2012). 19-22.
- ESTRELA, Edite; SOARES, Maria Almira; LEITÃO, Maria José – **Saber Escrever uma Tese e Outros Textos: um Guia Completo para Apresentar Correctamente os seus Trabalhos e Outros Documentos**. 7ª ed. Lisboa: Dom Quixote, 2009. ISBN 978-972-20-3173-8.
- FLYNN, La Donna – **Follow-up Engagements** [Em linha]. [Consult. 2 Jun. 2013]. Disponível em <http://www.theiia.org/intAuditor/back-to-basics/2010/conduct-follow-up-engagements/follow-up-engagements/index.cfm?>

- GAO – **How to Get Action on Audit Recommendations**. [Em linha]. (Jul. 1991). [Consult. 3 Set. 2013]. Disponível em <http://www.gao.gov/special.pubs/p0921.pdf>
- HILL, Manuela Magalhães; HILL, Andrew – **Investigação por Questionário**. 2ªed. Lisboa: Sílabo, 2009. ISBN 978-972-618-273-3.
- IIA – **Definition of Internal Auditing – Portuguese Translation** [Em linha]. [Consult. 2 Set. 2013]. Disponível em <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>
- IIA – **Enquadramento Internacional de Práticas Profissionais de Auditoria Interna**. 2009. Tradução efetuada pelo IPAI.
- IIA – **How We Came To Be** [Em linha]. [Consult. 2 Set. 2013]. Disponível em <https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx>
- IIA – **Implementing the International Professional Practices Framework**. 3ª ed. Florida: IIA, 2009. 245-248 pp. ISBN 978-0-89413-676-4.
- IIA – **Práticas Recomendadas**. [Em linha]. (2009). [Consult. 4 Set. 2013]. Disponível em <https://na.theiia.org/standards-guidance/Member%20Documents/PA%2001-2009%20Portuguese.pdf>
- IIA – **The IIA’s Global Internal Audit Survey: A Component of the CBOK Study – Characteristics of an Internal Audit Activity – Report I** [Em linha]. (2010). [Consult. 28 Mai. 2013]. Disponível em http://www.theiia.org/bookstore/downloads/freetomembers/1704055_Global%20Internal%20Survey%20Report%20I%20Typeset%206%20PDFX1a2001%20No%20Crops%20Bleeds.pdf
- IPAI – **O IPAI – Introdução** [Em linha]. [Consult. 2 Set. 2013]. Disponível em <http://www.ipai.pt/gca/index.php?id=32>
- KEATING, Gerald – **The Art of the Follow-up**. *Revista Internal Auditor*. ISSN 0020-5745. LII:II (1995). 59-61.
- MAGALHÃES, Antonio de Deus F.; LUNKES, Irtes Cristina; MÜLLER, Aderbal Nicolas – **Auditoria das Organizações: Metodologias Alternativas ao Planeamento e à Operacionalização dos Métodos e das Técnicas**. São Paulo: Atlas, 2001. ISBN 85-224-2755-0.

- MARÇAL, Nelson; MARQUES, Fernando Luís – **Manual de Auditoria e Controlo Interno no Sector Público**. Lisboa: Edições Sílabo, 2011. 69-70 pp. ISBN: 978-972-618-623-6.
- MARÔCO, João – **Análise Estatística: com o SPSS Statistics**. 5ª ed. Pero Pinheiro: ReportNumber, 2011. ISBN 978-989-96763-2-9.
- MOELLER, Robert R. – **Brink's Modern Internal Auditing: a Common Body of Knowledge**. 7ª ed. New Jersey: John Wiley & Sons, 2009. ISBN 978-0-470-29303-4.
- MORAIS, Georgina; MARTINS, Isabel – **Auditoria Interna: Função e Processo**. 3.ª ed. Lisboa: Áreas, 2007. ISBN 978-989-8058-11-9.
- NC STATE UNIVERSITY – **Follow-up Process**. [Em linha]. [Consult. 4 Set. 2013]. Disponível em <http://internalaudit.ncsu.edu/processes/audit-processes/follow-up/>
- PEREIRA, Alexandre – **SPSS: Guia Prático de Utilização – Análise de Dados para Ciências Sociais e Psicologia**. 6ª ed. Lisboa: Sílabo, 2006. ISBN 972-618-425-8.
- PICKETT, K. H. Spencer – **The Essential Handbook of Internal Auditing**. West Sussex: John Wiley & Sons, 2007. ISBN 0-470-01316-8.
- PICKETT, K. H. Spencer – **The Internal Auditing Handbook**. 2.ª ed. New Jersey: John Wiley & Sons, 2007. ISBN 0-470-84863-4.
- PINHEIRO, Joaquim Leite – **Auditoria Interna: Auditoria Operacional - Manual Prático para Auditores Internos**. 2.ª ed. Lisboa: Rei dos Livros, 2010. ISBN 978-989-8305-07-7.
- QUIVY, Raymond; CAMPENHOUDT, Luc Van – **Manual de Investigação em Ciências Sociais**. 2ª ed. Lisboa: Gradiva, 1998. ISBN 972-662-275-1.
- REDING, Kurt F.; SOBEL, Paul J.; ANDERSON, Urton L.; HEAD, Michael J.; RAMAMOORTI, Sri; SALAMASICK, Mark; RIDDLE, Cris – **Auditoría Interna: Servicios de Aseguramiento y Consultoría**. Florida: IARF, 2009. 11-28 pp. ISBN 978-0-89413-644-3.
- SAWYER, Lawrence B.; DITTENHOFER, Mortimer A.; SCHEINER, James H. – **Sawyer's Internal Auditing – The Practice of Modern Internal Auditing**. 5ª ed. Florida: IIA, 2003. ISBN 0-89413-509-0.

THOMAS, Archie R. – **Essentials: An Internal Audit Operations Manual**. Florida: IARF, 2008. TOC-207-TOC-208 pp. ISBN 978-0-89413-616-0.

