

INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE  
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

AUDITORIA INTERNA: O CONTRIBUTO PARA  
A CRIAÇÃO DE VALOR DAS ORGANIZAÇÕES  
QUE COMPÕEM O PSI 20

---

Dora Antunes

Lisboa, agosto de 2016



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

Auditoria Interna: o contributo para a criação de valor das  
organizações que compõem o PSI 20

Dora Antunes n.º 20130140

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 do Professor Especialista António da Trindade Nunes, ex-docente da unidade curricular de Auditoria Interna e Operacional.

Constituição do Júri:

Presidente: (Mestre) Especialista Gabriel C. Alves

Arguente: (Mestre) Especialista Arménio Breia

Vogal: (Mestre) Especialista António da Trindade Nunes

Lisboa, agosto de 2016

## **Agradecimentos**

Expresso o meu sincero agradecimento a todos aqueles que contribuíram para que este trabalho fosse possível e sempre me deram força e motivação.

Ao meu orientador, Doutor António da Trindade Nunes, expresso a minha especial gratidão pela disponibilidade, dedicação, apoio demonstrado e crítica construtiva durante a realização desta dissertação.

À minha família e ao meu namorado pela dedicação, apoio, compreensão e incentivo.

Sem o vosso apoio este trabalho não seria a mesma coisa.

## **Resumo**

Nos dias que correm é cada vez mais perceptível as exigências dos mercados, a globalização, o aumento da concorrência, vendo-se tudo isto refletido nas organizações, pois estas ficam cada vez mais expostas a riscos variáveis. Esta exposição aos riscos pode ter um impacto bastante significativo no alcance dos objetivos previamente definidos.

Assim, e para que as empresas estejam preparadas para os riscos que correm, garantindo assim valor para as mesmas, os mesmos devem ser conhecidos para que posteriormente as administrações tenham em mente medidas de mitigação, atenuando assim o possível impacto. Para tal, importa ter especialistas envolvidos para que facilmente sejam identificados este tipo de riscos, e é aí que entra a Auditoria Interna.

Nesta investigação, procurou-se refletir sobre a importância da Auditoria Interna, bem como explicar o seu propósito em termos de criação de valor nas organizações, este que é o nosso objeto de estudo. Para tal, foram feitas pesquisas bibliográficas para os principais conceitos, procedimentos, riscos, normas e legislação aplicáveis à profissão de Auditoria Interna.

Para encontrar respostas que justifiquem a existência da Auditoria Interna, foi estudada a eficácia do papel do Auditor Interno. Desta forma, foi efetuada a revisão da literatura e a pesquisa de estudos existentes e em desenvolvimento face ao papel da Auditoria Interna nas organizações e às novas formas de criação/maximização de valor. Com o objetivo de comprovar como a Auditoria Interna pode acrescentar valor a uma organização, realizou-se um questionário, cujo universo são as empresas que compõem ou compuseram o PSI 20 desde 2010, tendo por base assim a experiência de diversos auditores que se encontram a operar em diversas áreas do mercado.

Palavras-Chave: Auditoria Interna, Valor, Auditoria Interna, Risco

## **Abstract**

Nowadays it is increasingly noticeable the demands of markets, globalization, increased competition, seeing themselves reflected in organizations, as are increasingly exposed to variable risks. This risk exposure can have a very significant impact on the achievement of pre-defined objectives.

Thus, for companies to be prepared for the risks they are managing to ensure value for it, the risks must be known so that later the management already have in mind mitigation measures, so that the impact can be mitigated inherent. To this end, it should be experts involved so that such risks are easily identified, and that's where the Internal Audit.

In this research, we tried to reflect on the importance of Internal Audit and explain its purpose in terms of value creation in the organizations, this is our object of study. To this end, was made literature search for key concepts, procedures, risks, rules and legislation regarding the profession of Internal Audit.

To find answers to justify the existence of Internal Audit, has studied the effectiveness of the role of the internal auditor. Thus, it was performed a literature review and research of existing studies and development over the role of internal audit in organizations and new ways of creating / value maximization. In order to prove to the Internal Audit can add value to an organization, conducted a questionnaire, whose universe are companies that make or composed the PSI 20 since 2010, based on the experience of several auditors who are the operate in various areas of the market.

**Keywords:** Internal Audit Value, Internal Audit, Risk

## Abreviaturas

AI - Auditoria Interna

AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants*

BES - Banco Espírito Santo

BPN - Banco Português de Negócios

CI - Controlo Interno

*COBIT - Control Objectives for Information and related Technology*

*COSO - Committee of Sponsoring Organizations*

DAI - Departamento de Auditoria Interna

DF's - Demonstrações Financeiras

EEE's - Economia, Eficácia e Eficiência

*IFAC - International Federation of Accountants*

*IIA - Institute of Internal Auditors*

*INTOSAI - International Organisation of Supreme Audit Institutions*

NPPAI - Normas para a Profissional Prática da Auditoria Interna

NS/NR – Não Sabe/Não Responde

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OROC - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PT – Portugal Telecom

ROC - Revisor Oficial de Contas

SCI - Sistema de Controlo Interno

*SOX - Lei Sarbanes Oxley*

TC - Tribunal de Contas

*USA - United States of America*

## **Lista de Quadros**

Quadro 2.1: Comparação do Auditor Interno vs. Auditor Externo.....	7
Quadro 2.2: Ameaças vs. Salvaguardas em Auditoria.....	21
Quadro 2.3: Planeamento de Auditoria Interna.....	27

## Lista de Imagens

Imagem 2.1: Competências do Auditor Interno.....	24
Imagem 2.2: Fases de Auditoria.....	25
Imagem 2.3: Principais aspetos que levam à criação que um Departamento de AI.....	38
Imagem 3.1: Componentes do Sistema de Controlo Interno.....	43
Imagem 3.2: Cubo do COSO.....	45

## Índice de Tabelas

Tabela 6.1: Existência de um Departamento de AI.....	57
Tabela 6.2: Nº de pessoas que compõem o Departamento de AI.....	58
Tabela 6.3: Nº de membros do IPAI.....	59
Tabela 6.4: Adequabilidade dos recursos para o trabalho de AI.....	60
Tabela 6.5: Abrangência da atividade de auditoria.....	60
Tabela 6.6: Áreas de Negócio Auditadas.....	62
Tabela 6.7: Conhecimento da função e objetivos do trabalho de auditoria.....	63
Tabela 6.8: Auxílio do órgão de gestão no trabalho da AI.....	64
Tabela 6.9: Existência de manual ou documento de procedimentos a serem respeitados na execução de uma AI.....	65
Tabela 6.10: Contributo da independência e ceticismo profissional para a criação de valor para a empresa.....	66
Tabela 6.11: Grau de independência da atividade de AI.....	66
Tabela 6.12: Ajuda na identificação de riscos.....	67
Tabela 6.13: Existência de metodologias para mitigar os riscos.....	68
Tabela 6.14: Previsão dos riscos mediante a definição da estratégia.....	69
Tabela 6.15: Eficácia da gestão de risco implementada.....	69
Tabela 6.16: Nível de importância da atividade de AI.....	70
Tabela 6.17: Realização do <i>follow-up</i> .....	71
Tabela 6.18: Existência de preocupação face à não implementação das recomendações.....	72
Tabela 6.19: Razões que limitaram a implementação das recomendações.....	73
Tabela 6.20: A existência da AI contribui para a eficácia, eficiência e economia da empresa.....	74
Tabela 6.21: A necessidade da AI ser sujeita a avaliação de desempenho.....	75

