

COMO EMERGE A AUDITORIA INTERNA NAS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS, EM PORTUGAL

M. Georgina da Costa Tamborino Morais,
(gcmorais@netcabo.pt)
ISCAC – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra - Portugal

RESUMO

A auditoria interna é um recurso cuja função básica é o apoio à gestão e a toda a organização, com crescente responsabilidade social, através de uma condução sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gestão de risco, controlo e *governance*.

As pequenas e médias empresas, são determinantes na economia do país e a certificação da qualidade permite-lhes estabelecerem vantagens competitivas no mercado globalizado.

A certificação da qualidade permite às empresas estabelecerem vantagens competitivas, necessitando de recursos adaptáveis, flexíveis, pro-activos, antecipativos, e competências adequadas.

A auditoria interna é um requisito básico das normas da qualidade ISO¹ com objectivo de supervisão do sistema da qualidade, que por si só é um sistema de controlo interno. Compete aos auditores internos avaliar o sistema de controlo interno com base no modelo do *Internal control-Integrated Framework*. O COSO² conclui que especialmente as PME's são as que mais necessitam de orientação no momento de avaliar e melhorar o seu sistema de controlo interno. Assim, constata-se um crescimento exponencial da auditoria interna, pelo significativo aumento de PME's certificadas, confirmado pela análise comparativa entre as 1500 maiores PME e as empresas certificadas, em Portugal.

Palavras-chave: Auditoria interna, PME, *internal control Integrated Framework*, Certificação da qualidade

¹ – International Standards Organization - Organização Internacional com domínio para as normas da certificação da qualidade, das quais se destacam as ISO9000:2000 e as ISO14000

² COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

ABSTRACT

The internal auditing is a resource whose basic function is to support management and all organization, with an increasing social responsibility, through a systematic and disciplined conduction to evaluate and improve the effectiveness of risk management processes, control and governance.

Small and average companies are determinant in a country's economy and the certification of quality allows them to establish competitive advantages in the globalization market.

The certification of quality is a tool that allows companies to establish competitive advantages, requiring adaptable and flexible resources, pro-active and anticipants, with suitable capabilities.

The internal auditing is the basic requirement of the ISO quality norms with the purpose of supervising the quality system which is a internal control system in the scope of quality. The internal auditors must evaluate the internal control system on the basis of internal control- Integrated Framework model. The COSO report concludes that: the PME's are the ones that most need orientation when it comes to evaluate and improve the internal control system. Therefore, an exponential growth of the internal auditing is evidenced by a significant increase of companies certified for quality, confirmed by the comparative analysis between the 1500 PME's greatest with a certified companies, in Portugal.

Keywords: Internal auditing, PME, Internal control- Integrated framework, Certification of the quality

0 - INTRODUÇÃO

A auditoria interna, é o recurso abordado no presente artigo, de apoio à gestão, no momento em que esta tem de tomar as suas decisões, planeadas ou não, quer sejam grandes ou pequenas e médias empresas necessitando de ajuda na condução da gestão de modo a estabelecerem vantagens competitivas num mercado globalizado.

Nas grandes organizações a auditoria interna é por excelência uma actividade imprescindível e que poderá incorporar equipas de auditores multidisciplinares. Nas PME's em que a relação custo benefício é determinante, a auditoria interna é na maioria das vezes dispensada. No entanto, as PME's para subsistirem no mercado globalizado buscam a qualidade como vantagem competitiva, em que a certificação pelas normas ISO são cada vez mais procuradas. Os requisitos das referidas normas obrigam a que as empresas possuam uma supervisão do desempenho do sistema da gestão da qualidade a efectuar pelos auditores internos avaliando se o sistema está a funcionar de acordo com o estabelecido, se está operacional se irá conduzir à concretização dos objectivos definidos.

O auditor interno deve desenvolver o seu trabalho com base no modelo do COSO que apresenta uma forte correlação com o sistema da gestão da qualidade e as suas componentes com os requisitos das normas de certificação. Este modelo destaca a adaptação do sistema às PME's e a necessidade que estas têm criar sistemas flexíveis e adaptáveis à sua dimensão. No trabalho a desenvolver pelos auditores internos deverão efectuar-lo segundo o modelo do *internal control integrated framework*. As alterações introduzidas na função de auditoria interna referem que o importante é que a mesma acrescente valor às organizações quer sejam grandes ou pequenas e através das normas para o exercício da profissão apresentam orientações e senilização para as auditorias às PME's.

Em Portugal, através da análise efectuada à evolução das empresas certificadas no contexto de PME, é bastante significativo o seu crescimento, sobretudo no sector industrial.

1- ENQUADRAMENTO DA AUDITORIA INTERNA NA GESTÃO

A auditoria interna é uma função ao serviço da gestão e de apoio a toda a organização, com uma crescente responsabilidade social, sensível ao risco do negócio procurando sistematicamente avaliar a eficácia dos processos de gestão de risco, controlos mais adequados para os minimizar e processos de *governance*.

Foi a partir da definição apresentada por Sawyer (1988), que muitos auditores começaram a encarar a sua profissão como uma parceira da gestão, no sentido de ajudar a solucionar problemas, prevenir dificuldades e corrigir deficiências.

Chambers (1998) afirma que os melhores auditores internos são também os melhores gestores e Hammer, (1998), defende que os auditores internos podem ter um papel vital ajudando a gestão a traçar novos rumos de negócio, procurando o nível desejado de controlo, de forma mais eficiente, criando desafios para si próprios.

A organização da auditoria deverá ser entendida por todos como um recurso para toda a organização.

Moeller e Witt (1999) confirmam os autores anteriores e “Os auditores precisam de compreender os processos e teorias da gestão, como os gestores orientam os seus objectivos e como eles identificam e resolvem os problemas para atingir esses objectivos. Todos os auditores internos devem aprender a pensar igual aos gestores de modo a formar uma relação de parceria com eles. Devem estabelecer ligações de comunicação de forma a receber a informação que a gestão precisa e lhe interessa. Uma importante razão para compreender a teoria e prática da gestão deve-se ao facto dos auditores internos serem eles mesmos gestores.”

Barbier (1999), “A auditoria interna para constatar o passado, para acompanhar as mudanças em curso, e para antecipar os riscos futuros. Para perceber a realidade e suscitar a acção.”

A ligação entre auditores internos e gestores é a avaliação do risco e as suas consequências no alcance dos objectivos estratégicos estabelecidos, envolvidos no processo de negócio, supervisionando os controlos da organização. (...) O auditor é um verdadeiro *partner* da gestão

Morais (2001), Os auditores internos têm de ser pro-activos e visionários, isto é, já não lhes basta serem “os olhos e os ouvidos” da gestão mas deverão, também, configurar um prolongamento, “extensão”, da gestão, acrescentando-lhe valor, actuando também como consultores internos.