THOMSON REUTERS – **State of Internal Audit – Survey 2012** [Em linha]. (2012). [Consult. 20 Jun. 2013]. Disponível em <http://accelus.thomsonreuters.com/sites/default/files/W-310322.pdf>

THOMSON REUTERS – **State of Internal Audit – Survey 2013** [Em linha]. (2013). [Consult. 20 Jun. 2013]. Disponível em <http://accelus.thomsonreuters.com/sites/default/files/GRC00311.pdf>

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – **Um Pouco de História da Auditoria Interna** [Em linha]. [Consult. 26 Jul. 2013]. Disponível em [http://www.unb.br/administracao/auditoria_interna/artigos/um_pouco_de_historia_d a auditoria interna](http://www.unb.br/administracao/auditoria_interna/artigos/um_pouco_de_historia_da_auditoria_interna)

APÊNDICE A – Inquérito por questionário

Questionário

O presente questionário foi elaborado no âmbito da realização de uma dissertação de Mestrado em Auditoria no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL), cujo tema é “A Importância do Follow-Up na Auditoria Interna”, sob a orientação do Prof. Trindade Nunes.

Tem como objetivo obter um retrato atual da utilização do follow-up nas organizações, compreender a sua importância no decorrer do trabalho de auditoria, e identificar vantagens e riscos inerentes à sua realização.

O preenchimento do questionário demora menos de 5 minutos.

É garantido o anonimato e a confidencialidade da informação fornecida, que irá ser utilizada exclusivamente para a investigação académica a realizar.

Agradeço a divulgação do questionário a outros(as) profissionais (colegas, amigos, conhecidos, etc.) que desempenhem a função de Auditor(a) Interno(a).

A sua colaboração é fundamental para o sucesso deste trabalho. Relembro, a este respeito, o lema do IIA - “Progress Through Sharing”.

Grato pela colaboração,

André Madeira

Telemóvel: 964119621

Endereço de correio eletrónico: aadmadeira@gmail.com

*Obrigatório

Caracterização do respondente e da organização

1. **1. Qual é a sua idade? ***

Marcar apenas uma oval.

- < 30 anos
- 30 - 39 anos
- 40 - 50 anos
- > 50 anos

2. **2. Qual é o seu género? ***

Marcar apenas uma oval.

- Feminino
- Masculino

3. 3. Quais são as suas habilitações escolares? *

Marcar apenas uma oval.

- Bacharelato
- Licenciatura
- Mestrado
- Doutoramento
- Outra: _____

4. 4. Qual é a sua área de formação? *

5. 5. Qual é a sua experiência profissional? *

Considere toda a sua experiência profissional, incluindo em auditoria interna.

Marcar apenas uma oval.

- < 2 anos
- 2 - 5 anos
- 6 - 10 anos
- 11 - 15 anos
- 16 - 20 anos
- > 20 anos

6. 6. Há quantos anos exerce a função de auditor(a) interno(a)? *

Marcar apenas uma oval.

- < 2 anos
- 2 - 5 anos
- 6 - 10 anos
- 11 - 15 anos
- 16 - 20 anos
- > 20 anos

7. 7. Em que sector trabalha? *

Marcar apenas uma oval.

- Público
- Privado
- Outra: _____

8. Em que ramo de atividade se enquadra a sua organização? *

Marcar apenas uma oval.

- Agricultura, silvicultura e pesca
- Indústria
- Construção
- Transportes
- Comércio e distribuição
- Alojamento e restauração
- Comunicação
- Energia e água
- Serviços financeiros
- Administração pública
- Saúde
- Outra: _____

9. Quantas pessoas trabalham na sua organização? *

Marcar apenas uma oval.

- < 200 pessoas
- 200 - 500 pessoas
- 501 - 1.000 pessoas
- 1.001 - 2.000 pessoas
- 2.001 - 5.000 pessoas
- 5.001 - 10.000 pessoas
- 10.001 - 20.000 pessoas
- > 20.000 pessoas

10. Há quantos anos existe a atividade de auditoria interna na organização para a qual trabalha? *

Marcar apenas uma oval.

- < 2 anos
- 2 - 5 anos
- 6 - 10 anos
- 11 - 15 anos
- 16 - 20 anos
- > 20 anos

11. **11. Qual o número de colaboradores da auditoria interna? ***

Marcar apenas uma oval.

- < 3 colaboradores
 3 - 5 colaboradores
 6 - 10 colaboradores
 11 - 20 colaboradores
 > 20 colaboradores

O follow-up em auditoria interna

12. **12. Existe uma carta / estatuto de auditoria interna na organização para a qual trabalha? ***

Se a resposta for Não, passe para a pergunta 13.

Marcar apenas uma oval.

- Sim
 Não

13. **12.1. A carta / estatuto de auditoria interna faz referência à responsabilidade da auditoria interna efetuar o follow-up?**

Marcar apenas uma oval.

- Sim
 Não

14. **13. Existe um manual de auditoria interna na organização para a qual trabalha? ***

Se a resposta for Não, passe para a pergunta 14.

Marcar apenas uma oval.

- Sim
 Não

15. **13.1. O manual de auditoria interna faz referência à responsabilidade da auditoria interna efetuar o follow-up?**

Marcar apenas uma oval.

- Sim
 Não

16. **14. O relatório ou o plano de ação de cada trabalho identifica o responsável por cada recomendação a implementar? ***

Marcar apenas uma oval.

- Sim
 Não

17. **15. O relatório ou o plano de ação de cada trabalho define uma data limite para a implementação de cada recomendação? ***

Marcar apenas uma oval.

- Sim
 Não

18. **16. Qual a taxa de implementação das recomendações formuladas pela auditoria interna? ***

Marcar apenas uma oval.

- < 20%
- 20% - 50%
- 51% - 70%
- 71% - 90%
- > 90%

19. **17. Qual a importância que atribui à realização do follow-up? ***

Marcar apenas uma oval.