Tabela 6.22: Como a AI criar valor para as organizações.....	76
Tabela 6.23: A AI contribui de uma forma eficaz para.....	77
Tabela 6.24: Criação de valor para as organizações.....	78

## Índice de Gráficos

Gráfico 6.1: Existência do Departamento de Auditoria Interna.....	57
Gráfico 6.2: Nº de pessoas que compõem o Departamento de AI.....	58
Gráfico 6.3: Nº de membros do Instituto Português de Auditoria Interna.....	59
Gráfico 6.4: Adequabilidade dos recursos disponíveis.....	60
Gráfico 6.5: Abrangência a todas as áreas de negócio.....	61
Gráfico 6.6: Áreas de Negócio onde a Auditoria Interna opera.....	62
Gráfico 6.7: Conhecimento da função e objetivos da AI.....	63
Gráfico 6.8: Auxílio do órgão de gestão no trabalho da AI.....	64
Gráfico 6.9: Existência de manual ou documento de procedimentos a serem respeitados na execução de uma Auditoria Interna.....	65
Gráfico 6.10: Contributo da independência do auditor e do ceticismo profissional .....	66
Gráfico 6.11: Grau de independência da Auditoria Interna.....	67
Gráfico 6.12: Ajuda na identificação de riscos.....	67
Gráfico 6.13: Existência de metodologias de mitigação dos riscos.....	68
Gráfico 6.14: Previsão dos riscos aquando da definição da estratégia.....	69
Gráfico 6.15: Eficácia da gestão de risco.....	70
Gráfico 6.16: Nível de importância da atividade de Auditoria Interna.....	71
Gráfico 6.17: Realização do <i>follow-up</i> .....	72
Gráfico 6.18: Existência de preocupação face à não implementação das recomendações.....	73
Gráfico 6.19: A existência da AI contribui para a eficácia, eficiência e economia da empresa.....	74
Gráfico 6.20: A necessidade da AI ser sujeita a avaliação de desempenho.....	75

Gráfico 6.21: Como a Auditoria Interna criar valor para as organizações.....	76
Gráfico 6.22: A AI contribui de uma forma eficaz para.....	77
Gráfico 6.23: Criação de valor para as organizações.....	78

# Índice

<b>AGRADECIMENTOS</b> .....	<b>IV</b>
<b>RESUMO</b> .....	<b>V</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>VI</b>
<b>ABREVIATURAS</b> .....	<b>VII</b>
<b>LISTA DE QUADROS</b> .....	<b>VIII</b>
<b>LISTA DE IMAGENS</b> .....	<b>IX</b>
<b>ÍNDICE DE TABELAS</b> .....	<b>X</b>
<b>ÍNDICE DE GRÁFICOS</b> .....	<b>XII</b>
<b>1.INTRODUÇÃO</b> .....	<b>1</b>
<b>2. REVISÃO DA LITERATURA</b> .....	<b>3</b>
2.1. CONCEITO GERAL DE AUDITORIA .....	3
2.1.1. <i>Origem e evolução</i> .....	3
2.1.2. <i>Diferenças e semelhanças entre a Auditoria Interna e a Auditoria Externa</i> .....	7
2.2. A AUDITORIA INTERNA E A CRIAÇÃO DE VALOR .....	9
2.2.1. <i>O conceito e evolução da AI</i> .....	9
2.2.2 <i>O IPAI e o IIA</i> .....	11
2.2.3 <i>Funções e objetivos da AI</i> .....	12
2.2.4 <i>Diferentes tipos de AI</i> .....	15
2.2.5 <i>Métodos e Técnicas de Auditoria</i> .....	15
2.2.5.1. <i>Métodos de Auditoria</i> .....	16
2.2.5.2 <i>Técnicas de Auditoria</i> .....	18
2.2.6. <i>Independência do Auditor</i> .....	19
2.2.7. <i>Perfil do Auditor Interno</i> .....	23
2.2.8. <i>Fases de Auditoria</i> .....	25
2.2.9. <i>Relatório de Auditoria</i> .....	32
2.2.10 <i>Princípios de Corporate Governance na Auditoria Interna</i> .....	33
2.2.11 <i>Os Parceiros</i> .....	35
2.2.12 <i>Auditoria Interna e a importância do seu papel na organização</i> .....	37
2.2.13 <i>O papel da AI na tomada de decisão</i> .....	39
2.2.14 <i>Criação de um departamento de Auditoria Interna</i> .....	40
2.2.15 <i>Normativos de AI</i> .....	43
<b>3. AUDITORIA INTERNA E CONTROLO INTERNO</b> .....	<b>45</b>
3.1 CONCEITO DO CONTROLO INTERNO .....	45
3.2. COMPONENTES DO CONTROLO INTERNO .....	46
<b>4. AUDITORIA INTERNA E O RISCO</b> .....	<b>51</b>
<b>5. METODOLOGIA</b> .....	<b>54</b>
5.1 JUSTIFICAÇÃO DA OPÇÃO METODOLÓGICA.....	54
5.2 HIPÓTESES DE INVESTIGAÇÃO .....	55
5.3 ELABORAÇÃO DO QUESTIONÁRIO .....	55
5.4 POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	58
<b>6. APRESENTAÇÃO E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS</b> .....	<b>59</b>
6.1 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS.....	59
6.2 INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS .....	81
6.3 CONCLUSÕES DO ESTUDO .....	83
<b>7. CONCLUSÕES</b> .....	<b>86</b>

7.1. LIMITAÇÕES DO ESTUDO.....	87
7.2. PERSPETIVAS FUTURAS .....	87
<b>8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>88</b>
<b>ANEXO.....</b>	<b>94</b>

## 1.Introdução

Com a crescente competitividade entre as organizações é necessário que sejam tomadas decisões fulcrais para garantir a sua continuidade e crescimento. Para tal, é necessário adquirir o conhecimento necessário, aperfeiçoar métodos e técnicas, e alterar a estratégia até à data implementada. As organizações têm de ter a capacidade de, face à globalização e conjuntura económica, responder garantido sempre a posição face às restantes que operam no seu setor de atividade. Neste sentido, as administrações das mesmas devem estar conscientes que, para garantir a solvabilidade e continuidade das organizações estão sempre sujeitas a riscos, sendo que estes podem despoletar medidas de mitigação para atenuar os “estragos” ou mesmo fazer deles uma oportunidade, criando valor.

Assim, a Auditoria Interna surge como um importante instrumento para auxiliar a gestão na tomada de decisão e alcance dos objetivos. Para tal foi necessário que a mesma começasse a estar mais presente nas organizações, de forma a, facilmente, serem detetadas as fraudes e atos ilegais e assim encontrar medidas de mitigação, para que não seja posta em causa a rentabilidade e continuidade da organização.

O auditor interno é a pessoa que melhor está preparada para dar uma perspetiva das mudanças dos mercados, bem como para identificar os riscos inerentes à própria atividade. Deste modo, e sendo este o objeto da presente investigação, surge a necessidade de aprofundar conhecimentos sobre: “Auditoria Interna: o contributo para a criação de valor das organizações”.

Para responder a esta realidade, torno-se necessário elencar alguns objetivos a atingir, nomeadamente:

- Compreender o comportamento dos auditores internos e da gestão da organização;
- Detalhar o plano anual de atividades da auditoria interna e visibilidade no contexto organizacional;
- Identificar contributos que possam ser prestadas pela auditoria interna ao Órgão de Gestão;

- Avaliar o reconhecimento por parte da gestão em relação à função de auditoria interna, sendo esta uma ferramenta importante para a tomada de decisão.

