

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



ISCAL

O CONTRIBUTO DA AUDITORIA
INTERNA PARA A AUDITORIA
EXTERNA: ÓTICA DOS
RESPONSÁVEIS DO IPAI E DA
OROC

Carina Neto Santos

Lisboa, agosto de 2016

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

O CONTRIBUTO DA AUDITORIA
INTERNA PARA A AUDITORIA
EXTERNA: ÓTICA DOS
RESPONSÁVEIS DO IPAI E DA
OROC

Carina Neto Santos

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 C. Alves

Arguente – (Mestre) Especialista Maria da Luz Miranda

Vogal – (Mestre) Especialista António da Trindade Nunes

Lisboa, agosto de 2016

Declaração

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

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

Dedicatória

Aos meus pais, Helena Vicente Santos e Bonifácio Carreira Santos, por toda a sua dedicação e apoio incondicional ao longo destes anos.

Agradecimentos

A conclusão deste trabalho significa a concretização de mais um objetivo, sendo com enorme satisfação que expresso a minha gratidão perante todos os que contribuíram para que tal fosse possível.

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

Aos meus pais, por desde cedo me terem inculcado a importância da educação e do ensino como uma fonte de conhecimento e valorização pessoal e por me incentivarem, sempre, a ir mais longe.

À minha irmã, pela sua compreensão e apoio, tendo sido muitas vezes privada da minha atenção e companhia.

Ao Rui, por toda a sua compreensão, paciência e motivação ao longo do tempo.

Ao Dr. Francisco Melo Albino e Dra. Cristina Doutor Simões, pela sua disponibilidade na realização das entrevistas, pois sem ambos não teria sido possível a conclusão deste trabalho, bem como a todos os membros do IPAI e da OROC que disponibilizaram um pouco do seu tempo para responder aos questionários.

A todos os que, direta ou indiretamente, contribuíram para mais uma realização.

A todos, um muito obrigado!

Resumo

O período atual, marcado pela globalização e competitividade, tem exercido influência direta ao nível da importância das decisões tomadas e no impacto da qualidade da informação e trabalho prestados.

Na medida em que a componente humana vem constituindo um fator determinante do sucesso das organizações, também a auditoria interna se vem assumindo como uma ferramenta e contributo indispensável ao alcance deste sucesso, sendo o seu posicionamento cada vez mais importante.

Neste sentido, é de todo o interesse apurar qual a importância que é dada à auditoria interna, em que medida os auditores internos e externos se relacionam e cooperam entre si e de que forma a existência de auditoria interna contribui para os trabalhos dos auditores externos.

Inicialmente, será efetuada uma Revisão da Literatura, onde serão apresentadas informações acerca da função de auditoria interna e auditoria externa e principais pontos de colaboração e afastamento.

Com o intuito de dar a conhecer qual o principal contributo existente, foram efetuadas entrevistas e inquéritos aos responsáveis do IPAI e da OROC, bem como aos seus membros, respetivamente.

Os resultados obtidos apontam para a importância da existência desta atividade e seu contributo, ainda que não tenha alcançado o patamar desejável.

Palavras-chave: Auditoria Interna, Auditoria Externa, Contributo, Qualidade, Confiança.

Abstract

In this epoch of globalization, the demand for quality improvement is continuously increasing in which is directly related with the assertiveness of decision makers.

Human contribution is effectively a crucial element for organizations success, such as Internal Audit is becoming an indispensable tool for their prospering achievements, nowadays.

In this sense, it is critical to determine the influence given to the Internal Audit, how does Internal and External Auditors relate and cooperate among themselves and how does Internal Audit existence contributes to the work of the External Auditors.

Initially, a Literature Review will be presented, displaying information about the internal audit and external audit functions and both main collaboration and disagreement issues.

In order to show and know what is the principle contribution of it, several interviews and surveys were conducted with IPAI and OROC leaders, as well as their members.

The results obtained with this study indicate the importance of this activity existence and its contribution. However, it did not reach the desirable level.

Keywords: Internal Audit, External Audit, Contribution, Quality, Reliability

ÍNDICE

	Pág.
Índice de Quadros	X
Índice de Figuras.....	XI
Lista de Abreviaturas.....	XIII
1. Introdução.....	1
1.1. Enquadramento.....	2
1.1.1. A evolução das metodologias e sua cronologia	2
1.1.2. Relevância e aplicabilidade	5
1.2. Objeto e objetivo da investigação.....	6
1.3. Metodologia.....	7
1.4. Estrutura da dissertação.....	8
2. Revisão da literatura	10
2.1. O papel da auditoria interna	10
2.1.1. Enquadramento teórico.....	10
2.1.1.1. A evolução da auditoria interna	10
2.1.1.2. A mudança de paradigma.....	12
2.1.2. <i>The Institute of Internal Auditors (IIA)</i>	15
2.1.3. O Instituto Português de Auditoria Interna (IPAI)	20
2.1.4. Principais objetivos da auditoria interna.....	22
2.1.5. Vantagens e limitações da auditoria interna	24
2.2. O papel da auditoria externa.....	28
2.2.1. Enquadramento teórico.....	28
2.2.2. Normas Internacionais de Auditoria Externa (ISA).....	29
2.2.3. A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) – Auditoria em Portugal.....	32
2.2.4. Principais objetivos da auditoria externa	34
2.2.5. Certificação legal de contas (CLC).....	35
2.3. Auditoria interna e auditoria externa.....	36
2.3.1. Pontos de contacto	36
2.3.2. Pontos de afastamento	37
2.4. Colaboração entre auditoria interna e auditoria externa.....	39
2.5. Auditoria Interna e Auditoria Externa na Prevenção e Detecção da Fraude.....	40
3. Estudo empírico	44

3.1.	Objetivos	44
3.2.	Metodologia.....	44
3.3.	Recolha e tratamento de dados.....	46
3.3.1.	Entrevistas.....	46
3.3.1.1.	A evolução da atividade de auditoria interna e externa e sua afirmação, em Portugal	46
3.3.1.2.	O contributo das Universidades e Politécnicos para o conhecimento da atividade de auditoria interna e externa.....	48
3.3.1.3.	O contributo dos trabalhos de auditoria interna para os trabalhos de auditoria externa.....	48
3.3.1.4.	Principais dificuldades no desempenho das funções da atividade de auditoria interna e externa.....	49
3.3.1.5.	O papel de auditoria interna e externa na prevenção e deteção da fraude	50
3.3.1.6.	O impacto da crise económica na função de auditoria interna e externa	52
3.3.1.7.	Relacionamento entre auditoria interna e externa.....	53
3.3.1.8.	O impacto dos escândalos financeiros, em Portugal e no Estrangeiro, na credibilidade da função de auditoria interna e externa	53
3.3.1.9.	O papel da auditoria interna e externa no futuro.....	54
3.3.1.10.	Certificação de auditores internos.....	55
3.3.1.11.	Importância da auditoria interna e valorização da função.....	55
3.3.1.12.	Externalização de atividades da função de Auditoria Interna	58
3.3.1.13.	Desafios da atividade de auditoria externa.....	58
3.3.1.14.	Avaliação da qualidade do auditor externo e do seu trabalho.....	60
3.3.1.15.	Rotatividade de auditores.....	61
3.3.2.	Inquéritos	62
3.3.2.1.	Auditoria Interna	62
3.3.2.2.	Auditoria Externa.....	73
3.4.	Análise combinada de Resultados	88
3.5.	Limitações e dificuldades do estudo.....	89
4.	Conclusão	91
4.1.	Limitações de âmbito	92
4.2.	Sugestões para investigações futuras.....	93
	Referências Bibliográficas.....	94
	Apêndice A – Inquéritos por questionário.....	99
	Apêndice B – Respostas aos inquéritos por questionário	113
	Apêndice C – Entrevistas.....	145

Índice de Quadros

	Pág.
Quadro 2.1. Paradigmas da Auditoria Interna.....	14
Quadro 2.2. Vantagens e Limitações da Auditoria Interna.....	27
Quadro 2.3. Normas Internacionais de Auditoria.....	30
Quadro 2.4. Principais diferenças entre Auditoria Interna/Externa.....	38
Quadro 3.1. Exemplos de KPI's – Indicadores de Negócio e Indicadores de Produtividade.....	56

Índice de Figuras

	Pág.
Figura 1.1. Evolução das Metodologias de Auditoria	2
Figura 1.2. <i>Enterprise Risk Management</i>	5
Figura 2.1. Evolução cronológica dos principais acontecimentos da Auditoria Interna	12
Figura 2.2. O quadro para a eficácia da Auditoria Interna: O novo IPPF	18
Figura 2.3. Organização descentralizada da auditoria	25
Figura 3.1. <i>Initial Detection of Occupational Frauds</i>	51
Figura 3.2. Distribuição por género	62
Figura 3.3. Distribuição por habilitações académicas	63
Figura 3.4. Distribuição por área de formação	63
Figura 3.5. Distribuição por experiência profissional.....	64
Figura 3.6. Distribuição por experiência como auditor(a) interno(a).....	64
Figura 3.7. Importância da existência de um plano de trabalho	65
Figura 3.8. Frequência de realização de plano geral.....	66
Figura 3.9. Existência de Manual de Auditoria Interna.....	66
Figura 3.10. Coordenação entre auditores externos e auditores internos	67
Figura 3.11. Informação solicitada com mais frequência pelos AE	68
Figura 3.12. Regularidade com que se reúnem auditores internos e externos.....	68
Figura 3.13. Importância dos auditores internos como instrumento de avaliação ao SCI	69
Figura 3.14. Utilização dos trabalhos de auditoria interna pela auditoria externa.....	69
Figura 3.15. Coordenação dos trabalhos de auditoria interna pela auditoria externa..	70
Figura 3.16. Principais pontos de colaboração entre AI e AE.....	71
Figura 3.17. Importância dos AI na organização.....	71
Figura 3.18. Relacionamento entre AI e AE.....	72
Figura 3.19. Avaliação de desempenho de colaboradores do Departamento de AI....	72
Figura 3.20. Redução dos honorários, na visão de AI	73
Figura 3.21. Distribuição por género	74
Figura 3.22. Distribuição por área de formação	74
Figura 3.23. Distribuição por habilitações académicas	75
Figura 3.24. Distribuição por experiência profissional.....	75

Figura 3.25. Distribuição por experiência como auditor(a) externo(a)	76
Figura 3.26. Adequacidade dos auditores internos à organização	77
Figura 3.27. Posição dos AI no organigrama da organização	77
Figura 3.28. Utilização dos trabalhos de AI	78
Figura 3.29. Conhecimentos do AI.....	78
Figura 3.30. Contributo de AI.....	79
Figura 3.31. Coordenação entre auditores externos e auditores internos	80
Figura 3.32. Trabalhos realizados pela AI.....	81
Figura 3.33. Contributo de AI.....	81
Figura 3.34. Regularidade com que se reúnem auditores internos e externos.....	82
Figura 3.35. Recomendações feitas pela AI	83
Figura 3.36. Utilização dos trabalhos de auditoria interna pela auditoria externa.....	83
Figura 3.37. Colaboração entre auditoria interna e auditoria externa.....	84
Figura 3.38. Fatores de confiança dos AE nos AI	84
Figura 3.39. Relacionamento entre AI e AE.....	85
Figura 3.40. Avaliação de desempenho dos AI.....	86
Figura 3.41. Contributo dos trabalhos de AI.....	87

Lista de Abreviaturas

ACFE - *Association of Certified Fraud Examiners*

AE – Auditoria Externa

AI – Auditoria Interna

CCSA - *Certified in Control Self-Assessment*

CFSA - *Certified Financial Services Auditor*

CGAP - *Certified Government Auditing Professional*

CIAAs - *Certified Internal Auditors*

CLC – Certificação Legal de Contas

CMVM – Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

CNSA – Conselho Nacional de Supervisão

COSO - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*

CSC – Código das Sociedades Comerciais

DL – Decreto-Lei

DRA - Diretriz de Revisão/Auditoria

ECIIA - Confederação Europeia dos Institutos de Auditoria Interna

ERM – *Enterprise Risk Management*

EUA - Estados Unidos da América

EY – *Ernst & Young*

FEE - *Federation of European Accountants*

GAIT - *Guides to the Assessment of IT Risks*

GTAGs - *Global Technology Audit Guides*

IASB – *Internal Auditing Standards Board*

IFAC - *International Federation of Accountants*

IIA – *The Institute of Internal Auditors*

IPAI – Instituto Português de Auditoria Interna

IPPF – *International Professional Practices Framework*

ISA - *International Standards on Auditing*

ISQC - *International Standard on Quality Control*

KPI – *Key performance indicators*

NPPAI - Normas para a Prática Profissional da Auditoria Interna

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PCIGA - Princípios de Controlo Interno Geralmente Aceites

PwC - *PricewaterhouseCoopers*

ROC – Revisor Oficial de Contas

SCI – Sistema de Controlo Interno

SOX – *Lei Sarbanes Oxley*

1. Introdução

No contexto de um mundo globalizado, em que cada vez mais a competição faz parte dos desafios das organizações, verifica-se a necessidade de se tomarem decisões acertadas para que se possa contribuir positivamente para o crescimento da organização.

Os casos relacionados com os escândalos financeiros que ocorreram nos Estados Unidos da América e na Europa, em que envolveram organizações internacionais de auditoria, abalaram drasticamente a credibilidade e reputação dos auditores. No entanto, estes casos devem representar um desafio para que possam melhorar a visibilidade e importância da função no mundo empresarial e no mercado.

Como resultado do sucedido, surgiu a *Lei Sarbanes Oxley (SOX)* nos Estados Unidos da América (EUA), cujo objetivo incidiu sobre a criação de mecanismos de auditoria e segurança das organizações, incluindo regras para a criação de comissões encarregadas de supervisionar a atividade - com vista à mitigação de riscos e fraudes.

Atualmente, com o constante crescimento das organizações, quer em termos da diversidade da atividade económica, quer em termos de dimensão, o controlo das atividades a um grupo limitado de pessoas é cada vez mais difícil.

Por outro lado, a elevada exigência que se faz sentir ao nível da confiança na qualidade, integridade e fiabilidade da informação financeira que é divulgada, faz com que a auditoria tenha vindo a utilizar várias ferramentas que se tornam necessárias para uma tomada de decisão concisa e que a conduza ao alcance dos objetivos, nomeadamente no que se refere à diminuição de perdas e desvios de valores.

A auditoria interna e externa refletem duas dessas ferramentas essenciais de apoio à administração das organizações, na medida em que a cooperação entre ambas assume, cada vez mais, um papel importante.

Assim, dada a crescente importância no mundo empresarial e com campos de atuação própria, é de todo o interesse entender de que forma estas podem e devem cooperar entre si de modo a aumentar a qualidade do serviço e a reduzir custos/esforços muitas vezes utilizados.

1.1. Enquadramento

1.1.1. A evolução das metodologias e sua cronologia

«[E]xiste uma forte relação entre as metodologias adoptadas pelos auditores externos e os auditores internos. Em termos gerais, poderemos dizer que de algum modo se verifica o acompanhamento ao nível da auditoria interna das metodologias já anteriormente implementadas e testadas pelos auditores externos.» (Revisores e Auditores, 2008:25)

Segundo Marques (1997), as unidades económicas precisam de se adaptar às novas realidades e exigências do mercado, passando por alterações profundas e fundamentais na forma como se organizam e se movimentam em novos ambientes competitivos.

Para conseguir dar resposta a estas exigências, a auditoria sentiu-se pressionada a evoluir e a encontrar respostas para um meio empresarial cada vez mais complexo.

Assim, esta evolução identificou várias fases, conforme representado na Figura 1.1.

- Auditoria baseada nos controlos (*Control-based Audit*);
- Auditoria baseada nos processos (*Process-based Audit*);
- Auditoria baseada no risco (*Risk-based Audit*) e;
- Auditoria e os conceitos de Gestão do Risco Empresarial (*Enterprise Risk Management*).

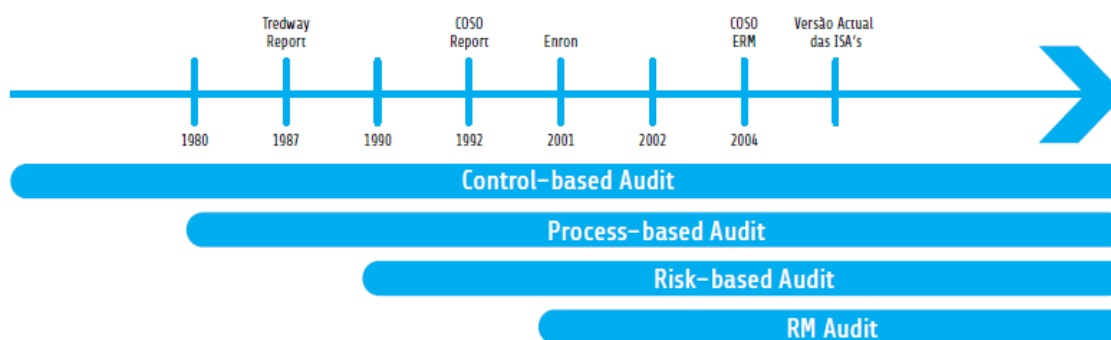


Figura 1.1.1. Evolução das Metodologias de Auditoria

Fonte: Adaptado de Revisores e Auditores (2008)

De acordo com o mencionado por António Gonçalves em Revisores e Auditores (2008), até inícios da década de oitenta e, numa fase inicial, o trabalho de auditoria

era baseado nos controlos, cujo objetivo era a validação e o suporte das principais rubricas do balanço e das principais classes de transações e, em garantir o cumprimento da legislação e regulamentos aplicáveis: normativos contabilísticos, fiscais e setoriais.

Contudo, o aumento da importância dos sistemas de informação suportados informaticamente e o reforço da complexidade das operações das organizações fez com que esta abordagem fosse alterada, dando maior ênfase a questões associadas aos processos.

Assim, em meados da década de oitenta e, numa segunda fase, o trabalho de auditoria passou a ser baseado nos processos críticos de negócio, sendo efetuada uma análise dos processos mais relevantes, onde o auditor suportava a sua opinião com testes de cumprimento, ou de conformidade, e de trabalho substantivo.

Numa terceira fase e, já na segunda metade da década de oitenta, a auditoria passou a ser baseada no risco, derivado de algumas situações de insolvência de entidades de dimensão relevante, nos EUA.

Nesta fase, o auditor assume a responsabilidade de deter conhecimento da entidade e do seu negócio, bem como do sistema de controlo interno.

É então em 1987 que é publicado o *Treadway Report* onde é identificada a necessidade de implementação de um referencial comum, no que se refere ao controlo interno, enfatizando a importância da existência de um código de conduta e de uma comissão de auditoria que integrasse profissionais competentes, que possuíssem um adequado conhecimento da atividade desenvolvida e uma gestão competente.

Em 1992, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) publicou um relatório final sobre o controlo interno - "*Internal Control-Integrated Framework*"- desenvolvendo a definição de controlo interno, conforme indicado em *Revisores e Auditores* (2008):

[o] controlo interno consiste num processo concebido e desenhado pelos responsáveis da governação e gestão, assim como outros colaboradores, que visa fornecer garantias relativamente à capacidade da entidade em prosseguir os seus objectivos nas seguintes áreas:

- Eficiência e eficácia operacional;
- Fiabilidade do relato financeiro;

- Cumprimento da legislação e regulamentos aplicáveis.

De acordo com o conceito da auditoria baseada no risco, o auditor, face ao estipulado no referencial do controlo interno do COSO, apenas deveria possuir um conhecimento da entidade e do seu negócio, assim como do seu sistema de controlo interno de modo a poder planear o seu trabalho. No que respeita à sua atitude perante a fraude, tendo em conta que o trabalho de auditoria não estaria vocacionado para a identificação de fraudes, apenas seria da responsabilidade do auditor comunicar essas situações caso fossem identificadas.

Os finais do milénio vieram, uma vez mais, caracterizar-se por profundas alterações na era tecnológica, originando a bolha da “Nova Economia”, que se centrava nas novas tecnologias informáticas e no processo de fusão entre os diversos canais de comunicação. O facto mais marcante desta altura foi a falência da *Enron*, que implicou a desagregação de um dos principais atores no mercado da auditoria, a conhecida *Arthur Andersen*.

Em consequência destas situações e, segundo indicado no artigo dos Revisores e Auditores (2008), o COSO voltou a debruçar a sua atenção para uma evolução do referencial comum ao nível da gestão do risco empresarial (*Enterprise Risk Management – ERM*).

A gestão do risco empresarial (ERM) consiste num processo, concebido pelos responsáveis da governação, da gestão e outros colaboradores, aplicado com objetivos estratégicos em toda a organização, concebido para identificar potenciais eventos que possam afectar a entidade, e gerir riscos de acordo com a sua lógica de assumpção de risco, de modo a facultar uma adequada garantia relativamente à prossecução dos objetivos da entidade.

Assim, estamos perante uma metodologia que visa abordar quatro principais categorias de risco: Risco estratégico; Risco operacional; Risco de relato e; Risco no plano legal e regulamentar.

Ao ser introduzida a nova vertente de risco estratégico, o auditor vê ser redefinido o seu papel enquanto auditor e do trabalho que deve desenvolver.

Esta nova abordagem visou impulsionar o alinhamento dos objetivos estratégicos com os mecanismos de identificação dos riscos, a sua avaliação, gestão e acompanhamento

quer pelos auditores internos, auditores externos e membros das comissões de auditoria ou órgãos com características semelhantes.

A figura 1.2. apresenta a nova abordagem ao nível da gestão do risco empresarial (*Enterprise Risk Management – ERM*).

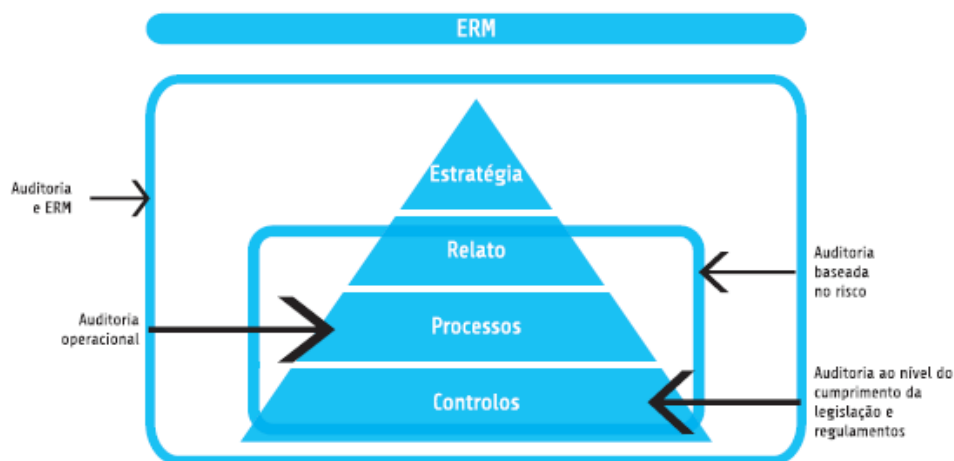


Figura 1.2. *Enterprise Risk Management*

Fonte: Revisores e Auditores, 2008

1.1.2. Relevância e aplicabilidade

Para a auditoria externa, as principais abordagens são: a auditoria e os conceitos de Gestão do Risco Empresarial (ERM) e; auditoria baseada no risco (*Risk-based Audit*).

A principal diferença reside no facto da primeira incorporar os objetivos estratégicos e o risco dos mesmos não serem alcançados. A segunda, parte da compreensão da entidade e do seu ambiente por forma a avaliar os riscos de distorção material ao nível das demonstrações financeiras, ou seja, centrando-se no relato financeiro. (Revisores e Auditores, 2008)

Embora estas metodologias sejam distintas, as mesmas têm algo em comum – a “cultura da organização”.

Conforme ainda mencionado no artigo de Revisores e Auditores (2008), qualquer um dos modelos conceptuais em questão reconhece que na base de qualquer sistema de controlo interno, ou de gestão de risco empresarial (ERM), o papel dos responsáveis da governação e gestão é essencial. Os sistemas não evoluem só por si, necessitam de

ser concebidos, implementados, “alimentados” e monitorizados por pessoas, pelo que o ênfase da avaliação se centra nas pessoas ao mais alto nível da entidade.

Ainda segundo o mesmo autor, no que concerne à auditoria interna, qualquer uma das metodologias se apresenta como adequada.

- Auditoria baseada nos controlos (*Controls-based Audit*) – As entidades sujeitas a regulamentação específica, deverão ser objeto de auditoria interna afim de garantir o cumprimento das normas aplicáveis;
- Auditoria baseada nos processos (*Process-based Audit*) – Será relevante na medida em que uma entidade possa garantir ao nível dos seus principais processos a adoção das melhores práticas (*benchmark*) e promover melhorias nos seus níveis de eficácia e eficiência;
- Auditoria baseada no Risco (*Risk-based Audit*) – Caso esteja em causa aferir a qualidade do relato financeiro de uma dada entidade, associada ou afiliada no seio de um grupo empresarial;
- Auditoria baseada nos conceitos da gestão do risco empresarial (ERM) – como forma do Departamento de Auditoria Interna abordar os objetivos estratégicos e verificar a adequacidade dos procedimentos de gestão do risco implementados e das medidas decorrentes do seu funcionamento, de modo a permitir aos responsáveis da governação, auditores externos e aos detentores do capital terem uma segurança adicional que o processo de gestão do risco empresarial é efetivo.

Em suma, o processo de auditoria tem sofrido alterações no que respeita às suas metodologias, permitindo ao auditor prestar um serviço eficaz aos utilizadores da informação financeira, garantindo a defesa do interesse público, razão pela qual existem e da sua competência e independência.

1.2. Objeto e objetivo da investigação

Tal como Quivy e Campenhoudt indicam, uma investigação deve iniciar-se com uma pergunta de partida, «[...] através da qual tenta exprimir o mais exactamente possível o que procura saber, elucidar, compreender melhor».

Assim, a pergunta de partida para esta investigação é a seguinte: **Qual o contributo da auditoria interna para a auditoria externa: na ótica dos responsáveis do IPAI e da OROC?**

Esta investigação tem, portanto, como objeto apurar qual o contributo do(s) trabalho(s) de auditoria interna para o(s) trabalho(s) de auditoria externa, na ótica dos responsáveis do IPAI e da OROC, tendo em conta aspetos fulcrais como: principais pontos de contacto e afastamento entre auditor(es) interno(s) e externo(s), colaboração entre auditoria interna e auditoria externa no(s) trabalho(s) desenvolvido(s), o papel dos mesmos na prevenção e deteção da fraude e eventuais perspetivas futuras acerca da relação entre ambos e do(s) trabalho(s) desenvolvido(s), bem como a evolução estimada da atividade.

Como objetivo principal, pretende-se apurar uma imagem o mais credível e real possível, daquilo que é efetivamente a relação entre auditor(es) interno(s) e auditor(es) externo(s) e de que forma os primeiros poderão contribuir para o trabalho dos segundos, promovendo a criação de valor na organização e, conseqüentemente, reduzir eventuais custos/esforços muitas vezes duplicados.

1.3. Metodologia

A metodologia adotada para a realização desta investigação decompõe-se em quatro fases.

Numa primeira fase é feita uma Revisão da Literatura que, segundo Silva e Menezes (2005:37), é «[u]ma das etapas mais importantes de um projeto de pesquisa [...]» e «[r]esultará do processo de levantamento e análise do que já foi publicado sobre o tema [...]». Esta etapa contribui para obter informações sobre a situação atual do tema e conhecer algumas publicações existentes, através da consulta de livros e outras publicações de profissionais e organismos que partilham os seus conhecimentos e apreciações sobre o tema.

Para além dos conceitos chave e evolução histórica da auditoria, são abordados alguns temas que incidem em volta da questão principal: “o contributo da auditoria interna para a auditoria externa”, nomeadamente as normas pelas quais se regem enquanto profissionais e utilização dos trabalhos já efetuados, de que forma se complementam e

colaboram no decorrer dos seus trabalhos e quais as perspectivas futuras para este eventual contributo, entre auditoria interna e externa.

Na segunda fase da investigação é feita uma abordagem prática, através da realização de entrevistas e questionários, cuja população alvo são os responsáveis do IPAI e da OROC e seus membros, respetivamente.

Na terceira fase, é considerada toda a informação recolhida anteriormente, sintetizada e sumariada por forma a evidenciar as principais conclusões, utilizando para o efeito a ferramenta *Microsoft Office Excel*.

Em suma, é nesta fase que se pretende responder à pergunta de partida, explorando as leituras desenvolvidas ao longo do trabalho e respetivas entrevistas e inquéritos, fazendo o confronto crítico das diferentes perspectivas que se afiguram possíveis.

1.4. Estrutura da dissertação

A presente dissertação é composta por quatro capítulos principais.

O primeiro é reservado à introdução, onde o tema é apresentado e feito o respetivo enquadramento ao nível da Auditoria, sua evolução e relevância. É, também, identificado o principal objeto e objetivo da investigação, qual a metodologia adotada para a concretização do trabalho e, finalmente, uma breve descrição da estrutura.

O segundo capítulo contempla a revisão da literatura, sendo composto por temas relacionados com a auditoria interna, auditoria externa e a relação entre ambas, quer ao nível de aspetos em geral e comuns à profissão, quer ao nível do seu papel enquanto atuantes na prevenção e deteção da fraude.

O terceiro capítulo é composto pelo estudo do contributo da auditoria interna para a auditoria externa, na ótica dos responsáveis do IPAI e da OROC onde é apresentada a metodologia utilizada, a recolha e o tratamento dos dados obtidos através da divulgação *on-line* dos questionários e da realização das entrevistas, bem como uma análise dos resultados.

Aqui são tidos em conta os aspetos chave que servem de base a esta investigação: o relacionamento entre auditoria interna e auditoria externa, qual a importância da existência da auditoria interna nas organizações para o(s) auditor(es) externo(s) e, de

que forma a primeira contribui para o(s) trabalho(s) da segunda, respetivamente. Por fim, são também indicadas as principais limitações e dificuldades do estudo.

O quarto e último capítulo expressa as conclusões finais, obtidas através da síntese do trabalho e dos principais resultados obtidos, tendo em conta a pergunta de partida desta investigação. São também apresentadas algumas sugestões para possíveis investigações futuras.

2. Revisão da literatura

2.1. O papel da auditoria interna

2.1.1. Enquadramento teórico

2.1.1.1. *A evolução da auditoria interna*

Morais e Martins (2007: 60) referem que, «[e]m consequência do rápido crescimento e aceitação da Auditoria Interna, o conceito tem evoluído ao longo dos anos, tendo-se assistido nas últimas décadas a uma evolução mais acelerada, dada a constante mutação da economia mundial.»

Segundo Ramamoorti (2003), a atividade de auditoria remonta à civilização de 3.500 – 4.000 A.C., evidenciada em manuscritos de civilizações da Mesopotâmia. Nesta altura, os grandes comerciantes e o Estado utilizavam os registos contabilísticos para identificar gastos e rendimentos e, com estes, verificar a razoabilidade dos mesmos.

A atividade de auditoria surgiu assim da necessidade de se verificarem se os ativos da organização estavam devidamente salvaguardados, se os procedimentos e políticas da empresa estavam a ser cumpridos e se os registos financeiros eram efetivamente verídicos, conforme evidenciam Brink, Cashin e Witt (1973).

Segundo Moraes e Martins (2003:60), «[o] seu objectivo era detectar erros, irregularidades e fraudes, através duma análise detalhada de transacções.»

Em 1941, nos EUA, é criado o *The Institute of Internal Auditors (IIA)*, onde se reuniram condições que permitissem maior independência aos auditores internos. Progressivamente, estes alargaram o âmbito das suas funções para além da validação de registos contabilísticos e evoluíram para uma nova postura que dignificasse “auditor interno”.

Morais (2004) destaca ainda 4 fases da evolução da auditoria interna:

- **1ª Fase – Inspeção:**
 - Inicialmente estava ligada apenas a áreas contabilístico-financeiras, dependendo apenas das direções administrativas ou dos departamentos de contabilidade;
 - A atividade era desenvolvida com base na salvaguarda dos ativos e avaliação do controlo interno;

- A sua missão consistia na realização de atividades de cariz fiscalizador e inspetor, por pessoal com nível de qualificação limitado e abrangia apenas as áreas contabilístico-financeiras.
- **2ª Fase – Cumprimento:**
 - A verificação do cumprimento das normas e procedimentos, internos e externos, aplicáveis à organização, passou a fazer parte da atividade da auditoria interna;
 - A auditoria interna passou a ser desempenhada por profissionais mais qualificados, fruto da aprendizagem desenvolvida com os auditores externos;
 - A atividade passou a ser realizada de forma mais formalizada e documentada.
- **3ª Fase – Auditoria Operacional:**
 - As organizações começaram a centrar a sua atenção na eficácia¹ e eficiência² dos recursos e na definição de mecanismos de controlo, por forma a responder à agressividade do mercado. Assim, a auditoria interna alargou o seu âmbito de trabalho, abrangendo-o à auditoria operacional;
 - A auditoria interna, partindo da identificação das áreas de risco da organização, avaliava se a organização e as áreas específicas cumpriram com os objetivos estabelecidos pela Direção;
 - O perfil do auditor interno registou alterações nas suas competências, nomeadamente na capacidade de compreensão e análise lógica para a avaliação custo-benefício.
- **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 de gestão;

¹ A eficácia mede a relação entre o efeito da ação e os objetivos pretendidos, ou seja, ser eficaz é conseguir atingir o objetivo pretendido.

² A eficiência refere-se à relação entre os resultados obtidos e os recursos utilizados, isto é, a obtenção do máximo benefício com a utilização dos recursos atribuídos.

- Os auditores internos obtiveram formação específica em trabalhos de auditoria informática, eliminando a dependência destes com o departamento informático;
- Os objetivos de controlo interno evoluíram no sentido de envolverem toda a organização, sobretudo a gerência, a nível de prevenção, deteção e dissuasão de fraudes;
- A auditoria interna atingiu um novo *status* profissional, tornando-se uma função de apoio e consulta para a gestão.

Esta traz assim uma nova geração de auditores internos orientados para a gestão, que influenciou o grande paradigma da auditoria interna: ter a capacidade de apresentar soluções em partilha com os auditados.

A figura 2.1. apresentada abaixo indica ainda, de forma sintética, os principais marcos no âmbito da auditoria interna.



Figura 2.1. Evolução cronológica dos principais acontecimentos da Auditoria Interna

Fonte: Elaboração própria

2.1.1.2. A mudança de paradigma

Aliado à evolução do tempo e conseqüente crescimento das organizações, a Auditoria Interna para além de ter uma postura reativa - na medida em que verificava e controlava os controlos contabilísticos e dava respostas após os factos ocorrerem - passou a ter uma postura proativa, atuando em tempo real, participando em planos estratégicos e a dar as suas recomendações com base no risco existente.

De acordo com Pinheiro (2008:24), «[a] Auditoria Interna não deverá assumir uma posição conservadora, de modo a realizar acções, exclusivamente, em áreas

tradicionais, a procurar exclusivamente a identificação de erros; porém, deverá saber identificar, em conjunto, soluções para os problemas identificados pelos Auditores ou, mesmo, para as dificuldades apresentadas pelos gestores operacionais, numa lógica de proactividade e de capacidade de partilha.»

Para Rodrigues (2013), a evolução do conceito de auditoria interna e consequente mudança de paradigma, fez com que o auditor interno alargasse os seus horizontes, passando de um papel de deteção de fraude para a sua prevenção, com o intuito de auxiliar na identificação e melhor gestão dos riscos da organização.

Assim, esta atividade deixou de se apresentar como um trabalho de “polícia” e passou a ter de enfrentar complexos sistemas de controlo interno.

Para se obter uma noção mais exata das várias alterações a que a auditoria interna tem sido sujeita, o IIA apresenta duas definições, em tempos não muito distantes, com conceitos bastante distintos, a saber:

Antes de junho de 1999, o IIA definia auditoria interna como

[i]nternal auditing is an independent appraisal function established within an organization to examine and evaluate its activities as a service to the organization. The objective of internal auditing is to assist members of the organization in the effective discharge of their responsibilities. To this end, internal auditing furnishes them with analyses, appraisals, recommendations, counsel and information concerning the activities reviewed. The audit objective includes promoting effective control at reasonable cost.

Após 1999, o IIA redefiniu a função de AI, colocando mais a relação do Auditor Interno com a organização, com vista a acrescentar valor, quer para os acionistas quer para o cliente.

Assim, a AI passou a ser definida como:

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

O quadro 2.1. apresenta as principais diferenças entre os dois paradigmas da Auditoria Interna, salientando a passagem de um papel de avaliação independente

para uma atividade integrada na gestão de risco, não descurando o seu foco no controlo interno.

Quadro 2.1. Paradigmas da Auditoria Interna

Caraterísticas	Definição anterior	Definição atual
Foco	Controlo Interno	Risco de Negócio
Resposta da Auditoria	Reativa	Proativa
Interna	Descontinua	Continua
	Observadora dos planos estratégicos	Participante nos planos estratégicos
Recomendação da Auditoria Interna	Controlo Interno: - Reforço; - Custo/Benefício; - Eficiência/Eficácia.	Gestão de Risco: - Evitar/Diversificar; -Partilhar/Transferir; -Controlar/Aceitar.
Papel da Auditoria Interna na organização	<ul style="list-style-type: none"> • Função de avaliação independente; • Auxiliar os membros da organização no cumprimento eficaz das suas responsabilidades. 	<ul style="list-style-type: none"> • Atividade independente, de avaliação objetiva e consultoria; • Apoiar a organização a atingir os seus objetivos.

Fonte: Elaboração Própria

Em suma, comparando ambas as definições, constata-se que a versão clássica considerava a auditoria interna apenas como uma função para examinar e avaliar as atividades, centrando-se essencialmente no funcionamento eficaz do controlo interno da organização. Posteriormente, com a reformulação da definição de AI, o auditor interno já se apresenta como alguém capaz de acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização, na avaliação da eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação.

2.1.2. *The Institute of Internal Auditors (IIA)*

Criado já no decorrer da Segunda Guerra Mundial, o IIA é uma associação profissional de cariz internacional, sediada nos Estados Unidos da América e mundialmente reconhecida.