- Dispensável
- Pouco importante
- Muito importante
- Imprescindível

20. **18. Qual o tempo médio entre a entrega do relatório final e a realização do respectivo follow-up? ***

Marcar apenas uma oval.

- < 1 mês
- 1 mês - 3 meses
- 4 meses - 6 meses
- 7 meses - 12 meses
- > 12 meses

21. **19. Qual a percentagem de relatórios entregues para os quais são efetuados trabalhos de follow-up? ***

Marcar apenas uma oval.

- < 20%
- 20% - 50%
- 51% - 70%
- 71% - 90%
- > 90%

22. **20. Quem deve ser responsável pela realização do follow-up? ***

Marcar apenas uma oval.

- Auditoria interna
- Outra unidade orgânica independente
- Outra: _____

23. **21. No futuro, qual a importância que espera atribuir ao follow-up? ***

Marcar apenas uma oval.

- Menor importância
- Igual importância
- Maior importância

(Opcional)

24. **Como agradecimento, e se desejar receber feedback ao preenchimento do inquérito, assinale as opções abaixo que pretender e indique o seu endereço de correio eletrónico:**

Marcar tudo o que for aplicável.

- Cópia personalizada da análise dos dados recolhidos e respetivas conclusões
- Cópia integral da versão final da dissertação

25. **Endereço de correio eletrónico:**

Com tecnologia



APÊNDICE B – Quadro com respostas ao questionário

		Número da pergunta							
		1	2	3	4	5	6	7	8
1	40 - 50 anos	Masculino	Licenciatura		Informática e Gestão	16 - 20 anos	11 - 15 anos	Privado	Comércio e distribuição
2	30 - 39 anos	Feminino	Licenciatura		direito	11 - 15 anos	2 - 5 anos	Publico	Administração pública
3	40 - 50 anos	Masculino	Licenciatura		Direito	> 20 anos	2 - 5 anos	Privado	Comunicação
4	40 - 50 anos	Masculino	Licenciatura		gestão e eng. civil	16 - 20 anos	6 - 10 anos	Publico	Transportes
5	30 - 39 anos	Masculino	Licenciatura		Gestão Financeira	11 - 15 anos	11 - 15 anos	Privado	Construção
6	40 - 50 anos	Masculino	Licenciatura		Contabilidade - auditoria	16 - 20 anos	11 - 15 anos	Privado	Serviços financeiros
7	> 50 anos	Feminino	Licenciatura		Economia	> 20 anos	2 - 5 anos	Publico	Saude
8	40 - 50 anos	Masculino	Licenciatura		Social	11 - 15 anos	6 - 10 anos	Publico	Administração pública
9	30 - 39 anos	Feminino	Mestrado		Gestão	6 - 10 anos	6 - 10 anos	Publico	Administração pública
10	40 - 50 anos	Feminino	Licenciatura		Gestão	16 - 20 anos	2 - 5 anos	Privado	Indústria
11	40 - 50 anos	Feminino	Mestrado		economia	> 20 anos	16 - 20 anos	Publico	Transportes
12	< 30 anos	Feminino	Licenciatura		Gestão Hotelaria	2 - 5 anos	2 - 5 anos	Privado	Saude
13	< 30 anos	Masculino	Pós Graduação em Administração Hospitalar		Gestão	11 - 15 anos	2 - 5 anos	Publico	Saude
14	> 50 anos	Masculino	Mestrado		Contabilidade	11 - 15 anos	6 - 10 anos	Publico	Administração pública
15	40 - 50 anos	Masculino	Licenciatura		Contabilidade e Administração	> 20 anos	11 - 15 anos	Publico	Serviços financeiros
16	30 - 39 anos	Masculino	Licenciatura		Economia	11 - 15 anos	11 - 15 anos	Privado	Fornecimento de comida
17	40 - 50 anos	Feminino	Licenciatura		Organização e Gestão	> 20 anos	6 - 10 anos	Privado	Transportes
18	< 30 anos	Feminino	Licenciatura		Gestão	2 - 5 anos	2 - 5 anos	Privado	Serviços financeiros
19	> 50 anos	Masculino	Licenciatura		Auditoria	> 20 anos	11 - 15 anos	Publico	Administração pública
20	40 - 50 anos	Feminino	Pós graduada		Direito	11 - 15 anos	11 - 15 anos	Publico	Administração pública
21	40 - 50 anos	Feminino	Licenciatura		Finanças	> 20 anos	2 - 5 anos	Publico	Administração pública
22	30 - 39 anos	Masculino	Mestrado		Economia	6 - 10 anos	6 - 10 anos	3 sector	Economia social
23	30 - 39 anos	Masculino	Mestrado		Finanças	11 - 15 anos	11 - 15 anos	Privado	Serviços financeiros
24	40 - 50 anos	Masculino	Bacharelato		Contabilidade	16 - 20 anos	2 - 5 anos	Privado	Indústria
25	> 50 anos	Masculino	Mestrado		Economia, Auditoria	16 - 20 anos	16 - 20 anos	Privado	Comunicação
26	30 - 39 anos	Masculino	Licenciatura		Gestão de Empresas	11 - 15 anos	6 - 10 anos	Privado	Serviços financeiros
27	30 - 39 anos	Masculino	Mestrado		Gestão/Finanças	6 - 10 anos	< 2 anos	Privado	Serviços financeiros
28	30 - 39 anos	Masculino	Mestrado		Contabilidade	6 - 10 anos	6 - 10 anos	Privado	Comércio e distribuição
29	> 50 anos	Feminino	Licenciatura		Direito	> 20 anos	2 - 5 anos	Publico	Administração pública
30	30 - 39 anos	Masculino	Licenciatura		Gestão de Empresas	16 - 20 anos	6 - 10 anos	Privado	Serviços financeiros
31	40 - 50 anos	Masculino	Mestrado		Informatica	> 20 anos	11 - 15 anos	Privado	Serviços financeiros
32	40 - 50 anos	Feminino	Mestrado		Gestão	> 20 anos	16 - 20 anos	Privado	Indústria
33	30 - 39 anos	Feminino	Licenciatura		Contabilidade e Auditoria	6 - 10 anos	6 - 10 anos	SEE - Sector Empresarial do Estado	Energia e água
34	> 50 anos	Masculino	Mestrado		Contabilidade e Economia	> 20 anos	> 20 anos	Privado	Indústria
35	30 - 39 anos	Masculino	Licenciatura		Engenharia	> 20 anos	6 - 10 anos	Privado	Transportes
36	40 - 50 anos	Feminino	Licenciatura		Economia, Auditoria e Controlo de Gestão	> 20 anos	6 - 10 anos	Publico	Saude
37	30 - 39 anos	Masculino	Licenciatura		GESTÃO	11 - 15 anos	6 - 10 anos	Privado	Construção
38	40 - 50 anos	Masculino	Bacharelato		Contabilidade	> 20 anos	6 - 10 anos	Privado	Serviços financeiros
39	40 - 50 anos	Feminino	Licenciatura		Organização e Gestão de Empresas	16 - 20 anos	2 - 5 anos	Privado	Energia e água
40	40 - 50 anos	Feminino	Mestrado		gestão	11 - 15 anos	11 - 15 anos	Publico	Administração pública
41	40 - 50 anos	Masculino	Licenciatura		Gestão	> 20 anos	> 20 anos	Privado	Serviços financeiros
42	> 50 anos	Feminino	Pós graduação em Qualidade		Recursos Humanos	> 20 anos	< 2 anos	Publico	Saude