O presente trabalho, para além desta introdução (sendo esta considerada o primeiro capítulo), onde são descritos os objetivos a atingir e a pertinência do estudo, encontra-se estruturado em sete capítulos.

O primeiro diz respeito à presente introdução do estudo.

O segundo apresenta o enquadramento teórico da auditoria, começando pela sua origem e evolução histórica do seu conceito, enumerando os tipos de auditoria e as normas que sustentam a profissão. Compara-se a auditoria externa com a interna, destacando os pontos de contacto, de afastamento e a colaboração necessária entre o auditor interno e externo, para garantir a eficácia e eficiência dos trabalhos. É ainda feita referência aos procedimentos de auditoria utilizados, bem como o detalhe das fases de uma auditoria.

O terceiro capítulo diz respeito à Auditoria e o Controlo Interno, onde sucintamente são descritos os conceitos envolventes bem como as respetivas componentes do mesmo.

O quarto aborda a Auditoria Interna e o Risco, aprofundando alguns conceitos base, bem como se descrevem algumas estratégias que podem justificar o apetite ao risco a que a empresa se vê sujeita, existindo alguns que vale a pena correr sob pena de poder vir a acrescentar valor para a empresa.

O quinto capítulo é direcionado para a vertente prática desta investigação, procurando assim justificar a opção metodológica, definir a amostra em análise e as hipóteses em causa, que permitiram tirar conclusões mais concretas acerca do tema do presente trabalho.

O sexto servirá meramente para apresentação dos resultados do estudo e o último elenca as conclusões finais, limitações e perspetivas futuras.

## 2. Revisão da Literatura

### 2.1. Conceito geral de Auditoria

#### 2.1.1. Origem e evolução

A atividade de auditoria já remonta há algum tempo, podendo mesmo a sua origem ser alvo de discordância entre alguns autores como Daniel Taborda (2006:15) que defende que os primórdios da auditoria surgem no Egito e Babilónia, ao passo que outros autores como o Prof. Júlio Cardozo defendem que a auditoria surge no século passado no Reino Unido. Muito embora a discrepância entre as opiniões acerca de quando e onde surgiu o conceito de auditoria, o mesmo teve um maior desenvolvimento após a Revolução Industrial e o capitalismo no séc. XIX, este que, de acordo com Everton Rosário (2010:10) foi o momento em que a economia se encontrava em constante crescimento.

Foi a partir desta altura que se começou a denotar o aumento da dimensão das organizações e aglomerado de capital, Daniel Taborda (2006:15) enaltece o facto de ter surgido “ [...] a separação das figuras do gestor e do proprietário, bem como o aumento do número de donos de empresas, levou ao aparecimento da figura do auditor com a missão de zelar pela transparência da gestão e detetar irregularidades.”.

No entanto, no início dos anos 30 do século XX, segundo Daniel Taborda (2006:15) foi criado o *Comité May*, que tinha como objetivo estabelecer regras para as sociedades cotadas em bolsa, tornando-se assim a auditoria independente das demonstrações financeiras das empresas.

Assim, e apesar do conceito de auditoria anteriormente ser direcionada para a deteção de erros e fraudes, hoje é um conceito bastante multifacetado, estando em constantes alterações/melhorias.

Este depende um pouco da realidade de cada empresa e daquilo que a mesma espera do trabalho de auditoria, uma vez que envolve bastantes áreas de atuação e os objetivos propostos aos auditores são cada vez mais vastos, passando assim de uma realidade que procurava os factos históricos como também passou a adotar uma função preventiva e orientadora para a tomada de decisão da administração das organizações.

Assim, Daniel Taborda (2006:16) classifica a auditoria como sendo “[...]um processo de julgamento assente na recolha e análise de evidências apropriadas e suficientes e que fundamentam a opinião do auditor sobre a conformidade entre determinados procedimentos e um quadro de referência previamente definido.”

Já António Sá (1980:20) define Auditoria como sendo, [...] a técnica contábil do sistemático exame dos registos, visando apresentar conclusões, críticas e opiniões sobre as situações patrimoniais e aquelas dos resultados, quer formadas, quer em processo de formação.”

De forma a encontrar um conceito mais generalizado, o International Federation of Accountants (IFAC) vê a Auditoria como “[...] uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade.”

Já o conceito do International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), embora mais direcionado para o controlo das finanças públicas, salienta que a Auditoria “[...] é o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas.”

No entanto, e dado que os conceitos mencionados anteriormente assentam em aspetos específicos de cada entidade auditada, estes contêm elementos comuns que permitem formular uma definição generalizada. Assim, o Tribunal de Contas (1999:30) (doravante TC), este que é o órgão supremo de fiscalização e controlo de dinheiro e valores públicos em Portugal, entende por auditoria:

“[u]m exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objetivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizada com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada.”

Com o passar do tempo o conceito de auditoria foi evoluindo, dando origem a diferentes tipos, que, segundo Diego Macêdo (2012) refere que Neto e Solanca (2007) expõem 3 classes abrangentes:

❖ **Quanto à forma de abordagem:**

- Auditoria Horizontal - sendo o tipo de auditoria que ocorre paralelamente em diversas entidades e que tem por base um tema específico;
- Auditoria Orientada – é uma auditoria que atua numa só direção com o intuito de encontrar fraudes, erros ou apenas atuar numa área específica.

❖ **Quanto ao órgão fiscalizador:**

- Auditoria Interna – é uma auditoria habitualmente realizada por membros/departamento internos à organização que procura verificar e avaliar os procedimentos, com o objetivo de mitigar a probabilidade de ocorrência de erros e fraudes e práticas ineficientes e ineficazes;
- Auditoria Externa – é uma auditoria realizada por uma entidade externa que tem como objetivo emitir um parecer acerca da situação financeira da entidade, legalidade dos processos, etc;
- Auditoria Articulada – no fundo é uma junção das duas auditorias supra mencionadas.

❖ **Quanto à área envolvente, ou seja, objetivo pretendido:**

- Auditoria de programas de governo – é realizado um acompanhamento e avaliação para que se verifique se os principais objetivos são atingidos bem como se as políticas e estratégias são implementadas;
- Auditoria Administrativa – é uma auditoria mais ligada aos próprios procedimentos, documentação, plano estratégico, etc;

- Auditoria Financeira - tem por base uma análise às contas de modo a garantir a fidedignidade das demonstrações financeiras, bem como verificar se as contas estão de acordo com as leis e regulamentos;
- Auditoria Operacional – Consiste numa avaliação das áreas operacionais, com o objetivo de garantir a eficácia, eficiência e economia;
- Auditoria Informática – é o tipo de auditoria onde os auditores avaliam os sistemas informáticos, a segurança da informação bem como o controlo interno.

No entanto, Georgina Morais (2013:21) vai mais longe mencionando também a auditoria quanto:

❖ **à amplitude:**

- Auditoria Geral – é um tipo de auditoria que envolve toda a entidade;
- Auditoria Parcial – é um tipo de auditoria que como o próprio nome indica opera apenas numa parte, departamento, projeto, atividade da organização.

❖ **à frequência:**

- Auditoria Permanente - ocorre de uma forma contínua, permitindo assim um acompanhamento mais exaustivo;
- Auditoria Ocasional – ocorre num momento temporal, por vezes pode surgir quando existe desconfiança ou insegurança acerca de como a atividade está a operar.