2 – NOVOS DESAFIOS DA AUDITORIA INTERNA

2.1. SURGIMENTO DA AUDITORIA INTERNA

A auditoria interna forma-se, qual segmento, a partir do conceito amplo de auditoria, pela necessidade da constante tomada de decisões, pelos vários interessados, baseadas em informações fidedignas.

Com a evolução no tempo e o conseqüente crescimento das organizações, impôs-se a concepção de complexos sistemas de controlo interno, registando-se paralelamente uma evolução nos objectivos da auditoria.

Os auditores independentes, para o pleno desempenho da sua actividade, necessitavam de ter acesso a informações, documentos e activos físicos, que os conduzissem ao conhecimento mais profundo e à análise das diferentes contas e transacções. Assim, foram designados quadros da própria organização para efectuarem essas auditorias, originando uma segmentação do mercado da auditoria independente (financeira). **Estava, então, lançada a semente da auditoria interna**, pois, com o decorrer do tempo, esses funcionários, foram aprendendo a dominar as técnicas de auditoria e utilizá-las nos trabalhos solicitados pela Direcção das organizações.

Estas, por sua vez, aperceberam-se de que poderiam reduzir os seus custos com a auditoria externa, se utilizassem melhor esses funcionários, criando um serviço de conferência e revisão interna, contínua e permanentemente. Os auditores internos, viram também, reforçada a sua posição, uma vez que assim dedicar-se-iam exclusivamente ao exame das demonstrações financeiras - seu principal objectivo.

2.2. – FASES DA EVOLUÇÃO

Apesar de recente, (a mais antiga concepção de auditoria interna surge da criação do IIA em 1941), podemos já distinguir **quatro fases**:

1ª fase –Inspeção - Inicialmente a auditoria interna aparece ligada à área contabilístico-financeira, dependendo somente das direcções administrativas ou dos departamentos de contabilidade. A gestão de topo encontrava pouco apoio na auditoria interna e esta por sua vez também oferecia escassa assistência, sendo mesmo considerada de ínfimo conteúdo e pouca relevância. A sua actividade desenvolvia-se com ênfase especial na salvaguarda dos activos e avaliava o controlo interno, baseado num conceito relacionado exclusivamente com o controlo contabilístico e administrativo. A sua missão consistia no exercício das funções inspectora e fiscalizadora, assumidas por pessoal cujo nível de qualificação era bastante limitado e consubstanciada a sectores especificamente financeiros.

2ª fase –Cumprimento - O crescimento e desenvolvimento das economias nacionais e internacionais impulsionou a necessidade de melhorar e formalizar os procedimentos operacionais e garantir o seu cumprimento, de modo a que a auditoria interna se preocupasse com a verificação do cumprimento das normas e procedimentos, externos e internos, aplicáveis à organização, através das análises das demonstrações financeiras das sedes e filiais e colaboração com a externa. A auditoria

interna situava-se na dependência da área financeira ou do *controller*, por ser esta a que mais se concentra na verificação do cumprimento das normas e procedimentos. A observância das políticas, planos, procedimentos e leis, passaram a constituir elemento principal, dada a progressiva complexidade do ambiente do controlo interno nas organizações. A auditoria interna passou a ser desempenhada por profissionais mais qualificados, fruto da aprendizagem desenvolvida conjuntamente com os auditores externos. Os departamentos tornaram-se mais bem estruturados e a função era exercida de uma maneira mais formalizada e documentada.

3ª fase – Auditoria operacional - A agressividade da competitividade ao nível global obrigou as organizações a concentrarem a sua atenção na eficácia e eficiência dos recursos e na definição de mecanismos de controlo, que os salvaguardassem, e desse modo a auditoria interna alargou o seu âmbito de trabalho, estendendo-o à auditoria operacional. Partindo da identificação das áreas de risco da organização, avaliava se a organização e as áreas específicas cumpriam os objectivos estabelecidos pela Direcção; e profissionalizou-se dotando os auditores de formação multi-disciplinar, para além das áreas contabilística e financeira. O perfil do auditor interno registou uma alteração das suas competências, no âmbito da capacidade de compreensão, análise lógica e na busca constante de indicadores adequados à utilização de critérios de custo-benefício; O sistema de controlo interno sofreu alterações, promovendo a utilização económica, eficaz e eficiente dos recursos disponíveis.

4ª fase – Os Novos Desafios - A revolução dos sistemas informatizados permitiu a obtenção de informação, financeira e outra, mais oportuna e fiável, como suporte das necessidades da gestão. Esta revolução originou mudanças profundas no modo de organizar e gerir as organizações, nomeadamente as normas escritas e os procedimentos foram substituídos por sistemas de informação, gestão e controlo, totalmente automatizados. A substituição dos sistemas manuais, pelos sistemas automatizados reduziu a componente humana e aumentou a dependência dessa informatização, de tal forma que surgiu a necessidade de assegurar a sua fiabilidade e segurança, ao ponto de:

Assim, recorreu-se inicialmente a profissionais de informática, que dependiam directamente do departamento de informática, isto porque não existiam auditores internos de informática, originou a duplicação de recursos humanos;

Os auditores internos obtiveram formação específica em trabalhos de auditoria informática, o que eliminou a dependência deste departamento face ao departamento de informática, A auditoria foi crescendo em larga escala, que consistia em prevenir, detectar e dissuadir as fraudes. Os objectivos básicos do controlo interno evoluíram no sentido de envolverem toda a organização, sobretudo a Direcção, ao nível da prevenção. Assim, a auditoria interna procura garantir que os sistemas de informação, gestão e controlo sejam adequados, seguros e fiáveis, a partir do momento da sua definição e implantação, o qual só é possível desde que conte com a participação e o envolvimento de todos os membros da organização. A auditoria interna atingiu um novo **status** profissional, tornando-se numa função de apoio e consulta para a Direcção.

Outros factores eclodiram ainda nesta fase de grandes desafios, nomeadamente a importância exímia do **interesse dos organismos públicos pelo controlo e auditorias internas**. Por outro lado, a preocupação pela qualidade, como factor concorrencial, conduziu à necessidade de levar a cabo auditorias internas e externas ou de certificação, cada uma com âmbito e finalidades diferentes.