Número da resposta

Número da resposta	Número da pergunta																
	9	10	11	12	12.1	13	13.1	14	15	16	17	18	19	20	21		
1	> 20.000 pessoas	16 - 20 anos	> 20 colaboradores	Sim	Sim	Não	Não	Sim	Sim	> 90%	Imprecisível	7 meses - 12 meses	> 90%	Auditoria interna	Igual importância		
2	5.001 - 10.000 pessoas	11 - 15 anos	> 20 colaboradores	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	71% - 90%	Muito importante	> 12 meses	51% - 70%	Auditoria interna	Igual importância		
3	1.001 - 2.000 pessoas	2 - 5 anos	< 3 colaboradores	Sim	Não	Não	Sim	Sim	Não	20% - 50%	Muito importante	4 meses - 6 meses	> 90%	Auditoria interna	Maior importância		
4	1.001 - 2.000 pessoas	> 20 anos	6 - 10 colaboradores	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	> 90%	Imprecisível	7 meses - 12 meses	> 90%	Auditoria interna	Igual importância		
5	1.001 - 2.000 pessoas	6 - 10 anos	6 - 10 colaboradores	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	20% - 50%	Imprecisível	7 meses - 12 meses	71% - 90%	Auditoria interna	Maior importância		
6	501 - 1.000 pessoas	16 - 20 anos	3 - 5 colaboradores	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	51% - 70%	Imprecisível	4 meses - 6 meses	51% - 70%	Auditoria interna	Igual importância		
7	1.001 - 2.000 pessoas	2 - 5 anos	< 3 colaboradores	Não	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	20% - 50%	Imprecisível	1 mês - 3 meses	20% - 50%	Auditoria interna	Maior importância		
8	5.001 - 10.000 pessoas	11 - 15 anos	11 - 20 colaboradores	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	71% - 90%	Imprecisível	> 12 meses	20% - 50%	Auditoria interna	Igual importância		
9	10.001 - 20.000 pessoas	6 - 10 anos	11 - 20 colaboradores	Não	Sim	Não	Sim	Sim	Não	20% - 50%	Muito importante	> 12 meses	51% - 70%	Auditoria interna	Igual importância		
10	1.001 - 2.000 pessoas	6 - 10 anos	< 3 colaboradores	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	71% - 90%	Imprecisível	1 mês - 3 meses	> 90%	Auditoria interna	Maior importância		
11	2.001 - 5.000 pessoas	> 20 anos	11 - 20 colaboradores	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	20% - 50%	Muito importante	1 mês - 3 meses	> 90%	Auditoria interna	Maior importância		
12	< 200 pessoas	2 - 5 anos	< 3 colaboradores	Não	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	71% - 90%	Imprecisível	1 mês - 3 meses	< 20%	Auditoria interna	Igual importância		
13	1.001 - 2.000 pessoas	6 - 10 anos	< 3 colaboradores	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Não	51% - 70%	Muito importante	7 meses - 12 meses	71% - 90%	Auditoria interna	Maior importância		
14	2.001 - 5.000 pessoas	6 - 10 anos	3 - 5 colaboradores	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	71% - 90%	Imprecisível	1 mês - 3 meses	51% - 70%	Controladoria Interna	Maior importância		
15	200 - 500 pessoas	11 - 15 anos	3 - 5 colaboradores	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	20% - 50%	Imprecisível	4 meses - 6 meses	> 90%	Auditoria interna	Maior importância		
16	> 20.000 pessoas	6 - 10 anos	11 - 20 colaboradores	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	71% - 90%	Imprecisível	4 meses - 6 meses	> 90%	Auditoria interna	Maior importância		
17	10.001 - 20.000 pessoas	> 20 anos	> 20 colaboradores	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	71% - 90%	Imprecisível	> 12 meses	71% - 90%	Auditoria interna	Maior importância		
18	< 200 pessoas	2 - 5 anos	6 - 10 colaboradores	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	71% - 90%	Imprecisível	1 mês - 3 meses	> 90%	Auditoria interna	Maior importância		
19	501 - 1.000 pessoas	> 20 anos	11 - 20 colaboradores	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	71% - 90%	Imprecisível	4 meses - 6 meses	51% - 70%	Auditoria interna	Igual importância		
20	5.001 - 10.000 pessoas	16 - 20 anos	11 - 20 colaboradores	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	< 20%	Imprecisível	7 meses - 12 meses	71% - 90%	Auditoria interna	Igual importância		
21	< 200 pessoas	> 20 anos	> 20 colaboradores	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	71% - 90%	Muito importante	1 mês - 3 meses	71% - 90%	Auditoria interna	Igual importância		
22	5.001 - 10.000 pessoas	11 - 15 anos	6 - 10 colaboradores	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	51% - 70%	Imprecisível	4 meses - 6 meses	20% - 50%	Auditoria interna	Maior importância		
23	501 - 1.000 pessoas	< 2 anos	3 - 5 colaboradores	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	71% - 90%	Muito importante	7 meses - 12 meses	71% - 90%	Auditoria interna	Igual importância		