❖ **ao período temporal:**

- Auditoria histórica – vai auditar a informação histórica, sendo a auditoria elaborada “à posteriori”;
- Auditoria prospetiva - baseia-se em previsões, sendo a auditoria elaborada “à priori”.

Como se pode verificar existem inúmeros tipos de auditoria que podem ser aplicados tendo em conta as necessidades de cada organização.

### 2.1.2. Diferenças e semelhanças entre a Auditoria Interna e a Auditoria Externa

De um modo geral ambas as auditorias são idênticas no que concerne à sua execução, isto é, segundo Georgina Morais e Isabel Martins (2013:45):

- Avaliam o risco e a materialidade;
- Baseiam-se no controlo interno como ponto de partida para realizar o exame;
- Sugerem melhorias;
- Utilizam as mesmas técnicas;
- A extensão dos trabalhos depende de eficiência dos sistemas contabilísticos e controlo interno existentes nas organizações.

Na verdade, o trabalho de uma é complementar ao trabalho da outra de forma a otimizar recursos. No entanto, existem algumas diferenças que importam ser realçadas. Para tal, o quadro seguinte ajuda a perceber as diferenças entre estes dois tipos de Auditoria:

<b>Caraterísticas</b>	<b>Auditoria Interna</b>	<b>Auditoria Externa</b>
Auditor	Mais habitualmente é colaborador da organização auditada.	Não tem vínculo com a organização auditada.
Importância	É um meio fiscalizador dos procedimentos internos e formas de execução das atividades. Também verifica se os dados contabilísticos são de confiança e espelham realmente a posição e desempenho da organização. Tem alguma	É utilizada como sendo: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Uma obrigação legal;</li> <li>- Como medida de controlo interno;</li> <li>- Imposição bancária;</li> <li>- Para efeitos de compra,</li> </ul>

	relevância na tomada de decisão para os administradores das organizações.	incorporação, fusão, cisão da empresa, e  - A fim de consolidação das demonstrações contabilísticas.
Atividade	Executa auditoria contabilística e operacional.	Executa auditoria contabilística.
Objetivos	Os principais objetivos são:  - Verificar se as normas internas estão a ser cumpridas,  - Verificar a necessidade de melhorar as normas ou implementar novas,  - Efetuar auditoria das diversas áreas (contabilísticas e operacionais).	O objetivo principal é garantir as necessidades da organização auditada no que diz respeito à finalidade das demonstrações financeiras, traduzindo-se assim na posição de desempenho da organização emitindo um parecer.
Periodicidade	É uma auditoria contínua.	O relatório de auditoria é emitido em alturas específicas, sendo que o mesmo pode surgir semestralmente ou anualmente.
Independência	O auditor deve ser independente no que concerne ao exercício das suas funções, no entanto está condicionado às exigências da administração.	O auditor deve ser independente mesmo em relação à administração.

Preocupações	Existe uma preocupação direta em relação à detecção e prevenção da fraude.	Existe uma preocupação indireta no que se refere à detecção e prevenção da fraude a menos que esta esteja a afeta as demonstrações financeiras.
--------------	--	---

Quadro 2.1: Comparação do Auditor Interno vs. Auditor Externo; Fonte: Afonso Celso B. Tobias

Embora existam divergências entre estes dois tipos de auditoria, ambas devem estar em constante cooperação para que o seu trabalho seja cada vez mais eficiente, traduzindo-se numa consequente mitigação dos recursos despendidos, assegurando assim uma cobertura adequada.

Assim o IIA defende alguns aspetos que devem ser seguidos para que esta cooperação seja garantida. São eles:

- Os planos de atividade de auditoria interna e externa devem ser analisados entre eles;
- Agendar reuniões periódicas para comentar assuntos que sejam de interesse comum, bem como o acesso aos documentos de trabalho de ambas, incluindo relatórios;
- Compreensão de métodos e técnicas a utilizar nos trabalhos.

## 2.2. A Auditoria Interna e a Criação de Valor

### 2.2.1. O conceito e evolução da AI

Dada a evolução agressiva dos mercados em todo o mundo, as organizações cada vez mais tendem a proteger-se de forma a garantir estabilidade e procurando criar valor para a mesma. Para tal, refletem a melhor forma de se diferenciarem das restantes organizações, garantindo sempre o cumprimento dos normativos legais estabelecidos em cada país.

Foi com o passar do tempo e com o crescimento das organizações e consequente competitividade que começaram a surgir os sistemas de controlo interno, com o objetivo de melhorar a gestão interna fomentando a lucratividade e estabilidade das organizações.

No entanto, desde os primórdios da auditoria até a atualidade, existe um grande tema que embora seja pouco debatido em Portugal têm-se vindo a verificar, que são as diferenças de expectativas. Segundo Almeida (2005:75) as mesmas estão relacionadas com o desconhecimento de muitos relativamente ao objetivo, valor, natureza e efeito da auditoria. Inicialmente, antes de todos os desenvolvimentos a que se viu sujeita de modo a acompanhar a sociedade e as exigências da mesma, a Auditoria era utilizada por aqueles que detinham maior poder económico e era vista como uma profissão que tinha como finalidade detetar fraudes, de modo a garantir que os bens confiados a outras pessoas não estavam a ser alvo de atos fraudulentos.

De forma a auxiliar todo este processo, surge em 1941 a Auditoria Interna numa versão mais recente, em conjunto com a criação do *Institute of Internal Auditors (IIA)*. Segundo Georgina Morais a Auditoria Interna surge “[...] a partir da definição apresentada por Sawyer (1988), que muitos auditores começaram a encarar a sua profissão como uma parceria da gestão, no sentido de ajudar a solucionar problemas, prevenir dificuldades e corrigir deficiências.”

Embora o seu conceito tenha sofrido alterações ao longo do tempo, o *IIA* vê a Auditoria Interna como sendo:

“ Uma atividade independente, de avaliação objetiva e de consultoria, destinada a acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização na consecução dos seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação dos processos da eficácia da gestão de risco, do controlo e da governação.”

Já Daniel Taborda (2006:17) define Auditoria Interna como “[...] uma técnica de controlo de gestão que incide na análise, verificação e avaliação das atividades da empresa, da eficácia e conformidade do funcionamento de outras técnicas de controlo.”, aproveitando ainda para salientar que no fundo é um serviço adotado pela empresa para

auxiliar a gestão no cumprimento dos objetivos definidos bem como a conformidade de leis e regulamentos impostos em cada país.

Assim, pode dizer-se que a Auditoria Interna é uma atividade estruturada que procura garantir a eficácia dos processos e detetar as inconformidades, propondo posteriormente melhorias nos processos de modo a mitigar as inconformidades encontradas, bem como agilizar os processos implementados em cada organização.

De acordo com William Attie (2011) a Auditoria Interna é vista como uma ferramenta auxiliar à administração, fornecendo assim análises, avaliações e recomendações relativamente à atividade de cada organização.

No entanto em 1999, segundo Georgina Morais (2013:90) houve uma atualização do conceito de auditoria interna onde passou a abranger a gestão de risco e os processos de *Governance*.

A auditoria é vista como uma atividade transversal a todas as áreas dentro de uma organização, assim sendo importa mencionar os vários tipos de auditoria existentes, sendo que a organização opta por aquela que melhor se adequar as tarefas e necessidades da organização.

Os tipos de auditorias são defendidos por alguns autores, sendo que de grosso modo estão em concordância uns com os outros.