Assim, para as auditorias internas, um novo marco se ergueu com as ISO 9000. À semelhança do que aconteceu com a auditoria informática, também a nível da qualidade se verificou a necessidade de uma duplicidade de recursos. Dado haver a necessidade dos auditores internos dominarem as normas da qualidade, engenheiros dessa especialidade passaram a integrar os departamentos de auditoria interna no âmbito da qualidade. Mais recentemente, surge a problemática relacionada com as ISO 14.000, isto é ligadas ao meio ambiente, cujos departamentos de auditoria interna terão de dispor de profissionais oriundos das áreas de engenharia biológica, protecção ambiental, entre outros.

2.3. CONCEITO ACTUAL DE AUDITORIA INTERNA

O conceito actual apresentado pelo IIA (1999) definiu “A Auditoria Interna é uma função, independente e objectiva, de garantia (*assurance*), consultoria e apoio, estabelecida com o objectivo de acrescentar valor e melhorar o funcionamento da organização. Ajuda a organização a atingir os seus objectivos, através de uma condução sistemática e disciplinada, para avaliar e melhorar a eficácia dos processos da gestão de risco, controlo e governabilidade.”

RIDLEY (1999) divulgou os requisitos assumidos pelo grupo de investigação, que estiveram na base da nova definição:

1. A profissão de auditoria interna destacar-se-á em função da qualidade do desenvolvimento dos seus serviços e não de quem os realiza, ou daquilo que são;
2. Para continuar a ser viável, a profissão de auditoria interna precisa de ser vista como acrescentando valor às organizações;
3. Os auditores internos devem ter a perspectiva de toda a cadeia de valor;
4. A estrutura conceptual da auditoria interna deverá prosseguir para além dos seus próprios processos, de forma a reflectir as orientações organizacionais no seu serviço;
5. As normas, e outras orientações profissionais devem, não só, servir para conduzir a profissão, mas, para dar uma imagem de diferente qualidade ao mercado.

2.4. – O VALOR ACRESCENTADO DA AUDITORIA INTERNA

2.4.1 - FACE À CADEIA DE VALOR

Segundo Porter (1989), a cadeia de valor³ é constituída por actividades primárias e actividades de apoio e dentro destas subdividindo-as em: - Aquisição; - Desenvolvimento de Tecnologia; - Gestão de Recursos Humanos e Infra-estrutura da organização. A actividade de apoio de infra - estruturas da organização, ao contrário das outras actividades de apoio, geralmente dão apoio em toda a cadeia de valor.

Consideramos a auditoria interna como sendo uma actividade de apoio de infra-estrutura da organização, pois pode desenvolver o seu trabalho em qualquer ponto do processo ou em qualquer actividade da organização primária ou de apoio. A cadeia de valor engloba a margem e as actividades de valor.

Assim, quanto mais a auditoria interna contribuir para o aumento da margem, maior a vantagem competitiva oferecida pela organização, por via da liderança em custo e ou por via da diferenciação consubstanciada na qualidade. Se a auditoria interna estiver presente em cada actividade da organização, avaliando, recomendando e contribuindo para a tomada de decisão, poderá obter uma **dupla vantagem** traduzida pelos ganhos de melhoria contínua dos processos e melhoria da performance do próprio departamento de auditoria interna (com redução de tempos de auditorias, redução de procedimentos, ciclos de auditoria, *et cetera*).

Estes tipos de auditoria interna influenciam a imagem do que se pretende que seja o trabalho de auditoria. Dentro de cada tipo existe uma variedade de práticas, algumas tradicionais, algumas novas e outras de orientação futura que controlam a situação em vez de reagir às consequências (*proactive*), que competem com outros serviços tanto internos como externos à organização para quem estão a trabalhar.

Morais (2001), adaptando a cadeia de valor de Porter incluímos a auditoria interna conforme a figura a seguir:



Figura 1.1. – Inclusão da auditoria interna no modelo da cadeia de valor de Porter

2.4.2 – A VISÃO DA AUDITORIA INTERNA

A nova definição não põe em causa nem as qualidades, nem os limites, no âmbito dos serviços tradicionalmente desenvolvidos pela maioria dos departamentos de auditoria interna. Estas actividades persistirão enquanto a organização lhes reconhecer valor. Contudo, à medida que a mudança acelera, a auditoria interna deve perspectivar e enquadrar novas oportunidades de forma a ir ao encontro das necessidades organizacionais.

³ Cadeia de valor – “desagrega uma empresa nas suas actividades de relevância estratégica para que se possa compreender o comportamento dos custos e as fontes existentes e potenciais de diferenciação. Uma empresa ganha vantagem competitiva, executando essas actividades estrategicamente importantes de uma forma mais barata ou melhor do que a concorrência.”,

As investigações desenvolvidas e comprovadas no trabalho intitulado **CFIA - Competency Framework for Internal Auditing**, pelo IIA (1999), dá-nos uma perspectiva global da auditoria interna, os seus potenciais, e a suas necessidades, os seus padrões de competência, identifica temas que irão marcar o processo evolutivo e transmite-nos claramente a imagem da auditoria interna tal como ela irá ser praticada, revitalizando-a para contribuir em processos e criar valores dentro das organizações.

A visão do **futuro da auditoria interna** que é baseada em **quatro vectores** correntes: **A) -** Perspectiva global do negócio; **B) -** Risco; **C) –** Controlo e confiança; **D) –** Valor e tomada de decisão.

A) - Perspectiva global do negócio - O futuro papel da auditoria será conduzido pela mudança **global e organizacional** dentro do mercado global, em que desenvolvimentos tais como inovação tecnológica, liberalização das políticas de mercado mundiais, mudanças nas políticas de emprego e comunicação estão a revolucionar processos, procura e distribuição, conceitos que representam o âmago e a substância desta. Os auditores internos têm de **compreender o negócio no seu sentido mais amplo** e responder vigorosamente e profissionalmente aos seus desafios

Todas as competências específicas recomendadas sublinham o profundo conhecimento das organizações - os seus objectivos e estratégias, as suas exposições aos riscos.

B) – Risco - O primeiro elemento de competência identificado no estudo do CFIA é desenvolver a compreensão dentro de uma organização acerca dos riscos inerentes ao seu funcionamento e contexto. Este é um desafio porque à medida que os ambientes internos e externos se tornam cada vez mais complexos, a habilidade das organizações para identificar, analisar e gerir o risco torna-se cada vez mais crítico e mais difícil.

Compete à auditoria interna contribuir para a melhoria do funcionamento da gestão de risco e sistemas de controlo da organização.