24	1.001 - 2.000 pessoas	11 - 15 anos	< 3 colaboradores	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	71% - 90%	Imprecisível	4 meses - 6 meses	> 90%	Auditoria interna	Maior importância		
25	5.001 - 10.000 pessoas	> 20 anos	> 20 colaboradores	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	71% - 90%	Imprecisível	4 meses - 6 meses	20% - 50%	Auditoria interna	Igual importância		
26	< 200 pessoas	> 20 anos	< 3 colaboradores	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Não	51% - 70%	Imprecisível	4 meses - 6 meses	51% - 70%	Auditoria interna	Maior importância		
27	200 - 500 pessoas	6 - 10 anos	3 - 5 colaboradores	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	> 90%	Muito importante	> 12 meses	< 20%	Auditoria interna	Igual importância		
28	2.001 - 5.000 pessoas	11 - 15 anos	3 - 5 colaboradores	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	71% - 90%	Muito importante	4 meses - 6 meses	< 20%	Auditoria interna	Maior importância		
29	200 - 500 pessoas	6 - 10 anos	3 - 5 colaboradores	Não	Sim	Não	Sim	Sim	Não	> 90%	Muito importante	7 meses - 12 meses	51% - 70%	Auditoria interna	Igual importância		
30	5.001 - 10.000 pessoas	16 - 20 anos	> 20 colaboradores	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	51% - 70%	Muito importante	4 meses - 6 meses	> 90%	Auditoria interna	Maior importância		
31	501 - 1.000 pessoas	11 - 15 anos	3 - 5 colaboradores	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	71% - 90%	Imprecisível	1 mês - 3 meses	> 90%	Auditoria interna	Igual importância		
32	200 - 500 pessoas	11 - 15 anos	< 3 colaboradores	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	71% - 90%	Imprecisível	4 meses - 6 meses	71% - 90%	Auditoria interna	Maior importância		
33	5.001 - 10.000 pessoas	11 - 15 anos	6 - 10 colaboradores	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	20% - 50%	Muito importante	7 meses - 12 meses	< 20%	Auditoria interna	Maior importância		
34	1.001 - 2.000 pessoas	11 - 15 anos	< 3 colaboradores	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	71% - 90%	Muito importante	4 meses - 6 meses	51% - 70%	Auditoria interna	Igual importância		
35	2.001 - 5.000 pessoas	11 - 15 anos	11 - 20 colaboradores	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	20% - 50%	Muito importante	4 meses - 6 meses	51% - 70%	Auditoria interna	Igual importância		
36	2.001 - 5.000 pessoas	6 - 10 anos	< 3 colaboradores	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	> 90%	Imprecisível	< 1 mês	> 90%	Auditoria interna	Igual importância		
37	5.001 - 10.000 pessoas	11 - 15 anos	3 - 5 colaboradores	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	71% - 90%	Imprecisível	< 1 mês	71% - 90%	Auditoria interna	Igual importância		
38	200 - 500 pessoas	6 - 10 anos	< 3 colaboradores	Sim	Não	Não	Sim	Sim	Sim	20% - 50%	Imprecisível	1 mês - 3 meses	20% - 50%	Auditoria interna	Maior importância		
39	501 - 1.000 pessoas	2 - 5 anos	3 - 5 colaboradores	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	51% - 70%	Imprecisível	> 12 meses	> 90%	Auditoria interna	Igual importância		
40	200 - 500 pessoas	11 - 15 anos	11 - 20 colaboradores	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	71% - 90%	Imprecisível	1 mês - 3 meses	> 90%	Auditoria interna	Maior importância		
41	200 - 500 pessoas	11 - 15 anos	11 - 20 colaboradores	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	20% - 50%	Muito importante	7 meses - 12 meses	51% - 70%	Auditoria interna	Maior importância		
42	2.001 - 5.000 pessoas	2 - 5 anos	< 3 colaboradores	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	20% - 50%	Imprecisível	7 meses - 12 meses	71% - 90%	Auditoria interna	Igual importância		

APÊNDICE C – Tabelas com os dados dos gráficos

1. Caracterização da amostra – dados dos respondentes

Tabela referente à Figura 3.1. Distribuição por idades

	Frequency	Percent	Cumulative Percent
< 30 anos	3	7,1	7,1
30 - 39 anos	13	31	38,1
40 - 50 anos	19	45,2	83,3
> 50 anos	7	16,7	100
Total	42	100	

Tabela referente à Figura 3.2. Distribuição por género

	Frequency	Percent	Cumulative Percent
Feminino	17	40,5	40,5
Masculino	25	59,5	100
Total	42	100	

Tabela referente à Figura 3.3. Relação entre o género e a idade

	Feminino	Masculino	Total
< 30 anos	2	1	3
30 - 39 anos	3	10	13
40 - 50 anos	9	10	19
> 50 anos	3	4	7
Total	17	25	42

Tabela referente à Figura 3.4. Distribuição por habilitações escolares

	Frequency	Percent	Cumulative Percent
Bacharelato	2	4,8	4,8
Licenciatura	25	59,5	64,3
Pós-graduação	3	7,1	71,4
Mestrado	12	28,6	100
Total	42	100	