Esta, segundo o IIA «[...] *is the internal audit profession's global voice, recognized authority, acknowledged leader, chief advocate, and principal educator.*»

Fundada em 1941 por profissionais da área, Victor Z. Brink, John B. Thurston e Robert B. Milne juntaram-se com o intuito de fortalecer o papel da auditoria interna.

Inicialmente, a organização contava com apenas 24 membros, tendo aumentado para os 1.018 no final de cinco anos seguintes.

Fernandes (2013:15) refere que «[e]sta associação vem desenvolvendo, desde a sua criação e com a ajuda de profissionais da área, normas e orientações que apoiam o auditor na realização dos seus trabalhos».

Pinheiro (2008:245), indica ainda que «[a]s normas estabelecem que a Auditoria Interna deve auxiliar os membros da organização a desempenharem eficazmente as suas responsabilidades fornecendo-lhes informações sobre o controlo interno».

Para além da criação e edição das Normas para a Prática Profissional de Auditoria Interna, o IIA realiza fóruns que proporcionam a partilha de conhecimentos e emite diversas publicações como o *Internal Auditor*, o *IT Auditor* e o *Tone at the top*, essenciais na evolução profissional dos seus associados.

O IIA proporciona ainda a possibilidade dos profissionais fazerem os exames com vista à obtenção de certificações como: *Certified Internal Auditors (CIAs)*; *Certified Government Auditing Professional (CGAP)*; *Certified Financial Services Auditor (CFSA)*; *Certified in Control Self-Assessment (CCSA)*, entre outras, permitindo que o auditor vá adquirindo competências e, conseqüentemente, conduzi-lo a novas oportunidades, a um conhecimento mais aprofundado e a uma maior credibilidade.

Sendo o IIA líder na formação inovadora de auditoria interna, existe ainda a possibilidade de aceder a plataformas de aprendizagem, onde se podem encontrar um leque de ofertas como seminários, sistema de *e-learning*, *On-site training* e conferências, disponíveis no seu site: <https://na.theiia.org/training/Pages/Training-and-Events.aspx>.

Esta associação contempla ainda uma fundação para a investigação de temas sobre a profissão – *The IIA Research Foundation* – que intervém em debate público com reguladores e organizações congéneres e participou na elaboração de documentos essenciais para a profissão, como o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), a título de exemplo.

Sendo uma associação que promove a partilha do conhecimento, o seu lema é o “*Progress Through Sharing*” e tem como principal missão fornecer uma liderança dinâmica para a profissão de auditoria interna. Segundo o IIA, as atividades de apoio a esta missão visam, mas não se limitam a:

- Defender e promover o valor dos profissionais de auditoria interna;
- Proporcionar oportunidades a nível de aprendizagem e desenvolvimento, normas e outras orientações para a prática profissional e programas de certificação;
- Inculcar as melhores práticas em auditoria interna aos respetivos profissionais de auditoria interna e público interessado;
- Reunir os profissionais de auditoria interna de todos os países, com vista a proporcionar partilhas de experiências e informações.

O Normativo Internacional

Tal como mencionado anteriormente, o IIA tem sede nos EUA e tem publicado um conjunto de normas para a prática profissional da Auditoria Interna.

Estas têm como principal objetivo apurar o papel e as responsabilidades dos auditores internos, bem como estabelecer uma base para a orientação e avaliação da auditoria interna.

As normas e orientações que regulam a profissão são emanadas pelo IIA, sendo no IPPF – *International Professional Practices Framework* que se encontram dispostas da seguinte forma:

- Orientações obrigatórias;
- Orientações fortemente recomendadas.

1. Orientações obrigatórias:

- Princípios fundamentais para a prática profissional de auditoria interna;
- Definição de Auditoria Interna;
- Código de Ética;
- Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (*Standards*).

Orientações fortemente recomendadas:

1. Guia de Implementação (*Practice Advisories*): Textos que visam ajudar os auditores internos na aplicação das normas. Tratam coletivamente da abordagem da auditoria interna, metodologias e considerações mas não detalha processos ou procedimentos.
 - Guia de implementação 1000: Propósito, Autoridade e Responsabilidade
 - Guia de implementação 2110: *Governance*
2. Orientação suplementar (*Practice Guides*): Textos que fornecem orientações detalhadas para a realização de auditoria interna. Estes incluem áreas temáticas, questões específicas de cada setor, bem como processos e procedimentos, ferramentas e técnicas, abordagens passo a passo e exemplos de resultados.

A partir de julho de 2015, com o novo lançamento da IPPF todos os *Practice Guides*, *Global Technology Audit Guides* (GTAGs) e os *Guides to the Assessment of IT Risks* (GAIT) são parte integrante das orientações suplementares.

De referir que, até então, faziam parte das orientações fortemente recomendadas as Tomadas de Posição (*Position Papers*) que abrangiam os textos sobre governação, risco e controlo e o papel da auditoria interna nas organizações; as Recomendações de Práticas (*Practice Advisories*) que continham detalhes da aplicação das normas a diferentes situações e organizações e; os Guias de Práticas (*Practice Guides*) que se traduziam em orientações detalhadas para os auditores internos, como ferramentas, técnicas, etc..

A figura 2.2. apresenta a nova atualização através do quadro para a eficácia da auditoria interna, tendo em conta o novo IPPF:



Figura 2.2. O quadro para a eficácia da Auditoria Interna: O novo IPPF

Fonte: IIA – Standards & Guidance, 2016

Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna

As Normas para a Prática Profissional da Auditoria Interna dividem-se em dois grandes capítulos:

1. Normas de atributos ou funcionais

Contém características das organizações e dos indivíduos que executam auditoria interna, que, de acordo com Pinheiro (2008),

- 1000 - Objetivo, Autoridade e Responsabilidade

O objetivo, autoridade e responsabilidade da auditoria interna deverão ser formalizados através de uma carta, consistente com as Normas e aprovadas pelo Conselho;

- 1100 – Independência e Objetividade

A atividade de auditoria interna deve ser independente e os auditores internos deverão ser objetivos no desempenho do seu trabalho;

- 1200 – Proficiência e Zelo Profissional Devido

O trabalho de auditoria deverá ser desempenhado com proficiência e adequado cuidado profissional.

➤ 1300 – Programa de Avaliação da Qualidade e Melhoria

O responsável pela auditoria interna deverá desenvolver e manter um programa de avaliação de qualidade e aperfeiçoamento, que deverá cobrir os aspetos da atividade de auditoria interna e acompanhar a sua eficácia.

2. Normas de desempenho

Descrevem a natureza da auditoria interna e fornecem os critérios de qualidade contra os quais o desempenho desses serviços possa ser avaliado.

➤ 2000 – Gestão da Atividade de Auditoria Interna

O responsável de auditoria interna deverá gerir com eficiência a atividade, de modo a garantir o fornecimento de valor para a organização;

➤ 2100 – Natureza do Trabalho

A atividade de auditoria interna deverá avaliar e contribuir para o aperfeiçoamento dos processos da gestão de risco, controlo e governação, utilizando uma abordagem sistemática e disciplinada;

➤ 2200 – Planeamento do Trabalho de Auditoria

Os auditores internos deverão desenvolver e definir um plano para cada trabalho, incluindo o âmbito, objetivos, prazos de execução e distribuição de recursos;

➤ 2300 – Execução do Trabalho de Auditoria

Os auditores internos deverão identificar, analisar, avaliar e anotar a informação para que os objetivos do trabalho sejam atingidos;

➤ 2400 – Comunicação dos Resultados

Os auditores internos deverão comunicar os resultados do seu trabalho;

➤ 2500 – Monitorização do Progresso

O responsável da auditoria interna deverá estabelecer e manter um sistema de monitorização do efeito dos resultados comunicados à gestão;

➤ 2600 – Comunicação da Aceitação de Riscos

Quando o responsável pela auditoria interna for da opinião de que os gestores de topo optaram por um nível de risco residual que possa ser aceitável para a organização.

Pinheiro (2008:314), realça que as normas possuem um conjunto de aspetos, tais como:

- **Independência:** Os auditores internos deverão ser independentes das atividades que auditam;
- **Eficácia Profissional:** As auditorias internas devem ser realizadas com competência e adequado sentido profissional;
- **Âmbito de 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 ações corretivas;
- **Gestão do Departamento de Auditoria Interna:** O diretor responsável pelo Departamento deverá gerir adequadamente os seus recursos.

De notar que, segundo o IIA, a *International Internal Audit Standards Board* propôs alterações às Normas Internacionais para a Prática Profissional da Auditoria Interna, de modo a dar resposta à constante evolução do ambiente de negócios³.

Estas alterações propostas estarão abertas a revisão e discussão durante o período de 29 de fevereiro a 30 de abril de 2016.

2.1.3. O Instituto Português de Auditoria Interna (IPAI)

Na década de 90, um grupo de profissionais que exerciam a atividade de auditoria interna, reuniram-se e efetuaram esforços para que fosse constituída uma associação profissional referente à atividade profissional que desenvolviam.

Este esforço incidiu sobretudo sobre aspetos como o facto de existirem, em quase todos os países europeus, Institutos de Auditoria Interna; sentirem a necessidade de poderem dispor duma organização profissional que permitisse dar apoio na sua

³ A confirmar as respetivas atualizações em: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/2016-Standards-Exposure.aspx>. Estas estarão sujeitas a revisão até setembro de 2016, serão anunciadas as alterações em outubro de 2016 e deverá entrar em vigor a 01 de janeiro de 2017.

formação profissional; de poderem participar em eventos, como conferências, promovidos por outros Institutos como o IIA e, naturalmente, os intercâmbios entre colegas que exercessem a mesma profissão, noutros países.

A constituição desta organização contribui, então, para o desenvolvimento de estudos e técnicas para o bom desempenho da profissão e para a ligação entre estes e o IIA.

O IPAI - Instituto Português de Auditoria Interna, fundado então em 17 de Fevereiro de 1992, apresenta-se como sendo uma associação profissional, voluntária e sem fins lucrativos, reconhecida pelo *The Institute of Internal Auditors* (IIA).

É o órgão representativo do IIA e da profissão de auditor interno em Portugal, promovendo a partilha de informação entre todos os profissionais e estudiosos de auditoria interna, gestão de risco e controlo interno nas organizações, sejam elas privadas ou públicas.

Igualmente, o IPAI é membro da Confederação Europeia dos Institutos de Auditoria Interna (ECIIA).

Atualmente, o lema do instituto é o “*Progress Through Sharing*”, proveniente do IIA, que significa o desenvolvimento dos conhecimentos e da prática de Auditoria Interna pela divulgação pelos auditores das descobertas que se vão realizando (IPAI).

Neste sentido, os objetivos do IPAI são:

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

Assim, indo de encontro ao que vem estabelecido no artigo segundo, número um dos Estatutos do IPAI, «[o] IPAI tem por finalidade o aperfeiçoamento técnico e científico dos seus membros, promovendo em comum o desenvolvimento e a investigação dos

princípios, sistemas e métodos de Auditoria Interna, bem como a sua divulgação no seio das empresas e de outros organismos, públicos ou privados.»

2.1.4. Principais objetivos da auditoria interna

Segundo Pinheiro (2008:47), «[a] Auditoria Interna deverá ter, na empresa, um enquadramento adequado de forma a permitir que os auditores desempenhem com objectividade e independência e, desde modo, cumprir as responsabilidades inerentes à função.»

Conforme indica Marques (1997:65), «[e]xistem serviços de auditoria interna em ambientes diversos e em unidades económicas que são diferentes designadamente no que respeita à sua actividade, finalidade, organização, dimensão e estrutura, e em diversos países cada um dos quais com leis, tradições e costumes próprios, o que influencia de alguma forma o exercício dessa função».

Assim e, segundo a ISA 610, entende-se que o objetivo da auditoria interna varia e depende do tamanho e estrutura da organização, bem como consoante as exigências/requisitos da gestão.

De acordo com Attie (1992), pode-se dizer que os principais objetivos da auditoria interna passam por:

- Avaliar a integridade e fidedignidade das informações financeiras e operacionais e os meios utilizados para aferir, localizar, classificar e comunicar essas informações;
- Avaliar os sistemas estabelecidos, para certificar o cumprimento das políticas, planos, leis e regulamentos que tenham, ou possam ter, impacto sobre operações e relatórios, e determinar se a organização está em conformidade com as diretrizes;
- Avaliar os meios usados para a proteção dos ativos e, se necessário, comprovar a sua existência real;
- Verificar se os recursos são utilizados de maneira eficiente e económica;
- Avaliar operações e programas e verificar se os resultados são compatíveis com os planos e se essas operações e esses programas são executados de acordo com aquilo que foi planeado e;

- Comunicar o resultado do trabalho de auditoria e certificar que foram tomadas as providências necessárias a respeito das suas descobertas.

Para Pinheiro (2008),

[a] Auditoria Interna deverá ter como objectivo fundamental apresentar os resultados dos trabalhos realizados com a oportunidade necessária, de modo que as propostas de recomendações possam ser implementadas adequadamente e contribuir, objectivamente, para a melhoria do desempenho de toda a empresa, numa lógica de satisfação dos clientes.

Ainda segundo a opinião deste mesmo autor, o objetivo da Auditoria Interna é o de auxiliar a empresa e todos os níveis de gestão no cumprimento das suas responsabilidades e em promover sistemas de controlo adequados, visando a melhoria da *performance* da empresa.

Em termos esquemáticos, indica que, a Auditoria Interna visa, entre outros aspetos:

- Analisar e avaliar a segurança, adequação e aplicação de todos os sistemas de controlo não só existentes, mas também propostos (**promover controlo a custos razoáveis**);
- Verificar o **nível de concordância** com as políticas estabelecidas, planos e legislação relevante;
- Determinar a **eficácia** com que os ativos estão salvaguardados de perdas de todo o tipo;
- Verificar a **exatidão e segurança da informação estratégica** para a gestão;
- Analisar as operações do ponto de vista da **economia, eficácia e eficiência**.

Para Moraes e Martins (2003:64), «[o] propósito, autoridade e responsabilidade do departamento de Auditoria Interna deveriam ser definidos num documento formal, escrito e aprovado pela Direcção.». Este documento deve conter os objetivos do departamento de Auditoria Interna e declarar que os auditores não têm autoridade nem responsabilidade pelas atividades que examinam, sendo apenas da sua responsabilidade servir a organização de forma consistente com as normas para a prática profissional de Auditoria Interna e com os padrões estabelecidos no Código de Ética do IIA.

«Quanto ao modo de operar, o auditor interno deve fazê-lo com tranquilidade e segurança, consciente de que deve desenvolver todas as suas atividades com independência, ou seja, deve possuir liberdade para investigar, selecionar e executar as suas atividades e exercer apenas o papel de assessor, nunca estando dele dependente a tomada efetiva de decisão.» (Silva, 2013:6)

2.1.5. Vantagens e limitações da auditoria interna

Conforme Marques (1997:77),

[...] a auditoria interna pode desempenhar um papel muito importante e constituir um precioso instrumento ao serviço da gestão, atendendo ao conhecimento profundo e à visão global que podem ter da unidade económica [...] e aos contributos que pode dar para o aperfeiçoamento e modernização sistemática da sua organização e funcionamento, dos processos e métodos utilizados, da gestão e, conseqüentemente, para a melhoria da sua capacidade competitiva.

Segundo Moeller (2009), a organização do órgão de auditoria interna é também um assunto que pode influenciar a independência, o desempenho e a eficácia do trabalho de auditoria interna.

Saliente-se que a Independência é uma condição essencial para que o trabalho de auditoria interna seja efetuado da forma mais idónea possível e para garantir a fiabilidade do seu trabalho, na medida em que não se verificando nenhuma relação com a área auditada, a propensão para o conluio também diminuirá.

Tal como em todas as organizações, a auditoria interna pode estar organizada de forma centralizada ou descentralizada.

Assim, segundo o mesmo autor, uma auditoria descentralizada tem as vantagens de:

- Isentar os níveis superiores da organização de pequenas decisões, libertando-se para tratarem de problemas mais importantes;
- Garantir mais eficiência, na medida em que as unidades de auditoria conhecem melhor os problemas das respetivas unidades de negócio e, portanto, podem ser melhor resolvidas a nível interno;

- Evitar os atrasos com a tomada de decisões a níveis superiores se estas forem delegadas para níveis mais baixos na organização, onde também existe maior motivação para resolver os problemas.

A figura 2.3. mostra um exemplo de uma organização descentralizada, que pode atender a critérios geográficos:

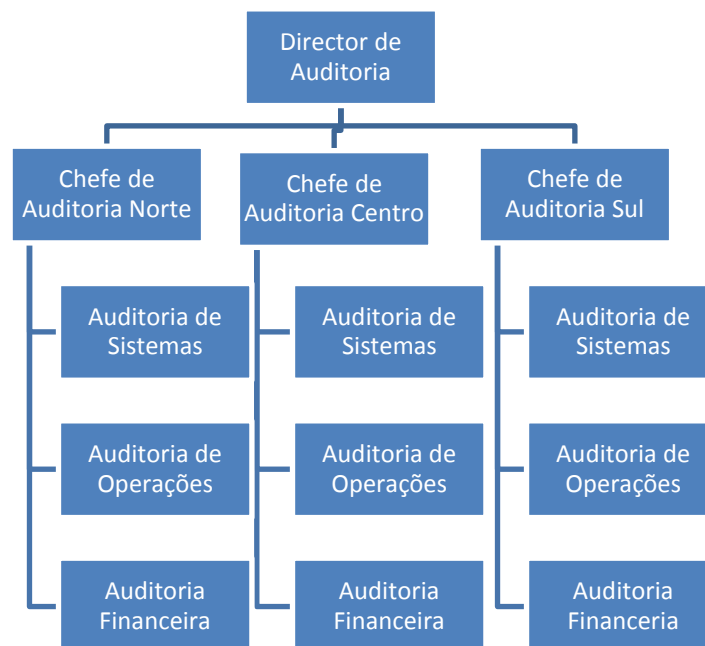


Figura 2.3. Organização descentralizada da auditoria

Fonte: Alves e Sarmento, 2011

Relativamente às organizações centralizadas, também existem argumentos para este tipo de organização, tais como (Moeller, 2009):

- A estrutura centralizada apresenta uma melhor preparação para transmitir o tom que o gestor de topo confere à organização do que os auditores e gestores;
- Os auditores podem não possuir uma compreensão tão abrangente de todas as implicações globais das políticas da organização, como os auditores internos numa estrutura centralizada;
- Existe uma maior facilidade em manter procedimentos uniformes, numa estrutura centralizada;

- A lealdade dos auditores pode ser mais forte para com os gestores das unidades do que para com o diretor de auditoria.

Um auditor é um pilar bastante forte numa organização pois à sua existência está associada uma melhoria do Sistema de Controlo Interno. Assim, o Sistema de Controlo Interno traduz-se num aumento da confiança por parte dos investidores, na diminuição do eventual desperdício de recursos e na dinamização/competição da organização.

Para Pinheiro (2008), caso os auditores internos consigam, em equipa, construir e desenvolver a função de auditoria nos seus valores fundamentais (determinação e honestidade), poderão desempenhar um papel crucial na organização e, como principal vantagem, a maioria dos auditores irá exercer a sua função com gosto e criação de valor. Caso o mesmo não se verifique, não passarão de um centro de custo integrado na estrutura da organização, o que constituirá uma limitação.

No que se refere à avaliação da *performance* do Departamento de Auditoria Interna, o mesmo autor indica que este deve ser periodicamente avaliado, numa perspetiva de que é fundamental, uma vez mais, acrescentar valor em qualquer atividade exercida na estrutura da organização. Se este tema não for tido em conta, a Auditoria Interna está condenada a não evoluir numa função de apoio à gestão, numa ótica de apresentação de soluções e não na identificação de factos/problemas.

Por sua vez, para Furtado (2009), o auditor interno é um pilar bastante forte numa organização pois a sua presença fará com que exista uma maior e mais frequente fiscalização da eficiência dos controlos internos, assegura uma maior coerência nos registos contabilísticos, contribuirá para a obtenção de melhores e mais fidedignas informações sobre a organização, aponta falhas na organização administrativa e respetivos controlos internos e garantirá uma maior atenção e rigor por parte dos funcionários, de forma a evitar eventuais erros e fraudes.

O quadro seguinte apresenta, em jeito de síntese, algumas das principais vantagens e limitações da Auditoria Interna.

Quadro 2.2. Vantagens e Limitações da Auditoria Interna

Vantagens da Auditoria Interna	Limitações da Auditoria Interna
<ul style="list-style-type: none"> • Potencia maior atenção e rigor por parte dos funcionários contra os erros, evitando também as fraudes; 	<ul style="list-style-type: none"> • Incrementa, inicialmente, os custos;
<ul style="list-style-type: none"> • Promove a implementação de controlos para acontecimentos passados, presentes e futuros; 	<ul style="list-style-type: none"> • Pode promover perdas de ineficiência em casos de laços de amizade que o auditor interno estabeleça com os restantes funcionários;
<ul style="list-style-type: none"> • Melhora os procedimentos de contabilização; 	<ul style="list-style-type: none"> • Pode promover perdas de eficácia criadas pela rotina do trabalho.
<ul style="list-style-type: none"> • Promove uma maior eficiência do Controlo Interno; 	
<ul style="list-style-type: none"> • Deteta as falhas existentes e recomenda medidas para a sua eliminação; 	
<ul style="list-style-type: none"> • Potencia a inovação, gerindo os riscos e aproveitando as oportunidades; 	
<ul style="list-style-type: none"> • Facilita a descentralização da gestão, a delegação e a autonomia das funções; 	
<ul style="list-style-type: none"> • Promove o alinhamento de todos os níveis da organização; 	
<ul style="list-style-type: none"> • Revisão contínua das atividades da empresa. 	

Fonte: Adaptado de Silva, 2013

2.2. O papel da auditoria externa

2.2.1. Enquadramento teórico

A auditoria, como atualmente é entendida, teve início em meados do século XIX na Grã-Bretanha, como consequência das novas necessidades decorrentes da revolução industrial onde foram publicadas as primeiras normas de relato financeiro e de auditoria.

Como consequência desta revolução, foram estabelecidas novas diretrizes às técnicas contabilísticas e especialmente às de auditoria, com vista a responder às necessidades criadas com o aparecimento de grandes empresas.

A partir desta altura, com o desenvolvimento da atividade económica, surgiu a necessidade de um sistema contabilístico e de controlo interno organizado e controlado, com objetivo de obter informações credíveis e normalizadas, com vista a evitar erros e fraudes (Marques,1997).

Inicialmente, a atividade de auditoria tinha como principal objetivo a deteção de fraudes. Essa responsabilidade foi, posteriormente, transferida para os responsáveis da gestão, devido à incapacidade que os auditores externos tinham em detetá-la, quando envolvia transações não registadas, roubos e outras irregularidades.

Devido ao crescimento industrial sucedido em países como os Estados Unidos da América e o Canadá e ainda com a colonização inglesa, a auditoria vem a difundir-se e aperfeiçoar-se, notando um forte desenvolvimento e melhoramento técnico.

Foi então que, após a crise de 1929, a auditoria se revelou ainda mais importante ao satisfazer a necessidade de informações rápidas e fidedignas sobre a economia, quando se impôs a obrigatoriedade das sociedades cotadas em Bolsa serem auditadas.

Em Portugal, é em 1969 que surge a obrigatoriedade da Certificação Legal de Contas com o Decreto de Lei n.º 49 381, de 15 de novembro, que vem a ser reforçado pelo DL n.º 1/72, de 3 de janeiro. Este diploma previa que as Sociedades Anónimas teriam de incluir pelo menos um Revisor Oficial de Contas (ROC) no seu Conselho Fiscal ou designar um Fiscal Único. (Coelho, 2012)

Segundo a mesma autora, a Portaria n.º 83/74, de 7 de fevereiro, cria a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), apesar da Portaria n.º 709/74, de 31 de

outubro, ter dispensado a obrigatoriedade de todas as sociedades terem ROC nos seus conselhos fiscais, voltando esta obrigatoriedade a ser reposta em 1977.

O DL n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro vem reformular a atividade e passaram a estar sujeitas a revisão legal de contas as sociedades anónimas, as sociedades por quotas com conselho fiscal, as empresas públicas e outras entidades. Com este diploma, o ROC deixou assim de ser fiscal para passar a ser revisor.

De notar ainda que, devido a inúmeros escândalos financeiros ocorridos ao longo dos últimos anos, a atividade de auditoria externa viu a sua credibilidade fortemente abalada.

Assim, a auditoria começou a desempenhar um papel preponderante no cumprimento da transparência da informação proporcionada pelas demonstrações financeiras, sendo-lhes incumbida uma grande responsabilidade e transparência na sociedade.

Atualmente, multinacionais como a Deloitte, KPMG, EY e a PwC prestam geralmente serviços nas áreas de auditoria, consultoria, consultoria fiscal, consultoria em sistemas de informação, entre outros tipos de serviço.

2.2.2. Normas Internacionais de Auditoria Externa (ISA)

Neste ponto serão abordadas as normas emitidas pela *International Federation of Accountants* (IFAC).

«As normas internacionais de auditoria da IFAC, [...], aplicam-se sempre que se realiza uma auditoria independente, isto é, no exame independente da informação financeira de qualquer entidade, quer seja ou não de tipo lucrativo e independentemente da sua dimensão ou forma legal, quando tal exame seja realizado com o objectivo de expressar uma opinião sobre a dita informação.» (Baptista da Costa, 2007:65)

No total existem 36 ISAs e 1 ISQC (International Standard on Quality Control), agrupadas da seguinte forma:

- Uma nova norma direccionada para a comunicação de deficiências no controlo interno;
- 16 ISAs que contém requisitos novos e revistos e;

- 20 ISAs que foram elaboradas para aplicar novas convenções e refletir sobre matérias de caráter geral.

200 – 299: Princípios gerais e responsabilidades

300 – 499: Avaliação do risco e resposta aos riscos avaliados

500 – 599: Prova de auditoria

600 – 699: Utilização do trabalho de outros

700 – 799: Conclusões da auditoria e relato

800 – 899: Áreas especializadas

Norma Internacional de Controlo de Qualidade

Quadro 2.3. Normas Internacionais de Auditoria

Normas Internacionais de Auditoria (ISA)	
ISA 200:	Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria.
ISA 210:	Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria.
ISA 220:	Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras.
ISA 230:	Documentação de Auditoria.
ISA 240:	As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria às Demonstrações Financeiras.
ISA 250:	Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria às Demonstrações Financeiras.
ISA 260:	Comunicação com os Encarregados da Governação.
ISA 265:	Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados da Governação e à Gerência

ISA 300:	Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras.
ISA 315:	Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do seu Ambiente.
ISA 320:	A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria.
ISA 330:	As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados.
ISA 402:	Considerações de Auditoria Relativas a uma Entidade que utiliza uma Organização de Serviços.
ISA 450:	Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria.
ISA 500:	Prova de Auditoria.
ISA 501:	Prova de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados.
ISA 505:	Confirmações Externas.
ISA 510:	Trabalhos de Auditoria Iniciais – Saldos de Abertura.
ISA 520:	Procedimentos Analíticos.
ISA 530:	Amostragem de Auditoria.
ISA 540:	Auditar Estimativas Contabilísticas, incluindo Estimativas Contabilísticas de Justo Valor e Respetivas Divulgações.
ISA 550:	Partes Relacionadas.
ISA 560:	Acontecimentos Subsequentes.
ISA 570:	Continuidade.
ISA 580:	Declarações Escritas.
ISA 600:	Considerações especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (Incluindo o Trabalho dos Auditores do Componente).

ISA 610:	Usar o Trabalho de Auditores Internos.
ISA 620:	Usar o Trabalho de um Perito do Auditor.
ISA 700:	Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras.
ISA 701:	Comunicação de questões-chave de auditoria no relatório do auditor independente.
ISA 705:	Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente.
ISA 706:	Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente.
ISA 710:	Informação Comparativa – Números Correspondentes e Demonstrações Financeiras Comparativas.
ISA 720:	As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação em Documentos que Contenham Demonstrações Financeiras Auditadas.
ISA 800:	Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Preparadas de Acordo com Referenciais com Finalidade Especial.
ISA 805:	Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Isoladas e de Elementos, Contas ou Itens Específicos de uma Demonstração Financeira.
ISA 810:	Trabalhos para Relatar sobre Demonstrações Financeiras Resumidas.
ISQC 1	Controlos de Qualidade para empresas que realizam auditorias e revisão de demonstrações financeiras e outros trabalhos e serviços relacionados.

Fonte: Elaboração Própria, 2016.

2.2.3. A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) – Auditoria em Portugal

Segundo Baptista da Costa (2007), pensa-se poder afirmar que os ROC's têm como precursores os peritos contabilistas cujo intuito se debruçava sobre um regime de fiscalização das sociedades anónimas.

Para o mesmo autor, os peritos contabilistas tinham funções de arbitragem entre a Repartição Técnica de Fiscalização das Sociedades Anónimas e estas mesmas sociedades, quando existissem reclamações de uma ou outra parte relativamente aos pareceres que a primeira emitia depois de examinar os balanços e os relatórios das segundas. Neste sentido, foram então criadas duas Câmaras de Peritos Contabilistas, compostas por entidades idóneas, com penalidades taxativas para os erros que cometessem no desempenhar das suas funções.

Porém, estas duas Câmaras de Peritos Contabilistas nunca chegaram a entrar em funcionamento.

Em Portugal, surge pela primeira vez a designação de Revisor Oficial de Contas (ROC) prevista no Decreto-Lei n.º 49 381, de 15 de novembro de 1969, parcialmente alterado pelo DL n.º 648/70, de 28 de dezembro, que estabeleceu um regime de fiscalização das sociedades anónimas e que se manteve em vigor até à aprovação, por meio do DL n.º 262/86, de 2 de setembro, do Código das Sociedades Comerciais (CSC).

A atividade de ROC foi regulamentada pela primeira vez em Portugal, pelo DL n.º 1/72, de 3 de janeiro, cujo preâmbulo admitia ser fundamental estruturar a profissão em moldes que garantissem um exercício eficaz das funções incumbidas aos revisores e às sociedades de revisores.

A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) é a organização que, em Portugal, rege este setor de atividade.

Tal como indica Figueiredo (2012), todos os assuntos de revisão legal das contas, auditoria às demonstrações financeiras e serviços relacionados de empresas ou entidades estão sujeitas à disciplina normativa e ao controlo da Ordem.

A nível internacional, a Ordem é membro da *International Federation of Accountants* (IFAC) e da *Federation of European Accountants* (FEE).

A nível nacional, a Ordem fez parte do Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA) – extinto a 31/12/2015, substituído pela CMVM, em 01/01/2016 - em que, cabe ao CNSA, supervisionar e avaliar o sistema de controlo de qualidade dos ROC's e das SROC's, através da sua Comissão do Controlo de Qualidade.

Ainda para a mesma autora, é fundamental para a profissão de auditor a interligação com organizações internacionais para que o crescimento e divulgação dos aspetos técnicos convirjam para a sua credibilidade. Da mesma forma que, a relação com estes organismos, é fundamental para a acumulação e partilha de conhecimentos.

São competências dos ROC's, de entre outras funções de interesse público, a revisão legal das contas e a auditoria às contas e os serviços relacionados, de empresas ou de outras entidades.

2.2.4. Principais objetivos da auditoria externa

Como indica Barata (1999:83), a auditoria externa «[é] um exame crítico e sistemático à direcção da empresa e às demonstrações financeiras e documentação que as suporta, tendo por objetivo averiguar a sua exatidão, integridade e autenticidade.»

Segundo indicam Franco e Marra (2000), é a auditoria que dá credibilidade às demonstrações financeiras e às informações nelas contidas. Apesar da auditoria não se destinar especificamente à descoberta de fraudes, erros ou irregularidades praticadas por administradores ou funcionários, é quem, normalmente, apura estas situações, através dos procedimentos que lhes são próprios.

Baptista da Costa (2007), vem reafirmar então que a auditoria financeira tem como objetivo a expressão de uma opinião sobre as demonstrações financeiras, por parte de um profissional competente e independente.

De acordo com Oliveira (2013), existem quatro objetivos fundamentais, a saber:

- Dar credibilidade às demonstrações financeiras junto dos seus utentes/utilizadores;
- Conhecer os pontos fracos existentes ao nível do controlo interno das empresas ou entidades auditadas;
- Exercer ação pedagógica e de controlo sobre a estrutura;
- Concluir se as demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da empresa ou entidade bem como os resultados das suas operações e os seus fluxos de caixa, de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites.

De acordo com a ISA 200, do IFAC, na realização de uma auditoria às demonstrações financeiras, os objetivos do auditor são:

- a) Obter uma segurança razoável se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorções materiais, seja devido a fraude ou erro, permitindo-lhe expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas em todos os aspetos materiais, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro aplicável e;
- b) Relatar sobre as demonstrações financeiras e comunicar, conforme exigido pelas ISA, em conformidade com as suas constatações.

Conforme é do conhecimento geral, a auditoria externa funciona um pouco como uma ferramenta que auxilia a gestão, na medida em que, sobre a informação financeira disponibilizada, emite a sua opinião indicando se a mesma foi preparada e apresentada de forma verdadeira e apropriada. Assim, a Auditoria Externa deverá incrementar uma imagem de confiança, rigor e responsabilidade.

Em suma, Silva (2013) aponta três principais objetivos da auditoria externa:

- Comprovar a exatidão dos registos contabilísticos;
- Verificar a correta apresentação e divulgação das demonstrações financeiras e;
- Emitir um parecer (opinião) sobre as demonstrações financeiras auditadas.

2.2.5. Certificação legal de contas (CLC)

«O culminar do trabalho de revisão/auditoria é na elaboração da CLC, que transmite aos utentes da informação financeira, a opinião do revisor sobre a qualidade da informação constante nas demonstrações financeiras». (Coelho, 2012:25)

Baptista da Costa (2007) vem reafirmar que é, então, nesta fase que o revisor exprime a sua opinião “de que as demonstrações financeiras apresentam ou não, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira da empresa ou de outra entidade, bem como os resultados das suas operações, relativamente à data e ao período a que as mesmas se referem”.

A CLC deverá ser emitida após o revisor concluir o seu exame e não poderá ter data anterior à da emissão do Relatório de Gestão e das Demonstrações Financeiras.

De acordo com Inácio (2012), os modelos da CLC decorrem do tipo de opinião que o auditor entender mais adequada, face à prova obtida no âmbito do seu trabalho. Neste sentido existem dois modelos principais: a CLC simples e a CLC modificada.

A CLC simples deve ser expressa quando o auditor verifica que a sua opinião é totalmente concordante com as demonstrações financeiras, ou seja, quando estas apresentam uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira da empresa.

A CLC modificada pode ser de dois tipos de observações, conforme previsto na DRA 700, ou seja, por matérias que não afetam a opinião do auditor e por matérias que afetam, originando as ênfases e as reservas que poderão estar ambas presentes no mesmo relatório.

As ênfases visam destacar as matérias que afetam as demonstrações financeiras mas que não exercem influência na opinião do auditor, por este concordar com o seu tratamento e divulgação no Anexo.

Por outro lado, a CLC com reservas significa que a opinião do auditor não está concordante (reservas por desacordo) ou por impossibilidade de recolha de prova adequada e suficiente por parte do auditor (reservas por limitação de âmbito).

Quando o auditor se encontra perante reversas por desacordo ou limitação que sejam graves, podem originar relatórios adversos ou escusas de opinião. Neste caso, o auditor chega à conclusão que as demonstrações financeiras não apresentam de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da empresa ou que não consegue chegar a uma conclusão por falta de provas.

Em situações mais extremas, o auditor pode ainda emitir uma “Declaração de Impossibilidade de Certificação de Contas” quando se depara com situações de inexistência, ou mesmo ocultação de matérias.

2.3. Auditoria interna e auditoria externa

2.3.1. Pontos de contacto

De acordo com Martins e Morais (2003):

É mais difícil definir o papel do auditor interno do que do auditor externo, porque as responsabilidades básicas do auditor externo (de fonte legal) são definidas pela lei, enquanto que a função de Auditoria Interna difere, de uma

empresa para outra. Não obstante, o desenvolvimento dos trabalhos destes são complementares.

Existem portanto semelhanças entre as auditorias, interna e externa, na medida em que utilizam

[...] metodologias e técnicas comuns ou idênticas, tais como planejar, programar e calendarizar os seus trabalhos, elaborar e utilizar «checklists» e questionários sobre aspectos a abordar e os designados «papéis de trabalho», ambas identificam, analisam e avaliam procedimentos de controlo interno, realizam testes, identificam insuficiências, erros e anomalias e avaliam os riscos que lhe estão associados e elaboram relatórios, nos quais fazem as suas apreciações, formulam sugestões e apresentam propostas corretivas a adoptar com vista a resolver ou a minimizar as deficiências encontradas. (Marques, 1997:53)

Quer a função de auditoria interna, quer a função de auditoria externa, regem-se por um conjunto de normas internacionais – normas internacionais e código de ética - emitidas pelo organismo profissional específico de cada profissão; baseiam-se no controlo interno como ponto de partida para realização dos seus exames e; têm em consideração que o risco é um elemento muito importante no processo de planeamento, bem como a independência do auditor no exercer das suas funções.

Assim, denota-se todo um interesse na cooperação/coordenação entre si pois, conforme indicam Martins e Morais (2003), ambos pretendem otimizar os recursos e obter do outro toda a informação pertinente, que lhe permita aumentar a utilidade do seu trabalho face à entidade.

2.3.2. Pontos de afastamento

Conforme refere Silva (2010:15), «[e]xistem diferenças entre o trabalho do auditor externo, profissional contratado pela organização para a realização do trabalho de forma independente, [...], e o do Auditor Interno, funcionário integrante dos quadros da empresa.»

É essencialmente nos objetivos prosseguidos que se encontram as diferenças entre estes tipos de auditoria. Por um lado, o auditor interno atua como um consultor para a organização (promovendo medidas de incentivo e propondo aperfeiçoamentos no funcionamento da organização), em que a sua principal preocupação é a elaboração de um relatório que comunique os trabalhos realizados, as conclusões obtidas e as

recomendações e providências a serem tomadas pela administração. Por outro lado, o auditor externo tem como principal objetivo a emissão de uma opinião sobre as demonstrações financeiras, destinado essencialmente ao público externo (acionistas, fisco, credores, etc.).