### 2.2.2 O IPAI e o IIA

O *Institute of Internal Auditors* foi fundado em 1941 e situa-se em Florida, USA. É o instituto que trabalha no sentido de assegurar a liderança dinâmica para a profissão auditoria interna. De forma a alcançar este objetivo tende a defender e promover os profissionais de auditoria interna adicionando valor às suas organizações. O principal interesse do IIA é promover as atividades de auditoria interna que garantam a máxima eficácia, para que os objetivos estratégicos da organização sejam alcançados. Este instituto trabalha no sentido de garantir novas oportunidades de desenvolvimento pessoal e profissional para os auditores internos, através de certificações, normas e práticas profissionais, garantindo o aumento da *performance* dos mesmos.

Para que o trabalho de auditoria interna seja devidamente reconhecido, importa que não só os profissionais da área estejam familiarizados com as melhores práticas a adotar, mas, segundo o IIA, o restante público também deve ser educado nesse sentido.

À semelhança do *IIA*, em Portugal, existe o Instituto Português de Auditoria Interna (doravante IPAI) criado a 7 de Fevereiro de 1992. O IPAI representa em Portugal o *IIA* e a profissão do auditor interno, para o que promove a associação de todos os profissionais e estudiosos de auditoria interna nas organizações, sejam elas privadas ou públicas.

Segundo a página do IPAI, o mesmo tem como objetivos o/a:

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

### 2.2.3 Funções e objetivos da AI

Apesar das funções da auditoria dependerem um pouco daquilo que a direção de uma organização define, tendo em conta as necessidades da mesma, alguns autores mencionam algumas das funções desempenhadas pela Auditoria Interna.

A Auditoria Interna é conhecida como tendo três funções, segundo Georgina Morais e Isabel Martins:

- A função de apoio à gestão;
- A função de vigilância do sistema de controlo; e
- A função de apoio à gestão de risco e processo *Governance*.

No que concerne à função de apoio à gestão, esta procura auxiliar a administração das organizações na tomada de decisões, devendo assim, não só identificar e avaliar as fragilidades, como procurar apresentar soluções para melhorar e prevenir nas inconformidades, tendo por base, quer uma análise do mercado, quer o avanço

tecnológico, bem como as alterações legais que podem por vezes prejudicar algumas organizações.

Relativamente à função de vigilância do sistema de controlo, a principal obrigação do auditor interno é disponibilizar à direção uma ferramenta de controlo, emitindo um relatório onde são identificados os pontos fracos. Assim a administração, em conjunto com o auditor interno procuram encontrar uma solução ou um caminho para tal, de modo a conseguirem mitigar as inconformidades encontrados com a ajuda do controlo interno.

Assim, segundo Georgina Morais (2013:95) menciona que “ [o] Auditor Interno mede e avalia, comparando com as normas estabelecidas, o estado do sistema de controlo interno, concluindo se é ou não aceitável.” Quando se verifica que o sistema de controlo interno não é aceitável, o auditor procura encontrar as razões para tal conclusão, aplicando-se posteriormente ações corretivas para que o sistema fique a funcionar da melhor forma.

E por fim, na função de apoio à gestão de risco e processo de *Governance*, cabe ao auditor perceber se a estratégia e procedimentos adotados pela gestão, para implementar o processo de gestão de risco está a ser apreendido por todos os intervenientes.

O *IIA* vê a auditoria interna como [...] uma atividade independente, de garantia objetiva e de consultoria, destinada a acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Ajudar a organização a alcançar os seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação e melhoria dos processos da gestão de risco, de controlo e *Governance*.

A auditoria interna deve ser entendida como um instrumento de apoio à gestão, de acordo com Marçal e Marques (2011, pág. 70), a atividade de auditoria interna tem uma função importante no auxílio às tomadas de decisões da gestão, sempre por base os objetivos de forma a potencializar a economia, eficiência e eficácia, procurando assim dar resposta a determinadas necessidades, tais como:

- Dar a conhecer aos órgãos de gestão se as metas planificadas estão a ser alcançadas;

- Dar a conhecer aos órgãos de gestão se os controlos internos existentes são suficientes para garantir a proteção dos ativos e a sua adequada utilização;
- Analisar de forma contínua e permanente a fiabilidade e credibilidade dos registos contabilísticos, por atenção aos princípios contabilísticos geralmente aceites;
- Dar a conhecer aos órgãos de gestão se a informação que se utiliza, obtida através do sistema de informação da organização, é completa, precisa e fiável, com especial atenção à vertente financeira e operacional;
- Garantir aos órgãos de gestão que as políticas, procedimentos, planos e controlos estabelecidos são adequados e foram postos em prática;
- Garantir aos órgãos de gestão o cumprimento das normas legais em vigor;
- Garantir a racionalização dos recursos humanos e financeiros, valorizando a sua maximização;
- Garantir que a gestão do risco é adequada a fim de obter a consecução dos objetivos.

Já para Almeida (1996:26), embora a sua definição dos objetivos vá de encontro às que já foram elencadas anteriormente, contempla 4 objetivos fulcrais:

- Verificar se as normas internas estão a ser cumpridas;
- Verificar a necessidade de aperfeiçoar algumas das normas/medidas internas;
- Analisar a necessidade de implementar novas normas; e
- Efetuar Auditoria das diferentes áreas das demonstrações contabilísticas e áreas operacionais.

#### 2.2.4 Diferentes tipos de AI

Etienne Barbier (1999:19) defende que existem três tipos de auditoria interna: auditorias de regularidade, de conformidade e de eficácia. Não será viável falar-se em regularidade de uma empresa se em simultâneo as suas metodologias de procedimentos não se traduzirem em eficácia para a mesma.

Será confortável falar-se em regularidade e eficácia se os procedimentos não estiverem em conformidade com as leis e regulamentos? Apesar de serem auditorias díspares elas complementam-se umas às outras.

Relativamente à Auditoria de Regularidade, esta é em tudo semelhante à Auditoria Operacional, ambas se focam em análises objetivas e metódicas das operações de dada organização, que posteriormente são expostas num relatório para a administração. No entanto, Vitali (1995) menciona que na auditoria de regularidade o objetivo está relacionado com a adequação das demonstrações financeiras, analisando as transações, contas, relatórios e balanços de um determinado período; verificando o cumprimento das disposições das leis e normas regulamentares; verificando os sistemas de controlo financeiro bem como fiscalizando o passado.

No que toca à Auditoria de eficácia, esta mais não é do que garantir que os objetivos e planos delineados foram cumpridos.

Já a Auditoria de Conformidade, segundo Alípio Filho (2011) o Tribunal de Contas da União define a mesma como sendo “o instrumento de fiscalização utilizado pelo tribunal para examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspeto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial”.

#### 2.2.5 Métodos e Técnicas de Auditoria

Tal como já foi mencionado várias vezes, a Auditoria é um exame que deve ser realizado de forma metódica para que os objetivos definidos sejam alcançados sem qualquer constrangimento nem atraso. Assim, e para que o mesmo se verifique, o auditor deve aplicar determinados métodos e técnicas, sendo que estes devem ser tão

adequados e pormenorizados quanto a realidade de cada organização e objetivos do trabalho o exijam. Só assim o auditor consegue deter toda a informação que permita evidenciar factos para que estes possam alimentar as suas asserções, conclusões e até mesmo as recomendações, transmitindo assim uma maior credibilidade da função de auditor para o recetor da informação, as organizações.

Importa agora definir estes dois conceitos, que, segundo o Tribunal de Contas:

“ Os métodos são os processos racionais e orientados de acordo com normas específicas que hão-de conduzir o auditor na direção do resultado desejado.