Tabela referente à Figura 3.5. Distribuição por área de formação

	Frequency	Percent	Cumulative Percent
Direito	4	9,5	9,5
Engenharia	2	4,8	14,3
Gestão, Contabilidade, Economia, Finanças ou Auditoria	32	76,2	90,5
Informática	2	4,8	95,2
Recursos Humanos	1	2,4	97,6
Social	1	2,4	100
Total	42	100	

Tabela referente à Figura 3.6. Distribuição por experiência profissional

	Frequency	Percent	Cumulative Percent
2 - 5 anos	2	4,8	4,8
6 - 10 anos	5	11,9	16,7
11 - 15 anos	11	26,2	42,9
16 - 20 anos	8	19	61,9
> 20 anos	16	38,1	100
Total	42	100	

Tabela referente à Figura 3.7. Distribuição por experiência como auditor(a) interno(a)

	Frequency	Percent	Cumulative Percent
< 2 anos	2	4,8	4,8
2 - 5 anos	11	26,2	31
6 - 10 anos	14	33,3	64,3
11 - 15 anos	10	23,8	88,1
16 - 20 anos	3	7,1	95,2
> 20 anos	2	4,8	100
Total	42	100	

Tabela referente à Figura 3.8. Relação entre a experiência do inquirido como auditor(a) interno(a) e o seu género

	< 2 anos	2 - 5 anos	6 - 10 anos	11 - 15 anos	16 - 20 anos	> 20 anos	Total
Feminino	1	8	4	2	2	0	17
Masculino	1	3	10	8	1	2	25
Total	2	11	14	10	3	2	42

Tabela referente à Figura 3.9. Relação entre a experiência profissional do inquirido e a sua experiência como auditor(a) interno(a)

	< 2 anos	2 - 5 anos	6 - 10 anos	11 - 15 anos	16 - 20 anos	> 20 anos	Total
2 - 5 anos	0	2	0	0	0	0	2
6 - 10 anos	1	0	4	0	0	0	5
11 - 15 anos	0	2	4	5	0	0	11
16 - 20 anos	0	3	2	2	1	0	8
> 20 anos	1	4	4	3	2	2	16
Total	2	11	14	10	3	2	42

2. Caracterização da amostra – dados da organização

Tabela referente à Figura 3.10. Distribuição por setor de atividade da organização

	Frequency	Percent	Cumulative Percent
Público	16	38,1	38,1
Privado	24	57,1	95,2
Outro	2	4,8	100
Total	42	100	

Tabela referente à Figura 3.11. Relação entre o setor de atividade da organização e o género do inquirido

	Público	Privado	Outro	Total
Feminino	10	6	1	17
Masculino	6	18	1	25
Total	16	24	2	42

Tabela referente à Figura 3.12. Relação entre o setor de atividade da organização e a idade do inquirido

	Público	Privado	Outro	Total
< 30 anos	1	2	0	3
30 - 39 anos	2	9	2	13
40 - 50 anos	8	11	0	19
> 50 anos	5	2	0	7
Total	16	24	2	42

Tabela referente à Figura 3.13. Relação entre o setor de atividade da organização e as habilitações escolares do inquirido

	Público	Privado	Outro	Total
Bacharelato	0	2	0	2
Licenciatura	9	15	1	25
Pós-graduação	3	0	0	3
Mestrado	4	7	1	12
Total	16	24	2	42

Tabela referente à Figura 3.14. Relação entre o setor de atividade da organização e o tempo de experiência do inquirido como auditor(a) interno(a)

	Público	Privado	Outro	Total
< 2 anos	1	1	0	2
2 - 5 anos	5	6	0	11
6 - 10 anos	5	7	2	14
11 - 15 anos	4	6	0	10
16 - 20 anos	1	2	0	3
> 20 anos	0	2	0	2
Total	16	24	2	42

Tabela referente à Figura 3.15. Distribuição por ramo de atividade da organização

	Frequency	Percent	Cumulative Percent
Indústria	4	9,5	9,5
Construção	2	4,8	14,3
Transportes	4	9,5	23,8
Comércio e distribuição	3	7,1	31
Comunicação	2	4,8	35,7
Energia e água	2	4,8	40,5
Serviços financeiros	10	23,8	64,3
Administração pública	10	23,8	88,1
Saúde	5	11,9	100
Total	42	100	

Tabela referente à Figura 3.16. Distribuição por número de trabalhadores na organização

	Frequency	Percent	Cumulative Percent
< 200 pessoas	4	9,5	9,5
200 - 500 pessoas	7	16,7	26,2
501 - 1.000 pessoas	5	11,9	38,1
1.001 - 2.000 pessoas	8	19	57,1
2.001 - 5.000 pessoas	6	14,3	71,4
5.001 - 10.000 pessoas	8	19	90,5
10.001 - 20.000 pessoas	2	4,8	95,2
> 20.000 pessoas	2	4,8	100
Total	42	100	

Tabela referente à Figura 3.17. Distribuição por tempo de existência da atividade de AI na organização

	Frequency	Percent	Cumulative Percent
< 2 anos	1	2,4	2,4
2 - 5 anos	6	14,3	16,7
6 - 10 anos	10	23,8	40,5
11 - 15 anos	14	33,3	73,8
16 - 20 anos	4	9,5	83,3
> 20 anos	7	16,7	100
Total	42	100	

Tabela referente à Figura 3.18. Relação entre o tempo de existência da atividade de AI na organização e o setor de atividade

	< 2 anos	2 - 5 anos	6 - 10 anos	11 - 15 anos	16 - 20 anos	> 20 anos	Total
Público	0	2	5	4	1	4	16
Privado	1	4	5	8	3	3	24
Outro	0	0	0	2	0	0	2
Total	1	6	10	14	4	7	42

Tabela referente à Figura 3.19. Distribuição por número de colaboradores a trabalhar na AI

	Frequency	Percent	Cumulative Percent
< 3 colaboradores	12	28,6	28,6
3 - 5 colaboradores	10	23,8	52,4
6 - 10 colaboradores	5	11,9	64,3
11 - 20 colaboradores	9	21,4	85,7
> 20 colaboradores	6	14,3	100
Total	42	100	