C) – Controlo e confiança - Enquanto a prática da auditoria tradicionalmente se focava em fazer auditoria aos sistemas de controlo, as investigações projectaram a sua atenção no sentido de identificar e avaliar riscos organizacionais assegurando que os sistemas de controlo estão bem desenhados e enraizados em relação a esses riscos. No CFIA sugerem que a auditoria interna como uma função avaliadora, no futuro possam agrupar todos os seus sistemas de confiança como um processo composto por várias partes, funcionando como um mecanismo que **garanta a confiança**, assegurando que situações de risco serão correctamente entendidas e geridas em contexto que dinamicamente mudam.

A expansão do papel da confiança nos auditores internos reflecte a crescente complexidade do mundo dos negócios contemporâneo, sendo da sua competência providenciar a continuidade da **confiança na organização e no seu controlo**.

D) – Valor e tomada de decisão - Como o valor dos activos tangíveis tendem a representar uma proporção cada vez mais pequena do valor de mercado das organizações, os auditores internos precisarão de compreender e dominar técnicas de avaliação emergentes que são baseadas na **contribuição do conhecimento** e de outras fontes de capital intelectual.

As técnicas de avaliação precisarão de reflectir o papel de partilhar estratégias, relações entre organizações no processo de criação de valor, e as implicações destas relações terão de ser consideradas a partir da perspectiva da **tomada de decisão**.

A responsabilidade dos auditores internos pode centrar-se em assegurar a integridade da organização no processo da **tomada de decisão**, especialmente no que diz respeito à aquisição, desenvolvimento, aplicação e supervisão da performance dos recursos.

Os auditores internos serão envolvidos em funções que envolvam a **tomada de decisões, tais como**: as análises dos assuntos base da tomada de decisão, ferramentas e técnicas aplicadas nos processos; as atribuições e o modo como os grupos colaboram na tomada de decisões; responsabilização por critérios em que se irão envolver para dar o seu parecer.

Contudo, os ambientes mudam tão rapidamente que temos de começar a considerar imediatamente onde e como a auditoria interna precisa de se envolver. Temos de avaliar constantemente:

- Que valor estamos a acrescentar às nossas organizações?
- Que capacidades e conhecimentos são necessários para enfrentar as inevitáveis exigências do futuro?

São elementos fundamentais como resposta às questões colocadas, gerir a função Auditoria Interna eficazmente segundo as novas competências e geri-la contextos dinâmicos que suportam o trabalho da função.

3 – CONTROLO INTERNO FACE AOS DESAFIOS DE AUDITORIA INTERNA

3.1. - CONCEITO

O trabalho a desenvolver por qualquer auditor, quer interno ou externo, inclui a avaliação do sistema de controlo interno, embora a avaliação e análise possam ser desenvolvidas em perspectivas diferentes.

As normas para a prática profissional de auditoria interna recomendam as auditorias com base no modelo do COSO ou o Coco⁴.

O conceito de controlo universalmente aceite, do COSO (1994) definiu:

“O controlo interno é **um processo** levado a cabo **pela Direcção, gestão e outros** membros da organização, com o objectivo de proporcionar um **grau de confiança razoável** no **atingir dos objectivos**, relativamente a :

- Eficácia e eficiência dos recursos;
- Fiabilidade da informação financeira;
- Cumprimento das leis e normas aplicáveis.”

O controlo interno é composto de cinco componentes interrelacionadas, que derivam da forma como a gestão gere o negócio e de como são integradas no processo de gestão. O controlo interno não é um processo sequencial, pelo qual uma componente afecta a seguinte, mas um processo multidireccional e interactivo, em que quase todas as componentes influenciam-se simultaneamente umas às outras. Estas são: - **ambiente de controlo**; - **avaliação do risco**; - **actividades de controlo**; - **informação e comunicação**; - **supervisão**.

O modelo do COSO considera que as componentes do controlo formam um sistema integrado, que reage dinamicamente, face a condições de mudança.

O ambiente de controlo é o “clima” que emana do âmago da organização e que principia com o empenhamento da própria gestão de topo. Exerce uma influência intrínseca na forma como as actividades do negócio estão estruturadas, os objectivos estão definidos e os riscos foram avaliados.

O ambiente de controlo constitui o pilar de todo o sistema de controlo interno, em que factores, tais como a integridade, ética, competência, responsabilidade, autoridade e formação do pessoal, cimentam esta componente e edificam toda a pirâmide do sistema.

A avaliação do risco consiste em identificar e analisar os factores que possam afectar o cumprimento dos objectivos globais e específicos.

Determinar, com base na análise, a forma como devem ser geridos e tomar as medidas oportunas, de modo a otimizar o binómio custo baixo / risco mínimo.

É um processo interactivo, contínuo, sendo componente fundamental do sistema de controlo interno efectivo.

As actividades de controlo são as políticas e os procedimentos que ajudam a obter uma segurança razoável, das acções consideradas necessárias, para enfrentar os riscos e assegurar o cumprimento dos objectivos definidos. Afectam toda a organização e a todos os níveis, funções e operações.

A informação e comunicação é algo que contribui, ou pode contribuir para eliminar ou reduzir o grau de incerteza relativamente ao futuro. As informações são identificadas, recolhidas, processadas e reportadas por sistemas de informação, sendo indispensável a qualquer sistema de controlo em todos os sentidos da organização (*top-down e down-top*).

A comunicação é inerente aos sistemas de informação, de acordo com os canais existentes (o departamento de auditoria interna é um canal de comunicação directo) e deve ser clara, precisa e objectiva. A gestão deve estabelecer a política de comunicação da organização, os canais, mecanismos de segurança da informação, entre outros aspectos.

A supervisão é um conjunto de análises e verificações que se destinam a constatar se as outras componentes do controlo interno são adequadas de forma a assegurar o **controlo** das actividades, a **prevenção** de riscos e a **concretização** dos objectivos definidos.

A auditoria interna desempenha um importante como órgão ideal de supervisão.

3.2. – OS MODELOS DO COSO COMO APOIO DO NOVO PARADIGMA DA AUDITORIA INTERNA

3.2.1 – *Internal control Integrated framework*

Segundo os estudos desenvolvidos do CFIA, os auditores internos sentem-se motivados para desenvolverem auditorias focadas no risco do negócio, cujas recomendações se centrarão na gestão do risco. Estas recomendações passam por **avaliar** se o **sistema de controlo interno** é o adequado

⁴ Coco – Canadian Criteria of Control Committe (Canadá, 1995)

à minimização do risco e se são utilizadas técnicas de gestão do risco como a partilha, transferência, diversificação ou até evitá-lo.

Em cada acção de auditoria, a avaliação do risco é utilizada para identificar as áreas mais importantes dentro do seu âmbito. A avaliação do risco permite ao auditor interno delinear um programa de auditoria capaz de testar os controlos mais importantes.