As técnicas são os meios ou instrumentos que o auditor utiliza na realização do seu trabalho e que lhe possibilitam formar uma opinião.”

A estes dois conceitos chamamos os procedimentos de auditoria, sendo o método a orientação a seguir e as técnicas o meio a utilizar.

Assim, importa realçar que existem procedimentos gerais, ou seja, procedimentos esses que são extensíveis a muitas organizações, sustentados por questionários e guias padronizados, e procedimentos específicos que são direcionados para certas áreas e certos tipos de auditoria.

A aplicação adequada dos procedimentos está sujeita a uma observância de um conjunto de princípios racionais e propostas que servem de base à orientação e avaliação da qualidade do trabalho desempenhado pelos auditores, ficando este mais consistente, traduzindo-se assim num aumento da credibilidade e validade da auditoria.

#### 2.2.5.1. Métodos de Auditoria

Relativamente aos métodos usados, o auditor é livre de obter por um de dois métodos, sendo que a utilização em simultâneo de ambos se traduz numa avaliação da realidade da organização mais credível, pois estes dois métodos complementam-se uma ao outro, e são eles:

- Realização de testes diretos às contas e operações, dependendo do tipo de auditoria que se está a fazer;
- Análise ao Sistema de Controlo Interno (doravante SCI)

No entanto ambos os métodos ou a sua utilização em paralelo pode trazer algumas dificuldades para o auditor no que concerne ao apuramento da realidade dos dados.

Para o caso da realização de testes diretos o auditor necessita de um maior dispêndio de tempo e recursos, isto é, em termos de uma auditoria financeira o auditor inicia a sua análise desde os resultados finais até à génese do problema, podendo mesmo ter de analisar milhares de faturas.

Já para o segundo método este é mais eficaz, pois após uma análise e avaliação ao SCI o auditor consegue depreender se os controlos implementados são suficientes para garantir a fiabilidade dos dados.

No entanto, segundo o Tribunal de Contas, existem limitações em ambos os métodos e são elas:

Para o método direto:

- “não apresenta qualquer informação sobre o mérito dos valores constantes das contas, apenas permitindo a sua verificação;
- revela ineficácia relativamente às operações de carácter repetitivo ou às que forem restritas a um reduzido número de operações;
- revela-se oneroso sempre que o número e complexidade das operações envolvidas implique a verificação de uma percentagem relevante das mesmas para possibilitar a formação de um juízo”.

Para o segundo caso, por um lado, o auditor se entender que o SCI é fiável limita desde já a extensão do seu trabalho, ou pelo contrário, aquando da identificação de inconformidades do SCI, o auditor pode apenas atuar nos pontos em que o sistema se mostrou menos credível.

No entanto, este segundo ponto não deve inviabilizar a utilização do método direto, aconselhando-se sempre a complementaridade de ambos os métodos.

Contudo à que realçar o facto deste segundo método compensar em termos de custos pois permite:

- Direcionar o auditor para zonas de risco efetivo;
- Obter ganhos relevantes que resultam do conhecimento do controlo interno, face aos ganhos das verificações aleatórias feitas mediante o método direto.

#### 2.2.5.2 Técnicas de Auditoria

Quanto às técnicas, no que respeita aos procedimentos gerais, são descritas pelo Manual de Procedimentos de Auditoria Interna desenvolvido por Luís Filipe Coelho (2014:27) sete técnicas a serem aplicadas pelo auditor, e são elas:

- Inspeção – foca-se na verificação de todos os registos, ativos e documentação;
- Observação – controlo dos processos e procedimentos implementados;
- Inquirição – aborda formal ou informalmente as pessoas qualificadas para tal, sempre que o auditor necessite de algum tipo de esclarecimento sobre determinada matéria;
- Confirmação – recolha de provas internas (exemplo: faturas) ou externas (exemplo: certidões);
- Análise – consiste na verificação dos registos contabilísticos e os respetivos saldos das contas com o objetivo de apurar a credibilidade das demonstrações financeiras;
- Cálculo – traduz-se na verificação dos cálculos aritméticos dos documentos contabilísticos, bem como os acontecimentos subsequentes;
- Comparação – toda e qualquer comparação que possa ser feita com dados contabilístico-financeiros e de gestão.

## 2.2.6. Independência do Auditor

Na sequência de uma alteração à Diretiva 2006/43/CE, mais especificamente ao artigo 28º, através da 7ª Diretiva, o relatório de auditoria externa ou também conhecida, certificação legal das contas inclui:

- Uma introdução, onde é identificado o âmbito da Revisão Oficial de Contas (ROC), bem como a estrutura que compõe o relatório;
- Uma opinião de auditoria que pode ser emitida com ou sem reservas e ainda opinião adversa, onde se prenuncia:
  - se a informação financeira é verdadeira e apropriada, tendo em conta a estrutura do relato financeiro aplicável;
  - se as leis e regulamentos estão a ser cumpridos de acordo com o estipulado.

Este relatório é posteriormente apresentado às administrações das organizações, pelo que, é expectável que a informação aqui contida esteja isenta de distorções, ou seja, que estamos perante um trabalho de auditoria independente, assegurando assim a confiança do público em geral.

Esta confiança traduzir-se-á num aumento da credibilidade da função do auditor, o que transmitirá maior segurança para os investidores, credores, bem como os próprios trabalhadores.

A independência do auditor consiste, na forma dos auditores demonstrarem às entidades competentes e ao público em geral que estão a exercer a sua atividade de acordo com padrões que satisfazem os princípios deontológicos estabelecidos, em particular os da integridade e da objetividade.

Segundo Isabel Barrote (Revista Revisores e Auditores:19), “[a] independência do auditor é cada vez mais, uma exigência material face às condições concretas de atuação junto das empresas e outras entidades e uma dificuldade perante o conjunto de dependências e pressões a que está sujeito no desempenho das suas funções”.

Foi através da Diretiva 2006/43/CEE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio, que ficou definido<sup>1</sup> que os Estados-Membros devem assegurar que no decorrer da atividade de auditoria:

- Não existe qualquer relação financeira, empresarial, de trabalho, ou mesmo familiar entre as partes;
- Devem ainda assegurar que o ROC ou a sociedade de revisores oficiais de contas regista nos documentos de trabalho todas as ameaças importantes que possam comprometer a sua independência, bem como as medidas de salvaguarda aplicadas para limitar esses riscos;

Assim, conclui-se que o ROC não deve atuar sempre que esteja sujeito a pressão, influência ou interesses, devendo por si só procurar evitar comportamentos que ponham em causa a sua independência, objetividade e integridade enquanto profissional.

No entanto e no que concerne à independência do auditor interno, o IPAI através do documento que relata o enquadramento internacional de práticas profissionais de AI (2009:17) refere que “ a independência representa a não sujeição a condições que ameacem a capacidade da auditoria interna ou do responsável da auditoria de cumprir com as responsabilidades da auditoria interna de forma imparcial. Para alcançar o grau de independência necessário para cumprir de forma eficaz com as suas responsabilidades, o responsável pela auditoria tem acesso directo e ilimitado aos gestores superiores e ao Conselho. Tal pode ser conseguido através de uma dupla relação de reporte. As ameaças à independência têm de ser geridas a diferentes níveis: do auditor individual, do compromisso de auditoria, funcional e organizacional.”