Tabela referente à Figura 3.20. Relação entre o número de colaboradores na AI e o setor de atividade da organização

	< 3	3 - 5	6 - 10	11 - 20	> 20	Total
Público	4	3	1	6	2	16
Privado	8	7	2	3	4	24
Outro	0	0	2	0	0	2
Total	12	10	5	9	6	42

Tabela referente à Figura 3.21. Relação entre o número de colaboradores na AI e o número de trabalhadores da organização

	< 3	3 - 5	6 - 10	11 - 20	> 20	Total
< 200 pessoas	2	0	1	0	1	4
200 - 500 pessoas	2	3	0	2	0	7
501 - 1.000 pessoas	0	4	0	1	0	5
1.001 - 2.000 pessoas	6	0	2	0	0	8
2.001 - 5.000 pessoas	2	2	0	2	0	6
5.001 - 10.000 pessoas	0	1	2	2	3	8
10.001 - 20.000 pessoas	0	0	0	1	1	2
> 20.000 pessoas	0	0	0	1	1	2
Total	12	10	5	9	6	42

Tabela referente à Figura 3.22. Relação entre o número de colaboradores na AI e o tempo de existência da atividade de AI na organização

	< 3	3 - 5	6 - 10	11 - 20	> 20	Total
< 2 anos	0	1	0	0	0	1
2 - 5 anos	4	1	1	0	0	6
6 - 10 anos	4	3	1	2	0	10
11 - 15 anos	3	4	2	4	1	14
16 - 20 anos	0	1	0	1	2	4
> 20 anos	1	0	1	2	3	7
Total	12	10	5	9	6	42

3. Práticas de auditoria interna e opinião do inquirido

Tabela referente à Figura 3.23. Existência de carta / estatuto de AI

	Frequency	Percent	Cumulative Percent
Sim	35	83,3	83,3
Não	7	16,7	100
Total	42	100	

Tabela referente à Figura 3.24. Relação entre a existência de carta / estatuto de AI e o setor de atividade da organização

	Sim	Não	Total
Público	12	4	16
Privado	21	3	24
Outro	2	0	2
Total	35	7	42

Tabela referente à Figura 3.25. Referência, na carta / estatuto de AI, à responsabilidade da mesma efetuar o *follow-up*

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Sim	29	69	82,9	82,9
Não	6	14,3	17,1	100
Total	35	83,3	100	
Missing	7	16,7		
Total	42	100		

Tabela referente à Figura 3.26. Relação entre a referência, na carta / estatuto de AI, à responsabilidade da mesma efetuar o *follow-up*, e o setor de atividade da organização

	Sim	Não	Total
Público	11	1	12
Privado	16	5	21
Outro	2	0	2
Total	29	6	35

Quadro referente à Figura 3.27. Existência de manual de AI

	Frequency	Percent	Cumulative Percent
Sim	29	69	69
Não	13	31	100
Total	42	100	

Tabela referente à Figura 3.28. Relação entre a existência de manual de AI e o setor de atividade da organização

	Sim	Não	Total
Público	12	4	16
Privado	15	9	24
Outro	2	0	2
Total	29	13	42

Tabela referente à Figura 3.29. Relação entre a existência de manual de AI e o número de colaboradores na AI

	Sim	Não	Total
< 3	7	5	12
3 - 5	6	4	10
6 - 10	4	1	5
11 - 20	8	1	9
> 20	4	2	6
Total	29	13	42

Tabela referente à Figura 3.30. Relação entre a existência de manual de AI e a existência de carta / estatuto de AI

	Sim	Não	Total
Sim	26	9	35
Não	3	4	7
Total	29	13	42

Tabela referente à Figura 3.31. Referência, no manual de AI, à responsabilidade da mesma efetuar o *follow-up*

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Sim	28	66,7	96,6	96,6
Não	1	2,4	3,4	100
Total	29	69	100	
Missing	13	31		
Total	42	100		

Tabela referente à Figura 3.32. Identificação, no relatório ou plano de ação de cada trabalho, do responsável por cada recomendação a implementar

	Frequency	Percent	Cumulative Percent
Sim	35	83,3	83,3
Não	7	16,7	100
Total	42	100	

Tabela referente à Figura 3.33. Relação entre a existência de identificação, no relatório ou plano de ação, do responsável por cada recomendação a implementar e o setor de atividade

	Sim	Não	Total
Público	13	3	16
Privado	21	3	24
Outro	1	1	2
Total	35	7	42

Tabela referente à Figura 3.34. Indicação, no relatório ou plano de ação, da data limite para implementação das recomendações

	Frequency	Percent	Cumulative Percent
Sim	29	69	69
Não	13	31	100
Total	42	100	

Tabela referente à Figura 3.35. Relação entre a existência de indicação, no relatório ou plano de ação, da data limite para implementação das recomendações e o setor de atividade da organização

	Sim	Não	Total
Público	11	5	16
Privado	18	6	24
Outro	0	2	2
Total	29	13	42

Tabela referente à Figura 3.36. Relação entre a existência de indicação, no relatório ou plano de ação, da data limite para implementação das recomendações e a identificação, no mesmo, do seu responsável

	Sim	Não	Total
Sim	29	6	35
Não	0	7	7
Total	29	13	42

Tabela referente à Figura 3.37. Taxa de implementação das recomendações

	Frequency	Percent	Cumulative Percent
< 20%	1	2,4	2,4
20% - 50%	11	26,2	28,6
51% - 70%	6	14,3	42,9
71% - 90%	19	45,2	88,1
> 90%	5	11,9	100
Total	42	100	

Tabela referente à Figura 3.38. Relação entre a taxa de implementação das recomendações e o setor de atividade da organização