O auditor em vez de olhar para o processo de negócio como algo que está integrado no sistema de controlo, perspectiva-o numa envolvente de risco. Assim, o risco de negócio e o risco de auditoria interligam-se e interagem dominando e conduzindo a uma auditoria baseada no risco.

Assim:

- O modelo *Internal control Integrated framework* do COSO refere a componente de avaliação do risco como um processo dinâmico e interligando-se com as restantes componentes, incentivando à gestão do risco. Contudo, considera a avaliação do risco como componente do controlo interno e a gestão do risco como processo da gestão;
- As auditorias internas são auditorias de gestão que desenvolvem o seu trabalho, considerando a organização como um sistema que se subdivide em vários subsistemas (financeira, qualidade, ambiental e informática), pelo que requer avaliações do risco de negócio incluindo o estratégico;
- A actual definição de auditoria interna refere que esta é uma função de ajuda à organização na concretização dos objectivos, através de uma condução sistemática e disciplinada, para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gestão de risco, controlo e direcção.

Concluimos que as auditorias internas desenvolvidas com base neste modelo, se apresentam com uma dupla vantagem.

3.2.2. – *Enterprise Risk Management Framework*

O COSO divulgou a primeira versão⁵ de um modelo mais alargado do que o *internal control*, fruto das necessidades sentidas pelos profissionais.

Perante este modelo subimos mais um patamar na evolução da gestão do risco passando do *“business risk”* para o *“enterprise risk management”*.

O COSO define ERM – gestão de risco da empresa como um processo desenvolvido pelos directores, gestão e outros membros do pessoal, aplicado à formulação da estratégia, desenhado para identificar os eventos potenciais que possam afectar a entidade e gerir o risco de forma a otimizar as oportunidades, a fim de proporcionar uma certeza razoável na concretização de todos os objectivos.

É, assim, o processo de identificar e analisar o risco a partir da perspectiva integrada e ampla da empresa.

Neste modelo controlo e risco continuam inseparáveis e interligados numa estrutura integrada, cuja focalização se centra na: optimização de oportunidades, gestão de risco, crescimento, agrega riscos e oportunidades para melhorar os resultados, fornece resposta para múltiplos riscos, criação de valor para os diversos grupos de interesses (incluindo os accionistas), melhora o *corporate governance*.

Constatamos que nesta estrutura, para além dos objectivos presentes no modelo anterior, passa a incluir os objectivos estratégicos.

Por outro lado as componentes deste modelo (como atingir os objectivos) incluirão outras variáveis para além das que já existiam como “estabelecimento de objectivos”, “Identificação de eventos” e “Resposta ao risco”.

Mais um desafio para os auditores internos que segundo estudos já efectuados pelo IIA, os mesmos estão receptivos, preparados e reconhecem o seu valor acrescentado através da utilização deste modelo. Afinal este novo modelo do COSO não é mais do que consolidar a nova definição de auditoria interna, a visão futura que se havia traçado em pesquisas efectuadas (como o CFIA) em que os novos elementos a integrarem equipas de auditores internos serão, entre outros, técnicos especializados de risco incorporados no sistema de gestão das organizações que abarcarão também a área da qualidade.

4. – AUDITORIA INTERNA DA QUALIDADE NAS PME'S

4. 1.- AUDITORIA DOS SISTEMAS DA QUALIDADE COMO PARTE DA AUDITORIA DOS SISTEMA DE GESTÃO

⁵ Aguarda-se a todo o momento a publicação da versão final, que estava planeada para o início de 2004

O novo conceito de auditoria interna alarga a amplitude da auditoria de gestão.⁶ Os auditores devem ajudar as organizações a analisar, avaliar e recomendar, a fim de, através da adaptação dos controlos adequados e da gestão de riscos conhecidos e imprevisíveis, atingir os objectivos pretendidos. Os auditores internos devem, ainda, ajudar a Direcção a cumprir com as suas responsabilidades de índole, de *corporate governance*.

A auditoria dos sistemas da qualidade é uma parte da auditoria dos sistemas de gestão, em que o sistema auditado é a qualidade.

A preocupação pela qualidade é algo que está presente na maioria das organizações, qualquer que seja a sua actividade ou mercado, em que a qualidade não se limita só aos produtos e serviços da organização, mas também às operações e actividades. Sendo os mercados internacionais mais abertos, sem barreiras, o equilíbrio entre a oferta e a procura é verificado em função do mercado global e, por conseguinte, o grau de exigência, relativamente à selecção de produtos e serviços aumentou consideravelmente.

Numa primeira fase o conceito de qualidade esteve associado ao produto, mas, evoluiu, tornando-se mais abrangente, acompanhando a crescente evolução dos serviços e da concorrência.

Foi no Japão, nos anos 40 e 50, que, pela mão dos americanos *Deming*⁷ e *Juran*, apareceram as organizações pioneiras a laborarem pela teoria da qualidade total, cuja preocupação era a interligação entre qualidade, produtividade e competitividade.

A cadeia de *Deming* ficou célebre pelos resultados espectaculares, inicialmente obtidos nas organizações Japonesas, que consistiam no seguinte:

Aumento da qualidade ⇒ Aumento de produtividade ⇒ Redução de custos ⇒
Redução de preços ⇒ Aumento da quota de mercado ⇒ Criação de postos
de trabalho ⇒ Aumento dos resultados ⇒ Sobrevivência da empresa.

Hoje a palavra qualidade passou a ser um denominador comum, popularizado no dia a dia de todas as organizações e cidadãos, no sector público e privado.

Mills (1997), considera que a qualidade não só é “coisa de todos” mas, “algo que é coisa de todos é a qualidade”. Isto é: “a qualidade converte-se numa expressão interpermutável para o funcionamento e trabalho de qualquer área, função ou processo dentro da organização, (...) em que qualquer forma de auditoria é na realidade uma auditoria da qualidade.

O sistema da qualidade é o instrumento básico para a modulação da qualidade nas ISO 9000 e as auditorias desse sistema constituem o elemento fundamental na avaliação da eficácia do sistema. Tendo em conta quem as realiza, as auditorias podem ser internas ou externas.

Moeller (1999) afirma que os auditores internos podem ter uma dupla função, e interesse, no programa da qualidade total da organização. Desde que a gestão da qualidade se transformou numa área operacional dentro da organização, o auditor interno necessita de conhecer e submeter a gestão da qualidade aos mesmos tipos e revisões operacionais, que se fazem em muitas outras áreas da organização.