No quadro 2.4. são apresentadas as principais diferenças entre as funções do auditor interno e auditor externo.

Quadro 2.4. Principais diferenças entre Auditoria Interna/Externa

	Auditoria Interna	Auditoria Externa
Objetivo	Entender as necessidades do Órgão de Gestão, contribuindo para o fortalecimento do sistema de controlo interno, gestão de risco e governação da entidade, sugerindo modificações que considere pertinentes na melhoria dos resultados.	Atender às necessidades de terceiros no que diz respeito à credibilidade das informações financeiras.
Continuidade	O exame das Demonstrações Financeiras bem como das diferentes áreas da empresa é contínuo.	O exame das Demonstrações Financeiras é descontínuo.
Abordagem	O trabalho é executado tendo em conta as áreas operacionais e as linhas de responsabilidade administrativas.	O trabalho é executado tendo em conta os elementos das Demonstrações Financeiras.
Independência	Deve demonstrar independência e objetividade no exercício da sua profissão, não sendo independente da organização.	Deve ser independente da organização.
Controlo Interno	O Controlo Interno é avaliado a fim de poder expressar opinião acerca da eficácia e eficiência dos recursos da entidade.	A opinião acerca do Controlo Interno focaliza-se na segurança das operações e o seu impacto nas demonstrações financeiras em detrimento de eficácia e eficiência dos recursos.
Risco	Identifica e qualifica os riscos-chave da organização e estima a probabilidade de impacto destes, fazendo as recomendações que achar adequadas.	Identifica as áreas-chave, exposição ao risco e o seu impacto nas Demonstrações Financeiras.
Recomendações	São da responsabilidade dos AI, no entanto está dependente da vontade dos dirigentes da entidade aplicá-las ou não.	Focalizam-se nas demonstrações financeiras
Acompanhamento	Acompanha permanentemente a atividade da entidade, o que lhe proporciona um melhor conhecimento do negócio, conferindo-lhe maior sensibilidade em relação a tudo o que se refere à entidade.	O acompanhamento é intermitente, e em várias entidades. Se por um lado, conhece o pior de cada entidade auditada, por outro poderá deter uma vasta experiência, fruto de auditar numerosas entidades.
Relatório	Os relatórios não são dotados de “fé pública”, embora devam ser elaborados com objetividade e o detalhe adequado aos destinatários.	Os relatórios podem ser dotados de “fé pública”, como é o caso da Certificação Legal das Contas, só podendo ser impugnada judicialmente.
Vínculo	Em regra, pertence aos quadros da entidade. Não pode fazer parte do conselho fiscal (alínea e), nº1 do artigo 414.º-A do CSC), tem de conduzir a sua atividade com diplomacia, objetividade e independência. Tem de ser hábil nas relações humanas e na forma de comunicação.	Profissional externo à entidade auditada. Caso se trate de um ROC é nomeado pela Assembleia Geral, pode fazer parte do órgão de fiscalização e a sua atividade tem suporte legal.

Fonte: Adaptado de Morais e Martins (2007)

Como referem ainda Martins e Morais (2003), nos últimos anos o aumento do número de empresas com departamento de auditoria interna, o aumento da dimensão das

equipas e suas capacidades técnicas e profissionais tem feito com que exista um aumento da confiança do auditor externo no trabalho dos auditores internos.

Assim, a Norma Internacional nº 610 da *International Federation Accountants* (IFAC), vem regulamentar a utilização do trabalho do auditor interno pelo externo.

2.4. Colaboração entre auditoria interna e auditoria externa

Tal como podemos verificar pelos pontos anteriores e, conforme indica Attie (1992:34),

[d]e uma forma global, o trabalho realizado pela auditoria interna é plenamente idêntico àquele executado pela auditoria externa. Ambas utilizam as mesmas técnicas; ambas têm a sua atenção voltada para o controle interno como ponto de partida de seu exame e formulam sugestões de melhorias para as deficiências encontradas e ambas modificam a extensão do seu trabalho de acordo com as suas observações e a eficiência do sistema de controle interno existente.

Segundo o mesmo autor, apesar de ambas abrangerem algumas atividades similares, a ênfase e a forma de abordá-las varia.

A auditoria externa considera a auditoria interna como parte do sistema de controle interno e, por isso mesmo,

[a] auditoria interna pode tornar-se uma ferramenta muito útil para a auditoria externa uma vez que ao optar por utilizar o trabalho que o auditor interno desenvolve ao longo do ano, o auditor externo poderá efetuar um bom aproveitamento do conhecimento que aquele possui da empresa em questão, reduzir a realização de determinados procedimentos de auditoria, assim como, o tempo despendido (Silva e Inácio, 2013:4)

Não obstante, os auditores externos deverão manter, sempre, a postura de independência que lhes é exigida.

Segundo os mesmos autores, «[o]s auditores externos devem, de facto, preservar a sua independência e efetuar uma adequada avaliação do trabalho do auditor interno que lhes permita decidir sobre a utilização, ou não, do trabalho do auditor interno e, caso optem por essa utilização, definir ainda o nível de confiança a depositar nesse trabalho ou até que ponto podem utilizar esse trabalho.» (Silva e Inácio, 2013:4)

É neste sentido que a *International Standards on Auditing* (ISA) 610, § 11, estabelece que os auditores externos para poderem utilizar o trabalho dos auditores internos deverão avaliá-lo e realizar procedimentos com o objetivo de determinar qual o nível de adequação.

Para que os auditores externos possam avaliar este nível de adequação, o §12 refere que devem verificar a competência e formação técnica dos auditores internos, se o trabalho foi devidamente supervisionado, revisto e documentado, se foram obtidas provas adequadas que proporcionem conclusões razoáveis, se as conclusões estão adequadas e os relatórios elaborados estão de acordo com o trabalho formulado e se em caso de situações excepcionais são devidamente resolvidas.

2.5. Auditoria Interna e Auditoria Externa na Prevenção e Detecção da Fraude

Segundo Marques (1997:167), «[a] fraude é uma actividades [sic] de grande responsabilidade e que cresce a ritmos preocupantes, podendo acontecer em qualquer altura e relativamente a qualquer unidade económica e provocar-lhe prejuízos elevados que, nalguns casos, pode pôr em causa a sua própria sobrevivência.»

Tal como indica o mesmo autor, a deteção de uma fraude, ou a simples notícia da suspeita da existência de actividades de índole fraudulenta numa organização, levam à deterioração da sua imagem junto da opinião pública, fornecedores e clientes.

Enquanto auditor, Dalmolin (2014) refere que este não é responsável e nem pode ser responsabilizado pela prevenção e deteção de fraudes ou erros, mas pode preveni-los através da avaliação de todos os factos e riscos que poderá encontrar nas demonstrações financeiras da organização.

Assim, ao detetar uma fraude ou erro, o auditor tem a obrigação de informar a gestão e apresentar sugestões de medidas corretivas, informando sobre os possíveis efeitos que esses erros ou fraudes poderão gerar.

Marques (1997:168), vem reforçar que «[c]omplementarmente, há que ter a preocupação de detectar em tempo oportuno a sua eventual existência, sendo de salientar que não basta depois combater os seus efeitos, as consequências visíveis. É preciso identificar e eliminar as causas que originaram ou possibilitaram.»

Para o mesmo autor, de forma a evitar a ocorrência de atividades fraudulentas, é ainda aconselhável que as organizações:

- Adotem mecanismos que eliminem excessos de confiança, dado que pode ser perigoso atribuírem ou reconhecer na prática a alguém o privilégio da imunidade, o que acaba por gerar maiores oportunidades e pode conduzir à convicção da impunidade, quantas vezes fonte de procedimentos e decisões menos cuidadas e de várias formas de corrupção!...
- Adotem, quando possível, mecanismos que possibilitem a mobilidade e a rotação periódica e racional das pessoas que ocupam lugares-chave e que já conheçam demasiado bem as pessoas com quem se relacionam, os procedimentos em uso e os pontos fracos da organização e do sistema de controlo implementado;
- Disponham de uma definição de atribuições e responsabilidades, individuais e departamentais, que seja clara e que respeite o princípio da segregação de funções;
- Disponham de um sistema de controlo interno e de gestão que seja adequado às características e especificidades da organização, ativo e eficaz, o que acaba por funcionar também como fator preventivo e dissuasor da ocorrência de irregularidades e de atividades ilícitas e fraudulentas.

«A Auditoria Interna deve informar por escrito, a administração da entidade sobre indícios ou confirmações de quaisquer irregularidades detetadas durante a realização do seu trabalho. Também é sua obrigação assessorar a administração na prevenção de fraudes e erros.» (Oliveira, 2013:45)

Pinheiro (2008:338), indica ainda que «[...] cada responsável pela gestão deverá aprender a identificar os alertas de fraude e, se possível, implementar medidas correctivas.».

Neste sentido, segundo o que o mesmo autor nos indica, o IIA identificou algumas *Red Flags*⁴ demonstrativos de potencial fraude, a saber:

⁴ Os *Red Flags* ou sinais de alerta são sinais ou sintomas que podem indicar a existência de uma fraude. Pode-se dizer que funcionam como um “termómetro” na prevenção e deteção de fraudes.

- Envolvimento em investimentos especulativos;
- Sensação de injustiça, pela remuneração recebida;
- Insatisfação ou frustração pelo posto de trabalho;
- Sensação de não reconhecimento pelos resultados conseguidos;
- Fraca política de crédito;
- Fraca estabilidade, tais como mudanças frequentes;
- Departamentos sem pessoal qualificado;
- Departamentos que não arquivam adequadamente documentos ou registos;
- Segurança física inadequada;
- Expectativas exageradas quanto a objetivos;
- *Staff* inadequado face à estratégia da empresa.

Face ao exposto na ISA 240 do IFAC,

[t]he primary responsibility for the prevention and detection of fraud rests with both those charged with governance of the entity and management. It is important that management, with the oversight of those charged with governance, place a strong emphasis on fraud prevention, which may reduce opportunities for fraud to take place, and fraud deterrence, which could persuade individuals not to commit fraud because of the likelihood of detection and punishment. This involves a commitment to creating a culture of honesty and ethical behavior which can be reinforced by an active oversight by those charged with governance.

Assim, tal como refere esta ISA, a responsabilidade pela prevenção e deteção de fraudes cabe aos responsáveis pela governação e gestão da entidade.

Oliveira (2013), refere que ao auditor externo cabe a responsabilidade de obter uma segurança razoável de que as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorções materiais, causadas por fraude ou erro. Contudo, este não pode obter uma segurança absoluta de que as distorções materiais nas demonstrações financeiras serão detetadas devido a fatores como a utilização de julgamento profissional, a utilização de testes, as limitações ao controlo interno e o facto de que muitas provas

de auditoria disponíveis para o auditor são persuasivas em vez de conclusivas em natureza.

Por sua vez, é da responsabilidade do auditor interno, fornecer segurança razoável de que o sistema de controlo interno opera conforme esperado. Ou seja, a auditoria interna deverá testar a robustez do sistema de controlo interno por forma a verificar se foram instituídos controlos para prevenir e detetar ocorrências de fraude e se esses controlos são eficazes.

Os auditores internos deverão ainda possuir conhecimento suficiente sobre os procedimentos da entidade, bem como as características de fraude e erros possíveis de ocorrer nas diferentes áreas de atividade. Deverão ainda ser capazes de detetar eventuais indícios de fraude, não sendo de todo sua responsabilidade primária detetar ou investigar a fraude.

Como principais limitações do controlo interno, que contribuem para as fragilidades da gestão:

- Deficientes juízos de avaliação na tomada de decisões;
- Quebras de controlo;
- Não execução de controlo por “colisão” entre pessoas;
- Condicionantes ao nível de recursos;
- Atuação ineficiente da auditoria interna ou externa;
- Ausência de código de ética e de código profissional de conduta.

Para Pinheiro (2008), existem então vários meios de combate à fraude como os princípios de boa governação; a existência da função Auditoria Interna, na medida em que deverá estar sujeita a um conjunto de regras, partilhadas e observadas pelos respetivos profissionais da função, de modo a salvaguardar eventuais conflitos de interesses; a existência de um código de ética e de um código de conduta profissional e; meios de controlo externos, como os auditores externos, a criação de comissões específicas para promover investigação relativamente a processos pouco transparentes, procedimentos de controlos, a exigência de observância de princípios geralmente aceites, contribuem para melhorar a informação e a redução de fraudes.

3. Estudo empírico

3.1. Objetivos

«O impacto da AI no trabalho a desenvolver pela AE é, [...], um campo de estudo interessante e que aumenta de relevância à medida que a AI se torna mais presente na realidade das empresas.» Silva (2013:23)

É neste sentido que este estudo visa compreender qual o principal contributo dos trabalhos de auditoria interna para os trabalhos de auditoria externa e qual a sua importância.

Com o presente trabalho pretende-se apresentar, tão próximo quanto possível, uma imagem real do que é a auditoria interna e de que forma esta atua, quer perante a organização, quer como forma de auxílio à auditoria externa, quando esta solicita os seus trabalhos.

Para que fosse possível responder às questões colocadas, confrontaram-se os principais atuantes nestas matérias: os responsáveis do IPAI e da OROC e seus membros, respetivamente.

Através das entrevistas e dos questionários realizados, espera-se demonstrar da forma mais verdadeira possível qual o principal contributo e quiçá alertar para eventuais melhorias futuras que possam contribuir positivamente para acrescentar valor, tanto para as organizações auditadas, como para o desenvolvimento de trabalhos comuns a ambas as auditorias.

3.2. Metodologia

Para Lima (2014),

A metodologia é, pois, o caminho para a obtenção do conhecimento, e é através dela que se estuda e fundamenta os métodos que vão ser utilizados no decorrer do trabalho, com o intuito de articular os procedimentos aplicados ao longo das várias etapas, de modo a preservar a exatidão e a veracidade dos resultados.

Com o intuito de obter o conhecimento necessário para a caracterização deste trabalho, foram realizadas entrevistas aos responsáveis do IPAI e da OROC, bem como disponibilizado um inquérito por questionário aos seus membros, respetivamente.

As entrevistas foram realizadas presencialmente, nas instalações do IPAI e da OROC, tendo sido conseguidas mediante contacto prévio com cada uma das organizações, via *e-mail*.

No que diz respeito ao Estudo Empírico, foram elaborados dois inquéritos, um para os membros do IPAI e outro para os membros da OROC, para que fosse possível apurar a ótica de auditores internos e auditores externos e, conseqüentemente, comparar as suas opiniões/experiências.

Estes inquéritos foram disponibilizados *online* para que, facilmente, os inquiridos pudessem aceder e responder anonimamente às questões. Os mesmos encontraram-se disponíveis para preenchimento entre o dia 19 de janeiro e 10 de maio de 2016.

A sua divulgação foi efetuada mediante contactos estabelecidos, uma vez mais, com o IPAI e a OROC, via *e-mail*, de forma a divulgarem a informação junto dos seus membros.

No que respeita à divulgação feita pelo IPAI, obtiveram-se 80 respostas. Em contrapartida, com a divulgação da OROC, apenas foi obtida uma resposta.

Neste sentido, dado o baixo número de respostas, foi necessário contactar, individualmente, cada membro da OROC através da Lista de Registo Público com os dados dos ROC's, embora muitos não estivessem atualizados, tendo sido apenas obtidas 23 respostas, na totalidade.

Este número, tendo em conta a quantidade de ROC's existentes, foi de certa forma desanimador.

Os inquéritos são constituídos por 20 questões, para os membros do IPAI e de 21 questões, para os membros da OROC, ambos com questões de escolha múltipla.

Na primeira parte, as questões foram elaboradas tendo em conta a caracterização do inquirido: género, habilitações literárias, área de formação, etc.. Na segunda, foram efetuadas questões com vista à obtenção de informação acerca da importância da auditoria interna para o contributo da auditoria externa e relação entre ambas, na vertente de auditor interno e na vertente de auditor externo, consoante o inquirido.

Será, pois, importante avaliar a frequência com que os auditores externos se reúnem com os auditores internos; a colaboração que existe entre ambos ao nível da partilha de informação; qual a frequência com que os trabalhos são efetivamente utilizados; a

forma como se relacionam e; qual o principal contributo dos trabalhos da auditoria interna para os auditores externos.

Posteriormente, os dados foram extraídos para uma folha de cálculo e a base de dados foi tratada com a ferramenta *Microsoft Excel*, fazendo-se um breve resumo dos dados obtidos.

3.3. Recolha e tratamento de dados

A análise dos dados obtidos nas entrevistas foi efetuada mediante a introdução dos mesmos numa tabela estruturada, por forma a facilitar a gestão e o tratamento dos dados, sendo que os que não acrescentavam valor à análise não foram incluídos, embora tenham sido tratados.

Os resultados dos inquéritos realizados encontram-se apresentados no ponto 3.3.2 – Inquéritos, onde é efetuada a caracterização da amostra, para Auditoria Interna e para Auditoria Externa, e são apresentadas as respostas obtidas, recorrendo à ferramenta *Microsoft Excel* para o tratamento dos dados.

3.3.1. Entrevistas

A informação apresentada tem em conta a partilha de experiências/conhecimentos dada pelos responsáveis da OROC e do IPAI. Para as questões isoladas que caracterizem especificamente cada atividade, será efetuada uma análise individual.

No entanto, são representadas sempre que possível, numa base de comparação, por forma a dar a conhecer qual a importância da atividade e qual o contributo da auditoria interna para os trabalhos dos auditores externos.

3.3.1.1. *A evolução da atividade de auditoria interna e externa e sua afirmação, em Portugal*

De acordo com os entrevistados, quer em termos gerais, quer em Portugal, tem-se verificado, ao longo dos anos, uma evolução bastante positiva para a Auditoria Interna e para a Auditoria Externa.

Relativamente à atividade de Auditoria Interna, tal como é divulgado no *III Survey* sobre a função da Auditoria Interna em Portugal, realizado pela KPMG e pelo IPAI (2013), os resultados do Estudo demonstraram uma evolução positiva da função,

verificando-se um alinhamento às boas práticas internacionalmente reconhecidas, embora ainda não tenha sido atingido o patamar que se considera desejável.

Salientam-se as vertentes em que ainda se deverá continuar a investir no seu desenvolvimento: elaboração de manuais escritos, planos e programas orientados para os principais riscos da organização, nos procedimentos de suporte à auditoria contínua e possibilidade de monitorização à distância.

Enquanto Organização, o IPAI tem tido um papel muito importante para esta afirmação pois tem contribuído para a divulgação das normas profissionais, formação/certificação especializada na Área, publicação da Revista onde procura dar a conhecer novos desenvolvimentos sobre esta área, entre outros eventos que organiza, a fim de promover o saber, as competências e a partilha de experiências profissionais.

Contudo, apesar de se verificar um grande desenvolvimento no que diz respeito à Auditoria Interna, existem ainda algumas limitações, como por exemplo, o facto de não ser considerada como obrigatória, em Portugal, em grandes organizações/organizações com elevado risco e o ainda limitado número de profissionais certificados em Portugal.

Relativamente à atividade de Auditoria Externa, esta tem apresentado também uma evolução bastante positiva, essencialmente em três aspetos: crescimento da atividade; rejuvenescimento e; equilíbrio de sexos – no passado a atividade era maioritariamente desenvolvida por homens, estando cada vez mais as mulheres a afirmarem-se.

Enquanto Organização, também a OROC tem tido um papel preponderante na afirmação da atividade de Auditoria Externa, mediante a preocupação pela formação contínua, o controlo de qualidade sobre os trabalhos desenvolvidos, a supervisão da atividade e uma ação disciplinar, na medida em que aceita queixas/denúncias e atua perante as mesmas como terá de atuar.

Considera-se que a auditoria externa, em Portugal, se encontra ao nível internacional, no que se refere às suas normas, formação, etc.

3.3.1.2. *O contributo das Universidades e Politécnicos para o conhecimento da atividade de auditoria interna e externa*

Atualmente, o contributo dado por Instituições de Ensino se, por um lado, para auditoria interna tem demonstrado um grande progresso, por outro lado, para a auditoria externa, nem tanto.

Na ótica do IPAI, já são várias as faculdades que abordam este tema e promovem cursos como pós-graduações - incluindo todos os Institutos Superiores de Contabilidade e Administração - que, aliados a grandes eventos para a divulgação do conhecimento da atividade, fazem com que exista um elevado progresso.

Por sua vez, na ótica da OROC, apesar do tema ser divulgado, considera-se que grande parte das unidades curriculares de auditoria passaram a ser optativas e por isso, pode, de alguma forma, contribuir para diminuir esse conhecimento.

3.3.1.3. *O contributo dos trabalhos de auditoria interna para os trabalhos de auditoria externa*

Apura-se que o contributo da auditoria interna para os trabalhos da auditoria externa é de carácter importantíssimo, para ambas as vertentes.

Aliada a esta importância, existem normas internacionais de auditoria que recomendam esta cooperação de trabalhos, nomeadamente a ISA 610 – Considerar o trabalho de auditoria interna.

Na ótica do IPAI, o principal e maior contributo da auditoria interna será o conhecimento existente acerca do negócio e da entidade, bem como os contactos que possui (auditor interno) dentro da mesma, numa visão geral.

Em concordância, na opinião da OROC, o contributo do trabalho de auditoria interna para os auditores externos é muito importante. Os auditores internos têm um papel crucial no que diz respeito ao controlo interno das organizações.

Ainda que se possa tolerar que em Portugal existam organizações que não possuem Departamento de Auditoria Interna, dada a sua pequena dimensão, as de grande dimensão deveriam, obrigatoriamente, possuir um Departamento de Auditoria Interna.

Na ótica dos auditores externos, a auditoria interna pode ser vista como:

- Avaliação do auditor externo ao controlo interno de uma entidade;

- Ter a colaboração/aproveitamento de algum(ns) trabalho(s) do auditor interno que permita desenvolver um trabalho mais eficiente e eficaz.

Contudo, existem ainda algumas preocupações na ótica dos auditores externos. Estas prendem-se ao nível da rotação dos auditores internos, pois, quando utilizam o trabalho destes, estão cada vez mais sujeitos às respetivas normas e restrições previstas. De notar que a ISA 610 foi revista em 2013, contemplando alterações ao nível da utilização dos trabalhos dos auditores internos.

3.3.1.4. Principais dificuldades no desempenho das funções da atividade de auditoria interna e externa

Para os auditores externos, são algumas as dificuldades com que se deparam no desempenhar das suas funções. Por um lado, a complexidade das operações, que faz com que estejam em constante formação. Por outro lado, as entidades de pequena dimensão podem constituir uma dificuldade acerca do entendimento do papel do auditor externo, o que constitui uma limitação.

Inevitavelmente, temas como a fraude assentam ainda como uma dificuldade no desempenhar das suas funções.

De acordo a Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 400, o risco de revisão/auditoria é a suscetibilidade do revisor/auditor dar uma opinião de revisão/auditoria inapropriada quando as demonstrações financeiras estejam distorcidas de forma materialmente relevante. [...].

É neste sentido que se assemelha como uma dificuldade, pois existem mecanismos difíceis de detetar e o auditor corre o risco de efetivamente não os encontrar.

Este deverá possuir o ceticismo profissional por forma a ser capaz de distinguir quando alguns elementos não fazem sentido e questioná-los. Enquadra-se um exemplo de fraude ao nível da administração, pois é sobre os elementos disponibilizados por estes que o auditor efetua o seu trabalho.

Para os auditores internos, uma das dificuldades apontadas no desempenho das suas funções é ao nível do Código de Ética, nomeadamente o princípio da objetividade, quando, eventualmente, “possam” existir ou se possam “deparar” com relações próximas com o auditado. Entenda-se numa perspetiva de uma situação ocasional, meramente a título de exemplo.

Segundo o Código de Ética, para este princípio, os auditores internos:

- Não deverão participar em qualquer actividade ou manter uma relação que prejudique ou que se presume possa prejudicar o seu julgamento imparcial. A participação inclui actividades ou relações tais, que possam estar em conflito com os interesses da organização.
- Não deverão aceitar nada que possa prejudicar ou que se presume que possa prejudicar o seu julgamento profissional.
- Divulgarão todos os factos materiais de que tenham conhecimento, os quais, a não serem divulgados, possam distorcer a informação das actividades em análise.

3.3.1.5. O papel de auditoria interna e externa na prevenção e deteção da fraude

É de mútuo acordo que a auditoria representa um papel bastante importante na prevenção e deteção da fraude. No entanto, cada uma à sua maneira e, enquanto a auditoria interna atua sobretudo numa base de prevenção, a auditoria externa atua mais numa base de deteção, tendo ambas a sua quota-parte de importância.

Segundo a *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE),

[...] Passive detection methods (confession, notification by law enforcement, external audit and by accident) tend to take longer to bring fraud to management's attention, which allows the related loss to grow. Consequently, proactive detection measures — such as hotlines, management review procedures, internal audits and employee monitoring mechanisms — are vital in catching frauds early and limiting their losses.

É neste sentido que a auditoria interna se apresenta em terceiro lugar como sendo o método de deteção mais comum para os casos de fraude ocupacional⁵, conforme evidenciado na figura seguinte.

⁵ A Fraude Ocupacional poderá ser definida como o aproveitamento pelo(s) indivíduo(s) das funções que exercem para enriquecimento pessoal através do desvio deliberado ou utilização indevida dos recursos ou ativos de uma organização. Esta divide-se em três principais categorias: apropriação indevida de ativos, corrupção e fraude de relato financeiro.

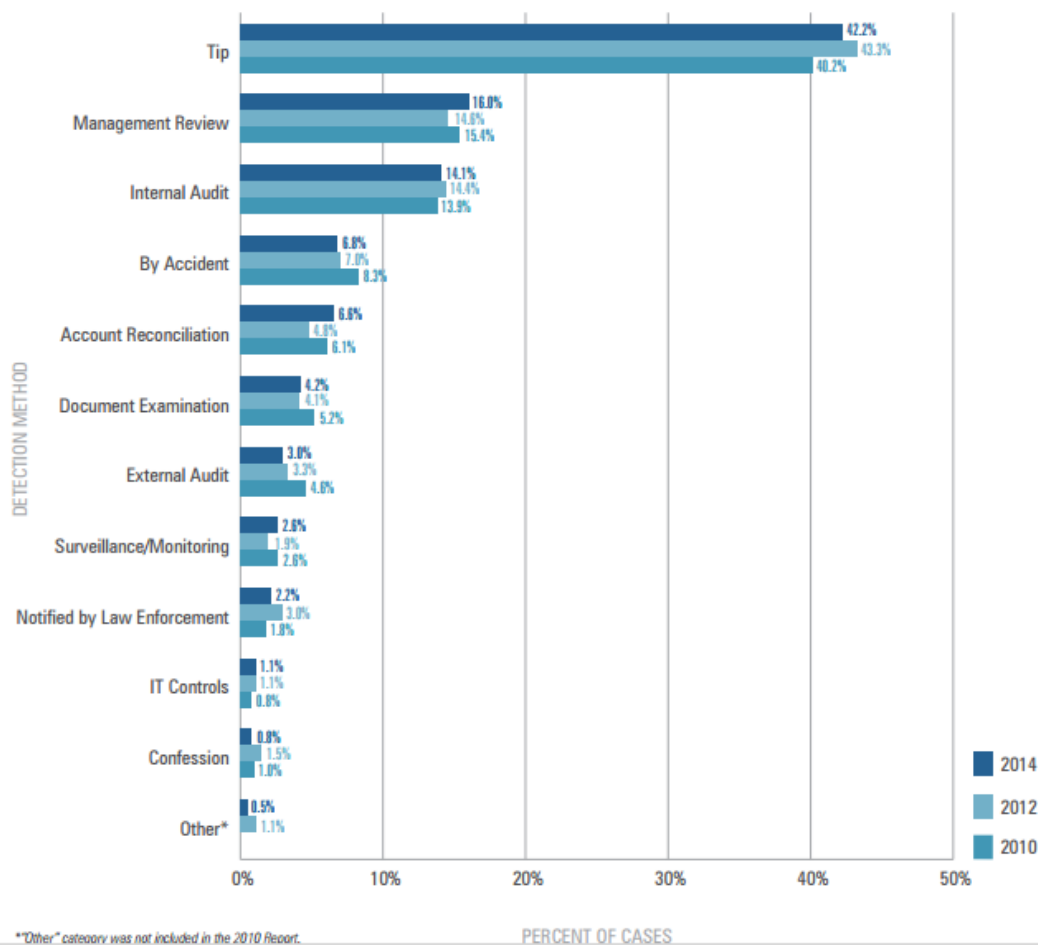


Figura 3.1. *Initial Detection of Occupational Frauds*

Fonte: ACFE, *Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse*, 2014

No que se refere à atuação na prevenção da fraude, entende-se que a auditoria interna prima pelo seu trabalho desenvolvido no Controlo Interno e, subsequentemente, através das suas recomendações às medidas de controlo.

Relativamente à auditoria externa, dado que esta não faz parte do controlo interno da entidade, dificulta a sua atuação enquanto medida de deteção.

No entanto, o facto de na entidade se saber da existência/presença da auditoria externa pode, de certa forma, dissuadir os indivíduos de cometerem fraude. É certo que, em entidades que não sejam auditadas, a propensão para este tipo de atos é mais “aliciante”. Tenha-se como exemplo, grandes entidades que ruíram com os escândalos de fraude em consequência das suas pequenas participadas não serem auditadas e, portanto, estarem mais propícias à execução da fraude.

Ao nível da deteção da fraude, o auditor externo já terá um papel mais acentuado, na medida em que faz o exame às Demonstrações Financeiras.

É neste sentido que surge a ISA 240 – As responsabilidades do auditor relativamente à fraude numa auditoria às Demonstrações Financeiras.

Segundo esta ISA, a responsabilidade primária para a prevenção e deteção da fraude caberá aos responsáveis da administração e da gestão.

Ao auditor cabe a responsabilidade de obter uma segurança razoável de que as demonstrações financeiras se encontram livres de qualquer distorção materialmente relevante, independentemente de serem causadas por erro ou fraude. Devido às limitações inerentes de uma auditoria, há um risco inevitável de que alguma distorção materialmente relevante possa não ser detetada.

Tal como foi dito anteriormente, o risco do auditor não detetar uma distorção materialmente relevante é maior em fraudes cometidas pela gestão do que pelos funcionários, dado que a gestão se encontra numa posição que poderá facilmente manipular resultados.

Em suma, o papel da auditoria interna e externa é de extrema relevância perante a fraude, sendo que a auditoria interna exerce maior influência num nível de prevenção enquanto a auditoria externa, mais num nível de deteção.

3.3.1.6. *O impacto da crise económica na função de auditoria interna e externa*

No ponto de vista do IPAI, a crise económica tem tido, como não poderia deixar de ser, impacto na atividade de auditoria interna, isto porque, com esta crise, viu-se reduzida a apetência em criar atividades que não são entendidas como importantes.

Tal como indicado no III *Survey* realizado pelo IPAI e pela KPMG, a crise económica exerce um impacto negativo relevante nos orçamentos das funções de auditoria interna e, por isso, pode implicar uma forte limitação no desenvolvimento adequado desta atividade.

Para auditoria externa a crise económica demonstra também efeitos nefastos, na medida em que existiram empresas que desapareceram, o que fez com que os trabalhos de auditoria também se vissem reduzidos.

Por outro lado, verifica-se ainda uma pressão nos honorários dos auditores externos. Apesar disso, estes deverão manter o seu ceticismo profissional e efetuar o trabalho completo.

Ao nível das entidades, poderão também existir casos em que, com esta pressão, as mesmas procurem, de certa forma, “embelezar” as suas Demonstrações Financeiras. Verifica-se esta situação, a título de exemplo, em entidades que necessitem de recorrer a créditos para se financiarem e tenham esta pressão em alterar os resultados. Note-se que estas situações exercem uma pressão negativa sobre a qualidade da informação em que a tendência será para “camuflar” a realidade perante o auditor externo.

3.3.1.7. *Relacionamento entre auditoria interna e externa*

Apesar de existir uma opinião concordante em que a relação entre auditoria interna e externa tem evoluído positivamente, na ótica do IPAI este relacionamento tem melhorado mas ainda não é satisfatório.

A auditoria externa tem apresentado pouco recurso e deveria existir um bom relacionamento, tal como indicam as normas.

Tal como divulgado pelo III *Survey*, já mencionado, vem-se confirmar a redução significativa do grau de colaboração e coordenação entre a função de AI e AE. Este estudo vem ressaltar a necessidade de, para garantir uma melhor cobertura e complementaridade dos trabalhos de auditoria a realizar pela função de auditoria interna e pelo auditor externo, reforçar o planeamento coordenado do trabalho, permitir o acesso mútuo a programas de auditoria e papéis de trabalho, assegurar o intercâmbio de relatórios de auditoria, bem como o alinhamento das metodologias e técnicas de amostragem realizadas.

Só através desta cooperação se poderá atingir uma maior eficiência no trabalho a realizar por ambas as partes, minimizando a duplicação de atividades e beneficiando de uma maior partilha de conhecimentos.

3.3.1.8. *O impacto dos escândalos financeiros, em Portugal e no Estrangeiro, na credibilidade da função de auditoria interna e externa*

É do conhecimento geral que, quando são publicadas notícias sobre escândalos financeiros, a figura do auditor é a primeira a ser questionada.

Entenda-se que, ao nível da informação que é publicada para o público em geral, quando comparados com os auditores internos, o maior impacto será para os auditores externos, pois são quem realiza o exame às Demonstrações Financeiras.

Para o auditor interno este impacto não exercerá tanta influência dado que estes fazem parte dum processo interno e como tal serão menos abalados.

Ao nível dos auditores externos, a Ordem ou o Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA)⁶ (consoante a tipologia e dimensão da queixa/denúncia) reagem quando existem indícios ou denúncias de fraude, atuando de forma imediata perante estas situações.

De certa forma, para o público, estas questões poderão afetar a “imagem” que é divulgada, sendo que são tomadas as medidas necessárias e apuradas as respetivas responsabilidades, quando aplicável. Importa ainda mencionar que muitas vezes os auditores são utilizados como “bodes expiatórios” do escândalo, sendo posteriormente castigados e, no final, são vistos como repositores da ordem.

3.3.1.9. O papel da auditoria interna e externa no futuro

Ambas apresentam potencialidades de crescimento e continuarão a ter um papel muito importante na sociedade.

A atividade de auditoria interna apresenta um grande potencial de crescimento em aspetos como a certificação, pela exigência de auditores certificados, em Portugal (dado que noutros países já é obrigatório) e ao nível da obrigatoriedade da implementação da auditoria interna em organizações públicas e privadas.

Para o IPAI, todas as condições para crescer estão reunidas, a saber:

- Pela sua presença no Ensino;
- Pelo interesse em matérias e estudos superiores;
- Pelo crescimento no mundo dos auditores;
- Pelo interesse nas formações (ex: Certificação *CIA*).

Quanto à atividade de auditoria externa, prevê-se que continue a ser necessária como até então e a funcionar como uma base de confiança para os *stakeholders*.

Relativamente à OROC, continuará a ter o seu papel de controlo, supervisão e formação.

⁶ Extinto em 31/12/2015, passando as funções a ser exercidas pela CMVM, em 01/01/2016.

3.3.1.10. *Certificação de auditores internos*

Estima-se que atualmente quase todos os auditores internos estejam inscritos no IPAI, ainda que se possa admitir que cerca de 10% a 20% possam não estar.

Note-se que tem existido uma evolução e a inscrição é recomendada nos cursos promovidos, partilhando do lema do IIA - *Progress Through Sharing*.

Daqueles que se encontram inscritos no IPAI, admite-se que cerca de 15% a 20% não possuem nenhuma certificação.

Importa referir que estes dados brevemente serão divulgados num novo estudo, que divulgará as novas tendências.

3.3.1.11. *Importância da auditoria interna e valorização da função*

Como já foi mencionado, a importância dos auditores internos dentro duma organização tem vindo a assumir um papel cada vez mais importante. Em termos externos, pode-se afirmar que existe um fator que proporciona também esta atividade: a fraude.

Para Pinheiro (2008), o departamento de auditoria interna deverá apresentar uma estrutura leve e flexível, devendo ser garantida uma supervisão adequada de todas as ações, de modo a que as recomendações emitidas permitam uma melhoria da estrutura do controlo interno das empresas, bem como a melhoria da *performance* das atividades.

Dado que o principal objetivo é o de acrescentar valor e, segundo o mesmo autor, a qualidade é um dos aspetos a realçar das Normas para a Prática Profissional de Auditoria Interna (NPPAI), devendo ser avaliada a atividade operacional da função de auditoria, nos seguintes pontos:

- **Supervisão:** «processo pelo qual os papéis de trabalho são revistos por alguém que não os preparou e deve ser exercida de forma continuada, durante a realização do trabalho. Deverá ainda garantir que o processo de seleção, análise, interpretação e a documentação recolhida foram objeto de tratamento adequado por parte do auditor interno, com a objetividade requerida e o alcance dos objetivos identificados no programa de trabalho.»

- **Custo/Benefício:** «deve entender-se como o processo de determinação se o benefício de um procedimento ou uma série de procedimentos compensa o(s) custo(s) da implementação».

As revisões internas deverão ser auditorias realizadas periodicamente por membros do Departamento, cujo objetivo será a avaliação da qualidade do trabalho desenvolvido bem como a promoção de melhorias de desempenho.

O quadro seguinte apresenta alguns exemplos de *Key Performance indicators* (KPI's)⁷, sendo que cada organização poderá designar os seus indicadores de negócio e de produtividade, devendo estes estar claramente definidos no Manual de Auditoria Interna e, em caso de fraca realização, deverão ser aplicadas medidas corretivas imediatas.