	< 20%	20% - 50%	51% - 70%	71% - 90%	> 90%	Total
Público	1	5	1	6	3	16
Privado	0	5	4	13	2	24
Outro	0	1	1	0	0	2
Total	1	11	6	19	5	42

Tabela referente à Figura 3.39. Relação entre a taxa de implementação das recomendações e a existência de identificação, no relatório ou plano de ação, do seu responsável

	< 20%	20% - 50%	51% - 70%	71% - 90%	> 90%	Total
Sim	1	7	4	19	4	35
Não	0	4	2	0	1	7
Total	1	11	6	19	5	42

Tabela referente à Figura 3.40. Relação entre a taxa de implementação das recomendações e a existência de indicação, no relatório ou plano de ação, da respectiva data limite

	< 20%	20% - 50%	51% - 70%	71% - 90%	> 90%	Total
Sim	1	5	2	18	3	29
Não	0	6	4	1	2	13
Total	1	11	6	19	5	42

Tabela referente à Figura 3.41. Importância atribuída à realização do *follow-up*

	Frequency	Percent	Cumulative Percent
Muito importante	16	38,1	38,1
Imprescindível	26	61,9	100
Total	42	100	

Tabela referente à Figura 3.42. Relação entre a importância atribuída à realização do *follow-up* e as habilitações escolares do inquirido

	Muito importante	Imprescindível	Total
Bacharelato	0	2	2
Licenciatura	8	17	25
Pós-graduação	1	2	3
Mestrado	7	5	12
Total	16	26	42

Tabela referente à Figura 3.43. Relação entre a importância atribuída à realização do *follow-up* e a existência de identificação, no relatório ou plano de ação, do responsável pela implementação das recomendações

	Muito importante	Imprescindível	Total
Sim	11	24	35
Não	5	2	7
Total	16	26	42

Tabela referente à Figura 3.44. Relação entre a importância atribuída à realização do *follow-up* e a existência de indicação, no relatório ou plano de ação, da data limite para implementação das recomendações

	Muito importante	Imprescindível	Total
Sim	8	21	29
Não	8	5	13
Total	16	26	42

Tabela referente à Figura 3.45. Tempo médio entre a entrega do relatório final e a realização do respetivo *follow-up*

	Frequency	Percent	Cumulative Percent
< 1 mês	2	4,8	4,8
1 mês - 3 meses	10	23,8	28,6
4 meses - 6 meses	14	33,3	61,9
7 meses - 12 meses	10	23,8	85,7
> 12 meses	6	14,3	100
Total	42	100	

Tabela referente à Figura 3.46. Relação entre o tempo médio entre a entrega do relatório final e a realização do respectivo *follow-up* e o setor de atividade da organização

	< 1 mês	1 mês - 3 meses	4 meses - 6 meses	7 meses - 12 meses	> 12 meses	Total
Público	1	5	2	5	3	16
Privado	1	5	11	4	3	24
Outro	0	0	1	1	0	2
Total	2	10	14	10	6	42

Tabela referente à Figura 3.47. Relação entre o tempo médio entre a entrega do relatório final e a realização do respectivo *follow-up* e a importância que o inquirido atribui à sua realização

	< 1 mês	1 mês - 3 meses	4 meses - 6 meses	7 meses - 12 meses	> 12 meses	Total
Muito importante	0	2	6	5	3	16
Imprescindível	2	8	8	5	3	26
Total	2	10	14	10	6	42

Tabela referente à Figura 3.48. Percentagem de relatórios entregues para os quais foi efetuado *follow-up*

	Frequency	Percent	Cumulative Percent
< 20%	4	9,5	9,5
20% - 50%	5	11,9	21,4
51% - 70%	10	23,8	45,2
71% - 90%	9	21,4	66,7
> 90%	14	33,3	100
Total	42	100	

Tabela referente à Figura 3.49. Relação entre a percentagem de relatórios entregues para os quais foi efetuado *follow-up* e a existência de carta / estatuto de AI na organização

	< 20%	20% - 50%	51% - 70%	71% - 90%	> 90%	Total
Sim	2	4	8	9	12	35
Não	2	1	2	0	2	7
Total	4	5	10	9	14	42

Tabela referente à Figura 3.50. Responsável pela realização do *follow-up*

	Frequency	Percent	Cumulative Percent
Auditoria interna	41	97,6	97,6
Controlo interno	1	2,4	100
Total	42	100	

Tabela referente à Figura 3.51. Importância a atribuir ao *follow-up* no futuro

	Frequency	Percent	Cumulative Percent
Igual importância	20	47,6	47,6
Maior importância	22	52,4	100
Total	42	100	

Tabela referente à Figura 3.52. Relação entre a importância a atribuir ao *follow-up* no futuro e o gênero do inquirido

	Igual importância	Maior importância	Total
Feminino	9	8	17
Masculino	11	14	25
Total	20	22	42

Tabela referente à Figura 3.53. Relação entre a importância a atribuir ao *follow-up* no futuro e o setor de atividade da organização

	Igual importância	Maior importância	Total
Público	10	6	16
Privado	10	14	24
Outro	0	2	2
Total	20	22	42

Tabela referente à Figura 3.54. Relação entre a importância a atribuir ao *follow-up* no futuro e a existência de carta / estatuto de AI na organização

	Igual importância	Maior importância	Total
Sim	15	20	35
Não	5	2	7
Total	20	22	42

Tabela referente à Figura 3.55. Relação entre a importância a atribuir ao *follow-up* no futuro e a existência de manual de AI

	Igual importância	Maior importância	Total
Sim	12	17	29
Não	8	5	13
Total	20	22	42

Tabela referente à Figura 3.56. Relação entre a importância a atribuir ao *follow-up* no futuro e o tempo médio entre a entrega do relatório final e a realização do respectivo *follow-*

up

	Igual importância	Maior importância	Total
< 1 mês	2	0	2
1 mês - 3 meses	3	7	10
4 meses - 6 meses	4	10	14
7 meses - 12 meses	6	4	10
> 12 meses	5	1	6
Total	20	22	42