4.2. - A IMPORTÂNCIA DA CERTIFICAÇÃO DA QUALIDADE PARA AS PME'S

Em diversos países, incluindo Portugal, as PME's para além de constituírem a coluna vertebral dessas economias, constituem ainda, um núcleo estruturante e competitivo das mesmas, logo não podemos encará-las como condenadas a uma posição subalterna e subserviente em relação às grandes empresas e às multinacionais.

Elas reflectem uma diversidade muito grande de situações, tanto a nível de cada país como entre os diferentes países e regiões e que é significativa quando nos reportamos nomeadamente à competitividade, entre outros. As PME's são um grande potencial de criação de riqueza e terão de reforçar a sua capacidade competitiva no contexto de globalização e serão tanto mais competitivas quanto mais forem capazes de impulsionar um cultura empresarial sustentada em diversos factores, nomeadamente com recursos adequados e qualificados

A globalização das economias e dos mercados tem criado condições de concorrência muito mais exigentes, onde a resposta rápida e a melhoria sustentada da qualidade constituem factores competitivos cruciais que implicam a necessidade de recursos humanos qualificados e no estímulo à capacidade de aprendizagem das empresas e das suas organizações.

Assim, as novas dimensões da qualidade exigem uma abordagem multidisciplinar, integrada e sistemática.

⁶ A amplitude da auditoria de gestão, engloba auditorias ambientais, de qualidade, tecnologias de informação, sociais, fraude, inovação tecnológica, *marketing, network, et cetera*.

⁷ Deming, Edwards e Juran, Joseph, introduziram a filosofia da qualidade total na indústria japonesa, no pós-guerra.

A certificação da qualidade permite às empresas estabelecerem vantagens competitivas, em que as normas ISO nos dão a oportunidade de pensar a empresa na globalidade, identificando processos, desenvolvendo formas de os supervisionar, interligando todos os sectores da estrutura da empresa, em que a referida oportunidade é para todas as empresas, independentemente da dimensão.

4.3. - AS NORMAS INTERNACIONAIS DE QUALIDADE (ISO 9000) E O CONTROLO INTERNO

Existe uma relação, paralelismo, entre o controlo interno e a qualidade, na medida em que, quer um quer outro não se constituem por um acontecimento ou uma circunstância isolada, mas sim por uma série de acções comuns, que se difundem a todas as actividades de uma organização.

A incorporação dos controlos internos influencia directamente a capacidade de uma organização na concretização dos seus objectivos, para além de apoiar as suas iniciativas da qualidade. A busca da qualidade está directamente relacionada com a forma como se geram e controlam os negócios.

As actividades de controlo não só estão integradas nos programas de qualidade, como são fundamentais para a concretização destes programas.

A normalização pelas ISO 9000 surge pela necessidade de:

- Responder à forte e crescente competitividade nos mercados internacionais;
- Satisfazer imperativos e expectativas dos clientes e da organização em geral;
- Uniformizar especificações, para garantir que os requisitos dos clientes se cumpram;
- Promover e desenvolver uma cultura comum de qualidade a nível internacional;
- Apoiar as organizações na implantação e manutenção de um sistema de qualidade;
- Facilitar as relações, de modo a que cada organização forneça produtos, ou serviços, que satisfaçam os clientes, os quais, num encadeamento lógico, serão fornecedores de produtos, ou serviços, com garantia de qualidade.

As características que conduziram à aceitação internacional das normas ISO foram: Compatibilidade; Universalidade; Utilidade; Flexibilidade; Redacção clara e precisa; Possibilidade de eleição de outras normas contratuais.

Sobretudo na Europa, onde os temas da qualidade ISO 9000 são prevaletentes, existe uma tendência para incluir tanto os objectivos de controlo interno como os objectivos de qualidade no controlo e na avaliação do risco.

Normalmente, qualquer programa de avaliação inclui uma avaliação do controlo interno e da qualidade, já que a qualidade de gestão é inseparável do controlo da gestão:

- Ambos proporcionam uma certeza razoável na concretização dos objectivos organizacionais;
- Ambos impõem o envolvimento e a responsabilização da primeira linha da Gestão.

4.4. - REQUISITOS DAS ISO 9000 E AS COMPONENTES DO MODELO DO COSO

As diferentes componentes do controlo interno interrelacionam-se com as actividades ligadas à qualidade, mais concretamente aos elementos que integram o sistema da qualidade.

Tendo em consideração que o alcance do trabalho da função de auditoria interna abarca a avaliação da eficácia e eficiência do sistema de controlo interno, é lógica a inclusão, aqui também, do sistema da qualidade.⁸

| ISO 9000:2000 REQUISITOS DO SISTEMA QUALIDADE | CONTROLO INTERNO DO COSO COMPONENTES | | | | |
|--|---|---------------------------|--------------------------------|-------------------------------------|----------------|
| | Ambient e controlo | Avaliaç ão do risco | Actividad es de controlo | Informaç ão e comunic ação | Supervisã o |
| Responsabilidade da Gestão | X | X | | X | X |
| Sistema da qualidade | X | X | | X | X |
| Análise do contrato | | X | X | X | X |
| Controlo da concepção | | | X | X | X |
| Controlo de documentos e dados | | | X | X | X |
| Compras | X | X | X | X | X |
| Controlo do produto fornecido pelo Cliente | | | X | X | X |
| Identificação e rastreabilidade do produto | | | X | X | X |

⁸ Sistema da qualidade – Ferramenta que a Direcção das organizações dispõe para levar a cabo as políticas e objectivos da qualidade e que compreende a estrutura organizativa, os procedimentos, os processos e os recursos necessários.

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| Controlo dos processos | | | X | X | X |
| Inspecções e ensaios | | X | X | X | X |
| Controlo do equipamento da inspecção, medição e ensaio | | X | X | X | X |
| Estado de inspecção e ensaio | | X | X | X | X |
| Controlo do produto não conforme | X | | X | X | X |
| Ações correctivas e preventivas | X | X | X | X | X |
| Manuseamento, armazenagem, embalagem, preservação e expedição | | | X | X | X |
| Controlo dos registos de qualidade | X | | X | X | X |
| Auditorias internas | | | | X | X |
| Formação | X | | | | X |
| Assistência após venda | X | | X | X | X |
| Técnicas e estatísticas | X | X | | X | X |

Quadro 1.1. . – Comparação dos requisitos da ISO9000:2000 com as componentes de controlo interno do COSO

Cada um dos requisitos do sistema da qualidade pode influenciar todos os elementos do COSO. Esta estrutura tornou-se uma referência de controlo reconhecida no mundo inteiro. Os seus elementos abrangem todos os requisitos de controlo, para qualquer espécie ou dimensão da organização. A comparação dos requisitos de qualidade da ISO 9000 com os elementos de controlo do COSO mostra ligações importantes entre eles. Os princípios de qualidade com focalização no cliente, liderança, trabalho de equipa, análise e melhoria contínua, podem aplicar-se a cada um dos elementos do referido modelo.