Quadro 3.1. Exemplos de KPI's – Indicadores de Negócio e Indicadores de Produtividade

KPI	Designação	Descrição/Fórmula calculatória	Periodicidade Divulgação
1.	Indicador de negócio	% de relatórios editados face ao plano de acções do ano (nº total de acções realizadas/nº total de acções previstas)	Trimestre Todos os auditores
2.	Produtividade Auditor	% de relatórios editados e executados pelo auditor face ao número de acções atribuídas no plano anual	Mensal Todos os auditores
3.	Indicador de negócio	Número de recomendações editadas e aceites pelos auditados	Mensal Todos os auditores
4.	Produtividade Auditor	% de recomendações elaboradas pelo auditor face ao total de recomendações	Mensal Todos os auditores

⁷ Os KPI's são medidas quantificáveis para compreender se os objetivos estão a ser, ou não, atingidos. Consequentemente, estes indicadores determinam se é preciso tomar atitudes diferentes que melhorem os resultados atuais.

5.	Indicador de negócio	% de acções de auditoria executadas a pedido da administração face ao total de acções editadas	Mensal Todos os auditores
6.	Produtividade Auditor	% de acções de auditoria executadas a pedido da administração face ao total das acções executadas a pedido (por auditor)	Mensal Todos os auditores
7.	Produtividade Auditor	Desvio em horas acumuladas face ao previsto no orçamento de tempos (por acção)	Trimestral Todos os auditores
8.	Produtividade Auditor	% de sugestões de melhoria apresentadas e aceites como relevantes ao negócio da empresa face ao total de sugestões apresentadas pela auditoria interna	Semestral Todos os auditores

Fonte: Pinheiro (2008)

Em Portugal, apesar de se verificar uma melhoria na implementação de KPI's, o patamar ainda não é o desejável. Assim, é importante reforçar a implementação destes indicadores, conforme constatado no III *Survey*.

No que respeita a revisões externas efetuadas à função da Auditoria Interna, estas devem ser efetuadas por uma entidade externa com o intuito de avaliar a *performance* do Departamento e as ações corretivas a implementar.

No caso português, a implementação da realização de auditorias ao Departamento de Auditoria Interna, a cada 5 anos, atualmente é baixa. Considera-se que não existirão mais do que entre 15 a 20 Departamentos com esta avaliação totalmente concluída. Contudo, em conformidade com a NPPAI 1312, as avaliações externas devem ser realizadas pelo menos uma vez a cada cinco anos, por um avaliador, ou uma equipa de avaliação, qualificado(a) e independente, externo(a) à organização.

No que respeita à valorização da atividade, na opinião do IPAI, incide sobretudo em aspetos como a independência do julgamento dos auditores e a sua competência/conhecimento das matérias.

Em jeito de conclusão, considera-se importante a promoção de medidas de incentivo ao crescimento desta área, mediante apoio efetivo e demonstrado por parte da Administração.

Este apoio pode ser verificado em aspetos como:

- Dar sequência aos relatórios de auditoria, em que o que vem como recomendação tem de ser cumprido;
- Não existam limitações de âmbito ao trabalho desenvolvido e;
- Investimento na formação.

3.3.1.12. Externalização de atividades da função de Auditoria Interna

Conforme apresentado no III *Survey*,

As estratégias de externalização total ou parcial da função de Auditoria Interna podem apresentar um conjunto de benefícios que as organizações devem ponderar para melhor rentabilizar a estrutura da referida função, nomeadamente em cenários de crescimento rápido e em diferentes geografias. Adicionalmente, também deverá ser equacionada a externalização de trabalhos de auditoria interna que exijam competências específicas e que não são requeridas de forma continuada ao longo do tempo.

Regra geral, em Portugal, não se costuma recorrer à externalização da função de AI, quer total, quer parcial.

Contudo, quando a atividade de auditoria interna é desenvolvida em regime de *outsourcing*, o IPAI considera que existe, de certa forma, algum risco. Entenda-se risco ao nível de que, enquanto os auditores internos pertencentes à organização possuem um conhecimento da entidade, os auditores internos integrados neste regime não terão o mesmo conhecimento e poderá constituir uma limitação.

Por outro lado, existem vantagens ao utilizar a função de auditoria interna desenvolvida neste regime, como por exemplo, ao nível da aplicação de testes e conhecimentos aplicados em outros trabalhos, nomeadamente técnicas já aplicadas.

3.3.1.13. Desafios da atividade de auditoria externa

Atualmente, foram publicadas em Diário da República as Leis nº 140/2015, de 7 de setembro, que aprova o novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e

nº 148/2015, de 9 de setembro, que aprova o Regime Jurídico da Supervisão da Auditoria.

Tal como indicado pela OROC, esta manifestou-se muito criticamente ao longo do processo legislativo sobre a forma como estava a decorrer e perante o conhecimento das propostas de lei sobre a necessidade da sua reformulação. A OROC receia sérios prejuízos para a qualidade da auditoria e, conseqüentemente, para as entidades beneficiárias deste serviços.

Na opinião da OROC, existem aspetos inconstitucionais que vão em sentido contrário à Legislação Europeia, aspetos contrários às normas de auditoria.

Atualmente, encontra-se a tentar promover a alteração desta lei, tendo como principal objetivo manter a qualidade dos serviços de auditoria com vista a salvaguardar o interesse público que cumpre à profissão de revisor oficial de contas defender, constituindo por isso um dos desafios que a auditoria externa enfrenta.

Um outro desafio prende-se com o apuramento de responsabilidades.

Cada vez que são detetadas irregularidades na atividade de determinada entidade, nem sempre as responsabilidades são apuradas da forma mais correta, pelo que é importante salientar a distinção entre a responsabilidade dos órgãos de administração das organizações e a atividade desenvolvida pelo auditor.

Situações como a emissão de uma CLC ou um contrato estabelecido entre auditores e auditados preveem que a Administração seja a “contraparte” responsável pelas Demonstrações Financeiras, pelo controlo interno e por dar ao revisor toda a informação necessária que o mesmo necessita para desenvolver o seu trabalho.

Em Portugal, aspetos como este encontram-se um pouco descurados pois, quando comparado com outros países, não existe nenhuma lei que venha dar força a esta responsabilidade. Entenda-se que, caso a Administração faculte uma informação falsa ao revisor, não existe a constituição de um “crime”.

Nesta área, dever-se-ão aplicar todos os esforços no sentido de existir uma relação mais transparente possível, sendo que sempre que detetadas irregularidades, estas devem ser de imediato denunciadas, corrigidas e, quando aplicável, devidamente punidas.

Em suma, para que se possa tomar um melhor exercício da atividade de auditoria externa, existem algumas medidas que poderão ser tomadas em conta, como melhorar o enquadramento jurídico, melhoria contínua da formação, revisão de algumas normas em vigor e, naturalmente, o controlo de qualidade.

3.3.1.14. Avaliação da qualidade do auditor externo e do seu trabalho

A avaliação ao controlo de qualidade pode ser efetuada de duas formas: horizontalmente e verticalmente.

Horizontalmente – quando é verificada a organização da empresa de auditoria, ou seja, análise das questões de independência, da formação contínua, da ética e deontologia, da adequação de recursos e, ainda, a descrição e avaliação do sistema interno de qualidade.

Verticalmente – quando existe um controlo em que são selecionados alguns trabalhos a fim de se verificar se contêm a qualidade necessária. Para a realização dos controlos existem guias (questionários) pré-definidos por setor de atividade.

Neste sentido e, de acordo com o Guia de Controlo de Qualidade para Firmas de Auditoria de Pequena e Média Dimensão, o sistema de controlo de qualidade das entidades deve incluir políticas e procedimentos apropriadamente documentados, comunicados e monitorizados que tratem dos seguintes elementos:

- Responsabilidades da liderança pela qualidade dentro da firma;
- Requisitos éticos relevantes (incluindo independência);
- Aceitação e continuação de relacionamentos com clientes e trabalhos específicos;
- Recursos Humanos;
- Execução do trabalho (incluindo revisão do controlo de qualidade do trabalho);
- Monitorização.

3.3.1.15. Rotatividade de auditores

Uma das principais preocupações manifestadas por diversos autores prende-se com a qualidade do trabalho exercido em anos subsequentes à ocorrência da rotação.

A nova diretiva de auditoria – Regulamento da Auditoria de Entidades de Interesse Público, vem introduzir novos requisitos relativos à rotação obrigatória do ROC/SROC.

Na opinião da OROC, a rotação obrigatória de firmas e auditores apresenta vantagens ao nível da independência dos auditores.

Por outro lado, apresenta desvantagens na medida em que o novo auditor não possui, inicialmente, um conhecimento da entidade e, conseqüentemente, não detém o domínio suficiente para detetar certos aspetos que teria um auditor com mais experiência. Nestes casos, verifica-se então, a título de exemplo, que a qualidade de auditoria baixa.

Assim, segundo Melo (2014:55),

[...] os primeiros anos do mandato representam um maior risco para o auditor, na medida em que este poderá não ser capaz de compreender a figura global da organização, produzindo um trabalho com menor qualidade comparativamente com os anos finais do seu mandato.

Entende-se que, à medida que o conhecimento sobre a entidade aumenta, aumenta a propensão do auditor identificar possíveis distorções materiais.

Aliado a esta temática surge um elemento necessário para a garantia da confiança no trabalho de auditoria: a independência.

Tal como previsto no Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, «[n]os trabalhos de auditoria, revisão e outros trabalhos de garantia de fiabilidade é no interesse público, e por isso exigido por este Código, que os membros das equipas de trabalho, as firmas e as firmas da rede, associação ou aliança sejam independentes dos clientes.»

A independência do auditor perante a entidade auditada pode ser influenciada por diversos fatores, como por exemplo, a familiaridade, a auto-revisão, interesses financeiros, etc..

Contudo, não existe evidência conhecida de que a rotação dos auditores constitua, de alguma forma, garantia de independência. Em certos casos verifica-se mesmo a rotação dos órgãos de administração, o que diminui o grau de qualquer indício de familiaridade.

3.3.2. Inquéritos

Para esta parte do trabalho foi utilizada a pesquisa descritiva sob a forma de Estudo Empírico, onde se pretende apurar informação útil que permita aferir, na opinião dos auditores internos e externos, qual o contributo dos trabalhos de auditoria interna para a auditoria externa, enquanto utilizadores “de campo”.

A população em estudo são os auditores internos e externos, membros do IPAI e da OROC.

3.3.2.1. Auditoria Interna

Dos 80 indivíduos que compõem a amostra, conforme se pode constatar na Figura 3.2., cerca de 54,0% são do sexo masculino e 46,0% do sexo feminino.

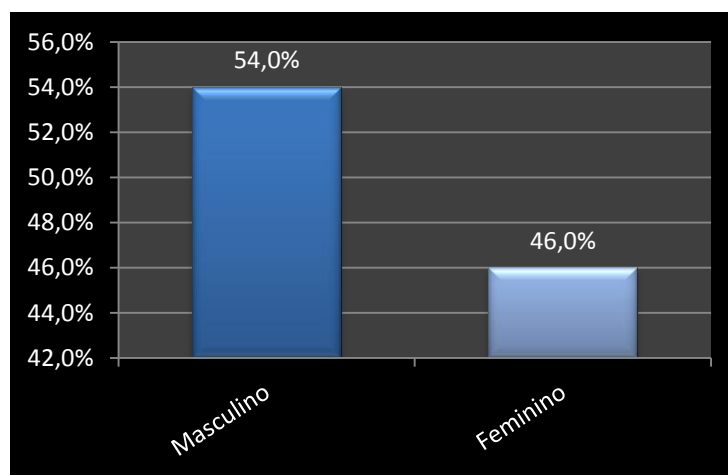


Figura 3.2. Distribuição por género

Fonte: Elaboração Própria

No que se refere ao grau de ensino, constata-se, pela observação da Figura 3.3., que a maioria dos respondentes possui uma Licenciatura, sendo representada por 43,8%. É de todo relevante mencionar ainda que, cerca de 33,8% já possui um grau de mestre e que o nível mínimo de formação demonstra uma minoria (1,1%).

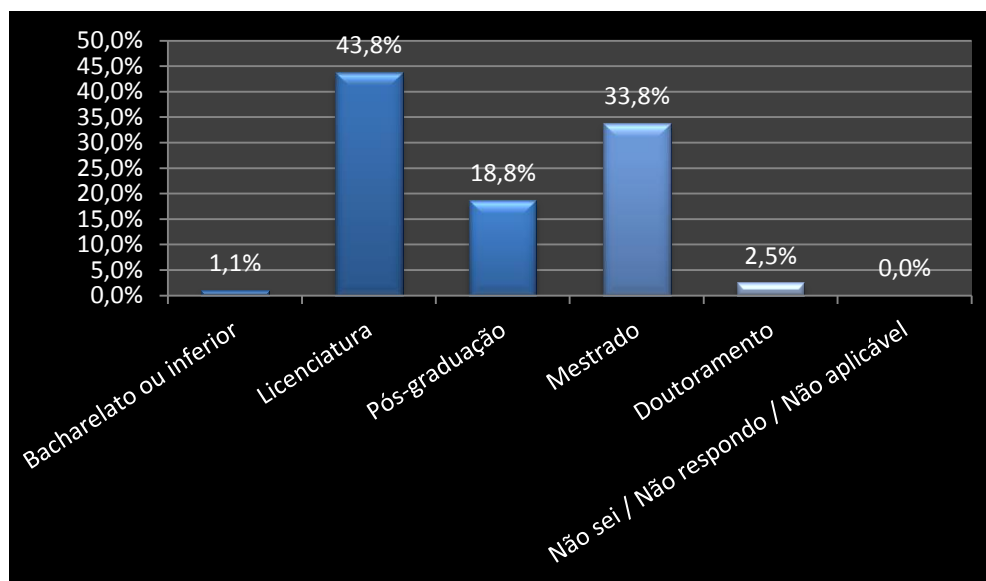


Figura 3.3. Distribuição por habilitações académicas

Fonte: Elaboração Própria

Por sua vez, através da análise à Figura 3.4., embora desenvolvendo as suas funções em auditoria, 50,0% dos inquiridos tem como formação base a Gestão.

Ao invés, apenas 6,2% dos inquiridos indicam que a sua formação não é aplicável nestas áreas financeiras indicadas e apenas 12,5% tem como formação base Auditoria.

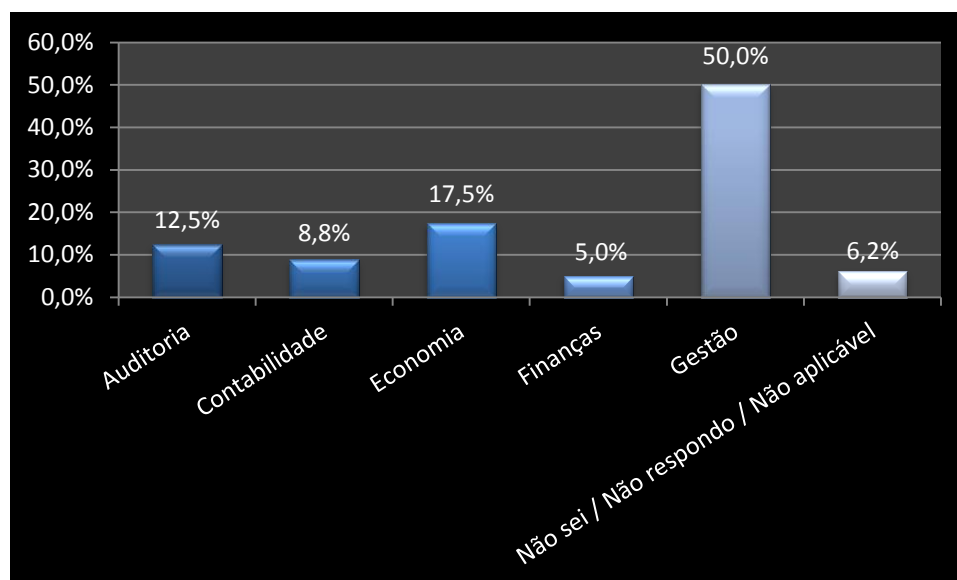


Figura 3.4. Distribuição por área de formação

Fonte: Elaboração Própria

No que respeita à experiência profissional demonstrada, conforme indica a Figura 3.5. o perfil dos inquiridos revela bastante experiência na área, sendo que 36,3% possuem mais de 20 anos de experiência.

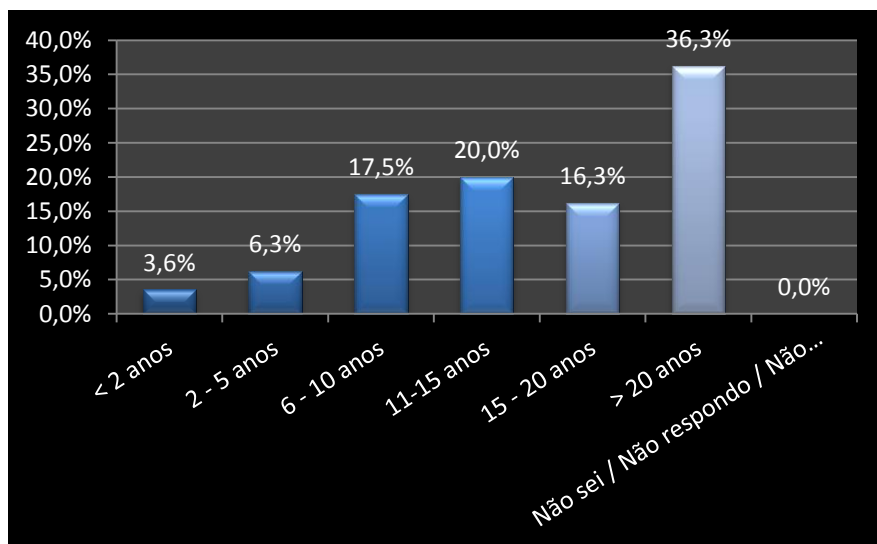


Figura 3.5. Distribuição por experiência profissional

Fonte: Elaboração Própria

Curiosamente, 33,0% dos inquiridos exerce/exerceu a sua experiência profissional como auditor interno durante 2 a 5 anos (Figura 3.6.). Por sua vez, embora a função de auditoria interna exija bastante experiência, apenas 1,0% dos inquiridos desempenha a função há mais de 20 anos, apesar da grande maioria possuir mais de 20 anos de experiência.

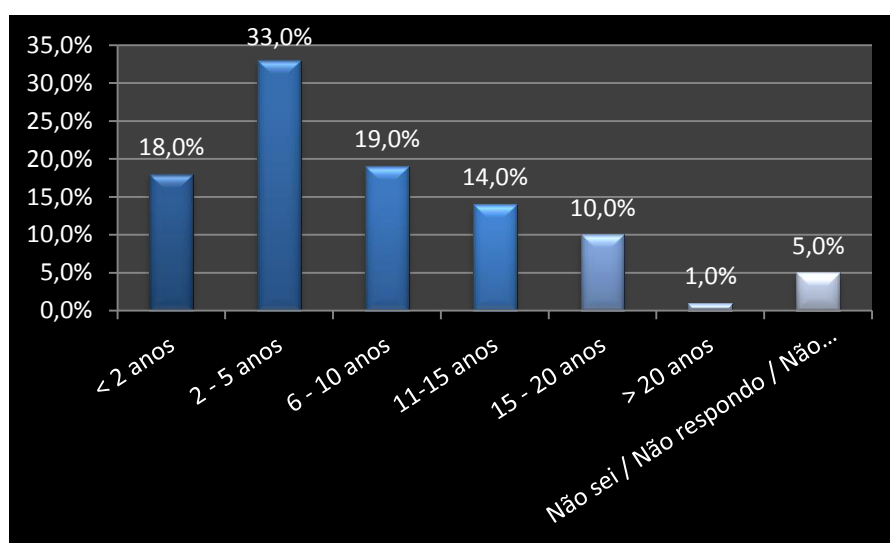


Figura 3.6. Distribuição por experiência como auditor(a) interno(a)

Fonte: Elaboração Própria

Numa segunda parte, pretendem-se apurar algumas características da auditoria interna, quer em termos de desenvolvimento do seu trabalho, quer em termos de relacionamento com auditores externos e sua colaboração.

Entre outras razões, é do conhecimento geral que é importante, em auditoria, planejar as diferentes ações a aplicar ao longo do ano, por forma a diminuir a probabilidade de ocorrência de algum evento inesperado. O facto de se planearem antecipadamente os trabalhos a desenvolver pode constituir um fator determinante para o sucesso do trabalho da equipa de Auditoria Interna.

Neste sentido, conforme apurado na Figura 3.7., 48,0% dos inquiridos considera de extrema importância a existência de um plano para a realização das tarefas.

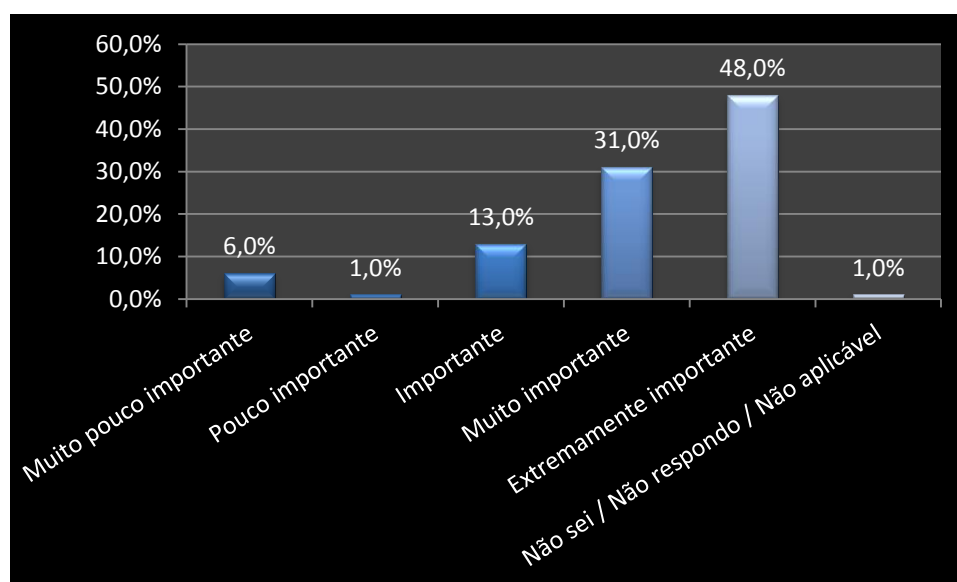


Figura 3.7. Importância da existência de um plano de trabalho

Fonte: Elaboração Própria

Pela Figura 3.8., verifica-se que a grande maioria (86,0%) indica ainda que este plano é realizado anualmente.

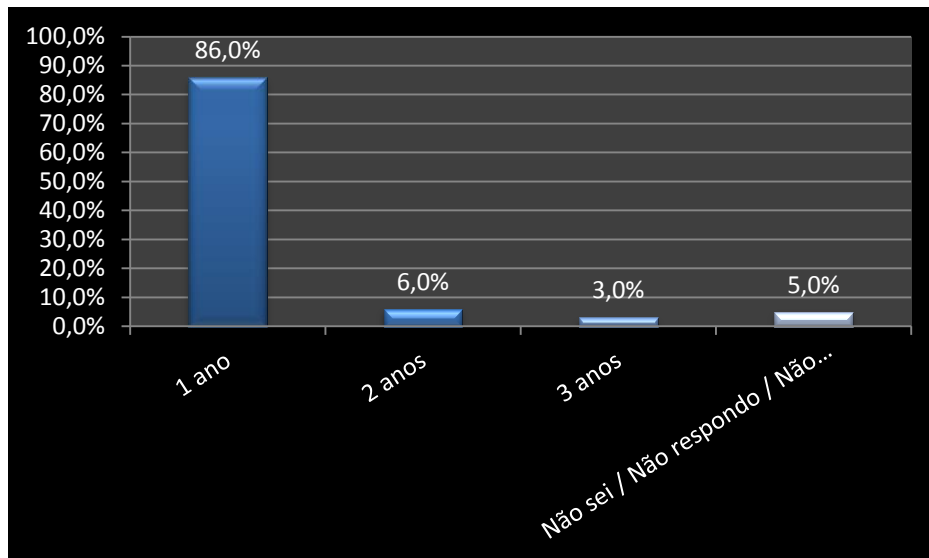


Figura 3.8. Frequência de realização de plano geral

Fonte: Elaboração Própria

O Manual de Auditoria Interna é um dos documentos importantes e indispensáveis num Departamento de Auditoria Interna, na medida em que deverá servir para definir a forma como se irão desenvolver as ações de auditoria, para estabelecer um conjunto de princípios orientadores, o modo de relacionamento da auditoria, entre outros, cujo principal objetivo é o de contribuir para a melhoria da *performance* da empresa.

Dos auditores internos que responderam a este questionário, a esmagadora maioria (84,0%) possui um Manual de Auditoria no Departamento (Figura 3.9.).

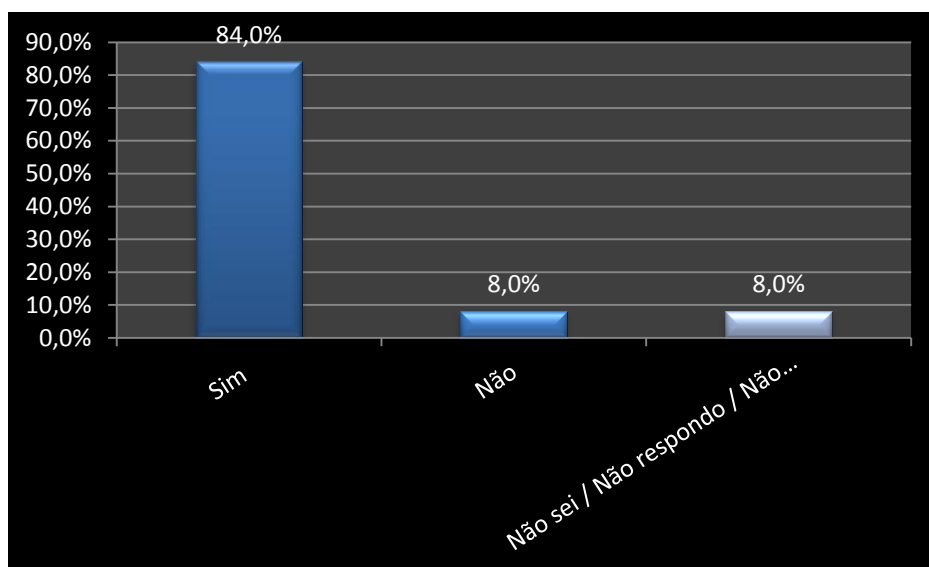


Figura 3.9. Existência de Manual de Auditoria Interna

Fonte: Elaboração Própria

A relação entre auditor interno e externo dever ser estabelecida mediante uma comunicação profissional, franca e isenta. Ambos pretendem otimizar os recursos e obter do outro toda a informação relevante, para que possam aumentar a utilidade do seu trabalho face à entidade.

Na opinião dos inquiridos, a matéria que consideram mais importante que os auditores externos coordenem com os auditores internos é ao nível da familiarização – conhecimento do negócio/entidade, representando 40,0% pela Figura 3.10. No entanto, verifica-se que 33,7% não teve uma opinião concreta, o que não nos permite apurar de forma real se existe efetivamente colaboração e/ou qual a principal matéria que importa coordenar.

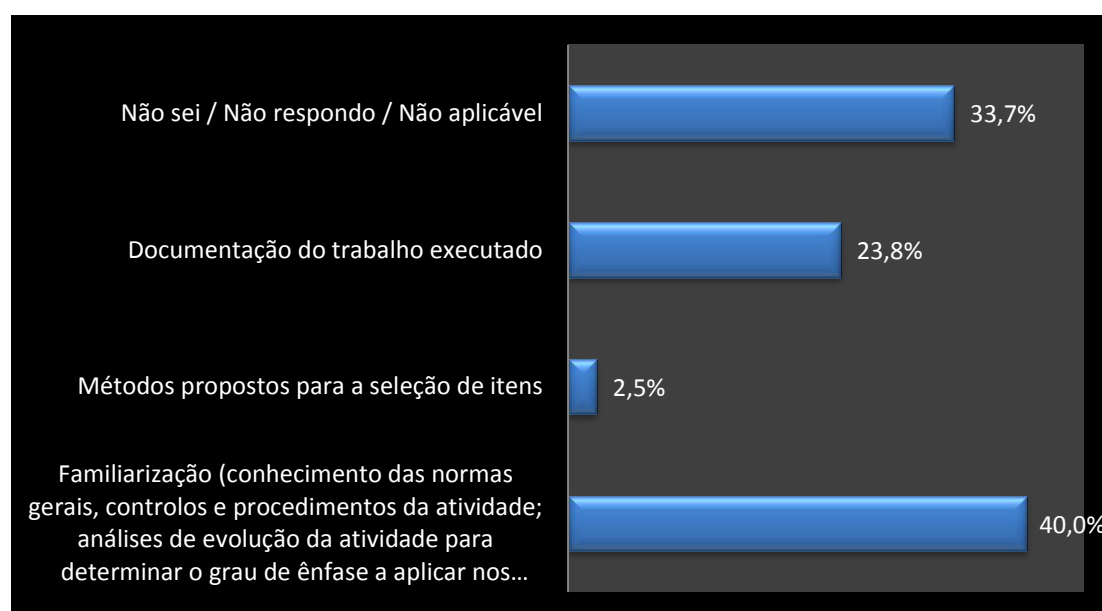


Figura 3.10. Coordenação entre auditores externos e auditores internos

Fonte: Elaboração Própria

Por outro lado verifica-se que a principal informação solicitada pelos auditores externos aos auditores internos é o levantamento do sistema de controlo interno, com 38,0%, conforme se pode observar na Figura 3.11.

Contudo, verifica-se também neste ponto que existe uma percentagem considerável que indica “Não sei/Não respondo/Não aplicável” o que, uma vez mais, não nos permite apurar os resultados de forma exata.

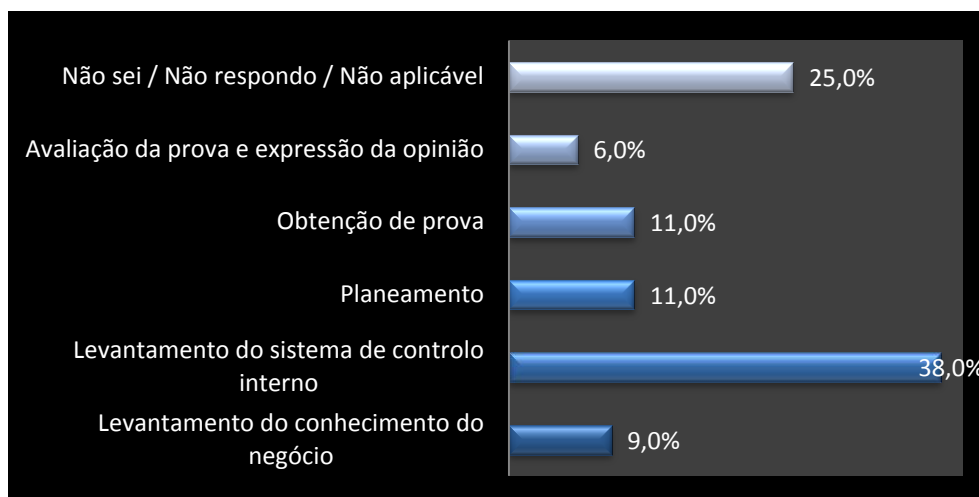


Figura 3.11. Informação solicitada com mais frequência pelos AE

Fonte: Elaboração Própria

Adicionalmente, o contacto com o auditor interno é, normalmente mais eficaz quando se realizam diversas reuniões ao longo do ano.

A Figura 3.12. mostra-nos que, ao longo do ano, normalmente, o Departamento de Auditoria Interna reúne-se até 2 vezes com os auditores externos, com cerca de 35,0% de respostas dos inquiridos.

Mais uma vez, 23,0% dos inquiridos responderam “Não sei/Não respondo/Não aplicável”.

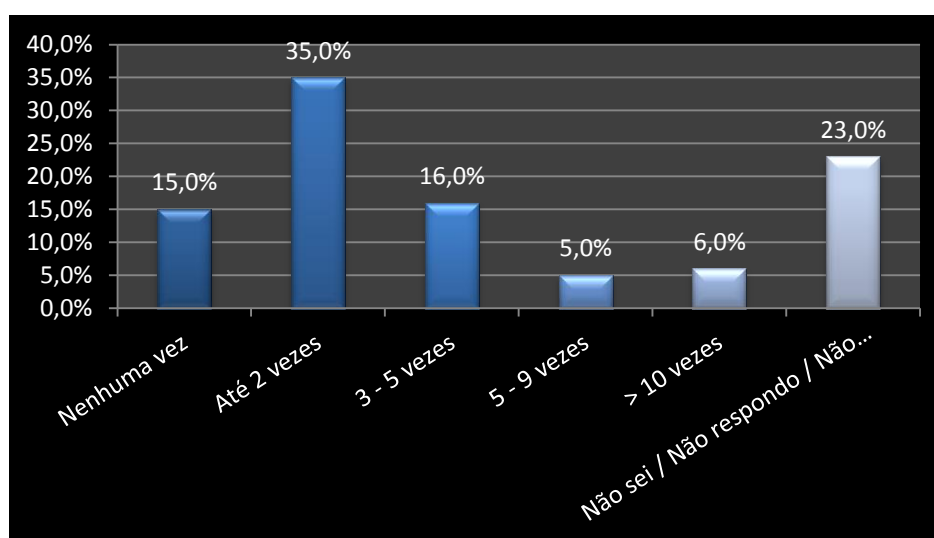


Figura 3.12. Regularidade com que se reúnem auditores internos e externos

Fonte: Elaboração Própria

No que se refere à importância dos auditores internos como instrumento de avaliação do sistema de controlo interno e das normas e procedimentos aplicáveis, os inquiridos consideram que é de extrema importância, ou pelo menos, muito importante (no agregado 93,0%) (Figura 3.13.).

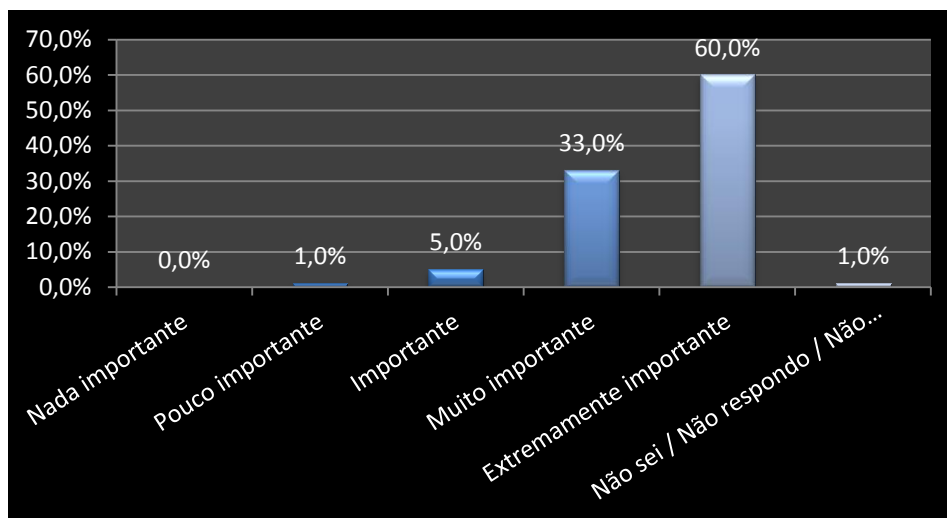


Figura 3.13. Importância dos auditores internos como instrumento de avaliação ao SCI

Fonte: Elaboração Própria

Relativamente à utilização dos trabalhos dos auditores internos, pelos auditores externos, existe uma grande proximidade de respostas entre “algumas vezes” e “muitas vezes” utilizados, apresentando na Figura 3.14. 29,0% e 25,0%, respetivamente.

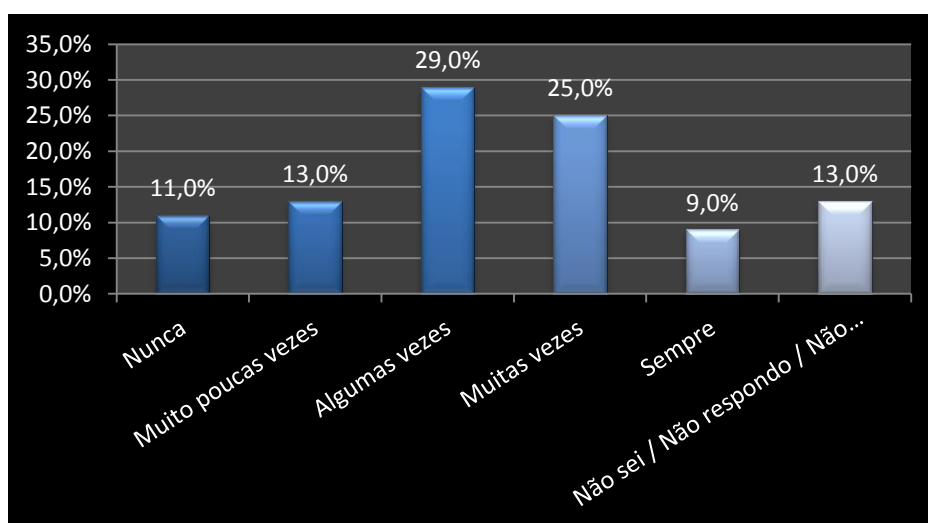


Figura 3.14. Utilização dos trabalhos de auditoria interna pela auditoria externa

Fonte: Elaboração Própria

Na ótica dos inquiridos, quando questionados sobre se devem assegurar a coordenação de trabalhos com os auditores externos, por forma a evitar a duplicação de esforços, a opinião encontra-se dividida.

Tal como nos mostra a Figura 3.15., 39,0% dos auditores internos considera que a coordenação deverá ser sempre assegurada. Por outro lado, 38,0% considera que esta coordenação apenas deverá ser assegurada algumas vezes.