O responsável pela auditoria tem de reportar a um nível dentro da organização de forma a permitir que a actividade de auditoria interna cumpra com as suas responsabilidades. O responsável pela auditoria tem que confirmar ao Conselho, pelo menos uma vez por ano, a independência organizacional da actividade de auditoria interna. Devendo para tal a actividade de auditoria interna estar isenta de interferências ao determinar o âmbito da auditoria interna, no desenvolvimento do trabalho e na comunicação dos resultados.

---

<sup>1</sup> Artigo 22º da Diretiva 2006/43/CE, de 25 de Julho de 1978

Caso hajam impedimentos ao cumprimento da independência do auditor o IPAI através do documento que relata o enquadramento internacional de práticas profissionais de AI (2009: 19) refere que “Os impedimentos à independência organizacional e à objectividade pessoal poderão incluir, mas não se limitam a, conflito de interesse pessoal, limitações de âmbito, restrições ao acesso de registos, pessoal, e activos, e limitação de recursos, tais como financeiros. A decisão sobre as partes apropriadas a quem os detalhes de um impedimento à independência ou objectividade têm que ser comunicados, dependerá das expectativas da actividade de auditoria interna e das responsabilidades do responsável pela auditoria perante os gestores superiores e o Conselho, conforme descrito no estatuto da auditoria interna, bem como da natureza do impedimento.”. Quando o auditor interno considerar que a independência está posta em causa, deve imediatamente comunicar o sucedido ao cliente antes que seja aceite o compromisso.

O Código de Ética do *IFAC* (2011:14) vai mais longe e distingue 2 tipos de independência: a mental e a de aparência.

Relativamente à independência mental, o Código de Ética do *IFAC* diz que “[o] estado mental que permite a elaboração de uma opinião sem ser afetado por influências que comprometam o julgamento profissional, permitindo por este meio que um profissional atue com integridade e tenha objectividade e ceticismo profissional”. Já em relação à independência de aparência menciona que “[o] evitar factos e circunstâncias tão significativos que um terceiro razoável e informado, ponderando todos os factos e circunstâncias específicos, seria levado a concluir que a integridade, a objectividade ou o ceticismo profissional de uma firma, ou de um membro da equipa, tenham sido comprometidos”.

O Código de Ética realça ainda algumas ameaças e possíveis salvaguardas. No quadro seguinte serão demonstrados alguns exemplos de forma a ser possível ter uma visão de como se pode solucionar questões quando a independência do auditor é posta em causa ou até mesmo como prevenção, sendo que assim fica mais perceptível a que se deve ter em conta.

<b>Ameaças ou possíveis ameaças</b>	<b>Salvaguardas</b>
<p>Deter um interesse financeiro num cliente pode criar uma ameaça de interesse pessoal.</p>	<p>Não deve existir nenhum interesse financeiro direto/indireto significativo no cliente ou entidade que controle o cliente. Assim, podem ser tomadas as seguintes decisões:</p> <p>a) redução do interesse financeiro; ou</p> <p>b) retirar o profissional da equipa de trabalho.</p>
<p>Um empréstimo, ou uma garantia de um empréstimo, concedido a um membro da equipa, a um membro íntimo da sua família ou à firma, por um cliente quer seja ele um banco, uma instituição similar ou qualquer outro, pode criar uma ameaça à independência.</p>	<p>O empréstimo ou garantia deve ser feito segundo os procedimentos, termos e condições normalmente praticados.</p>
<p>Relacionamento empresarial, nomeadamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ter um interesse financeiro num empreendimento;</li> <li>- acordos de índole comercial entre as partes.</li> </ul>	<p>O relacionamento não deve ser iniciado, deve ser reduzido significativamente ou cessado. Trata-se de um membro da equipa de trabalho pelo que deve proceder-se à sua substituição.</p>
<p>Relações familiares ou similares entre o cliente e o diretor ou quadro</p>	<p>- Retirar o profissional da equipa de</p>

superior ou determinados trabalhadores do cliente.	trabalho; ou - Reestruturar as responsabilidades da equipa de trabalho de forma que o profissional não trate de matérias da responsabilidade de um membro da sua família.
Sempre que um gerente, administrador ou mesmo outro trabalhador que tenha influência na preparação da informação financeira sobre as quais a firma vai emitir uma opinião, tiver sido trabalhador ou sócio da firma e vice-versa.	- Passar 3 anos; - O profissional não deve integrar a equipa de trabalho (para o caso em que o profissional se trata de um ex gerente, ex-administrador ou trabalhador).
Intervenção dos mesmos profissionais em trabalhos de longa duração.	- Rotatividade; - Revisão do trabalho por outro auditor.
Quando o total de honorários de um cliente de auditoria represente uma grande proporção dos honorários totais da firma, a dependência desse cliente e a preocupação com a sua possível perda.	- Reduzir a dependência do cliente; - Consultar um terceiro a título de regulação do seu trabalho; e - Promover sessões de controlo da qualidade externas à firma.

Quadro 2.2: Ameaças vs. Salvaguardas em Auditoria; Fonte: Adaptação minha

### 2.2.7. Perfil do Auditor Interno

Tem-se conhecimento de que, como já referido anteriormente, a profissão de auditoria é antiga. No entanto, nem sempre o objetivo crucial desta profissão foi o mesmo, tendo vindo a ser melhorado no sentido de se traduzir numa atividade fulcral para o

desempenho das organizações. Não só o objetivo terá sido substancialmente alterado, ou dizendo por outras palavras, aperfeiçoado, dadas as exigências dos mercados, mas também o perfil do auditor tem vindo a ser melhorado, de forma a mitigar os erros, falhas e assim transmitir confiança, competência e lealdade.

Para que o Auditor Interno consiga exercer as suas funções de forma exemplar, necessita de ter intrínsecos alguns princípios fundamentais.

Características como a integridade, competência, espírito crítico, capacidade de compreensão do meio envolvente, etc são bastante cruciais para que o auditor interno tenha uma boa *performance*.

O auditor deve procurar ter sempre uma postura independente em relação à entidade auditada, salvaguardando sempre os interesses da mesma.

Segundo Paulo Teixeira (Portal de Auditoria<sup>2</sup>), “[t]odo o relacionamento com o auditado deve ser desenvolvido tendo como princípio a humildade, sinceridade, honestidade, diálogo, cortesia e amabilidade.”

O auditor interno contribui de forma considerável para a redução dos riscos associados ao exercício das atividades de gestão, num ambiente cada vez mais competitivo que torna imperativa a tomadas de decisão e alterações de planos.