Ridley e Stephens (1996) no seu estudo das implicações da ISO 9000 para a auditoria interna, comentaram as ligações entre os programas de qualidade e o COSO, tendo concluído que não encontraram prova que indique que o modelo de controlo interno do referido modelo tenha em conta qualquer um dos desenvolvimentos de controlo que tiveram lugar, ao mesmo tempo, nos ambientes de qualidade das organizações. Nem há qualquer evidência que controlos estruturados, de acordo com os programas de qualidade, fossem desenvolvidos tendo em conta o estudo do COSO. Cada um dos estudos de controlo, COSO e qualidade, desenvolveram-se separadamente, mas em paralelo.

4.5. – A AUDITORIA INTERNA NOS REQUISITOS DA CERTIFICAÇÃO A QUALIDADE

Para a obtenção da certificação da qualidade, qualquer organização necessita de realizar as auditorias internas ao sistema da qualidade por diversas razões, nomeadamente para:

- Verificar se o sistema da qualidade está implantado e cumpre continuamente com os requisitos especificados;
- Estabelecer a eficácia e a eficiência do sistema na concretização dos objectivos da qualidade estabelecidos;
- Proporcionar confiança aos clientes da organização de que a mesma dispõe de uma ferramenta de auto-avaliação que assegura as especificidades da qualidade dos processos, produtos e serviços;
- Facilitar o acesso à obtenção da certificação da organização em relação a uma norma internacional;
- Dar cumprimento ao assinado nos requisitos das normas internacionais de carácter contratual na sua relação com os clientes.

O sistema da qualidade deve ser avaliado internamente, segundo as normas ISO, pela própria organização, utilizando técnicas de auditoria interna, por pessoas qualificadas, que sejam independentes e não tenham responsabilidades sobre as áreas ou actividades auditadas. Por outro lado as características que são mencionadas nas normas ISO para os auditores da qualidade são quase as mesmas que exigem aos auditores internos as normas para a prática profissional de auditoria interna.

O requisito 8.2.2 da norma **NP EN ISO 9001:2000** refere-se à auditoria da qualidade internas e menciona o seguinte:

"A organização deve conduzir auditorias internas em intervalos planeados para determinar se o sistema de gestão da qualidade: a) está conforme com as disposições planeadas, com os requisitos desta norma e com os requisitos do sistema de gestão da qualidade estabelecidos pela organização; b) está implementado e mantido com

eficácia. (...) As actividades de seguimento⁹ devem incluir a verificação das acções empreendidas e o reportar dos resultados de verificação.”

Qualquer programa de trabalho de auditoria interna da qualidade inclui: - os objetivos da auditoria; o alcance da auditoria; a norma de referência aplicável; o questionário de avaliação, os procedimentos de auditoria.

Para realizar auditorias internas dos sistemas da qualidade, não existem diferenças relevantes entre a metodologia de trabalho recomendada pela norma ISO e a metodologia utilizada por um departamento de auditoria interna no desenvolvimento de qualquer trabalho de auditoria.

Podemos, assim, concluir que os departamentos de auditoria interna são os indicados para levar a cabo auditorias internas dos sistemas da qualidade, em todas as suas categorias, de cumprimento, de eficácia, da melhoria e da garantia externa (certificação), para efeitos de normalização da qualidade.

4.6. – CONTROL SELF ASSESSMENT – NA AUDITORIA INTERNA E NA GESTÃO DA QUALIDADE

WADE (1999) apresentou uma definição do CSA - *control self assessment*, como uma abordagem formalizada, documentada e comprometida de uma análise aberta, regular e fundamental pelos gestores e *staff* do potencial dos sistemas de controlo desenhados e em funcionamento para alcançar objectivos do negócio e proteger dos riscos na esfera de influência.

Sawyer (2003) definiu *control self assessment* como um processo que permite às equipas, gestão e a todos os membros em geral, manter continuamente um conhecimento de todos os factores que possam afectar a probabilidade de atingir os objectivos, habilitando-os a efectuar os ajustamentos apropriados. Para promover a independência, objectividade e qualidade dos processos, assim como o eficaz *governance*, é desejável que os auditores internos estejam envolvidos no processo e comuniquem os resultados de forma independente ao órgão de gestão e Comitês de Auditoria.

O IIA (2002) na divulgação das normas internacionais para a prática Profissional de auditoria interna, criou uma prática recomendada com objectivo de orientar os trabalhos dos auditores internos aquando da utilização da auto-avaliação na verificação da adequação dos processos de controlo (PR 2120.A1-2). A norma refere que o CSA é uma abordagem útil e eficiente que permite que os gestores e os auditores internos possam mutuamente colaborar na análise e avaliação dos procedimentos de controlo. (...) Integra os objectivos do negócio e riscos com o processo de controlo.

Self-assessment na gestão da qualidade, surge normalmente associado aos modelos de excelência¹⁰, considerando, no entanto, como uma ferramenta poderosa para medir a performance, salientando as áreas que requerem acção imediata envolvendo pessoas ao nível estratégico, tático e operacional no desenvolvimento de uma abordagem da melhoria do processo para a qualidade.

Ahmed (2003), nas pesquisas realizadas concluíram que o *self-assessment* afecta a estrutura global da organização e que os gestores necessitam de uma metodologia estruturada e regular para seguirem a auto-avaliação.

Self-assessment é essencial para todos os programas de qualidade e considera que:

- A cultura da gestão de qualidade foca-se no controlo da satisfação das expectativas dos clientes, pelo que o exercício de uma auto-avaliação do controlo em todo o processo permite um grau de satisfação com segurança razoável;
- As auto-avaliações permitem identificar, de imediato, fraquezas no sistema e, conseqüentemente, a tomada das medidas correctivas no momento certo, isto é, não possibilitam acumulação de falhas num mesmo processo;
- A ISO 9000 requer responsabilidades claras, um processo controlado, actividades supervisionadas e auto-avaliação, a fim de efectuar revisões das políticas, actividades e objectivos da qualidade;
- Todos os prémios de qualidade requerem objectivos controlados e auto-avaliações.

Podemos, então concluir que, se de facto a gestão da qualidade total é um processo integrado que envolve toda a organização, em que cada membro no seio da organização é um cliente interno que pretende ver as suas expectativas satisfeitas para melhor satisfazer as necessidades do cliente externo.