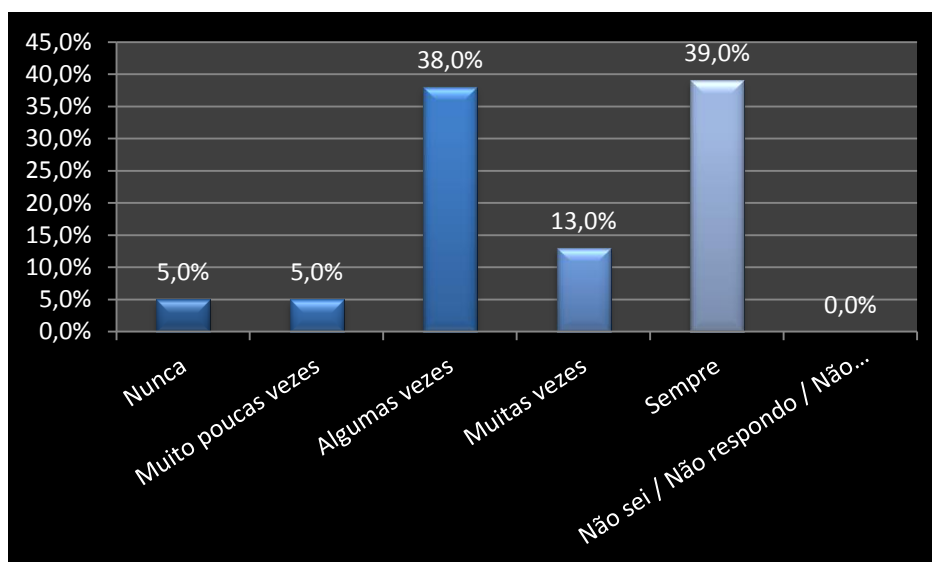


Figura 3.15. Coordenação dos trabalhos de auditoria interna pela auditoria externa

Fonte: Elaboração Própria

Relativamente aos pontos de colaboração entre ambas as auditorias, existem essencialmente dois que se destacam: o intercâmbio de pontos de vista e opiniões profissionais e a troca de conhecimentos e informações acerca da entidade, com 36,0% e 45,0%, respetivamente.

Tal como se constata na Figura 3.16. é a última que predomina como principal ponto de colaboração.

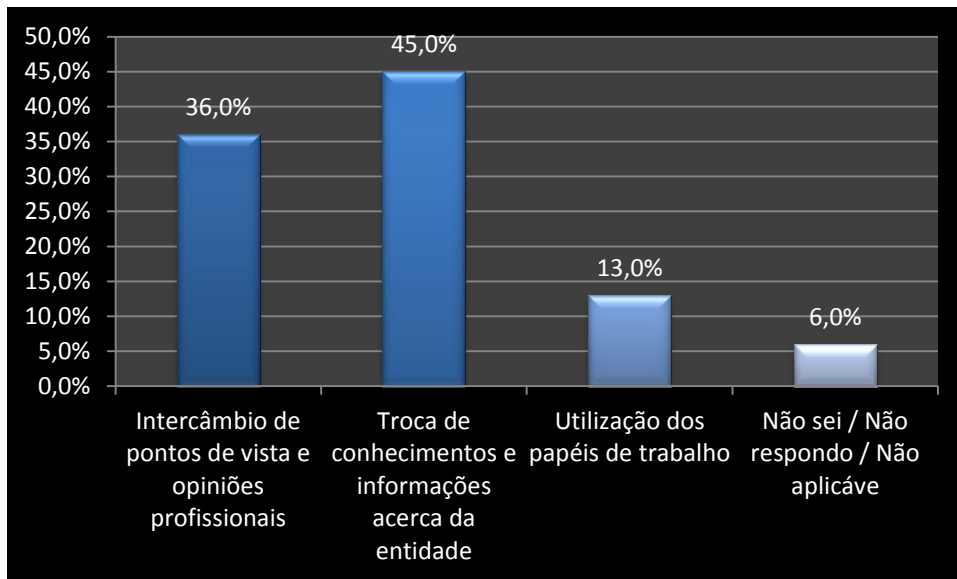


Figura 3.16. Principais pontos de colaboração entre AI e AE

Fonte: Elaboração Própria

Quanto à importância da sua presença numa entidade, a opinião é, na generalidade, positiva, sendo representada em 45,0% como extremamente importante (Figura 3.17.)

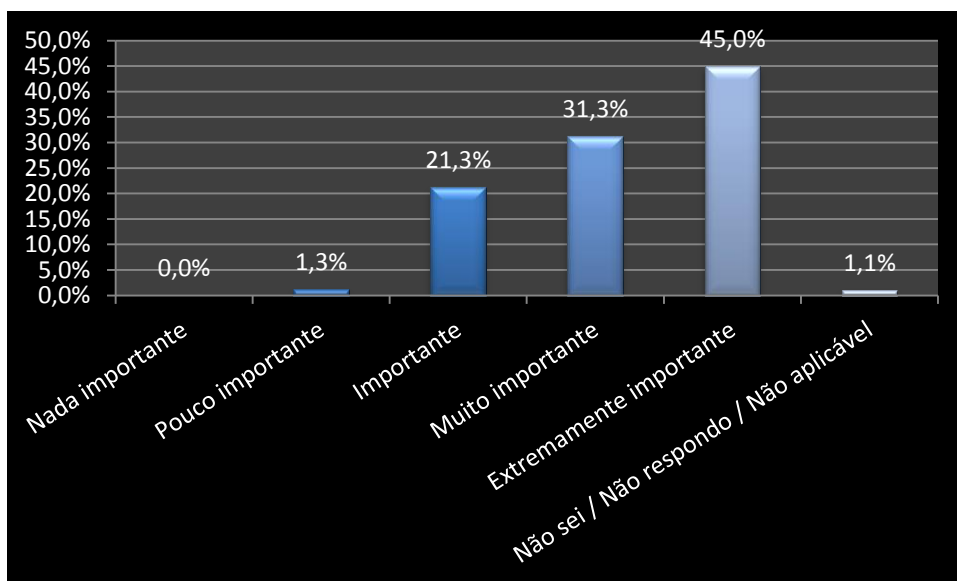


Figura 3.17. Importância dos AI na organização

Fonte: Elaboração Própria

Ao nível do relacionamento entre auditoria interna e externa, 55,0% indica que este é satisfatório, apresentando a segunda resposta mais elevada, com 16,3%, que o seu relacionamento é pouco satisfatório (Figura 3.18.)

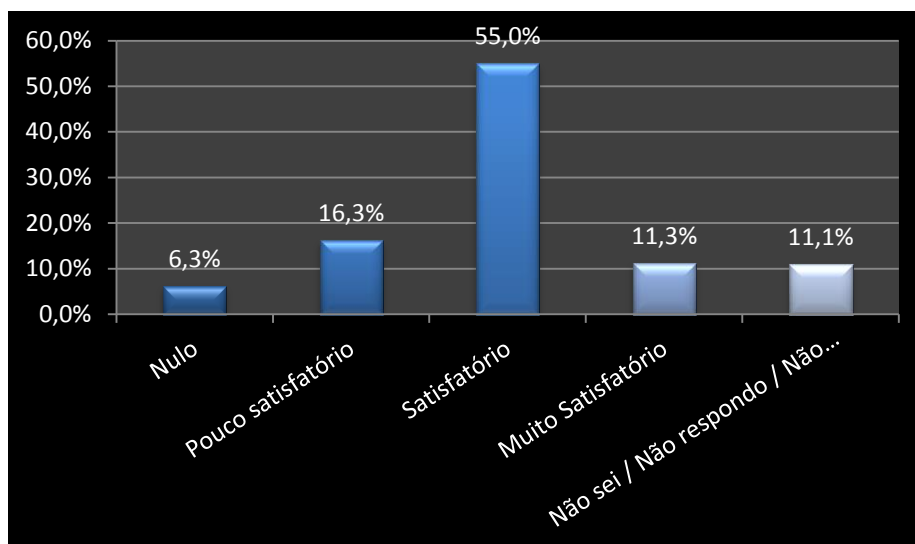


Figura 3.18. Relacionamento entre AI e AE

Fonte: Elaboração Própria

Em aspectos direcionados para os colaboradores do Departamento de Auditoria Interna e seu desempenho, dado que os Recursos Humanos são fundamentais para o desenvolvimento estratégico das organizações, é importante averiguar de que forma é tida em conta o seu desenvolvimento.

Neste sentido, a Figura 3.19. mostra que, quando é efetuada a avaliação de desempenho e são identificados pontos carecidos de melhoria, 38,8% considera que esses pontos são utilizados algumas vezes como temas para formação.

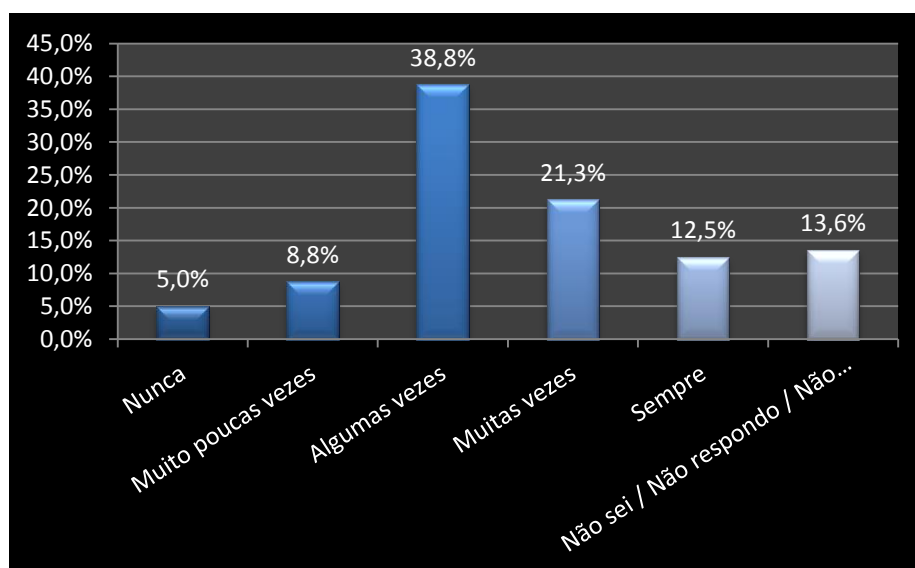


Figura 3.19. Avaliação de desempenho de colaboradores do Departamento de AI

Fonte: Elaboração Própria

Por fim, pretende-se apurar qual a opinião dos inquiridos acerca da redução dos honorários dos auditores externos, na medida em que, muitas vezes, esta redução poderá ser associada ao facto de determinada entidade possuir Departamento de Auditoria Interna e, conseqüentemente, poder utilizar os trabalhos desenvolvidos pelos auditores internos.

Assim, a Figura 3.20. vem indicar que, 42,5% dos inquiridos considera que não será possível reduzir os honorários e 36,3% considera que sim.

Dada a proximidade de opiniões contraditórias, não é possível apurar com exatidão qual a opinião na vertente de auditores internos.

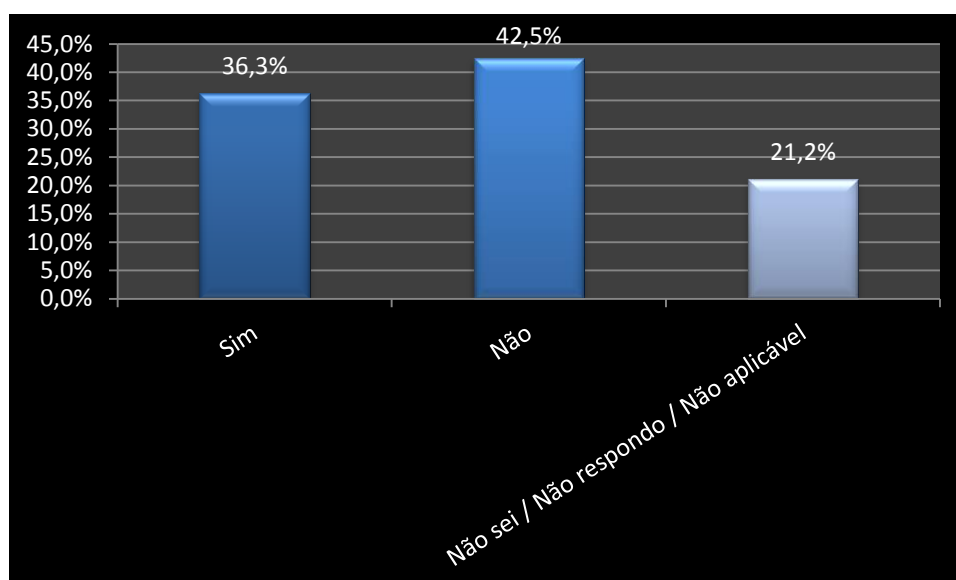


Figura 3.20. Redução dos honorários, na visão de AI

Fonte: Elaboração Própria

3.3.2.2. Auditoria Externa

Dos 23 indivíduos que compõem a amostra, conforme se pode constatar na Figura 3.21., 65,2% são do sexo masculino e 34,8% do sexo feminino.

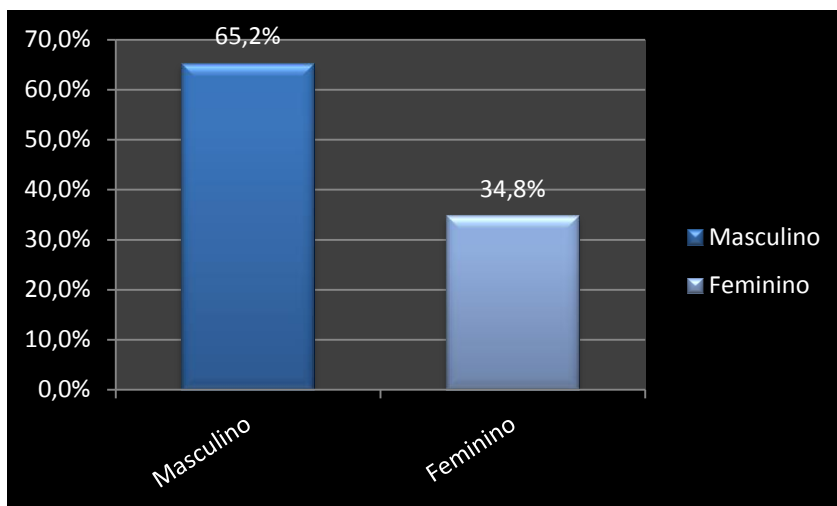


Figura 3.21. Distribuição por gênero

Fonte: Elaboração Própria

Verifica-se que existem duas áreas de formação predominantes, nomeadamente Auditoria e Gestão, ambas com 34,8%. Veja-se a Figura 3.22.

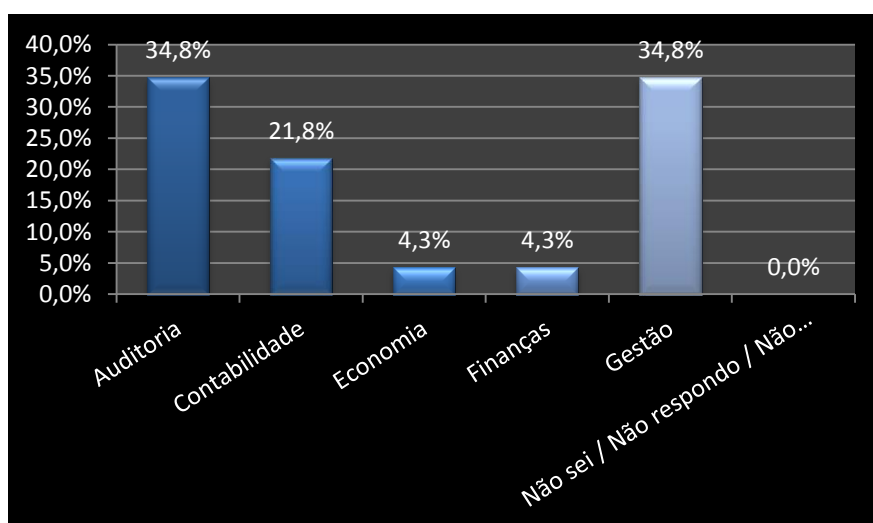


Figura 3.22. Distribuição por área de formação

Fonte: Elaboração Própria

No que se refere ao grau de ensino, constata-se, pela observação da Figura 3.23., que a maioria dos respondentes possui uma Licenciatura, sendo representada por 56,5%. É de todo relevante mencionar ainda que, cerca de 21,7% já possui um grau de mestre e que nenhum dos inquiridos possui habilitações académicas inferiores à Licenciatura.

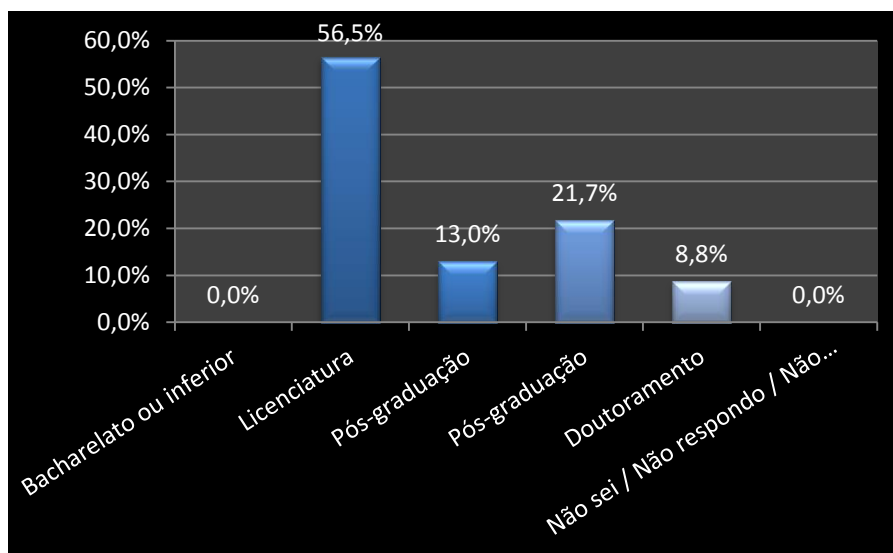


Figura 3.23. Distribuição por habilitações académicas

Fonte: Elaboração Própria

Relativamente à experiência profissional, conforme revela a Figura 3.24, a tendência é acentuada sobretudo nos indivíduos com mais de 20 anos, apresentando 52,3%.

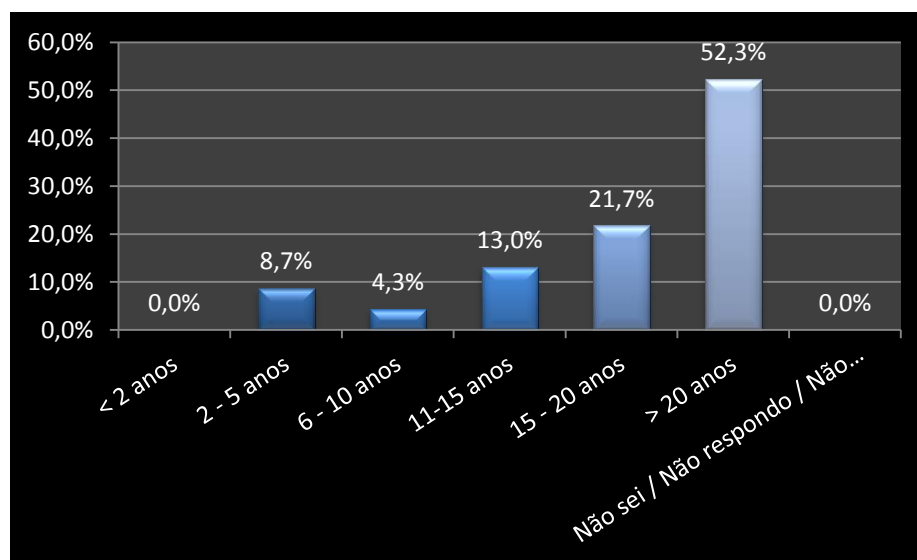


Figura 3.24. Distribuição por experiência profissional

Fonte: Elaboração Própria

Igualmente, esta predominância volta a verificar-se quando questionado durante quantos anos exerce/exerceu a atividade de auditoria interna em que, 34,9% indicou mais de 20 anos (Figura 3.25).

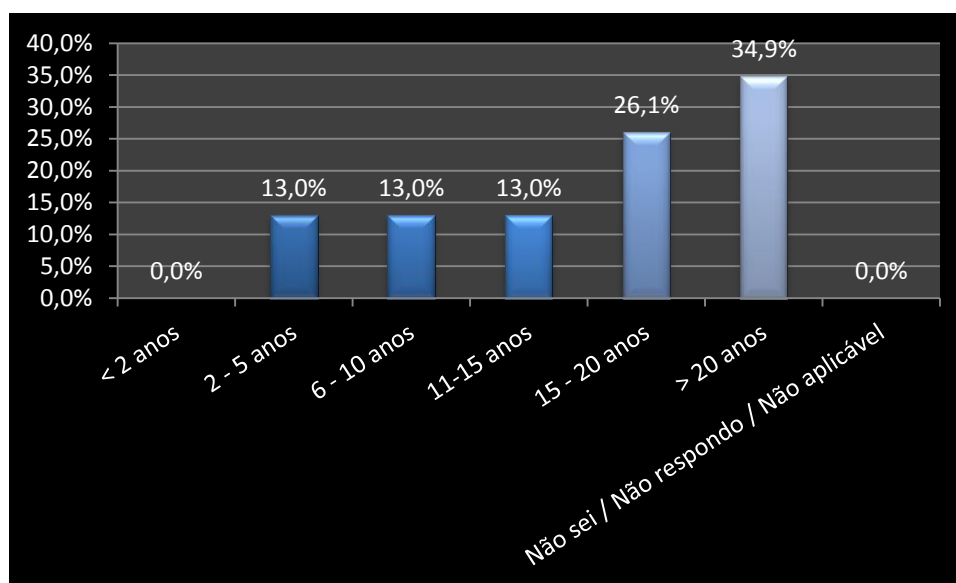


Figura 3.25. Distribuição por experiência como auditor(a) externo(a)

Fonte: Elaboração Própria

Também aqui, numa segunda parte, pretende-se apurar algumas características da auditoria externa, bem como a sua posição perante os auditores internos e sua colaboração.

Quando questionados quanto aos auditores internos existentes nas entidades a quem prestam o maior número de horas, 39,1% dos auditores externos consideram que, em apenas algumas vezes, estes estão em conformidade com o âmbito e os objetivos da organização (Figura 3.26.).

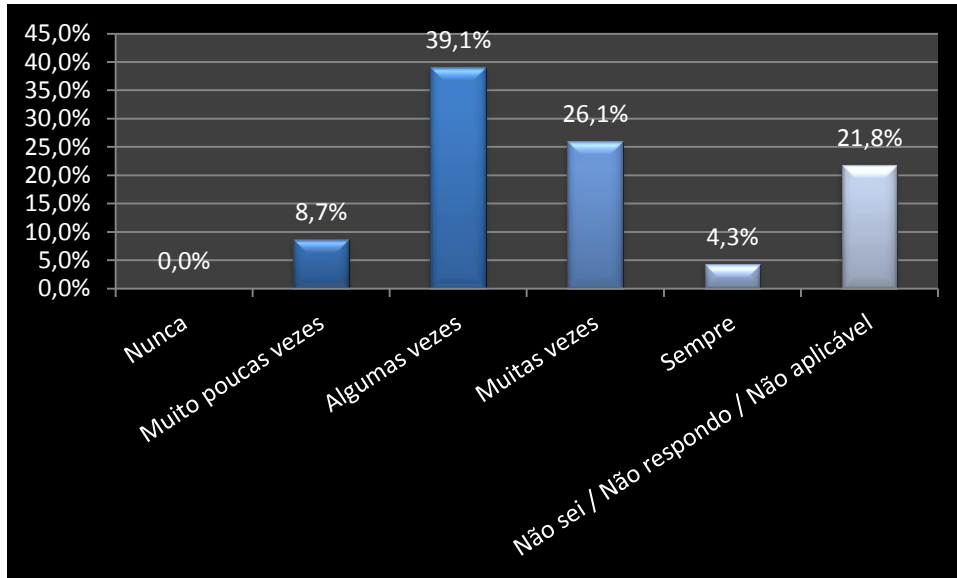


Figura 3.26. Adequacidade dos auditores internos à organização

Fonte: Elaboração Própria

Saliente-se que, o nível hierárquico de Auditoria Interna, dentro de uma organização, deve ser tal que permita o cumprimento das suas responsabilidades.

Tal como apresentado na Figura 3.27., 39,1% auditores externos consideram que a posição dos AI no organigrama da entidade não permite uma adequada independência deste serviço. No entanto, verifica-se que 34,8% dos inquiridos não deu uma opinião que permita concluir de forma real se existe ou não uma adequada independência.

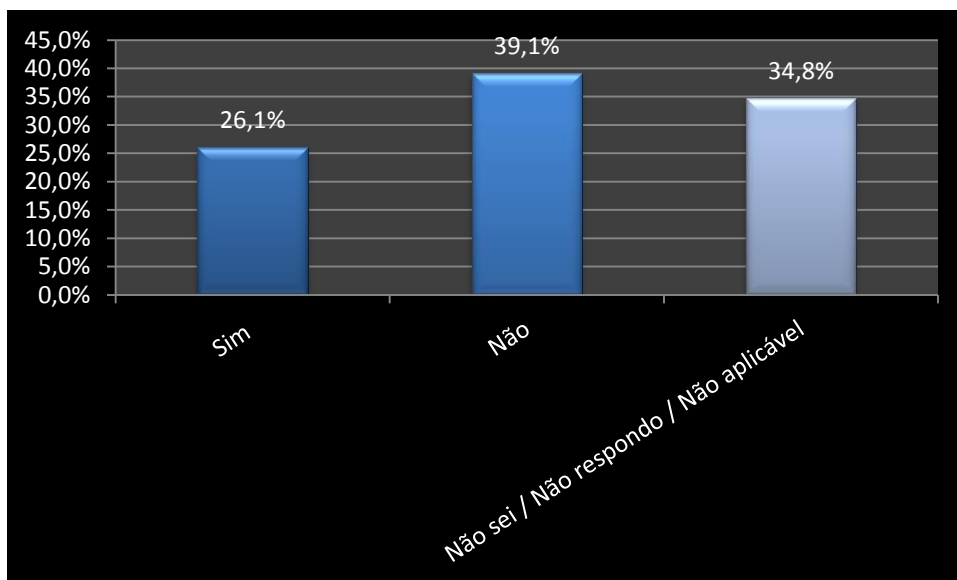


Figura 3.27. Posição dos AI no organigrama da organização

Fonte: Elaboração Própria

No que se refere à utilização dos trabalhos dos auditores internos por parte dos auditores externos, verifica-se que 69,6% dos inquiridos analisa a capacidade e a qualidade destes, antes de os utilizar (Figura 3.28.)

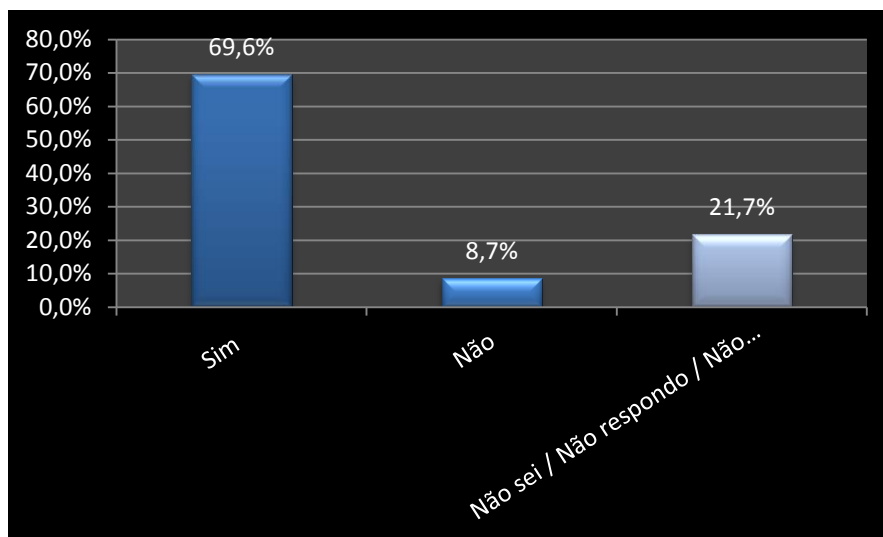


Figura 3.28. Utilização dos trabalhos de AI

Fonte: Elaboração Própria

De acordo com os auditores externos, quando existem auditores internos na organização, estes possuem um adequado conhecimento acerca das características do negócio, dos processos e das particularidades da organização auditada, representando 82,6% pontos afirmativos na opinião dos inquiridos. (Figura 3.29.)

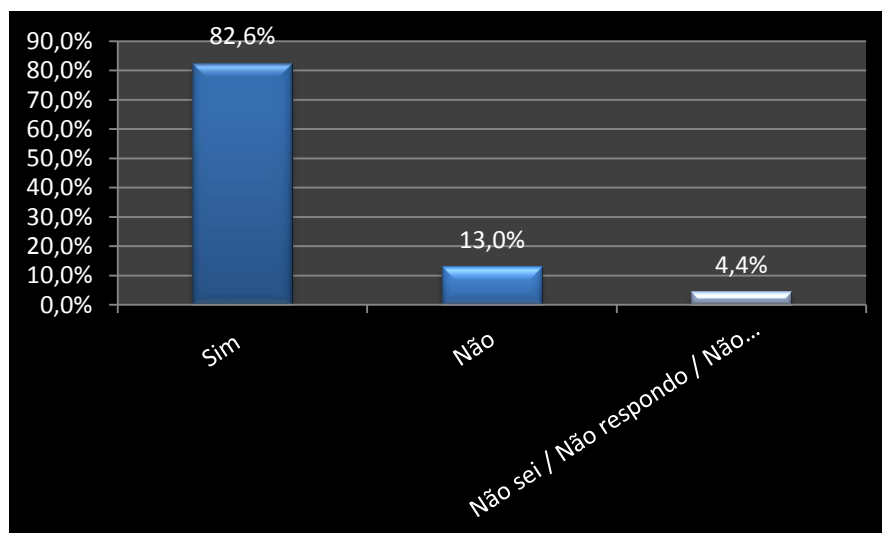


Figura 3.29. Conhecimentos do AI

Fonte: Elaboração Própria

De igual modo, 91,3% é da opinião que estes contribuem de forma positiva para que existam melhorias no controlo interno das organizações. (Figura 3.30.)

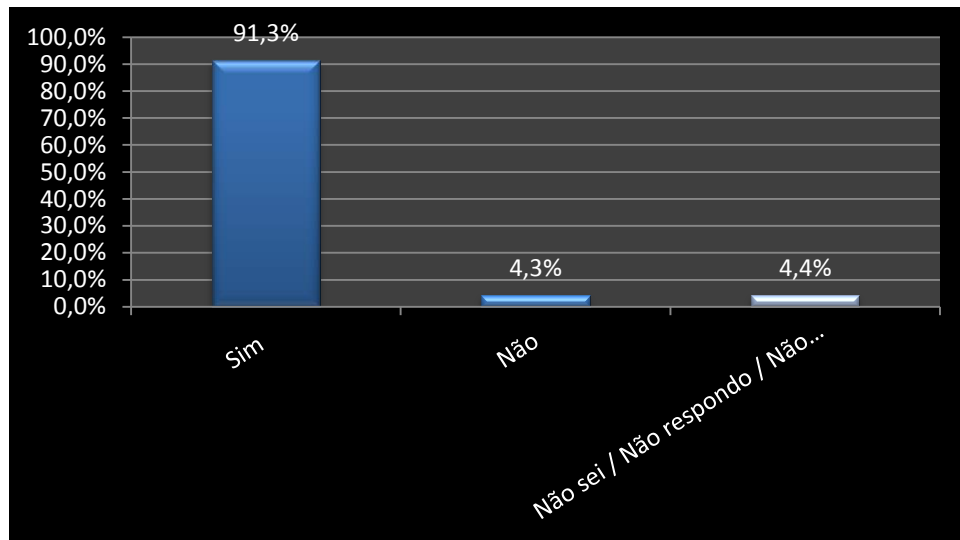


Figura 3.30. Contributo de AI

Fonte: Elaboração Própria

Na opinião dos inquiridos, a matéria que consideram mais importante que os auditores externos coordenem com os auditores internos é ao nível da familiarização – conhecimento do negócio/entidade, representando-se com as percentagens mais elevadas no grau de avaliação da importância destas, pela Figura 3.31.

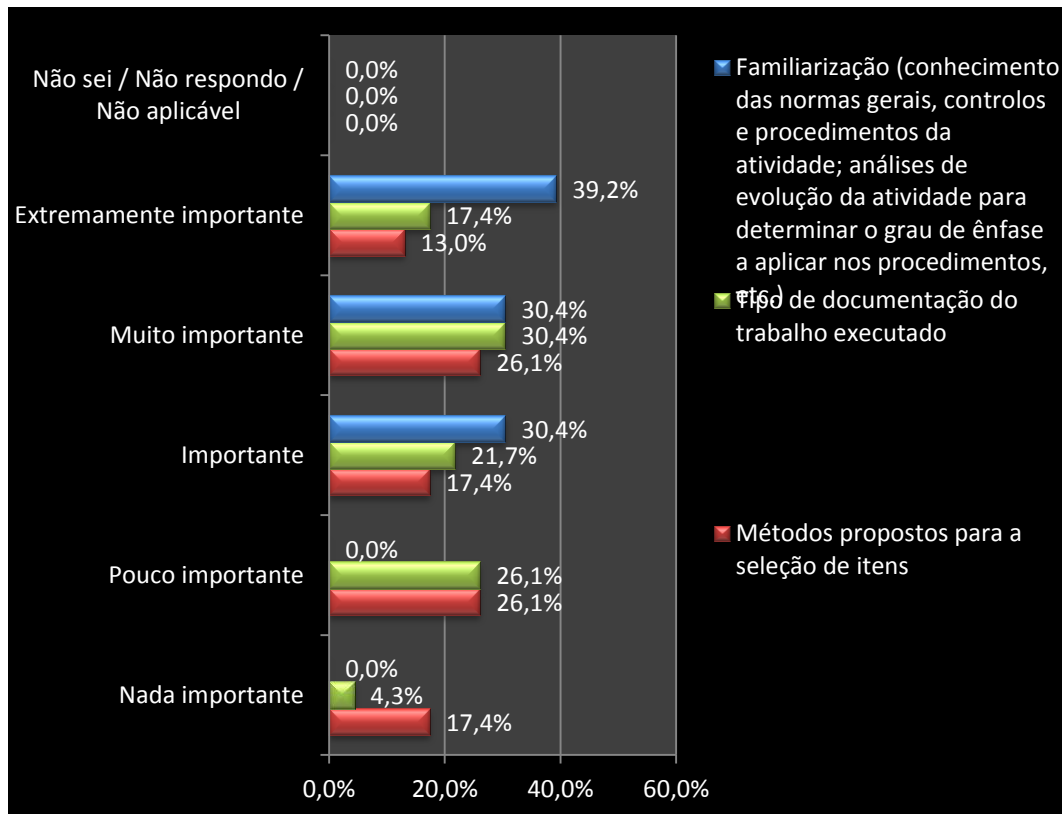


Figura 3.31. Coordenação entre auditores externos e auditores internos

Fonte: Elaboração Própria

Para os auditores externos, existem dois tipos de trabalhos que mais os auxiliam a ajuizar sobre a fiabilidade dos registos financeiros: a avaliação ao sistema de controlo interno e acompanhamento do seu funcionamento e a Avaliação efetuada ao sistema de informação contabilística (a nível informático).

A Figura 3.32. apresenta, por grau de importância, esta relação. Não obstante, 43,5% dos inquiridos considera ainda que o desenho dos processos e articulação com indicadores de *performance* constitui também um fator importante.

Em suma, pode-se concluir que todos os trabalhos aqui mencionados ajudam o auditor externo a ajuizar sobre os registos financeiros.

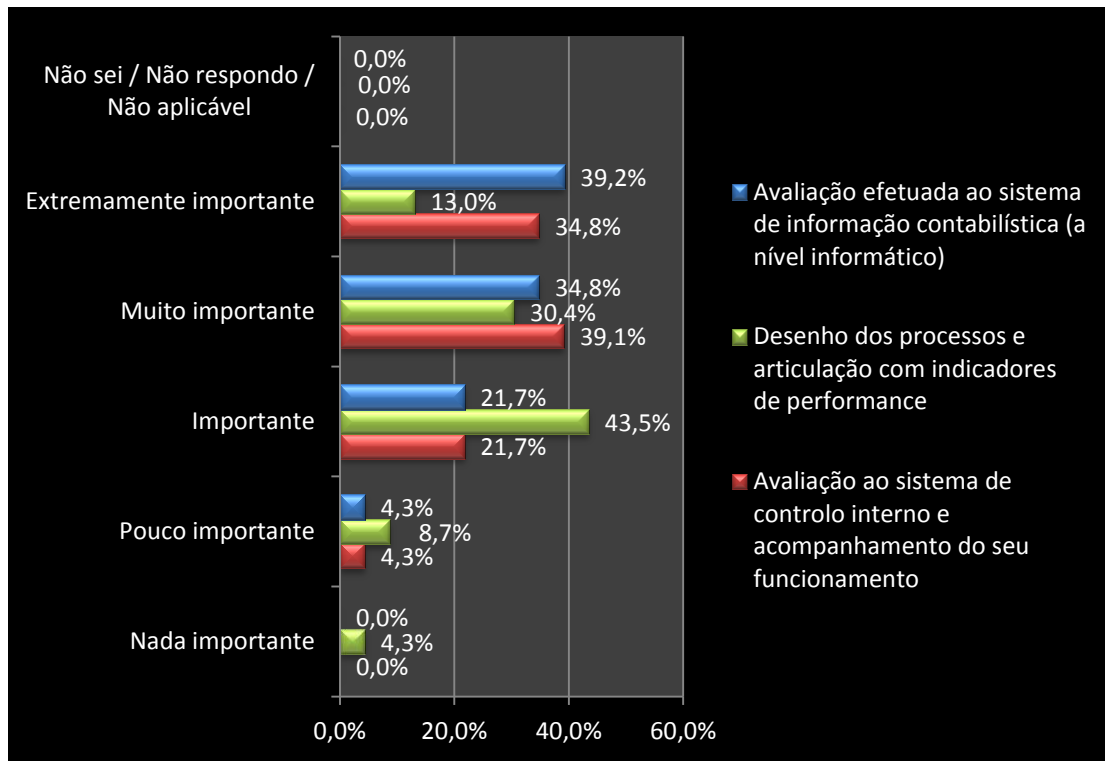


Figura 3.32. Trabalhos realizados pela AI

Fonte: Elaboração Própria

Ainda quanto ao contributo de auditoria interna, 65,3% dos inquiridos considera que o principal contributo é em garantir uma maior eficácia nos controlos internos. (Figura 3.33.)

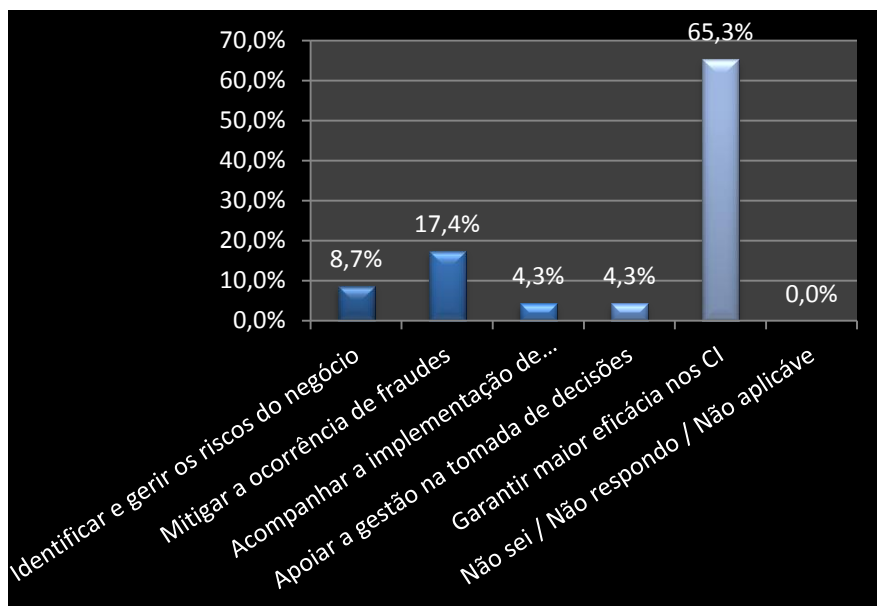


Figura 3.33. Contributo de AI

Fonte: Elaboração Própria

Tal como mencionado anteriormente, o contacto com o auditor interno é, normalmente mais eficaz quando se realizam diversas reuniões ao longo do ano.

A Figura 3.34. mostra-nos que, ao longo do ano, normalmente, os auditores externos se reúnem entre 2 a 3 vezes com os auditores internos, com cerca de 43,5% de respostas dos inquiridos. No entanto, 39,2% dos inquiridos não respondeu a esta questão, pelo que se pode levar a concluir que, relativamente às organizações a quem prestam o maior número de horas ou não existem auditores internos, ou estas reuniões não são efetuadas.

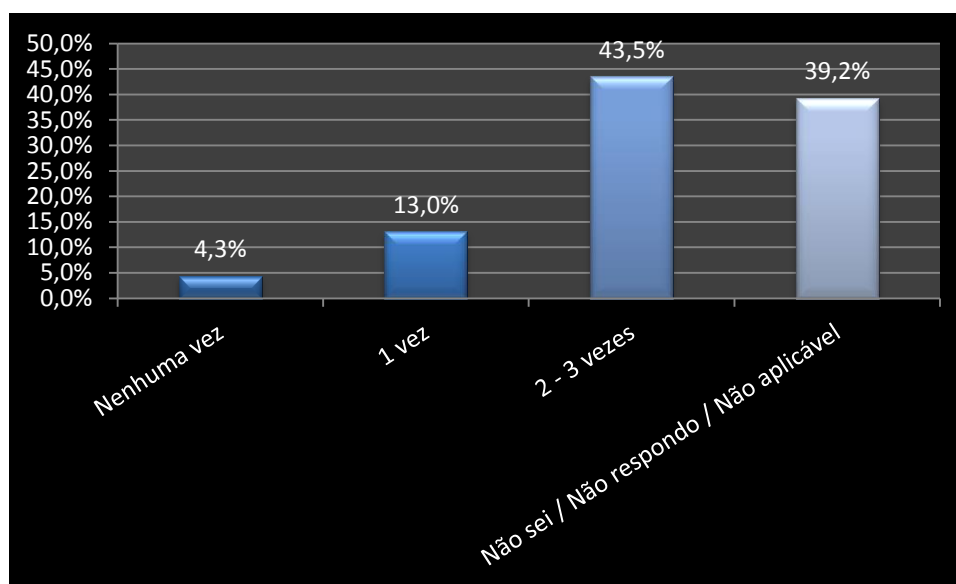


Figura 3.34. Regularidade com que se reúnem auditores internos e externos

Fonte: Elaboração Própria

Das organizações que possuem Departamento de Auditoria Interna, segundo a Figura 3.35., 65,2% dos inquiridos considera que as recomendações efetuadas são construtivas.

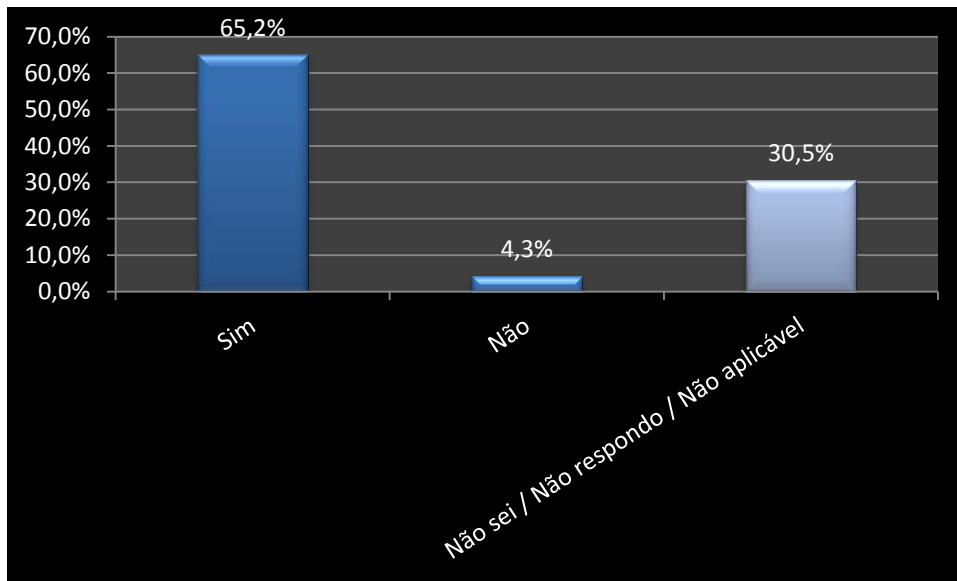


Figura 3.35. Recomendações feitas pela AI

Fonte: Elaboração Própria

Quanto à utilização dos trabalhos dos auditores internos, pelos auditores externos, a Figura 3.36. mostra que 30,4% dos inquiridos indica que são utilizados “algumas vezes”. No entanto, a maioria dos inquiridos, com 34,9%, nada disse sobre esta utilização.

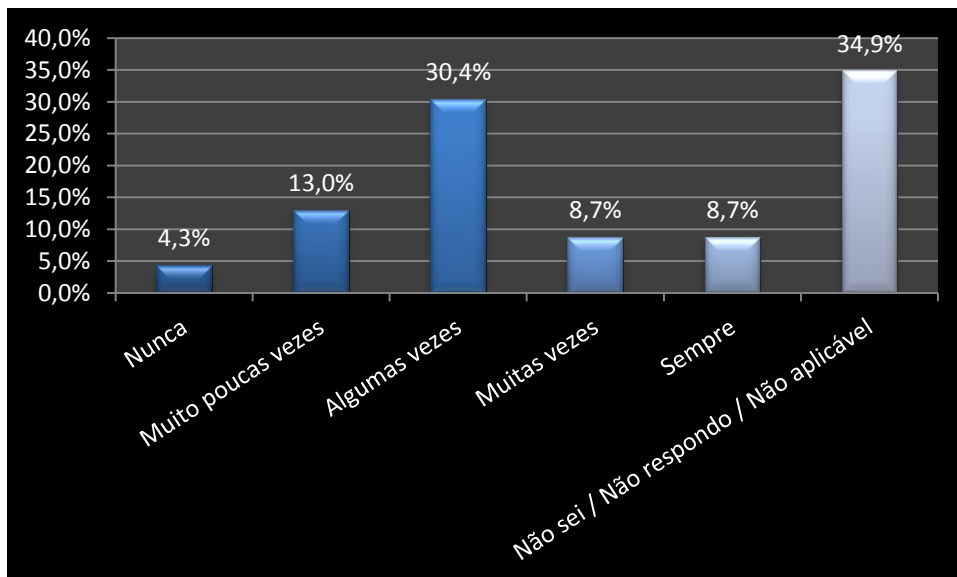


Figura 3.36. Utilização dos trabalhos de auditoria interna pela auditoria externa

Fonte: Elaboração Própria

Tal como se constata na Figura 3.37. é a troca de conhecimentos e informações acerca da entidade que predomina como principal ponto de colaboração, com 56,5% das respostas.

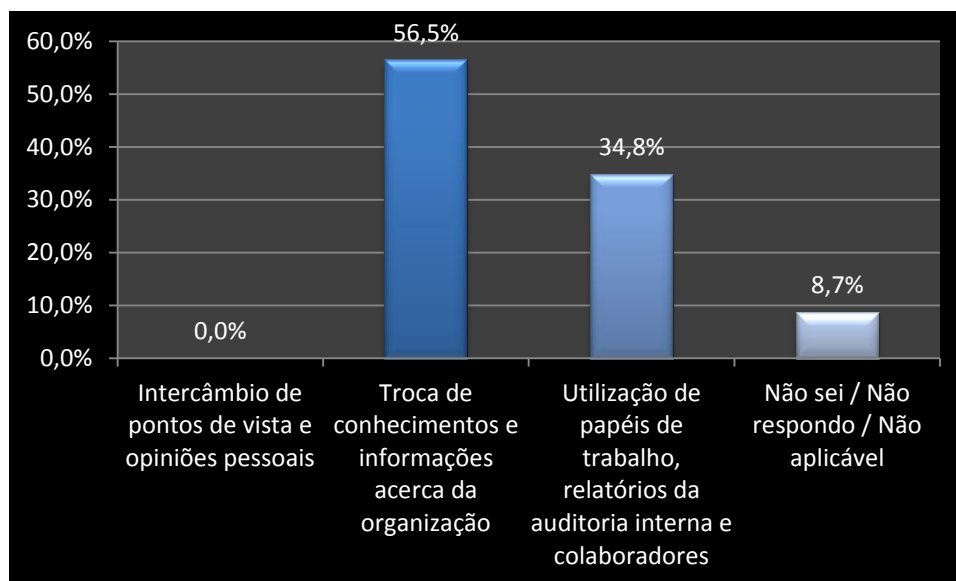


Figura 3.37. Colaboração entre auditoria interna e auditoria externa

Fonte: Elaboração Própria

Aquando da relação entre auditores, os inquiridos consideram que o fator que maior exerce influência na confiança depositada é a objetividade, com cerca de 34,8% (Figura 3.38).

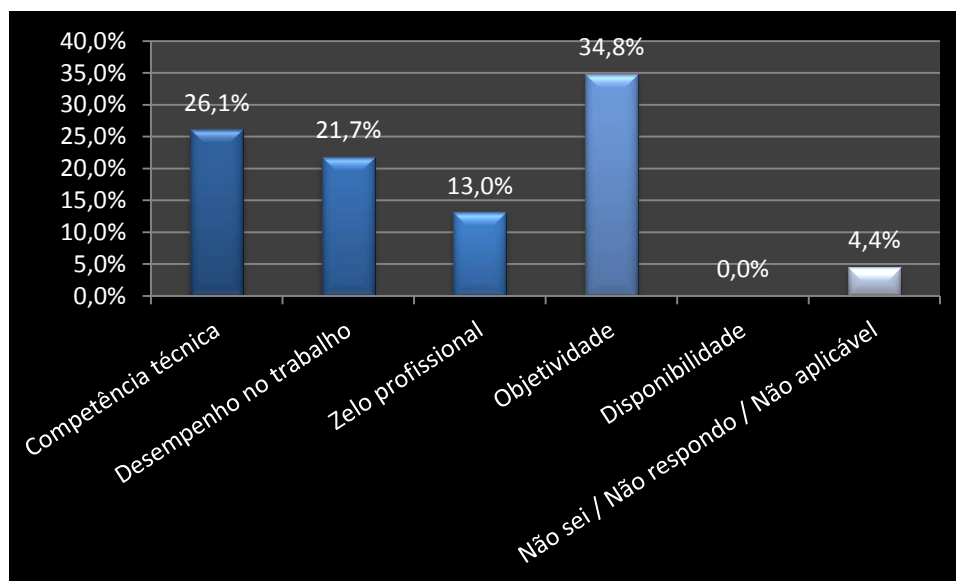


Figura 3.38. Fatores de confiança dos AE nos AI

Fonte: Elaboração Própria

Quando questionados quanto ao relacionamento existente entre auditores internos e externos, 26,1% dos inquiridos considera que é “Bom”. Por outro lado, como se pode observar na Figura 3.39, a maior percentagem de respostas foi “Não sei/Não respondo/Não aplicável” (34,8%), o que leva a concluir que a maioria da amostra não tem opinião, ou não quer emitir, comprovada sobre este relacionamento.

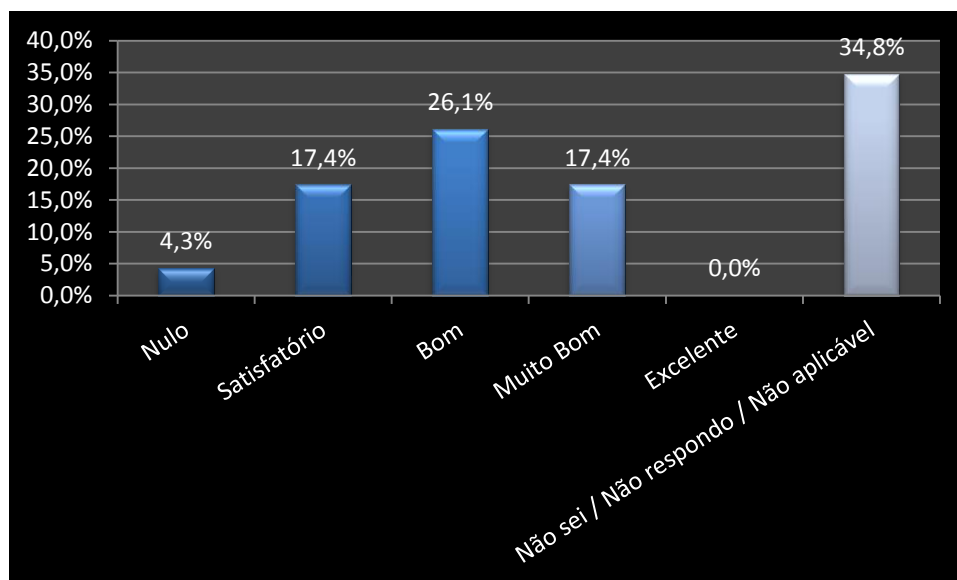


Figura 3.39. Relacionamento entre AI e AE

Fonte: Elaboração Própria

Tratando-se da avaliação de desempenho, os inquiridos concluem que o fator “Independência” é o que mais importa para os auditores externos. Pela Figura 3.40, podemos verificar que este foi considerado por 72,7% dos inquiridos como “Extremamente importante”.

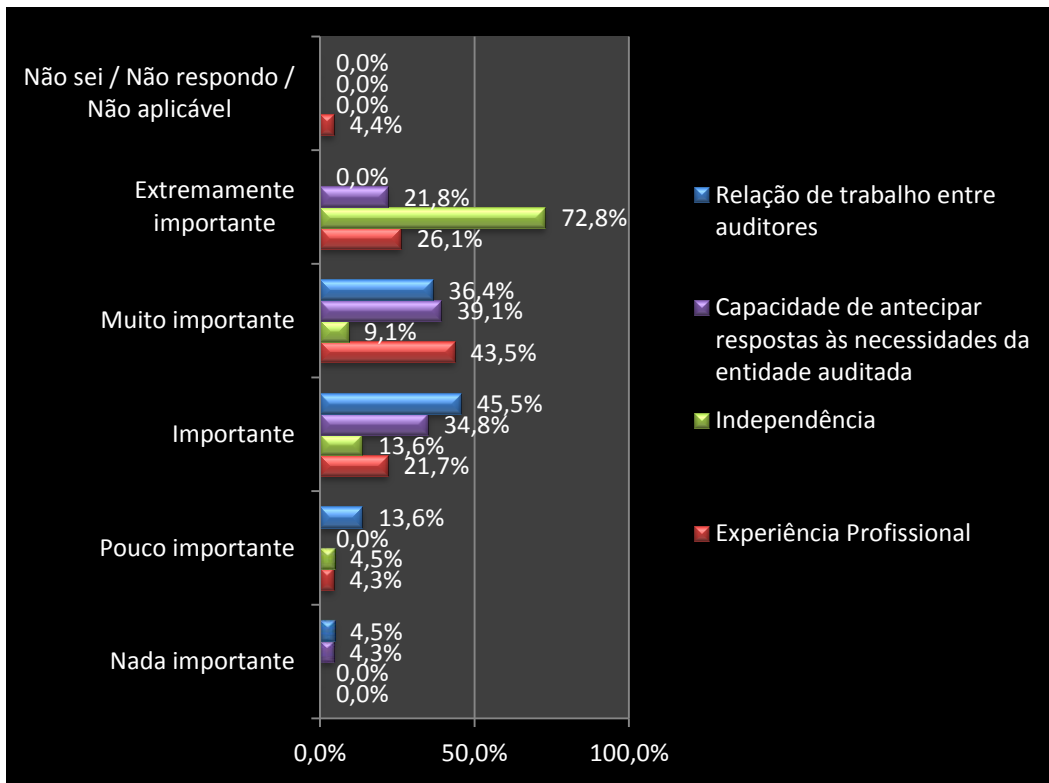


Figura 3.40. Avaliação de desempenho dos AI

Fonte: Elaboração Própria

Por fim, em resposta ao tema desta Dissertação, os inquiridos consideram que são essencialmente três os principais contributos que os auditores internos têm para o trabalho dos auditores externos: Levantamento do Sistema de Controlo Interno; Levantamento do conhecimento do negócio e avaliação da prova e expressão da opinião.

Estas representam, nas três categorias, 56,5% das respostas dos inquiridos como trabalhos “Muito Importante” (Figura 3.41.)

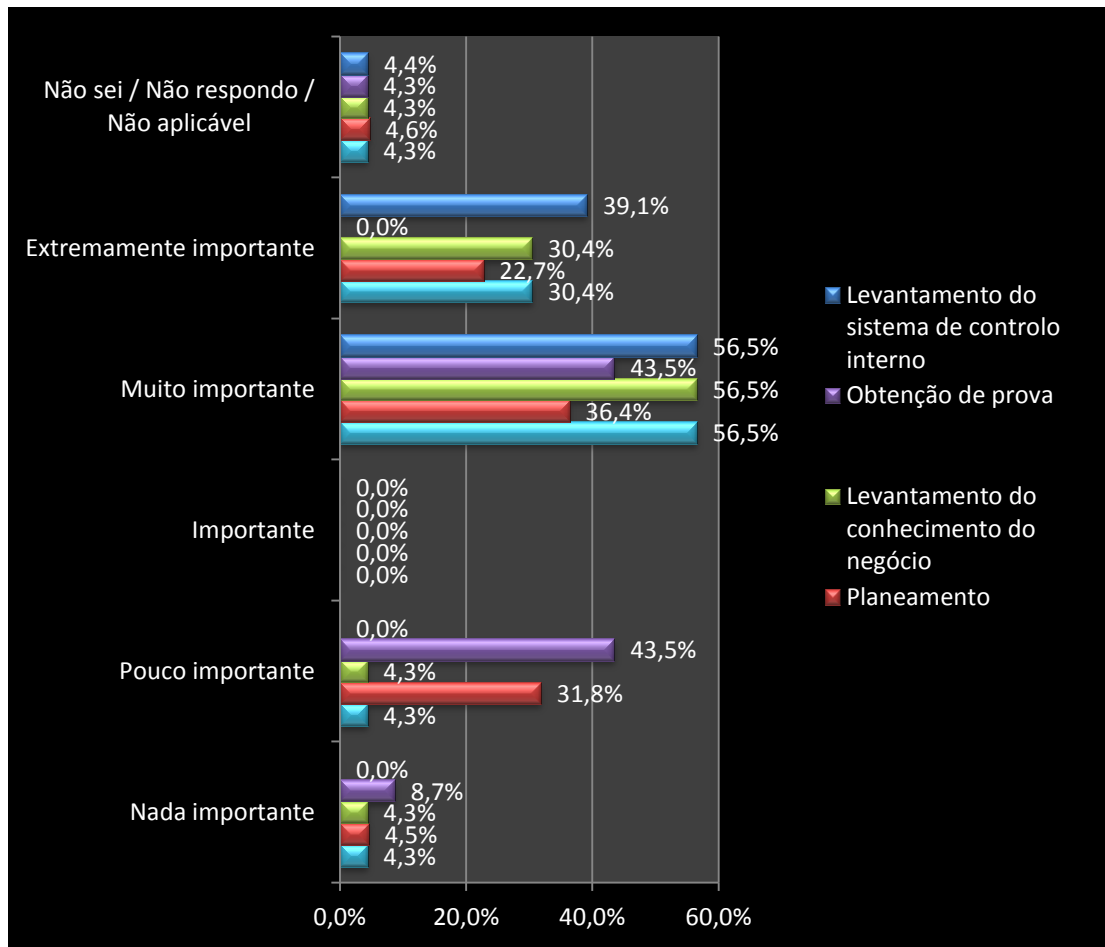


Figura 3.41. Contributo dos trabalhos de AI

Fonte: Elaboração Própria

3.4. Análise combinada de Resultados

Através dos resultados apurados anteriormente, pretende-se responder à questão inicialmente colocada: “Qual o contributo da auditoria interna para a auditoria externa?”

Tal como já foi mencionado anteriormente, tanto o auditor interno, como o auditor externo, devem colaborar entre si, pois ambos pretendem otimizar recursos e obter do outro toda a informação necessária para aumentar a utilidade do seu trabalho perante a entidade.

Quando analisada a vertente de auditoria externa, é da opinião geral que a existência de auditoria interna é extremamente importante e contribui para que existam melhorias no controlo interno de uma organização, garantindo assim uma maior eficácia no controlo.

Ainda que o contacto estabelecido entre auditores internos e externos seja mais eficaz quando se realizem diversas reuniões durante o ano, conclui-se que, em média, são efetuadas apenas duas.

No que respeita à colaboração entre estes, apura-se que o ponto mais importante incide sobre a troca de conhecimentos e informações sobre a entidade. Por outro lado, verifica-se que a avaliação efetuada ao sistema de informação contabilística (a nível informático) é também um aspeto muito importante, quando os auditores externos pretendem ajuizar sobre a fiabilidade dos registos financeiros.

Analisando a frequência com que o trabalho dos auditores internos é utilizado, dada a elevada percentagem de respostas recebidas como “Não sei/Não respondo/Não aplicável”, não se pode claramente concluir se o auditor externo solicita os trabalhos do(s) auditor(es) interno(s). Por outro lado, sendo “Algumas vezes” o segundo patamar de respostas mais elevadas, acredita-se que, quando solicitados, a informação que mais interessa aos auditores externos é o Levantamento do Sistema de Controlo Interno.

Ao nível do Contributo da Auditoria Interna para Auditoria Externa, a maioria conclui que aspetos como o Levantamento do Sistema de controlo Interno, o Levantamento do conhecimento do negócio e a Avaliação da Prova e Expressão da Opinião são os mais importantes, quando utilizados. De igual modo, na opinião dos

responsáveis do IPAI, o maior/principal contributo dos auditores internos é ao nível do conhecimento do negócio da entidade e do conhecimento que possui.

Nas questões gerais acerca do relacionamento entre auditor interno e externo, os auditores externos, em grande parte responderam como “Não sei/Não respondo/Não aplicável”, enquanto os auditores internos consideram que é “Satisfatório”. Da mesma opinião são os responsáveis do IPAI, que consideram que, embora as normas assim o recomendem, este relacionamento apesar de ter vindo a melhorar, ainda não é satisfatório.

Após analisadas todas estas questões, podemos constatar que os trabalhos dos auditores internos nem sempre são utilizados e, quando o são, são o levantamento de sistema de controlo interno e os conhecimentos que o auditor interno possui acerca da organização que mais interessam aos auditores externos.

Em suma, sendo o seu relacionamento considerado como satisfatório e dada a fraca utilização dos trabalhos dos auditores internos, conclui-se que as normas não se encontram a ser plenamente seguidas e, conseqüentemente, não se está a beneficiar da partilha de conhecimento, tal como é recomendado.

Relembre-se que só através desta cooperação/contributo se poderá atingir uma maior eficiência no trabalho a realizar por ambas as partes, minimizando a duplicação de atividades e beneficiando de uma maior partilha de conhecimentos.

3.5. Limitações e dificuldades do estudo

O facto de aos auditores internos, a exercer funções em Portugal, não ser exigida a inscrição no IPAI, ou em qualquer organização equivalente, dificultou o estudo: por um lado porque não é possível aferir com exatidão o número de auditores internos a desempenhar funções em Portugal e, por outro lado, a obtenção dos contactos dos mesmos, que poderiam proporcionar um maior resultado e com um grau de confiança adequado.

A obtenção de respostas através da utilização de inquéritos, constituiu outra dificuldade no estudo. Entende-se que por ser uma ferramenta largamente utilizada em Estudos Académicos e, também por falta de tempo e/ou disponibilidade dos inquiridos, levou a que o número de respostas fosse bastante desanimador

(principalmente quando direcionados aos ROC's, cujo número de respostas foi bastante baixo).

Constitui ainda uma limitação a este estudo o facto de alguns ROC's não terem respondido a este questionário por, no âmbito dos seus trabalhos desenvolvidos, não existirem entidades com Departamento de Auditoria Interna e, portanto, não ser possível dar a sua opinião sobre o tema.

Aquando da realização das entrevistas, apenas foi possível reunir com um elemento do IPAI e da OROC, o que fez com que apenas fosse possível apurar uma opinião/contributo.

4. Conclusão

A evolução da economia tem exigido cada vez mais a necessidade de informação financeira de confiança, por parte das organizações.

É neste sentido que o auditor tem vindo a ser tido cada vez mais em consideração, na medida em que desempenha um papel crucial no cumprimento da transparência da informação financeira que é prestada nas Demonstrações Financeiras.

O ideal seria que existisse uma colaboração entre auditores internos e auditores externos pois, só através desta cooperação/contributo se conseguirá atingir uma maior eficiência no trabalho a realizar por ambas as partes, minimizando a duplicação de atividades e, beneficiando de uma maior partilha de conhecimentos.

Com a Revisão da Literatura, foi possível verificar a evolução da atividade de auditoria interna, tornando-se esta cada vez mais completa.

No entanto, verificou-se que em Portugal, apesar de existir um alinhamento às boas práticas internacionalmente reconhecidas, ainda não foi atingido o patamar que se considera desejável.

Embora se entenda que o campo de atuação de auditores internos e auditores externos seja dissemelhante, tal facto não impossibilita a colaboração entre estes.

Com a realização deste estudo podemos verificar que esta colaboração ainda se encontra aquém do que seria expectável, não se encontrando por isso em concordância com o que está previsto nas normas.

Para que se possa garantir uma melhor cobertura e complementaridade dos trabalhos, ressalva-se a necessidade de reforçar o planeamento coordenado do trabalho, permitir o acesso mútuo a programas de auditoria e papéis de trabalho, assegurar o intercâmbio de relatórios de auditoria, bem como o alinhamento das metodologias e técnicas de amostragem realizadas. Só assim se poderá atingir uma maior eficiência nos trabalhos.

Não obstante, concluiu-se ainda que os auditores externos consideram de extrema importância a existência de um Departamento de Auditoria Interna e que,

principalmente, contribui para que exista uma maior garantia na confiança dos controlos internos.

Por outro lado, quando a colaboração entre ambos é verificada, é de todo pertinente para os auditores externos a utilização dos trabalhos dos auditores internos em aspetos como a troca de conhecimentos e informações acerca do negócio e da entidade.

Podemos assim dizer que, embora não tenha assumido o patamar desejável, quando existente, este contributo é muito importante pois beneficia de aspetos que têm todo um caminho para proporcionar uma maior eficiência e eficácia dos trabalhos desenvolvidos.

As limitações e dificuldades identificadas neste trabalho deixam abertura para que o mesmo, numa ótica de acesso à informação e evolução das atividades, venha a ser desenvolvido futuramente, por forma a efetuar comparações e a apurar quais os esforços efetuados para que a colaboração desejável seja efetivamente aplicada.

No entanto, fica expresso neste trabalho que a função de auditoria interna tem tido uma evolução muito positiva e a sua presença é extremamente importante, quer para as organizações, quer para os auditores externos.

4.1. Limitações de âmbito

Ao longo deste estudo foram identificadas algumas limitações à função de auditoria interna, o que pode constituir uma limitação de âmbito perante o trabalho/atividade desenvolvido(a).

Por um lado, a crise económica tem demonstrado efeitos negativos nesta pois faz com que se veja diminuída a apetência em criar atividades que não são entendidas como importantes. Ao ficarem para segundo plano, constituem uma limitação ao desenvolvimento da função.

Apesar de se verificar uma evolução positiva, tal como já mencionado, outra das limitações apresentadas é o facto de, atualmente, não ser considerada como obrigatória em organizações/organizações com elevado risco e o ainda limitado número de profissionais certificados.

No caso Português, a realização de auditorias ao Departamento de Auditoria Interna, a cada 5 anos, é ainda baixa, estimando-se que não existirão mais do que 15 a 20 Departamentos com a avaliação totalmente concluída. Saliente-se que, de acordo com as normas, estas deverão ser realizadas pelo menos uma vez a cada cinco anos por um profissional qualificado e externo à organização.

Neste sentido, ficam em aberto alguns aspetos que serão de todo o interesse analisar mais tarde, por forma a verificar qual a situação da função em Portugal, sua evolução e quais as orientações seguidas para o futuro.

4.2. Sugestões para investigações futuras

Considerando que possam existir outras variáveis, para além das apresentadas, que identifiquem qual o principal contributo dos trabalhos de auditoria interna para a auditoria externa, fica em aberto essa análise, que poderá passar por seleccionar outras variáveis e/ou organizações a inquirir/entrevistar.

Neste sentido, uma das sugestões seria dar continuidade a este estudo tendo em conta entidades que possuem Departamento de Auditoria Interna e que são alvo de auditoria externa. Seria de todo pertinente analisar ainda de que forma estes se relacionam, qual a frequência com que os trabalhos são utilizados, principais pontos de colaboração e verificar qual a sua evolução.

Por outro lado - verificando-se a colaboração entre auditorias ainda aquém do que seria expectável - seria pertinente efetuar um estudo comparativo entre o caso Português e uma outra realidade onde as normas se encontrem a ser plenamente seguidas, analisando eventuais medidas que poderão ser aplicadas em Portugal, levando ao relacionamento e colaboração desejados.

Referências Bibliográficas

- ACFE – **Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse**. [Em linha]. (2014) [Consult. 15 janeiro 2016]. Disponível em: <https://www.acfe.com/rtn/docs/2014-report-to-nations.pdf>
- ALVES, Joaquim Santos; SARMENTO, Manuela – **Auditoria Interna: Objectivos, Organização e Funcionamento**. [Em linha]. (2011) [Consult. 15 janeiro 2016]. Disponível em: <http://revistas.lis.ulusiada.pt/index.php/lee/article/viewFile/887/966>
- ATTIE, William – **Auditoria Interna**. 1ª ed. Brasil: Editora Atlas S.A., 1992. ISBN:85-2240199-3.
- BAPTISTA DA COSTA, Carlos – **Auditoria Financeira – teoria & prática**. 8ª ed. Lisboa: Editora Rei dos Livros, 2007. ISBN:978-972-51-1127-7.
- BARATA, Alberto da Silva – **Contabilidade, Auditoria e Ética dos Negócios**. 2ª ed. Lisboa: Editorial Notícias, 1999. ISBN:972-46-1045-4.
- BRINK, Victor Z.; CASHIN, James A.; WITT, Herbert – **Modern Internal Auditing – An operational Approach**. 3.ª ed. New York: John Wiley & Sons, 1973. ISBN 0-471-06524-2.
- COELHO, Carolina Sofia Mesquita – **O Caminho da Revisão de Contas**. [Em linha]. (2012) [Consult. 25 abril 2016]. Disponível em: <https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/19759/1/Tese%20Carolina%20Coelho.pdf>
- DALMOLIN, Ana Paula Mafra – **A importância da Auditoria Interna na Prevenção e Combate às Fraudes nas organizações**. [Em linha]. (2014) [Consult. 20 março 2016]. Disponível em: <http://pt.slideshare.net/AnaPaulaMafraDalmoli/a-importancia-da-auditoria-interna-na-preveno-e-combate-s-fraudes-nas-organizaes>
- DECRETO-LEI N.º 49 381, de 15 de Novembro
- DECRETO-LEI N.º 1/72, de 3 de janeiro
- DECRETO-LEI N.º 519-L2/79, de 29 de dezembro
- DECRETO-LEI N.º 648/70, de 28 de dezembro
- DECRETO-LEI N.º 262/86, de 2 de setembro
- FERNANDES, Yanett Sullivan da Rocha – **Situação atual e perspectiva futura da auditoria interna em Angola**. Lisboa: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, 2013. Dissertação de Mestrado.
- FIGUEIREDO, Carla Maria Almeida – **O Contributo de boas práticas contabilísticas para uma auditoria financeira eficaz**. S.Mamede: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, 2012. Dissertação de Mestrado.
- FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto – **Auditoria Contábil**. 3.ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2000. ISBN 85-224-2371-7.

- FURTADO, Daiani– **Auditoria Interna e Suas Vantagens**. Artigos. [Em linha]. (Jun 2009) [Consult. 25 abril 2016]. Disponível em: <http://www.administradores.com.br/artigos/negocios/auditoria-interna-e-suas-vantagens/30910/>
- GONÇALVES, António – **A evolução das metodologias de auditoria**. Revisores e Auditores. [Em linha]. (Jul/Set 2008) [Consult. 01 janeiro 2016]. Disponível em: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/JulSetembro2008/Auditoria.pdf>
- IFAC - **The Clarified Standards – ISAs**. [Em linha]. [Consult. 25 Abril 2016]. Disponível em: <http://www.iaasb.org/clarity-center/clarified-standards>
- IIA – **About The IIA** [Em linha]. [Consult. 31 Outubro 2015]. Disponível em: <https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx>
- IIA – **Certifications & Qualifications** [Em linha]. [Consult. 31 Outubro 2015]. Disponível em: <https://na.theiia.org/certification/Pages/Certification.aspx>
- IIA – **Código de Ética** [Em linha]. [Consult. 11 Maio 2016]. Disponível em: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Code%20of%20Ethics%20Portuguese.pdf>
- IIA – **Guide to Internal Audit** [Em linha]. [Consult. 15 Janeiro 2016]. Disponível em: <http://www.ii.nl/SiteFiles/Downloads/Guide%20to%20IA%20FAQ%202nd%20Edition.pdf>
- IIA – **Implementation Guidance/Practice Advisories** [Em linha]. [Consult. 31 Outubro 2015]. Disponível em: <https://na.theiia.org/standards-guidance/recommended-guidance/Pages/Practice-Advisories.aspx>
- IIA – **Normas Internacionais para a prática profissional de Auditoria Interna (Normas)** [Em linha]. [Consult. 31 Outubro 2015]. Disponível em: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Portuguese.pdf>
- IIA – **Standards & Guidance** [Em linha]. [Consult. 31 Outubro 2015]. Disponível em: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Portuguese.pdf>
- IIA – **Standards & Guidance – New Challenges** [Em linha]. [Consult. 19 fevereiro 2016]. Disponível em: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/2016-Standards-Exposure.aspx>
- IIA – **Supplemental Guidance** [Em linha]. [Consult. 31 Outubro 2015]. Disponível em: <https://na.theiia.org/standards-guidance/recommended-guidance/practice-guides/Pages/Practice-Guides.aspx>
- IIA – **Training & Events** [Em linha]. [Consult. 31 Outubro 2015]. Disponível em: <https://na.theiia.org/training/Pages/Training-and-Events.aspx>
- INÁCIO, Helena Coelho; FERNANDES, Lúcia Maria Oliveira Fernandes – **Alterações Normativas e efeitos na opinião do auditor – Evidência do PSI 20**. [Em linha]. (2012) [Consult. 26 abril 2016]. Disponível em: <http://revistas.ua.pt/index.php/estudosdoisca/article/view/1336/1220>

- IPAI – **Estatutos** [Em linha]. [Consult. 31 Outubro 2015]. Disponível em: http://www.ipai.pt/fotos/gca/estatutos_ipai_2011_jul_19_1315775883_14_06666537.pdf
- IPAI – **Introdução** [Em linha]. [Consult. 31 Outubro 2015]. Disponível em: <http://www.ipai.pt/gca/index.php?id=32>
- ISA - **International Standard on Auditing 200 – Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing.** [Em linha]. 2009. [Consult. 15 Março 2016]. Disponível em: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf>
- ISA - **International Standard on Auditing 240 – The auditor’s responsibilities relating to fraud in an audit of Financial Statements.** [Em linha]. 2009. [Consult. 14 Maio 2016]. Disponível em: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf>
- ISA - **International Standard on Auditing 610 - Using the work of internal auditors.** [Em linha]. 2009. [Consult. 05 Setembro 2015]. Disponível em: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a034-2010-iaasb-handbook-isa-610.pdf>
- ISA - **International Standard on Auditing – ISA 610 (Revised 2013), Using the work of internal auditors and Related Conforming Amendments.** [Em linha]. 2013. [Consult. 11 Maio 2016]. Disponível em: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-610-%28Revised-2013%29.pdf>
- KPMG, IPAI – **III Survey sobre a função de Auditoria Interna em Portugal.** [Em linha]. (2013) [Consult. 26 abril 2016]. Disponível em: <https://www.kpmg.com/PT/pt/IssuesAndInsights/Documents/iasurvey2013.pdf>
- LEI N.º 140/2015, de 7 de setembro
- LEI N.º 148/2015, de 9 de setembro
- LIMA, Pedro Nuno Duarte – **O impacto da auditoria interna no desempenho organizacional.** Porto: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, 2014. Dissertação de Mestrado.
- MARQUES, Madeira - **Auditoria e Gestão.** 1ª ed. Lisboa: Editorial Presença, 1997.
- MELO, André Garrett Piqueira de Melo – **A rotação das sociedades de Auditoria: Estudo dos pareceres do PSI Geral.** Lisboa: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, 2014. Dissertação de Mestrado.
- MOELLER, Robert – **Brink’s Modern Internal Auditing – A Common Body of Knowledge.** [Em linha] [Consult . 15 Janeiro 2016]. Disponível em:

https://mstakimch.files.wordpress.com/2012/09/brink_s-modern-internal-auditing-7th-edition.pdf

MORAIS, Georgina; MARTINS, Isabel – **Auditoria Interna: Função e Processo**. 3.^a ed. Lisboa: Áreas, 2007. ISBN 978-989-8058-11-9.