⁹ Actividades de seguimento são o *follow-up* que integra o desenvolvimento do trabalho de um auditor interno e que faz a diferença relativamente à auditoria externa.

¹⁰ É o caso do modelo EFQM- *European Foundation for Quality Management*

Logo o CSA, como processo que permite a todos participarem na revisão do sistema, a fim de adequarem os controlos existentes, diminuindo o risco no processo, conduzirá de forma eficaz e eficiente à satisfação dos objectivos de todos e da organização em geral.

Sendo a auditoria interna uma função como requisito básico da certificação da qualidade, deverá ser esta a difundir a mensagem das vantagens do CSA, a seleccionar as metodologias e os modelos mais adequados às características de cada organização, incluindo a política da qualidade.

4.7. - PERSPECTIVAS DE EVOLUÇÃO DA AUDITORIA INTERNA EM PORTUGAL NAS PME'S

Devido à necessidade das organizações se certificarem pela qualidade e através de prémios de excelência da qualidade, a auditoria interna regista e irá continuar a registar um crescimento significativo.

Para sustentar esta perspectiva, veja-se o crescimento de empresas certificadas em Portugal, segundo a série ISO 9000 de 1996 a 2003; consulta efectuada à base de dados da APCER - Associação Portuguesa de Certificação.¹¹

| ANO | Nº CERTIFICADAS | EMPRESAS |
|------|--------------------|----------|
| 1996 | 460 | |
| 1997 | 600 | |
| 1998 | 762 | |
| 1999 | 976 | |
| 2000 | 1258 | |
| 2001 | 1518 | |
| 2002 | 1732 | |
| 2003 | 2393 | |

Constatámos de imediato que a realidade actual nada tem a ver com a de cinco a seis anos atrás. A busca da certificação é hoje uma prioridade das organizações.

Relativamente às PME's analisámos os três últimos anos (2000 a 2002) pela lista das 1500 maiores PME¹²'s em Portugal, das quais constatamos que, na sua globalidade de sectores, no último ano, cerca de 11% do total eram certificadas, tendo registado um aumento de cerca de 3% em relação ao ano 2001 e de 5% relativamente a 2000.

Existem, no entanto sectores de maior relevo das PME certificadas (caso das industrias automóvel e metalúrgica) e outros que provocam um impacto contrário, como é caso do comércio.

5 - CONCLUSÕES

Nas grandes organizações a auditoria interna é por excelência uma actividade imprescindível e que poderá incorporar equipas de auditores multidisciplinares. Nas PME's em que a relação custo benefício é determinante, a auditoria interna é na maioria das vezes dispensada. No entanto, as PME's para subsistirem no mercado globalizado buscam a qualidade como vantagem competitiva, em que a certificação pelas normas ISO são cada vez mais procuradas. Os requisitos das referidas normas obrigam a que as empresas possuam uma supervisão do desempenho do sistema da gestão da Qualidade a efectuar pelos auditores internos avaliando se o sistema está a funcionar de acordo com o estabelecido, se está operacional se irá conduzir à concretização dos objectivos definidos.

O auditor interno deve desenvolver o seu trabalho com base no modelo do COSO que apresenta uma forte correlação com o sistema da gestão da qualidade e as suas componentes com os requisitos das normas de certificação. Este modelo destaca a adaptação do sistema às PME's e a necessidade que estas têm criar sistemas flexíveis e adaptáveis à sua dimensão. No trabalho a desenvolver pelos auditores internos deverão efectuar-lo segundo o modelo do *internal control integrated framework*. As alterações introduzidas na função de auditoria interna referem que o importante é que a mesma acrescente valor às organizações quer sejam grandes ou pequenas.

Em Portugal, através da análise efectuada à evolução das empresas certificadas no contexto de PME, é bastante significativo o seu crescimento sobretudo no sector industrial (sector automóvel e metalomecânica).

¹¹ Entidade certificadora portuguesa em Portugal, q qual detém a maior quota de mercado em Portugal Inclui a certificação ambiental, embora sejam muito insignificantes os seus números.

¹² Fonte : Dun & Bradstreet, primeiro critério de seriação foi volume de negócios

BIBLIOGRAFIA

- AHMED, A.M. et al. (2003) ; “ Self-assessment Methodology : The route to Business Excellence”; *QMJ vol.10 - ASQ, N.1/2003*; pp. 43-57
- BARBIER, Etienne; (1999); *Mieux piloter et mieux utiliser L'audit* ;Paris; Éditeur Maxima Laurent du Mesnil; Collection IFACI-Institut de L'audit Interene; p.36
- BIRKETT, William P. et al.; (1999); *Competency: Best Practices and Competent Practitioners*; Volume III da colectânea CFIA-Competency Framework for internal Auditing; Florida; Research Foundation do IIA; p.21
- COSO of the Treadway Commission; (1994); *Internal Control Integrated Framework*; pp.13-16
- COSO of the Treadway Commission; (2003); *Enterprise Risk Management, Draft*, www.coso.org
- MILLS, David; (1997); *Manual de auditoría de la calidad*; Barcelona; Ediciones Gestión 2000,SA; p.22
- IIA; *Internal auditing definition*; Junho de 1999; <http://www.theiia.org/GTF/Def.htm> em 12/08/99
- IIA; (2003); *Guidance Professional Pratices Framework; PA 2120.A1-2*; www.theiia.org
- Instituto Português da Qualidade; (2000); *Versão Portuguesa do Sistema da Gestão da Qualidade NP EN ISO 9002*; CT176 (APQ); Edição Dezembro -2000; p.p.23-24
- MOELLER, Robert e WITT, Herbert N.; (1999); *Brink's Modern internal Auditing*; fifth edition; New York e Canadá; John Wiley & Sons, Inc.; pp.24-31
- MORAIS, Georgina; (2001); Dissertação de Mestrado em Gestão de Empresas, Auditoria interna e a importância do controlo interno preventivo; p. 30
- PORTER, Michael E.; (1989); *Vantagem Competitiva*; 4ª edição; Rio de Janeiro; Editora Campus; p.31
- RIDLEY, Anthony, et al.; (1999); “Where we're going”; *Internal Auditor*, Outubro/99; p.29
- RIDLEY, J. e STEPHENS, K; (1996); *International Quality Standards: Implications for internal auditing*; Florida; IIA; pp.110-120
- SAWYER, Lawrence B. et al.; (2003); *Sawyer's Internal Auditing – The practice of Modern Internal Auditing*; 5th edition; Florida; IIA; p.424
- WADE, Keith and WYNNE, Andy; (1999); *Control Self Assessment for risk management and other practical applications*; London; John Wiley & Sons; p.6