MORAIS, Georgina; MARTINS, Isabel – **Auditoria Interna – Função e Processo**. 2.^a ed. Lisboa: Áreas Editora, 2003. ISBN:972 -8472-54-4.

MORAIS, Georgina – **Como emerge a auditoria interna nas pequenas e médias empresas, em Portugal**. [Em linha] [Consult . 15 Janeiro 2016]. Disponível em:
<http://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/1677/1/Como%20emerge%20a%20auditoria%20interna.pdf>

OLIVEIRA, Ivete Teixeira – **Auditoria Interna e Externa – Uma perspectiva de complementaridade**. Praia: Instituto Superior de Ciências Económicas e Empresariais, 2013. Dissertação de Mestrado.

OROC – **A Evolução das Metodologias de Auditoria**. In Revisores e Auditores, 2008. [Em linha] [Consult . 10 Setembro 2015]. Disponível em:
<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/JulSetembro2008/Auditoria.pdf>

OROC – **Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas** [Em linha]. 2011. [Consult. 11 Maio 2016]. Disponível em:
<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Bastonario/2011/CodigoEtica2011.pdf>

OROC – **Guia de Controlo de Qualidade para Firmas de Auditoria de Pequena e Média Dimensão** [Em linha]. 2011. [Consult. 11 Maio 2016]. Disponível em:
<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2011/GuiaCQ.pdf>

OROC – **Nova Diretiva de Auditoria – Regulamento da Auditoria de Entidades de Interesse Público**. [Em linha]. 2014. [Consult. 11 Maio 2016]. Disponível em:
<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Divulgacoes/2014/NovaDiretivaRegulamento.pdf>

PINHEIRO, Joaquim Leite – **Manual Prático para Auditores Internos – Uma abordagem proactiva e a evolução necessária**. Lisboa: Editora Rei dos Livros, 2008. ISBN:978-972-51-1137-6.

PORTARIA N.º 83/74, de 7 de fevereiro

PORTARIA N.º 709/74, de 31 de outubro

QUIVY, Raymond; CAMPENHOUDT, Luc Van – **Manual de Investigação em Ciências Sociais**. [Em linha] [Consult . 25 Dezembro 2015]. Disponível em:
<http://www.fep.up.pt/docentes/joao/material/manualinvestig.pdf>

RAMAMOORTI, Sridhar – **Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects**. In The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003. [Em linha] [Consult . 21 Setembro 2015]. Disponível em:

<https://na.theiia.org/iarf/Public%20Documents/Chapter%201%20Internal%20Auditing%20History%20Evolution%20and%20Prospects.pdf>

- RODRIGUES, Sara Patrícia da Silva – **O contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz**. Porto: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, 2013. Dissertação de Mestrado.
- SILVA, Ana Sofia Valente Cunha e INÁCIO, Helena Coelho – **Relação entre a auditoria interna e a auditoria externa e o impacto nos honorários dos auditores externos**. In Revista Universo Contábil, 2013. [Em linha] [Consult . 26Nov . 2015]. Disponível em: <http://www.redalyc.org/pdf/1170/117025717009.pdf>
- SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Eстера Muskat –**Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação**. [Em linha]. 2005. [Consult . 25 Dezembro 2015]. Disponível em: https://projetos.inf.ufsc.br/arquivos/Metodologia_de_pesquisa_e_elaboracao_de_teses_e_dissertacoes_4ed.pdf
- SILVA, Jairton Rogério Duarte da Silva– **Distinções entre Auditoria Interna, Externa e Perícia Contábil**. Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2010. Dissertação de Mestrado.
- SILVA, Teresa Matos da– **Impacto da Auditoria Interna na Externa – Ótica do auditor interno**. Aveiro: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro, 2013. Dissertação de Mestrado.

Apêndice A – Inquéritos por questionário

O Contributo da Auditoria Interna para a Auditoria Externa: Membros do IPAI

O presente questionário foi elaborado no âmbito de uma dissertação de Mestrado em Auditoria, no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL), sob a orientação do Prof. Esp. António da Trindade Nunes, cujo tema é "O Contributo da Auditoria Interna para a Auditoria Externa: na ótica dos responsáveis do IPAI e da OROC".

O principal objetivo incide sobre a obtenção de um retrato real de como os auditores internos podem contribuir para os trabalhos de auditoria externa, bem como identificar pontos de colaboração e contributos da atividade.

O preenchimento deste questionário não demorará mais do que 5 minutos. É garantido o anonimato e a confidencialidade dos dados facultados, cuja finalidade será exclusivamente a investigação académica.

1. Qual o seu género?

Marcar apenas uma oval.

- Feminino
 Masculino

2. Quais as suas habilitações académicas?

Marcar apenas uma oval.

- Bacharelato ou inferior
 Licenciatura
 Pós-graduação
 Mestrado
 Doutoramento
 Não sei / Não respondo / Não aplicável

3. Qual a sua área de formação?

Marcar apenas uma oval.

- Auditoria
 Contabilidade
 Economia
 Finanças
 Gestão
 Não sei / Não respondo / Não aplicável

4. Quantos anos tem de experiência profissional?*Marcar apenas uma oval.*

- < 2 anos
- 2 - 5 anos
- 6 - 10 anos
- 11 - 15 anos
- 15 - 20 anos
- > 20 anos
- Não sei / Não respondo / Não aplicável

5. Durante quantos anos exerce/exerceu a sua atividade como auditor interno?*Marcar apenas uma oval.*

- < 2 anos
- 2 - 5 anos
- 6 -10 anos
- 11 - 15 anos
- 15 - 20 anos
- > 20 anos
- Não sei / Não respondo / Não aplicável

6. Na calendarização dos programas de trabalho da auditoria interna, como classifica a importância da existência de um plano de trabalho para a realização das tarefas?*Marcar apenas uma oval.*

- Muito pouco importante
- Pouco importante
- Importante
- Muito importante
- Extremamente importante
- Não sei / Não respondo / Não aplicável

7. Em termos de plano geral, qual a frequência com que este é realizado?*Marcar apenas uma oval.*

- 1 ano
- 2 anos
- 3 anos
- Não sei / Não respondo / Não aplicável

8. **O seu Departamento de Auditoria Interna possui um manual que contenha as normas e procedimentos aplicáveis à execução dos trabalhos?**

Marcar apenas uma oval.

- Sim
 Não
 Não sei / Não respondo / Não aplicável

9. **Qual a principal matéria que o(s) auditor(es) externo(s), normalmente, coordena(m) antecipadamente com o(s) auditor(es) interno(s)?**

Marcar apenas uma oval.

- Familiarização (conhecimento das normas gerais, controlos e procedimentos da atividade; análises de evolução da atividade para determinar o grau de ênfase a aplicar nos procedimentos, etc.)
 Métodos propostos para a seleção de itens
 Documentação do trabalho executado
 Não sei / Não respondo / Não aplicável

10. **Indique qual a informação que o(s) auditor(es) externo(s) lhe pede(m) com mais frequência, no decorrer do seu trabalho:**

Marcar apenas uma oval.

- Levantamento do conhecimento do negócio
 Levantamento do sistema de controlo interno
 Planeamento
 Obtenção de prova
 Avaliação da prova e expressão da opinião
 Não sei / Não respondo / Não aplicável

11. **Ao longo do ano, quantas vezes o seu Departamento de Auditoria Interna se reúne com o(s) auditor(es) externo(s)?**

Marcar apenas uma oval.

- Nenhuma vez
 Até 2 vezes
 3 - 5 vezes
 5 - 9 vezes
 > 10 vezes
 Não sei / Não respondo / Não aplicável

12. **Como considera a importância do(s) auditor(es) interno(s), como instrumento de avaliação do sistema de controlo interno e das normas e procedimentos aplicáveis?**

Marcar apenas uma oval.

- Nada importante
- Pouco importante
- Importante
- Muito importante
- Extremamente importante
- Não sei / Não respondo / Não aplicável

13. **Na sua organização, o(s) auditor(es) externo(s) utiliza(m) o trabalho de auditoria interna?**

Marcar apenas uma oval.

- Nunca
- Muito poucas vezes
- Algumas vezes
- Muitas vezes
- Sempre
- Não sei / Não respondo / Não aplicável

14. **Quais os pontos de colaboração que considera mais importantes entre a Auditoria Interna e Auditoria Externa?**

Marcar apenas uma oval.

- Intercâmbio de pontos de vista e opiniões profissionais
- Troca de conhecimentos e informações acerca da entidade
- Utilização dos papéis de trabalho
- Não sei / Não respondo / Não aplicável

15. **Na sua opinião, qual a importância que o(s) auditor(es) interno(s) têm na organização?**

Marcar apenas uma oval.

- Nada importante
- Pouco importante
- Importante
- Muito importante
- Extremamente importante
- Não sei / Não respondo / Não aplicável

16. **Considera que o(s) auditor(es) interno(s) deverá(ão) assegurar a coordenação dos trabalhos com o(s) auditor(es) externo(s), de forma a evitar a duplicação de esforços?**

Marcar apenas uma oval.

- Nunca
 Muito poucas vezes
 Algumas vezes
 Muitas vezes
 Sempre
 Não sei / Não respondo / Não aplicável

17. **Como classifica o relacionamento do(s) auditor(es) interno(s) com o(s) auditor(es) externo(s)?**

Marcar apenas uma oval.

- Nulo
 Pouco satisfatório
 Satisfatório
 Muito satisfatório
 Não sei / Não respondo / Não aplicável

18. **Na avaliação de desempenho dos colaboradores do Departamento de Auditoria Interna, os pontos carecidos de melhoria são utilizados como tema para ações de formação?**

Marcar apenas uma oval.

- Nunca
 Muito poucas vezes
 Algumas vezes
 Muitas vezes
 Sempre
 Não sei / Não respondo / Não aplicável

19. **O Departamento de Auditoria Interna realiza o "follow up" das recomendações que emite?**

Marcar apenas uma oval.

- Nunca
 Muito poucas vezes
 Algumas vezes
 Muitas vezes
 Sempre
 Não sei / Não respondo / Não aplicável

20. **Considera que, por existir(em) auditor(es) interno(s) na entidade, será possível reduzir os honorários do(s) auditor(es) externo(s)?**

Marcar apenas uma oval.

- Sim
- Não
- Não sei / Não respondo / Não aplicável
-

Para qualquer questão, estarei disponível nos seguintes contactos:


Telemóvel: 912 425 552

E-mail: carinannetosantos@gmail.com

Muito Obrigada!

Entidade (facultativo)

Nome do Inquirido (facultativo)

Com tecnologia
 Google Forms

O Contributo da Auditoria Interna para a Auditoria Externa: Membros da OROC

O presente questionário foi elaborado no âmbito de uma dissertação de Mestrado em Auditoria, no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL), sob a orientação do Prof. Esp. António da Trindade Nunes, cujo tema é "O Contributo da Auditoria Interna para a Auditoria Externa: na ótica dos responsáveis do IPAI e da OROC".

O principal objetivo incide sobre a obtenção de um retrato real de como os auditores internos podem contribuir para os trabalhos de auditoria externa, bem como identificar pontos de colaboração e contributos da atividade.

O preenchimento deste questionário não demorará mais do que 10 minutos. É garantido o anonimato e a confidencialidade dos dados facultados, cuja finalidade será exclusivamente a investigação académica.

1. Qual o seu género?

Marcar apenas uma oval.

- Feminino
 Masculino

2. Quais as suas habilitações académicas?

Marcar apenas uma oval.

- Bacharelato ou inferior
 Licenciatura
 Pós-Graduação
 Mestrado
 Doutoramento
 Não sei / Não respondo / Não aplicável

3. Qual a sua área de formação?

Marcar apenas uma oval.

- Auditoria
 Contabilidade
 Economia
 Finanças
 Gestão
 Não sei / Não respondo / Não aplicável

4. Quantos anos tem de experiência profissional?*Marcar apenas uma oval.*

- < 2 anos
- 2 - 5 anos
- 6 - 10 anos
- 11 - 15 anos
- 15 - 20 anos
- > 20 anos
- Não sei / Não respondo / Não aplicável

5. Durante quantos anos exerce/exerceu a sua atividade como auditor externo?*Marcar apenas uma oval.*

- < 2 anos
- 2 - 5 anos
- 6 - 10 anos
- 11 - 15 anos
- 15 - 20 anos
- > 20 anos
- Não sei / Não respondo / Não aplicável

6. Relativamente à organização a quem presta o maior número de horas, considera que o âmbito e o(s) objetivo(s) do(s) auditor(es) interno(s) são adequados à organização?*Marcar apenas uma oval.*

- Nunca
- Muito poucas vezes
- Algumas vezes
- Muitas vezes
- Sempre
- Não sei / Não respondo / Não aplicável

7. Relativamente à organização a quem presta o maior número de horas, considera que a posição do(s) auditor(es) interno(s) no organigrama da organização permite uma adequada independência deste serviço?*Marcar apenas uma oval.*

- Sim
- Não
- Não sei / Não respondo / Não aplicável

8. Como auditor externo, antes de utilizar os trabalhos do(s) auditor(es) interno(s), analisa a capacidade e qualidade destes?

Marcar apenas uma oval.

- Sim
 Não
 Não sei / Não respondo / Não aplicável

9. Quando existentes numa organização, verifica que o(s) auditor(es) interno(s) possui(em) conhecimento quanto às características do negócio, dos processos e das particularidades da organização auditada?

Marcar apenas uma oval.

- Sim
 Não
 Não sei / Não respondo / Não aplicável

10. Acredita que a existência da auditoria interna contribui para que existam melhorias no controlo interno das organizações?

Marcar apenas uma oval.

- Sim
 Não
 Não sei / Não respondo / Não aplicável

11. Qual a principal matéria que como auditor externo considera importante acordar antecipadamente com o(s) auditor(es) interno(s)?

Marcar apenas uma oval por linha.

	Nada importante	Pouco importante	Importante	Muito importante	Extremamente importante
Familiarização (conhecimento das normas gerais, controlos e procedimentos da atividade; análises de evolução da atividade para determinar o grau de ênfase a aplicar nos procedimentos, etc.)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Métodos propostos para a seleção de itens	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Tipo de documentação do trabalho executado	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

12. Ao(s) auditor(es) externo(s) interessam todos os trabalhos realizados pelo(s) auditor(es) interno(s), para que lhe permitam ajuizar sobre a fiabilidade dos registos financeiros. Quais considera ser(em) a(s) mais relevante(s)?

Marcar apenas uma oval por linha.

	Nada importante	Pouco importante	Importante	Muito importante	Extremamente importante
Avaliação efetuada ao sistema de informação contabilística (a nível informático)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Avaliação ao sistema de controlo interno e acompanhamento do seu funcionamento	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Desenho dos processos e articulação com indicadores de performance	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

13. Na sua opinião, quais considera serem os principais benefícios da auditoria interna no seu contributo para o desempenho da organização e, ao mesmo tempo, contribuir para auxiliar os trabalhos do(s) auditor(es) externo(s)?

Marcar apenas uma oval.

- Identificar e gerir os riscos do negócio
- Mitigar a ocorrência de fraudes
- Acompanhar a implementação de ações corretivas
- Apoiar a gestão na tomada de decisões
- Garantir maior eficácia nos controlos internos
- Não sei / Não respondo / Não aplicável

14. Relativamente à organização a quem presta o maior número de horas, quantas vezes se reúne com o(s) auditor(es) interno(s)?

Marcar apenas uma oval.

- Nenhuma vez
- 1 vez
- 2 - 3 vezes
- Não sei / Não respondo / Não aplicável

15. Relativamente à organização a quem presta maior número de horas, as recomendações feitas pelo departamento de auditoria interna são construtivas?

Marcar apenas uma oval.

- Sim
- Não
- Não sei / Não respondo / Não aplicável

16. **Relativamente à organização a quem presta maior número de horas, com que frequência utiliza o trabalho do(s) auditor(es) interno(s)?**

Marcar apenas uma oval.

- Nunca
 Poucas vezes
 Algumas vezes
 Muitas vezes
 Sempre
 Não sei / Não respondo / Não aplicável

17. **Qual o ponto de colaboração que considera mais importante entre auditor(es) interno(s) e auditor(es) externo(s)?**

Marcar apenas uma oval.

- Intercâmbio de pontos de vista e opiniões pessoais
 Troca de conhecimentos e informações acerca da organização
 Utilização de papéis de trabalho, relatórios da auditoria interna e colaboradores
 Não sei / Não respondo / Não aplicável

18. **Qual o fator que considera exercer maior influência na confiança depositada pelo(s) auditor(es) externo(s) no(s) auditor(es) interno(s)?**

Marcar apenas uma oval.

- Competência técnica
 Desempenho no trabalho
 Zelo profissional
 Objetividade
 Disponibilidade
 Não sei / Não respondo / Não aplicável

19. **Relativamente à organização a quem presta o maior número de horas, a avaliação dos riscos realizada pelo(s) auditor(es) interno(s) tem sido coincidente com a sua?**

Marcar apenas uma oval.

- Sim
 Não
 Não sei / Não respondo / Não aplicável

20. Como classifica o relacionamento com o(s) auditor(es) interno(s)?

Marcar apenas uma oval.

- Nulo
 Satisfatório
 Bom
 Muito Bom
 Excelente
 Não sei / Não respondo / Não aplicável

21. Qual o fator, na avaliação de desempenho do(s) auditor(es) interno(s), que mais interessa ao(s) auditor(es) externo(s)?

Marcar apenas uma oval por linha.

	Nada importante	Pouco importante	Importante	Muito importante	Extremamente importante	Não sei / Não respondo
Experiência profissional	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Independência	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Capacidade de antecipar respostas às necessidades da entidade auditada	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Relações de trabalho entre auditores	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

22. Contribuirá o trabalho do(s) auditor(es) interno(s) para alguma fase dos seus trabalhos?

Marcar apenas uma oval por linha.

	Nada importante	Pouco importante	Muito importante	Extremamente importante	Não sei / Não respondo
Levantamento do sistema de controlo interno	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Planeamento	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Levantamento do conhecimento do negócio	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Obtenção de prova	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Avaliação da prova e expressão da opinião	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Para qualquer questão, estarei disponível nos seguintes contactos:

Telemóvel: 912 425 552

E-mail: carinannetosantos@gmail.com


27/12/2015

O Contributo da Auditoria Interna para a Auditoria Externa: Membros da OROC

Muito Obrigada!

Entidade (facultativo)

Nome do Inquirido (facultativo)

Com tecnologia
 Google Forms

Apêndice B – Respostas aos inquéritos por questionário

Tabela 1 – Perguntas 1 a 8/20 e Respostas 1 a 11/80 – Membros IPAI

Respostas Perguntas	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	Feminino	Masculino	Masculino	Feminino	Feminino	Feminino	Feminino	Masculino	Feminino	Masculino	Masculino
2	Pós-graduação	Mestrado	Licenciatura	Licenciatura	Licenciatura	Mestrado	Mestrado	Mestrado	Licenciatura	Pós-graduação	Licenciatura
3	Finanças	Gestão	Contabilidade	Contabilidade	Gestão	Gestão	Gestão	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Auditoria	Gestão	Gestão
4	> 20 anos	15 - 20 anos	6 - 10 anos	11 - 15 anos	6 - 10 anos	> 20 anos	> 20 anos	> 20 anos	15 - 20 anos	15 - 20 anos	> 20 anos
5	2 - 5 anos	11 - 15 anos	2 - 5 anos	> 20 anos	2 - 5 anos	> 20 anos	Não sei / Não respondo / Não aplicável	2 - 5 anos	6 - 10 anos	2 - 5 anos	11 - 15 anos
6	Muito importante	Extremamente importante	Muito pouco importante	Muito importante	Muito importante	Muito importante	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Importante	Extremamente importante	Muito importante	Extremamente importante
7	1 ano	1 ano	1 ano	1 ano	1 ano	1 ano	Não sei / Não respondo / Não aplicável	1 ano	1 ano	1 ano	1 ano
8	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Sim	Sim	Não	Não	Sim	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Sim	Não	Sim	Não

Tabela 2 – Perguntas 09 a 17/20 e Respostas 01 a 11/80 – Membros IPAI

Respostas Perguntas	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
9	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Familiarização (conhecimento das normas gerais, controlos e procedimentos da atividade; análises de evolução da atividade para determinar o grau de ênfase a aplicar nos procedimentos, etc.)	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Documentação do trabalho executado	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Familiarização (conhecimento das normas gerais, controlos e procedimentos da atividade; análises de evolução da atividade para determinar o grau de ênfase a aplicar nos procedimentos, etc.)	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Documentação do trabalho executado
10	Ávaliação da prova e expressão da opinião	Levantamento do sistema de controlo interno	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Levantamento do conhecimento do negócio	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Levantamento do sistema de controlo interno	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Levantamento do sistema de controlo interno	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Obtenção de prova
11	Nenhuma vez	> 10 vezes	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Até 2 vezes	Nenhuma vez	Até 2 vezes	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Nenhuma vez	3 - 5 vezes
12	Extremamente importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Muito importante	Extremamente importante	Muito importante	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Muito importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Muito importante
13	Algumas vezes	Muito poucas vezes	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Sempre	Nunca	Muito poucas vezes	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Muitas vezes	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Nunca	Muito poucas vezes
14	Intercâmbio de pontos de vista e opiniões profissionais	Troca de conhecimentos e informações acerca da entidade	Troca de conhecimentos e informações acerca da entidade	Utilização dos papéis de trabalho	Troca de conhecimentos e informações acerca da entidade	Troca de conhecimentos e informações acerca da entidade	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Troca de conhecimentos e informações acerca da entidade	Intercâmbio de pontos de vista e opiniões profissionais	Troca de conhecimentos e informações acerca da entidade	Troca de conhecimentos e informações acerca da entidade
15	Muito importante	Muito importante	Extremamente importante	Muito importante	Muito importante	Muito importante	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Muito importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Muito importante
16	Algumas vezes	Sempre	Sempre	Sempre	Algumas vezes	Sempre	Algumas vezes	Algumas vezes	Sempre	Sempre	Algumas vezes
17	Muito satisfatório	Satisfatório	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Satisfatório	Nulo	Satisfatório	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Satisfatório	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Pouco satisfatório	Satisfatório

Tabela 3 – Perguntas 18 a 20/20 e Respostas 01 a 11/80 – Membros IPAI

Respostas Perguntas	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
18	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Muitas vezes	Nunca	Algumas vezes	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Muitas vezes	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Algumas vezes	Nunca	Sempre	Algumas vezes
19	Sempre	Sempre	Sempre	Sempre	Sempre	Sempre	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Sempre	Sempre	Sempre	Sempre
20	Não	Sim	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Sim

Tabela 4 – Perguntas 01 a 08/20 e Respostas 12 a 22/80 – Membros IPAI

Respostas Perguntas	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22
1	Feminino	Masculino	Feminino	Masculino	Feminino	Feminino	Feminino	Masculino	Feminino	Feminino	Feminino
2	Licenciatura	Licenciatura	Licenciatura	Licenciatura	Licenciatura	Licenciatura	Mestrado	Licenciatura	Mestrado	Licenciatura	Pós-graduação
3	Gestão	Gestão	Gestão	Gestão	Economia	Gestão	Gestão	Gestão	Auditoria	Gestão	Gestão
4	15 - 20 anos	6 - 10 anos	> 20 anos	> 20 anos	> 20 anos	11 - 15 anos	2 - 5 anos	15 - 20 anos	< 2 anos	15 - 20 anos	6 - 10 anos
5	2 - 5 anos	2 - 5 anos	> 20 anos	11 - 15 anos	6 - 10 anos	2 - 5 anos	2 - 5 anos	6 - 10 anos	< 2 anos	2 - 5 anos	2 - 5 anos
6	Importante	Muito importante	Extremamente importante	Muito importante	Importante	Muito importante	Muito importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Pouco importante	Extremamente importante
7	1 ano	1 ano	1 ano	1 ano	3 anos	1 ano	1 ano	1 ano	1 ano	1 ano	1 ano
8	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim

Tabela 5 – Perguntas 09 a 17/20 e Respostas 12 a 22/80 – Membros IPAI

Respostas Perguntas	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22
9	Documentação do trabalho executado	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Documentação do trabalho executado	Familiarização (conhecimento das normas gerais, controlos e procedimentos da atividade; análises de evolução da atividade para determinar o grau de ênfase a aplicar nos procedimentos, etc.)	Métodos propostos para a seleção de itens	Familiarização (conhecimento das normas gerais, controlos e procedimentos da atividade; análises de evolução da atividade para determinar o grau de ênfase a aplicar nos procedimentos, etc.)	Documentação do trabalho executado	Documentação do trabalho executado	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Documentação do trabalho executado	Documentação do trabalho executado
10	Avaliação da prova; e expressão da opinião	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Obtenção de prova	Levantamento do sistema de controlo interno	Levantamento do conhecimento do negócio	Obtenção de prova	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Planeamento	Levantamento do sistema de controlo interno	Planeamento	Não sei / Não respondo / Não aplicável
11	Até 2 vezes	Até 2 vezes	Até 2 vezes	> 10 vezes	Até 2 vezes	Até 2 vezes	> 10 vezes	Até 2 vezes	Até 2 vezes	Nenhuma vez	Até 2 vezes
12	Extremamente importante	Muito importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Muito importante	Extremamente importante	Importante	Extremamente importante	Muito importante	Pouco importante	Extremamente importante
13	Algumas vezes	Nunca	Sempre	Muitas vezes	Muito poucas vezes	Muito poucas vezes	Algumas vezes	Algumas vezes	Muitas vezes	Algumas vezes	Muitas vezes
14	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Intercâmbio de pontos de vista e opiniões profissionais	Troca de conhecimentos e informações acerca da entidade	Intercâmbio de pontos de vista e opiniões profissionais	Intercâmbio de pontos de vista e opiniões profissionais	Intercâmbio de pontos de vista e opiniões profissionais	Intercâmbio de pontos de vista e opiniões profissionais	Troca de conhecimentos e informações acerca da entidade	Utilização dos papéis de trabalho	Utilização dos papéis de trabalho	Utilização dos papéis de trabalho
15	Muito importante	Importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Muito importante	Extremamente importante	Importante	Extremamente importante	Muito importante	Importante	Extremamente importante
16	Sempre	Algumas vezes	Algumas vezes	Sempre	Sempre	Sempre	Nunca	Sempre	Algumas vezes	Algumas vezes	Algumas vezes
17	Pouco satisfatório	Satisfatório	Satisfatório	Satisfatório	Muito satisfatório	Pouco satisfatório	Muito satisfatório	Satisfatório	Satisfatório	Satisfatório	Satisfatório

Tabela 6 – Perguntas 18 a 20/20 e Respostas 12 a 22/80 – Membros IPAI

Respostas Perguntas	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22
18	Sempre	Algumas vezes	Algumas vezes	Muito poucas vezes	Muitas vezes	Algumas vezes	Algumas vezes	Muitas vezes	Muitas vezes	Algumas vezes	Muitas vezes
19	Sempre	Sempre	Muitas vezes	Muitas vezes	Muitas vezes	Sempre	Sempre	Muitas vezes	Muitas vezes	Sempre	Sempre
20	Não	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Sim	Sim	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Sim	Sim	Sim	Não	Não

Tabela 7 – Perguntas 01 a 08/20 e Respostas 23 a 31/80 – Membros IPAI

Respostas Perguntas	23	24	25	26	27	28	29	30	31
1	Feminino	Feminino	Feminino	Feminino	Feminino	Masculino	Feminino	Masculino	Feminino
2	Licenciatura	Mestrado	Licenciatura	Licenciatura	Licenciatura	Mestrado	Licenciatura	Mestrado	Mestrado
3	Gestão	Contabilidade	Economia	Economia	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Gestão	Economia	Finanças	Economia
4	6 - 10 anos	15 - 20 anos	6 - 10 anos	11 - 15 anos	> 20 anos	11 - 15 anos	11 - 15 anos	> 20 anos	> 20 anos
5	6 - 10 anos	Não sei / Não respondo / Não aplicável	2 - 5 anos	< 2 anos	< 2 anos	11 - 15 anos	6 - 10 anos	> 20 anos	2 - 5 anos
6	Extremamente importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Muito importante	Extremamente importante	Muito importante	Extremamente importante	Extremamente importante
7	1 ano	Não sei / Não respondo / Não aplicável	1 ano	1 ano	1 ano	1 ano	1 ano	1 ano	1 ano
8	Sim	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Sim	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não	Não	Sim	Sim	Sim

Tabela 8 – Perguntas 09 a 17/20 e Respostas 23 a 31/80 – Membros IPAI

Respostas Perguntas	23	24	25	26	27	28	29	30	31
9	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Familiarização (conhecimento das normas gerais, controlos e procedimentos da atividade; análises de evolução da atividade para determinar o grau de ênfase a aplicar nos procedimentos, etc.)	Familiarização (conhecimento das normas gerais, controlos e procedimentos da atividade; análises de evolução da atividade para determinar o grau de ênfase a aplicar nos procedimentos, etc.)	Familiarização (conhecimento das normas gerais, controlos e procedimentos da atividade; análises de evolução da atividade para determinar o grau de ênfase a aplicar nos procedimentos, etc.)	Familiarização (conhecimento das normas gerais, controlos e procedimentos da atividade; análises de evolução da atividade para determinar o grau de ênfase a aplicar nos procedimentos, etc.)	Documentação do trabalho executado	Documentação do trabalho executado	Não sei / Não respondo / Não aplicável
10	Planeamento	Obtenção de prova	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Levantamento do sistema de controlo interno	Levantamento do conhecimento do negócio	Levantamento do conhecimento do negócio	Levantamento do sistema de controlo interno	Obtenção de prova	Não sei / Não respondo / Não aplicável
11	Nenhuma vez	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Até 2 vezes	Não sei / Não respondo / Não aplicável	5 - 9 vezes	Até 2 vezes	3 - 5 vezes	Até 2 vezes	Nenhuma vez
12	Extremamente importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Muito importante	Muito importante	Muito importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Extremamente importante
13	Nunca	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Nunca	Algumas vezes	Algumas vezes	Sempre	Algumas vezes	Muitas vezes	Não sei / Não respondo / Não aplicável
14	Troca de conhecimentos e informações acerca da entidade	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Intercâmbio de pontos de vista e opiniões profissionais	Troca de conhecimentos e informações acerca da entidade	Intercâmbio de pontos de vista e opiniões profissionais	Intercâmbio de pontos de vista e opiniões profissionais	Troca de conhecimentos e informações acerca da entidade	Utilização dos papéis de trabalho	Troca de conhecimentos e informações acerca da entidade
15	Extremamente importante	Importante	Extremamente importante	Muito importante	Pouco importante	Muito importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Importante
16	Muitas vezes	Sempre	Algumas vezes	Algumas vezes	Sempre	Muitas vezes	Algumas vezes	Sempre	Muito poucas vezes
17	Pouco satisfatório	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Satisfatório	Satisfatório	Satisfatório	Pouco satisfatório	Muito satisfatório	Não sei / Não respondo / Não aplicável

Tabela 9 – Perguntas 18 a 20/20 e Respostas 23 a 31/80 – Membros IPAI

Respostas Perguntas	23	24	25	26	27	28	29	30	31
18	Muitas vezes	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Algumas vezes	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Muitas vezes	Muito poucas vezes	Algumas vezes	Sempre	Muito poucas vezes
19	Sempre	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Sempre	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Sempre	Sempre	Muitas vezes	Sempre	Sempre
20	Não	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Sim	Não	Sim	Não	Não	Sim	Sim

Tabela 10 – Perguntas 01 a 08/20 e Respostas 32 a 40/80 – Membros IPAI

Respostas Perguntas	32	33	34	35	36	37	38	39	40
1	Masculino	Feminino	Masculino	Masculino	Feminino	Masculino	Masculino	Feminino	Masculino
2	Pós-graduação	Licenciatura	Mestrado	Mestrado	Mestrado	Pós-graduação	Mestrado	Pós-graduação	Licenciatura
3	Economia	Gestão	Auditoria	Gestão	Gestão	Gestão	Auditoria	Economia	Gestão
4	6-10 anos	11-15 anos	2-5 anos	> 20 anos	< 2 anos	11-15 anos	11-15 anos	11-15 anos	> 20 anos
5	< 2 anos	6-10 anos	2-5 anos	11-15 anos	< 2 anos	2-5 anos	6-10 anos	2-5 anos	> 20 anos
6	Muito importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Importante	Muito pouco importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Muito pouco importante	Extremamente importante
7	Não sei / Não respondo / Não aplicável	1 ano	1 ano	1 ano	1 ano	1 ano	1 ano	1 ano	1 ano
8	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim

Tabela 11 – Perguntas 09 a 17/20 e Respostas 32 a 40/80 – Membros IPAI

Respostas Perguntas	32	33	34	35	36	37	38	39	40
9	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Familiarização (conhecimento das normas gerais, controlos e procedimentos da atividade; análises de evolução da atividade para determinar o grau de ênfase a aplicar nos procedimentos, etc.)	Familiarização (conhecimento das normas gerais, controlos e procedimentos da atividade; análises de evolução da atividade para determinar o grau de ênfase a aplicar nos procedimentos, etc.)	Familiarização (conhecimento das normas gerais, controlos e procedimentos da atividade; análises de evolução da atividade para determinar o grau de ênfase a aplicar nos procedimentos, etc.)	Documentação do trabalho executado	Documentação do trabalho executado	Familiarização (conhecimento das normas gerais, controlos e procedimentos da atividade; análises de evolução da atividade para determinar o grau de ênfase a aplicar nos procedimentos, etc.)	Métodos propostos para a seleção de itens	Familiarização (conhecimento das normas gerais, controlos e procedimentos da atividade; análises de evolução da atividade para determinar o grau de ênfase a aplicar nos procedimentos, etc.)
10	Levantamento do sistema de controlo interno	Levantamento do sistema de controlo interno	Levantamento do sistema de controlo interno	Levantamento do sistema de controlo interno	Obtenção de prova	Planeamento	Levantamento do sistema de controlo interno	Planeamento	Levantamento do sistema de controlo interno
11	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Até 2 vezes	3 - 5 vezes	Até 2 vezes	Nenhuma vez	Até 2 vezes	Até 2 vezes	5 - 9 vezes	5 - 9 vezes
12	Muito importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Muito importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Muito importante	Extremamente importante
13	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Algumas vezes	Muito poucas vezes	Muitas vezes	Muitas vezes	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Muitas vezes	Algumas vezes	Algumas vezes
14	Troca de conhecimentos e informações acerca da entidade	Intercâmbio de pontos de vista e opiniões profissionais	Intercâmbio de pontos de vista e opiniões profissionais	Intercâmbio de pontos de vista e opiniões profissionais	Intercâmbio de pontos de vista e opiniões profissionais	Intercâmbio de pontos de vista e opiniões profissionais	Intercâmbio de pontos de vista e opiniões profissionais	Intercâmbio de pontos de vista e opiniões profissionais	Intercâmbio de pontos de vista e opiniões profissionais
15	Muito importante	Importante	Muito importante	Importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Extremamente importante
16	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Muito poucas vezes	Sempre	Muitas vezes	Algumas vezes	Algumas vezes	Muitas vezes	Algumas vezes	Sempre
17	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Satisfatório	Satisfatório	Satisfatório	Satisfatório	Satisfatório	Muito satisfatório	Muito satisfatório	Satisfatório

Tabela 12 – Perguntas 18 a 20/20 e Respostas 32 a 40/80 – Membros IPAI

Respostas Perguntas	32	33	34	35	36	37	38	39	40
18	Muitas vezes	Algumas vezes	Muitas vezes	Algumas vezes	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Algumas vezes	Muitas vezes	Muito poucas vezes	Sempre
19	Sempre	Sempre	Sempre	Muitas vezes	Sempre	Sempre	Sempre	Algumas vezes	Sempre
20	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não	Não	Sim	Sim	Não	Sim	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não

Tabela 13 – Perguntas 01 a 08/20 e Respostas 41 a 50/80 – Membros IPAI

Respostas Perguntas	41	42	43	44	45	46	47	48	49	50
1	Feminino	Feminino	Masculino	Feminino	Masculino	Masculino	Masculino	Feminino	Feminino	Masculino
2	Pós-graduação	Licenciatura	Licenciatura	Doutoramento	Mestrado	Pós-graduação	Mestrado	Licenciatura	Mestrado	Licenciatura
3	Auditoria	Gestão	Economia	Contabilidade	Gestão	Gestão	Gestão	Gestão	Gestão	Não sei / Não respondo / Não aplicável
4	< 2 anos	15 - 20 anos	> 20 anos	> 20 anos	> 20 anos	15 - 20 anos	> 20 anos	> 20 anos	11 - 15 anos	> 20 anos
5	< 2 anos	15 - 20 anos	> 20 anos	6 - 10 anos	> 20 anos	< 2 anos	> 20 anos	6 - 10 anos	11 - 15 anos	< 2 anos
6	Extremamente importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Muito importante	Extremamente importante	Importante	Importante	Muito importante	Muito pouco importante	Muito importante
7	Não sei / Não respondo / Não aplicável	1 ano	1 ano	1 ano	2 anos	1 ano	2 anos	1 ano	1 ano	1 ano
8	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Sim	Sim	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim

Tabela 14 – Perguntas 09 a 17/20 e Respostas 41 a 50/80 - Membros IPAI

Respostas Perguntas	41	42	43	44	45	46	47	48	49	50
9	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Familiarização (conhecimento das normas gerais, controlos e procedimentos da atividade; análises de evolução da atividade para determinar o grau de ênfase a aplicar nos procedimentos, etc.)	Documentação do trabalho executado	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Documentação do trabalho executado	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Familiarização (conhecimento das normas gerais, controlos e procedimentos da atividade; análises de evolução da atividade para determinar o grau de ênfase a aplicar nos procedimentos, etc.)	Familiarização (conhecimento das normas gerais, controlos e procedimentos da atividade; análises de evolução da atividade para determinar o grau de ênfase a aplicar nos procedimentos, etc.)
10	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Obtenção de prova	Levantamento do sistema de controlo interno	Levantamento do conhecimento do negócio	Obtenção de prova	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Avaliação da prova: e expressão da opinião	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Levantamento do sistema de controlo interno
11	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Até 2 vezes	Até 2 vezes	3 - 5 vezes	Até 2 vezes	5 - 9 vezes	Até 2 vezes	Até 2 vezes	Não sei / Não respondo / Não aplicável
12	Extremamente importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Muito importante	Extremamente importante	Muito importante	Extremamente importante	Muito importante	Extremamente importante	Muito importante
13	Muito poucas vezes	Muitas vezes	Muitas vezes	Muitas vezes	Muitas vezes	Algumas vezes	Algumas vezes	Nunca	Algumas vezes	Algumas vezes
14	Troca de conhecimentos e informações acerca da entidade	Intercâmbio de pontos de vista e opiniões profissionais	Troca de conhecimentos e informações acerca da entidade	Intercâmbio de pontos de vista e opiniões profissionais	Intercâmbio de pontos de vista e opiniões profissionais	Troca de conhecimentos e informações acerca da entidade	Intercâmbio de pontos de vista e opiniões profissionais	Troca de conhecimentos e informações acerca da entidade	Troca de conhecimentos e informações acerca da entidade	Troca de conhecimentos e informações acerca da entidade
15	Extremamente importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Muito importante	Extremamente importante	Muito importante	Muito importante	Importante	Extremamente importante	Importante
16	Algumas vezes	Sempre	Muitas vezes	Sempre	Muitas vezes	Algumas vezes	Muitas vezes	Sempre	Algumas vezes	Algumas vezes
17	Satisfatório	Satisfatório	Satisfatório	Satisfatório	Satisfatório	Satisfatório	Pouco satisfatório	Pouco satisfatório	Pouco satisfatório	Satisfatório

Tabela 15 – Perguntas 18 a 20/20 e Respostas 41 a 50/80 Membros IPAI

Respostas Perguntas	41	42	43	44	45	46	47	48	49	50
18	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Algumas vezes	Algumas vezes	Algumas vezes	Muitas vezes	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Algumas vezes	Algumas vezes	Muito poucas vezes	Algumas vezes
19	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Sempre	Sempre	Algumas vezes	Muitas vezes	Algumas vezes	Sempre	Sempre	Sempre	Algumas vezes
20	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não	Não	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Sim

Tabela 16 – Perguntas 1 a 8/22 e Respostas 1 a 8/23 - Membros OROC

Perguntas	Respostas	1	2	3	4	5	6	7	8
1 - Qual o seu género?		Feminino	Masculino	Masculino	Masculino	Feminino	Feminino	Feminino	Masculino
2 - Quais as suas habilitações académicas?		Licenciatura	Licenciatura	Mestrado	Licenciatura	Mestrado	Licenciatura	Doutoramento	Licenciatura
3 - Qual a sua área de formação?		Gestão	Economia	Contabilidade	Auditoria	Contabilidade	Gestão	Contabilidade	Gestão
4 - Quantos anos tem de experiência profissional?		> 20 anos	> 20 anos	> 20 anos	> 20 anos	2 - 5 anos	> 20 anos	> 20 anos	> 20 anos
5 - Durante quantos anos exerce/exerceu a sua atividade como auditor externo?		> 20 anos	> 20 anos	15 - 20 anos	15 - 20 anos	2 - 5 anos	> 20 anos	> 20 anos	> 20 anos
6 - Relativamente à organização a quem presta o maior número de horas, considera que o âmbito e o(s) objetivo(s) do(s) auditor(es) interno(s) são adequados à organização?		Algumas vezes	Algumas vezes	Muitas vezes	Muitas vezes	Algumas vezes	Sempre	Algumas vezes	Não sei / Não respondo / Não aplicável
7 - Relativamente à organização a quem presta o maior número de horas, considera que a posição do(s) auditor(es) interno(s) no organigrama da organização permite uma adequada independência deste serviço?		Sim	Sim	Não	Não	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Sim	Não	Não sei / Não respondo / Não aplicável
8 - Como auditor externo, antes de utilizar os trabalhos do(s) auditor(es) interno(s), analisa a capacidade e qualidade destes?		Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Não sei / Não respondo / Não aplicável

Tabela 17 – Perguntas 9 a 11/22 e Respostas 1 a 8/23 - Membros OROC

Perguntas \ Respostas	1	2	3	4	5	6	7	8
9 - Quando existentes numa organização, verifica que o(s) auditor(es) interno(s) possui(em) conhecimento quanto às características do negócio, dos processos e das particularidades da organização auditada?	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim
10 - Acredita que a existência da auditoria interna contribui para que existam melhorias no controlo interno das organizações?	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não sei / Não respondo / Não aplicável
11 - Qual a principal matéria que como auditor externo considera importante acordar antecipadamente com o(s) auditor(es) interno(s)? [Familiarização (conhecimento das normas gerais, controlos e procedimentos da atividade; análises de evolução da atividade para determinar o grau de ênfase a aplicar nos procedimentos, etc.)]	Muito importante	Extremamente importante	Importante	Muito importante	Importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Extremamente importante
11 - Qual a principal matéria que como auditor externo considera importante acordar antecipadamente com o(s) auditor(es) interno(s)? [Métodos propostos para a seleção de itens]	Muito importante	Muito importante	Muito importante	Extremamente importante	Nada importante	Muito importante	Nada importante	Extremamente importante
11 - Qual a principal matéria que como auditor externo considera importante acordar antecipadamente com o(s) auditor(es) interno(s)? [Tipo de documentação do trabalho executado]	Muito importante	Muito importante	Muito importante	Extremamente importante	Importante	Extremamente importante	Importante	Extremamente importante

Tabela 18 – Perguntas 12 a 16/22 e Respostas 1 a 8/23 - Membros OROC

Perguntas \ Respostas	1	2	3	4	5	6	7	8
12 - Ao(s) auditor(es) externo(s) interessam todos os trabalhos realizados pelo(s) auditor(es) interno(s), para que lhe permitam ajuizar sobre a fiabilidade dos registos financeiros. Quais considera ser(em) a(s) mais relevante(s)? [Avaliação efetuada ao sistema de informação contabilística (a nível informático)]	Muito importante	Muito importante	Importante	Muito importante	Importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Extremamente importante
12 - Ao(s) auditor(es) externo(s) interessam todos os trabalhos realizados pelo(s) auditor(es) interno(s), para que lhe permitam ajuizar sobre a fiabilidade dos registos financeiros. Quais considera ser(em) a(s) mais relevante(s)? [Avaliação ao sistema de controlo interno e acompanhamento do seu funcionamento]	Muito importante	Extremamente importante	Importante	Muito importante	Importante	Muito importante	Extremamente importante	Extremamente importante
12 - Ao(s) auditor(es) externo(s) interessam todos os trabalhos realizados pelo(s) auditor(es) interno(s), para que lhe permitam ajuizar sobre a fiabilidade dos registos financeiros. Quais considera ser(em) a(s) mais relevante(s)? [Desenho dos processos e articulação com indicadores de performance]	Importante	Muito importante	Nada importante	Importante	Importante	Muito importante	Importante	Muito importante
13 - Na sua opinião, quais considera serem os principais benefícios da auditoria interna no seu contributo para o desempenho da organização e, ao mesmo tempo, contribuir para auxiliar os trabalhos do(s) auditor(es) externo(s)?	Garantir maior eficácia nos controlos internos	Identificar e gerir os riscos do negócio	Mitigar a ocorrência de fraudes	Garantir maior eficácia nos controlos internos	Garantir maior eficácia nos controlos internos	Garantir maior eficácia nos controlos internos	Mitigar a ocorrência de fraudes	Garantir maior eficácia nos controlos internos
14 - Relativamente à organização a quem presta o maior número de horas, quantas vezes se reúne com o(s) auditor(es) interno(s)?	2 - 3 vezes	1 vez	2 - 3 vezes	2 - 3 vezes	Nenhuma vez	2 - 3 vezes	2 - 3 vezes	Não sei / Não respondo / Não aplicável
15 - Relativamente à organização a quem presta maior número de horas, as recomendações feitas pelo departamento de auditoria interna são construtivas?	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não sei / Não respondo / Não aplicável
16 - Relativamente à organização a quem presta maior número de horas, com que frequência utiliza o trabalho do(s) auditor(es) interno(s)?	Muitas vezes	Algumas vezes	Algumas vezes	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Nunca	Muitas vezes	Algumas vezes	Não sei / Não respondo / Não aplicável

Tabela 19 – Perguntas 17 a 21/22 e Respostas 1 a 8/23 - Membros OROC

Perguntas	1	2	3	4	5	6	7	8
17 – Qual o ponto de colaboração que considera mais importante entre auditor(es) interno(s) e auditor(es) externo(s)?	Utilização de papéis de trabalho, relatórios da auditoria interna e colaboradores	Utilização de papéis de trabalho, relatórios da auditoria interna e colaboradores	Troca de conhecimentos e informações acerca da organização	Troca de conhecimentos e informações acerca da organização	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Utilização de papéis de trabalho, relatórios da auditoria interna e colaboradores	Troca de conhecimentos e informações acerca da organização	Utilização de papéis de trabalho, relatórios da auditoria interna e colaboradores
18 – Qual o fator que considera exercer maior influência na confiança depositada pelo(s) auditor(es) externo(s) no(s) auditor(es) interno(s)?	Objetividade	Desempenho no trabalho	Objetividade	Objetividade	Zelo profissional	Competência técnica	Objetividade	Competência técnica
19 – Relativamente à organização a quem presta o maior número de horas, a avaliação dos riscos realizada pelo(s) auditor(es) interno(s) tem sido coincidente com a sua?	Sim	Sim	Sim	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Sim	Não	Não sei / Não respondo / Não aplicável
20 – Como classifica o relacionamento com o(s) auditor(es) interno(s)?	Muito Bom	Bom	Bom	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Nulo	Muito Bom	Satisfatório	Não sei / Não respondo / Não aplicável
21 – Qual o fator, na avaliação de desempenho do(s) auditor(es) interno(s), que mais interessa ao(s) auditor(es) externo(s)? [Experiência profissional]	Muito importante	Muito importante	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Pouco importante	Muito importante	Muito importante	Importante	Extremamente importante
21 – Qual o fator, na avaliação de desempenho do(s) auditor(es) interno(s), que mais interessa ao(s) auditor(es) externo(s)? [Independência]	Extremamente importante	Extremamente importante	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Muito importante	Importante	Extremamente importante	Muito importante	Extremamente importante
21 – Qual o fator, na avaliação de desempenho do(s) auditor(es) interno(s), que mais interessa ao(s) auditor(es) externo(s)? [Capacidade de antecipar respostas às necessidades da entidade auditada]	Muito importante	Importante	Muito importante	Importante	Importante	Muito importante	Muito importante	Muito importante
21 – Qual o fator, na avaliação de desempenho do(s) auditor(es) interno(s), que mais interessa ao(s) auditor(es) externo(s)? [Relações de trabalho entre auditores]	Muito importante	Importante	Muito importante	Importante	Pouco importante	Muito importante	Muito importante	Muito importante

Tabela 20 – Perguntas 22/22 e Respostas 1 a 8/23 - Membros OROC

Perguntas \ Respostas	1	2	3	4	5	6	7	8
22 - Contribuirá o trabalho do(s) auditor(es) interno(s) para alguma fase dos seus trabalhos? [Levantamento do sistema de controlo interno]	Extremamente importante	Extremamente importante	Muito importante	Extremamente importante	Muito importante	Muito importante	Muito importante	Extremamente importante
22 - Contribuirá o trabalho do(s) auditor(es) interno(s) para alguma fase dos seus trabalhos? [Planeamento]	Muito importante	Muito importante	Pouco importante	Pouco importante	Nada importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Extremamente importante
22 - Contribuirá o trabalho do(s) auditor(es) interno(s) para alguma fase dos seus trabalhos? [Levantamento do conhecimento do negócio]	Muito importante	Extremamente importante	Muito importante	Extremamente importante	Nada importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Extremamente importante
22 - Contribuirá o trabalho do(s) auditor(es) interno(s) para alguma fase dos seus trabalhos? [Obtenção de prova]	Muito importante	Muito importante	Pouco importante	Pouco importante	Nada importante	Muito importante	Pouco importante	Muito importante
22 - Contribuirá o trabalho do(s) auditor(es) interno(s) para alguma fase dos seus trabalhos? [Avaliação da prova e expressão da opinião]	Muito importante	Muito importante	Pouco importante	Nada importante	Nada importante	Extremamente importante	Pouco importante	Muito importante

Tabela 21 – Perguntas 1 a 8/22 e Respostas 9 a 16/23 - Membros OROC

Perguntas	9	10	11	12	13	14	15	16
1 - Qual o seu gênero?	Masculino	Masculino	Masculino	Masculino	Masculino	Masculino	Feminino	Feminino
2 - Quais as suas habilitações acadêmicas?	Pós-Graduação	Licenciatura	Licenciatura	Mestrado	Doutoramento	Licenciatura	Licenciatura	Licenciatura
3 - Qual a sua área de formação?	Finanças	Auditoria	Gestão	Auditoria	Contabilidade	Auditoria	Auditoria	Auditoria
4 - Quantos anos tem de experiência profissional?	> 20 anos	> 20 anos	> 20 anos	11 - 15 anos	> 20 anos	6 - 10 anos	15 - 20 anos	11 - 15 anos
5 - Durante quantos anos exerce/exerceu a sua atividade como auditor externo?	> 20 anos	6 - 10 anos	> 20 anos	2 - 5 anos	11 - 15 anos	6 - 10 anos	15 - 20 anos	11 - 15 anos
6 - Relativamente à organização a quem presta o maior número de horas, considera que o âmbito e o(s) objetivo(s) do(s) auditor(es) interno(s) são adequados à organização?	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Algumas vezes	Muito poucas vezes	Muitas vezes	Muitas vezes	Algumas vezes	Algumas vezes	Não sei / Não respondo / Não aplicável
7 - Relativamente à organização a quem presta o maior número de horas, considera que a posição do(s) auditor(es) interno(s) no organigrama da organização permite uma adequada independência deste serviço?	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Sim	Não	Sim	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não	Não	Não sei / Não respondo / Não aplicável
8 - Como auditor externo, antes de utilizar os trabalhos do(s) auditor(es) interno(s), analisa a capacidade e qualidade destes?	Sim	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Sim	Não	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Sim	Sim	Não sei / Não respondo / Não aplicável

Tabela 22 – Perguntas 9 a 11/22 e Respostas 9 a 16/23 - Membros OROC

Perguntas \ Respostas	9	10	11	12	13	14	15	16
9 - Quando existentes numa organização, verifica que o(s) auditor(es) interno(s) possui(em) conhecimento quanto às características do negócio, dos processos e das particularidades da organização auditada?	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Não sei / Não respondo / Não aplicável
10 - Acredita que a existência da auditoria interna contribui para que existam melhorias no controlo interno das organizações?	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
11 - Qual a principal matéria que como auditor externo considera importante acordar antecipadamente com o(s) auditor(es) interno(s)? [Familiarização (conhecimento das normas gerais, controlos e procedimentos da atividade; análises de evolução da atividade para determinar o grau de ênfase a aplicar nos procedimentos, etc.)]	Importante	Importante	Muito importante	Extremamente importante	Muito importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Extremamente importante
11 - Qual a principal matéria que como auditor externo considera importante acordar antecipadamente com o(s) auditor(es) interno(s)? [Métodos propostos para a seleção de itens]	Pouco importante	Nada importante	Importante	Pouco importante	Pouco importante	Pouco importante	Importante	Muito importante
11 - Qual a principal matéria que como auditor externo considera importante acordar antecipadamente com o(s) auditor(es) interno(s)? [Tipo de documentação do trabalho executado]	Importante	Pouco importante	Muito importante	Pouco importante	Pouco importante	Muito importante	Importante	Muito importante

Tabela 23 – Perguntas 12 a 16/22 e Respostas 9 a 16/23 - Membros OROC

Perguntas	9	10	11	12	13	14	15	16
12 – Ao(s) auditor(es) externo(s) interessam todos os trabalhos realizados pelo(s) auditor(es) interno(s), para que lhe permitam ajuizar sobre a fiabilidade dos registos financeiros. Quais considera ser(em) a(s) mais relevante(s)? [Avaliação efetuada ao sistema de informação contabilística (a nível informático)]	Extremamente importante	Extremamente importante	Muito importante	Pouco importante	Muito importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Extremamente importante
12 – Ao(s) auditor(es) externo(s) interessam todos os trabalhos realizados pelo(s) auditor(es) interno(s), para que lhe permitam ajuizar sobre a fiabilidade dos registos financeiros. Quais considera ser(em) a(s) mais relevante(s)? [Avaliação ao sistema de controlo interno e acompanhamento do seu funcionamento]	Muito importante	Muito importante	Extremamente importante	Muito importante	Muito importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Extremamente importante
12 – Ao(s) auditor(es) externo(s) interessam todos os trabalhos realizados pelo(s) auditor(es) interno(s), para que lhe permitam ajuizar sobre a fiabilidade dos registos financeiros. Quais considera ser(em) a(s) mais relevante(s)? [Desenho dos processos e articulação com indicadores de performance]	Muito importante	Pouco importante	Importante	Importante	Importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Muito importante
13 – Na sua opinião, quais considera serem os principais benefícios da auditoria interna no seu contributo para o desempenho da organização e, ao mesmo tempo, contribuir para auxiliar os trabalhos do(s) auditor(es) externo(s)?	Garantir maior eficácia nos controlos internos	Garantir maior eficácia nos controlos internos	Mitigar a ocorrência de fraudes	Garantir maior eficácia nos controlos internos	Garantir maior eficácia nos controlos internos	Acompanhar a implementação de ações corretivas	Garantir maior eficácia nos controlos internos	Garantir maior eficácia nos controlos internos
14 – Relativamente à organização a quem presta o maior número de horas, quantas vezes se reúne com o(s) auditor(es) interno(s)?	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não sei / Não respondo / Não aplicável	2-3 vezes	Não sei / Não respondo / Não aplicável	2-3 vezes	2-3 vezes	1 vez	Não sei / Não respondo / Não aplicável
15 – Relativamente à organização a quem presta maior número de horas, as recomendações feitas pelo departamento de auditoria interna são construtivas?	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Sim	Sim	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Sim	Sim	Sim	Não sei / Não respondo / Não aplicável
16 – Relativamente à organização a quem presta maior número de horas, com que frequência utiliza o trabalho do(s) auditor(es) interno(s)?	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Algumas vezes	Poucas vezes	Algumas vezes	Algumas vezes	Poucas vezes	Não sei / Não respondo / Não aplicável

Tabela 24 – Perguntas 17 a 21/22 e Respostas 9 a 16/23 - Membros OROC

Perguntas	Respostas								
	9	10	11	12	13	14	15	16	
17 – Qual o ponto de colaboração que considera mais importante entre auditor(es) interno(s) e auditor(es) externo(s)?	Utilização de papéis de trabalho, relatórios da auditoria interna e colaboradores	Troca de conhecimentos e informações acerca da organização	Troca de conhecimentos e informações acerca da organização	Troca de conhecimentos e informações acerca da organização	Troca de conhecimentos e informações acerca da organização	Troca de conhecimentos e informações acerca da organização	Utilização de papéis de trabalho, relatórios da auditoria interna e colaboradores	Utilização de papéis de trabalho, relatórios da auditoria interna e colaboradores	Não sei / Não respondo / Não aplicável
18 – Qual o fator que considera exercer maior influência na confiança depositada pelo(s) auditor(es) externo(s) no(s) auditor(es) interno(s)?	Desempenho no trabalho	Objetividade	Competência técnica	Zelo profissional	Competência técnica	Objetividade	Competência técnica	Competência técnica	Não sei / Não respondo / Não aplicável
19 – Relativamente à organização a quem presta o maior número de horas, a avaliação dos riscos realizada pelo(s) auditor(es) interno(s) tem sido coincidente com a sua?	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não	Não	Sim	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Sim	Sim	Não sei / Não respondo / Não aplicável
20 – Como classifica o relacionamento com o(s) auditor(es) interno(s)?	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Satisfatório	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Bom	Satisfatório	Satisfatório	Satisfatório	Não sei / Não respondo / Não aplicável
21 – Qual o fator, na avaliação de desempenho do(s) auditor(es) interno(s), que mais interessa ao(s) auditor(es) externo(s)? [Experiência profissional]	Muito importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Importante	Muito importante	Importante	Importante	Importante	Extremamente importante
21 – Qual o fator, na avaliação de desempenho do(s) auditor(es) interno(s), que mais interessa ao(s) auditor(es) externo(s)? [Independência]	Extremamente importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Pouco importante	Extremamente importante	Importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Extremamente importante
21 – Qual o fator, na avaliação de desempenho do(s) auditor(es) interno(s), que mais interessa ao(s) auditor(es) externo(s)? [Capacidade de antecipar respostas às necessidades da entidade auditada]	Extremamente importante	Extremamente importante	Importante	Importante	Importante	Muito importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Extremamente importante
21 – Qual o fator, na avaliação de desempenho do(s) auditor(es) interno(s), que mais interessa ao(s) auditor(es) externo(s)? [Relações de trabalho entre auditores]	Importante	Importante	Importante	Nada importante	Muito importante	Importante	Importante	Importante	Muito importante

Tabela 25 – Perguntas 22/22 e Respostas 9 a 16/23 - Membros OROC

Perguntas	Respostas	9	10	11	12	13	14	15	16
22 - Contribuirá o trabalho do(s) auditor(es) interno(s) para alguma fase dos seus trabalhos? [Levantamento do sistema de controlo interno]	Não sei / Não respondo	Extremamente importante	Muito importante	Muito importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Muito importante	Extremamente importante	
22 - Contribuirá o trabalho do(s) auditor(es) interno(s) para alguma fase dos seus trabalhos? [Planeamento]	Não sei / Não respondo	Pouco importante	Extremamente importante	Pouco importante	Pouco importante	Muito importante	Muito importante	Extremamente importante	
22 - Contribuirá o trabalho do(s) auditor(es) interno(s) para alguma fase dos seus trabalhos? [Levantamento do conhecimento do negócio]	Não sei / Não respondo	Muito importante	Muito importante	Pouco importante	Muito importante	Muito importante	Muito importante	Muito importante	
22 - Contribuirá o trabalho do(s) auditor(es) interno(s) para alguma fase dos seus trabalhos? [Obtenção de prova]	Não sei / Não respondo	Pouco importante	Pouco importante	Pouco importante	Pouco importante	Pouco importante	Pouco importante	Muito importante	
22 - Contribuirá o trabalho do(s) auditor(es) interno(s) para alguma fase dos seus trabalhos? [Avaliação da prova e expressão da opinião]	Não sei / Não respondo	Pouco importante	Pouco importante	Pouco importante	Nada importante	Pouco importante	Pouco importante	Pouco importante	

Tabela 26 – Perguntas 1 a 8/22 e Respostas 17 a 23/23 - Membros OROC

Perguntas	Respostas	17	18	19	20	21	22	23
1 - Qual o seu género?		Masculino	Masculino	Feminino	Masculino	Masculino	Masculino	Feminino
2 - Quais as suas habilitações académicas?		Licenciatura	Pós-Graduação	Mestrado	Pós-Graduação	Mestrado	Licenciatura	Licenciatura
3 - Qual a sua área de formação?		Gestão	Contabilidade	Gestão	Auditoria	Auditoria	Gestão	Gestão
4 - Quantos anos tem de experiência profissional?		11- 15 anos	2 - 5 anos	15 - 20 anos	15 - 20 anos	15 - 20 anos	15 - 20 anos	> 20 anos
5 - Durante quantos anos exerce/exerceu a sua atividade como auditor externo?		11- 15 anos	2 - 5 anos	6 - 10 anos	15 - 20 anos	15 - 20 anos	15 - 20 anos	> 20 anos
6 - Relativamente à organização a quem presta o maior número de horas, considera que o âmbito e o(s) objetivo(s) do(s) auditor(es) interno(s) são adequados à organização?		Muito poucas vezes	Algumas vezes	Muitas vezes	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Algumas vezes	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Muitas vezes
7 - Relativamente à organização a quem presta o maior número de horas, considera que a posição do(s) auditor(es) interno(s) no organigrama da organização permite uma adequada independência deste serviço?		Não	Não	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Sim
8 - Como auditor externo, antes de utilizar os trabalhos do(s) auditor(es) interno(s), analisa a capacidade e qualidade destes?		Sim	Sim	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Sim	Sim	Sim	Sim

Tabela 27 – Perguntas 9 a 11/22 e Respostas 17 a 23/23 - Membros OROC

Perguntas	17	18	19	20	21	22	23
9 - Quando existentes numa organização, verifica que o(s) auditor(es) interno(s) possui(em) conhecimento quanto às características do negócio, dos processos e das particularidades da organização auditada?	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim
10 - Acredita que a existência da auditoria interna contribui para que existam melhorias no controlo interno das organizações?	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Sim
11 - Qual a principal matéria que como auditor externo considera importante acordar antecipadamente com o(s) auditor(es) interno(s)? [Familiarização (conhecimento das normas gerais, controlos e procedimentos da atividade; análises de evolução da atividade para determinar o grau de ênfase a aplicar nos procedimentos, etc.)]	Extremamente importante	Importante	Importante	Importante	Muito importante	Muito importante	Muito importante
11 - Qual a principal matéria que como auditor externo considera importante acordar antecipadamente com o(s) auditor(es) interno(s)? [Métodos propostos para a seleção de itens]	Extremamente importante	Importante	Nada importante	Pouco importante	Importante	Pouco importante	Muito importante
11 - Qual a principal matéria que como auditor externo considera importante acordar antecipadamente com o(s) auditor(es) interno(s)? [Tipo de documentação do trabalho executado]	Extremamente importante	Pouco importante	Nada importante	Pouco importante	Importante	Pouco importante	Muito importante

Tabela 28 – Perguntas 12 a 16/22 e Respostas 17 a 23/23 - Membros OROC

Perguntas	Respostas	17	18	19	20	21	22	23
12 – Ao(s) auditor(es) externo(s) interessam todos os trabalhos realizados pelo(s) auditor(es) interno(s), para que lhe permitam ajuizar sobre a fiabilidade dos registos financeiros. Quais considera ser(em) a(s) mais relevante(s)? [Avaliação efetuada ao sistema de informação contabilística (a nível informático)]		Extremamente importante	Importante	Importante	Muito importante	Importante	Muito importante	Muito importante
12 – Ao(s) auditor(es) externo(s) interessam todos os trabalhos realizados pelo(s) auditor(es) interno(s), para que lhe permitam ajuizar sobre a fiabilidade dos registos financeiros. Quais considera ser(em) a(s) mais relevante(s)? [Avaliação ao sistema de controlo interno e acompanhamento do seu funcionamento]		Extremamente importante	Pouco importante	Importante	Importante	Importante	Muito importante	Muito importante
12 – Ao(s) auditor(es) externo(s) interessam todos os trabalhos realizados pelo(s) auditor(es) interno(s), para que lhe permitam ajuizar sobre a fiabilidade dos registos financeiros. Quais considera ser(em) a(s) mais relevante(s)? [Desenho dos processos e articulação com indicadores de performance]		Extremamente importante	Pouco importante	Importante	Importante	Importante	Muito importante	Muito importante
13 – Na sua opinião, quais considera serem os principais benefícios da auditoria interna no seu contributo para o desempenho da organização e, ao mesmo tempo, contribuir para auxiliar os trabalhos do(s) auditor(es) externo(s)?		Garantir maior eficácia nos controlos internos	Mitigar a ocorrência de fraudes	Garantir maior eficácia nos controlos internos	Identificar e gerir os riscos do negócio	Apoiar a gestão na tomada de decisões	Garantir maior eficácia nos controlos internos	Garantir maior eficácia nos controlos internos
14 – Relativamente à organização a quem presta o maior número de horas, quantas vezes se reúne com o(s) auditor(es) interno(s)?		2 - 3 vezes	1 vez	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não sei / Não respondo / Não aplicável	> 3 vezes
15 – Relativamente à organização a quem presta maior número de horas, as recomendações feitas pelo departamento de auditoria interna são construtivas?		Sim	Sim	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Sim
16 – Relativamente à organização a quem presta maior número de horas, com que frequência utiliza o trabalho do(s) auditor(es) interno(s)?		Sempre	Algumas vezes	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Poucas vezes	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Sempre

Tabela 29 – Perguntas 17 a 21/22 e Respostas 17 a 23/23 - Membros OROC

Perguntas	Respostas	17	18	19	20	21	22	23
17 - Qual o ponto de colaboração que considera mais importante entre auditor(es) interno(s) e auditor(es) externo(s)?	Troca de conhecimentos e informações acerca da organização	Troca de conhecimentos e informações acerca da organização	Troca de conhecimentos e informações acerca da organização	Troca de conhecimentos e informações acerca da organização	Troca de conhecimentos e informações acerca da organização	Troca de conhecimentos e informações acerca da organização	Troca de conhecimentos e informações acerca da organização	Utilização de papéis de trabalho, relatórios da auditoria interna e colaboradores
18 - Qual o fator que considera exercer maior influência na confiança depositada pelo(s) auditor(es) externo(s) no(s) auditor(es) interno(s)?	Competência técnica	Competência técnica	Desempenho no trabalho	Desempenho no trabalho	Objetividade	Zelo profissional	Desempenho no trabalho	Objetividade
19 - Relativamente à organização a quem presta o maior número de horas, a avaliação dos riscos realizada pelo(s) auditor(es) interno(s) tem sido coincidente com a sua?	Sim	Sim	Sim	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Sim	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Algumas vezes
20 - Como classifica o relacionamento com o(s) auditor(es) interno(s)?	Bom	Bom	Bom	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Não sei / Não respondo / Não aplicável	Bom	Muito Bom	Muito Bom
21 - Qual o fator, na avaliação de desempenho do(s) auditor(es) interno(s), que mais interessa ao(s) auditor(es) externo(s)? [Experiência profissional]	Extremamente importante	Extremamente importante	Muito importante	Importante	Extremamente importante	Muito importante	Muito importante	Muito importante
21 - Qual o fator, na avaliação de desempenho do(s) auditor(es) interno(s), que mais interessa ao(s) auditor(es) externo(s)? [Independência]	Extremamente importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Extremamente importante	Extremamente importante
21 - Qual o fator, na avaliação de desempenho do(s) auditor(es) interno(s), que mais interessa ao(s) auditor(es) externo(s)? [Capacidade de antecipar respostas às necessidades da entidade auditada]	Extremamente importante	Extremamente importante	Muito importante	Nada importante	Importante	Muito importante	Muito importante	Importante
21 - Qual o fator, na avaliação de desempenho do(s) auditor(es) interno(s), que mais interessa ao(s) auditor(es) externo(s)? [Relações de trabalho entre auditores]	Muito importante	Muito importante	Muito importante	Importante	Pouco importante	Pouco importante	Importante	Muito importante

Tabela 30 – Perguntas 22/22 e Respostas 17 a 23/23 - Membros OROC

Perguntas \ Respostas	17	18	19	20	21	22	23
22 - Contribuirá o trabalho do(s) auditor(es) interno(s) para alguma fase dos seus trabalhos? [Levantamento do sistema de controlo interno]	Extremamente importante	Muito importante	Muito importante	Muito importante	Muito importante	Muito importante	Muito importante
22 - Contribuirá o trabalho do(s) auditor(es) interno(s) para alguma fase dos seus trabalhos? [Planeamento]	Extremamente importante	Muito importante	Muito importante	Pouco importante	Muito importante	Pouco importante	Muito importante
22 - Contribuirá o trabalho do(s) auditor(es) interno(s) para alguma fase dos seus trabalhos? [Levantamento do conhecimento do negócio]	Extremamente importante	Extremamente importante	Muito importante	Muito importante	Muito importante	Muito importante	Muito importante
22 - Contribuirá o trabalho do(s) auditor(es) interno(s) para alguma fase dos seus trabalhos? [Obtenção de prova]	Muito importante	Pouco importante	Nada importante	Muito importante	Muito importante	Muito importante	Muito importante
22 - Contribuirá o trabalho do(s) auditor(es) interno(s) para alguma fase dos seus trabalhos? [Avaliação da prova e expressão da opinião]	Pouco importante	Pouco importante	Nada importante	Muito importante	Pouco importante	Pouco importante	Muito importante

Apêndice C – Entrevistas

Entrevista: “O contributo da Auditoria Interna para a Auditoria Externa: ótica dos responsáveis do IPAI”

1. Enquanto responsáveis pelo IPAI, como analisam/avaliam a evolução da Auditoria Interna?
 - a. No geral?
 - b. Em Portugal?
2. Na vossa opinião, qual o contributo que o IPAI, ao longo do tempo, tem dado para a afirmação da Auditoria Interna em Portugal?
3. Qual consideram ser, atualmente, o “Estado da Arte” da Auditoria Interna em Portugal?
4. No que respeita ao conhecimento da Auditoria Interna em Portugal, como avaliam o contributo das Universidades e Politécnicos?
5. Dos auditores internos atualmente a exercer em Portugal, qual consideram ser a percentagem estimada dos não inscritos no IPAI? Como tem sido esta evolução, ao longo do tempo?
6. Dos auditores internos inscritos no IPAI, qual a percentagem dos que possuem pelo menos uma certificação?
7. Qual a importância que o(s) auditor(es) interno(s) têm na organização? Consideram que essa importância tem vindo a aumentar?
8. Para vós, o que mais valoriza a função de Auditoria Interna?
9. Como avaliam a evolução da implementação de indicadores de *performance* para a função de Auditoria Interna, em Portugal?
10. Consideram que se verifica a existência de trabalhos ameaçados e/ou afetados e, conseqüentemente, de maior risco, no caso da função de auditoria interna ser desenvolvida em regime de *outsourcing*?
11. Na vossa opinião, qual o contributo dos trabalhos de auditoria interna para os auditores externos?
12. Quais as principais dificuldades com que os profissionais de Auditoria Interna se deparam no desempenho das suas funções?
13. Qual consideram ser o papel de auditoria interna na prevenção e deteção da fraude?
14. Consideram que, por existir(em) auditor(es) interno(s) na entidade, será possível reduzir os honorários do(s) auditor(es) externo(s)?
15. Na vossa opinião, qual o impacto da crise económica na função da Auditoria Interna, em Portugal?

16. Como classificam a evolução do relacionamento entre Auditoria Interna e Auditoria Externa?
17. Como explicam os escândalos ocorridos, em Portugal e no Estrangeiro, em entidades com Auditoria Interna? Consideram que, de alguma forma, a credibilidade da função de auditor interno foi abalada por estes acontecimentos?
18. Como avaliam a implementação, em Portugal, do normativo do IIA fixando a realização de auditorias ao Departamento de Auditoria Interna, cada 5 anos?
19. Quais as medidas que se poderão adotar para incentivar ao crescimento deste controlo do trabalho dos auditores internos?
20. Como antecipam o papel da Auditoria Interna no futuro? E do IPAI?

Entrevista: “O contributo da Auditoria Interna para a Auditoria Externa: ótica dos responsáveis da OROC”

1. Enquanto responsáveis pela OROC, como analisam/avaliam a evolução da Auditoria Externa?
 - a. No geral?
 - b. Em Portugal?
2. Na vossa opinião, qual o contributo que a OROC, ao longo do tempo, tem dado para a afirmação da Auditoria Externa em Portugal?
3. Qual consideram ser, atualmente, o “Estado da Arte” da Auditoria Externa em Portugal?
4. No que respeita ao conhecimento da Auditoria Externa em Portugal, como avaliam o contributo das Universidades e Politécnicos?
5. Entendem que a profissão de auditoria, atualmente, responde às necessidades da sociedade? Quais as áreas que poderão necessitar de maior desenvolvimento?
6. Para vós, quais os principais desafios que a Auditoria Externa enfrenta?
7. Como avaliam a responsabilidade das organizações e dos seus órgãos de administração? Entendem que existe alguma medida a tomar para um melhor exercício da profissão de auditoria externa?
8. Na vossa opinião, quais os temas mais importantes na avaliação da qualidade do auditor externo e do seu trabalho de auditoria?
9. No vosso ponto de vista, de que forma a rotação obrigatória de firmas e auditores poderá melhorar a qualidade da auditoria?
10. Na vossa opinião, qual o contributo dos trabalhos de auditoria interna para o trabalho dos auditores externos?
11. Quais as principais dificuldades com que os profissionais de Auditoria Externa se deparam no desempenho das suas funções?
12. Qual consideram ser o papel de auditoria externa na prevenção e deteção da fraude?
13. Qual consideram ser o impacto da crise económica na função da Auditoria Externa, em Portugal? Quais as questões éticas com que os auditores deverão estar preocupados?
14. Como classificam a evolução do relacionamento entre Auditoria Interna e Auditoria Externa?

15. Consideram que os casos recentes de escândalos ocorridos em Portugal e no Estrangeiro terão abalado a credibilidade deste sector? Poderiam as falhas verificadas na auditoria ter sido evitadas, se o código de ética tivesse sido cumprido?

16. Um dos elementos fundamentais para a garantia de confiança no trabalho de auditoria é o da independência dos auditores. Qual a posição da OROC perante temas como este?

17. Como antecipam o papel da Auditoria Externa no futuro? E da OROC?