Desta forma o Auditor deve deter algumas competências técnicas e comportamentais a saber:

---

<sup>2</sup> [http://www.portaldeauditoria.com.br/artigos/caracteristicasauditor\\_200307.htm](http://www.portaldeauditoria.com.br/artigos/caracteristicasauditor_200307.htm)

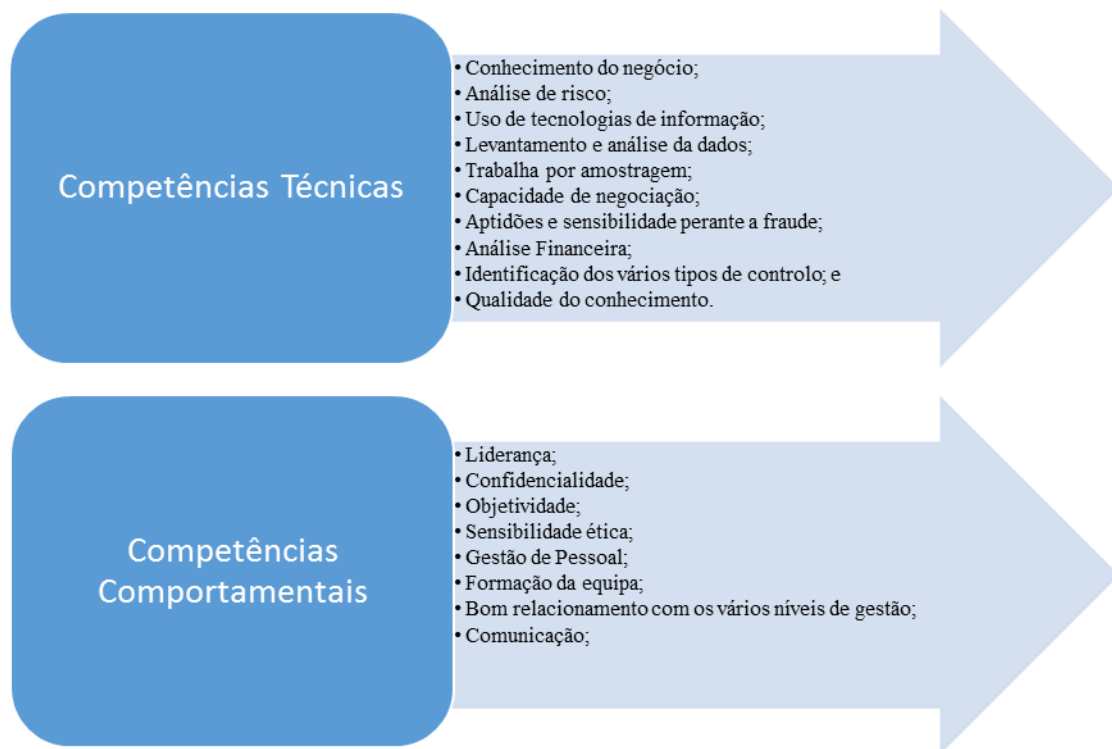


Imagem 2.1: Competências do Auditor Interno; Fonte: Adaptado do Artigo “A Global Summary of the Common Body of Knowledge 2006”

### 2.2.8. Fases de Auditoria

Para que uma auditoria seja executada de forma irrepreensível, tal como em grande parte das atividades do nosso quotidiano, deve existir um planeamento prévio, de forma a que sejam definidos os objetivos e os procedimentos a utilizar para o alcance dos mesmos. Desta forma, a execução da auditoria irá traduzir-se num trabalho mais eficiente e eficaz. Este planeamento vem ainda possibilitar a definição da natureza, extensão, profundidade e oportunidade, tendo sempre em vista o alcance de um nível de segurança desejado. Para tal deve ainda ter-se em conta o risco de auditoria e devem ser definidos os limites de materialidade.

De uma forma macro, o trabalho de auditoria resume-se em três grandes fases: planeamento, execução e relatório, como consta da imagem seguinte:

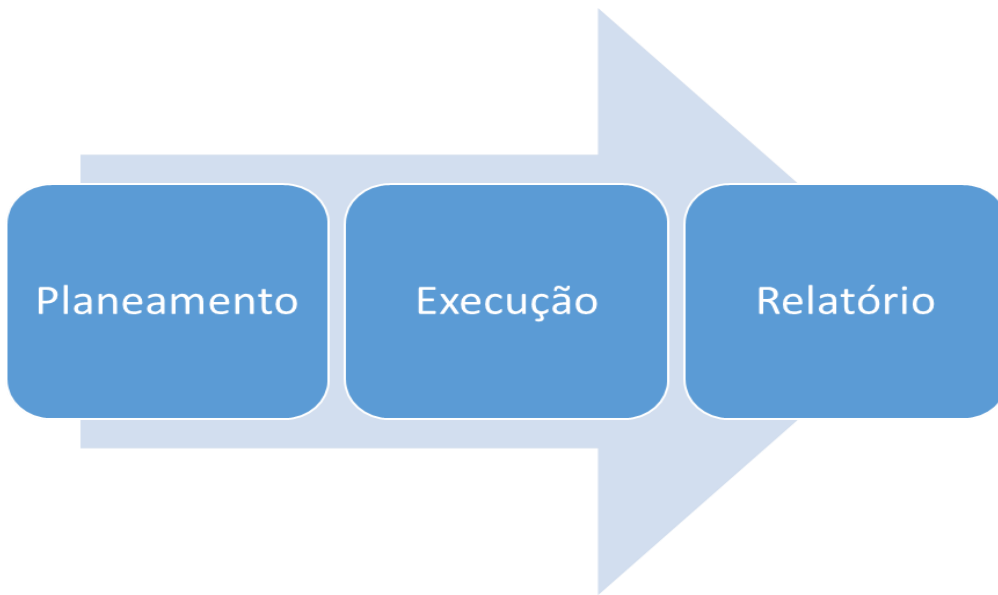


Imagem 2.2 : Fases de Auditoria; Fonte: Autoria Própria

O planeamento, tal como já foi mencionado, é o momento anterior à execução do trabalho de auditoria, permitindo ao auditor adquirir um *background* de informação necessária para conhecer bem a entidade/área. Desta forma possibilita uma melhor preparação do(s) auditor(es) que vão executar o trabalho, pois existe um conjunto de informações que devem ser tidas em conta para que o trabalho de auditoria seja bem realizado. Desta forma a DRA 300 elenca alguns pontos a ter em consideração, são eles:

- Conhecimento do Negócio: o auditor deverá ter um conhecimento do setor de atividade onde a entidade opera, bem como as estratégias utilizadas pela mesma, o seu desempenho financeiro e as conclusões das auditorias feitas anteriormente;
- Conhecimento dos Sistemas Contabilístico e de Controlo Interno: devem ser identificados os sistemas e normas contabilísticas que suportam a realidade da entidade auditada, de forma a garantir a sua uniformidade e consistência. Também a eficácia do controlo interno deve ser avaliada para que seja possível identificar o risco de controlo;
- Risco e Materialidade: o auditor deve estimar o risco de auditoria. Assim permite-lhe identificar os níveis de materialidade, bem como as áreas que se poderão traduzir numa materialidade relevante e propícias a fraudes;

- Natureza, Tempestividade e extensão dos procedimentos: estes pressupostos têm em vista a definição dos objetivos, definição das áreas a auditar, bem como os procedimentos a usar para tal, para que assim seja permitido orçamentar o trabalho e nomear os auditores responsáveis para o efeito.

Segundo a Diretriz de Revisão/Auditoria 300 (DRA), um planeamento adequado, necessário antes do início dos trabalhos de auditoria, contribui para assegurar que:

- “- seja prestada atenção apropriada a áreas importantes da revisão/auditoria;
- potenciais problemas sejam identificados;
- o trabalho seja completado de forma expedita;
- a devida atribuição de tarefas aos membros da equipa de revisão/auditoria e a verificação do seu trabalho;”
- a coordenação dos trabalhos realizados por outros revisores/auditores e peritos.”

O IPAI (2009:28) que os Auditores Internos ao planearem o compromisso têm de ter em consideração alguns pontos:

- “- Os objectivos da actividade a auditar e a forma como a actividade controla o seu desempenho;
- Os riscos relevantes da actividade, seus objectivos, recursos e operações, e a forma pela qual o potencial impacto dos riscos é mantido a um nível aceitável;
- A adequação e a eficácia dos processos de gestão do risco e de controlo, comparados com um enquadramento ou modelo de controlo relevante; e
- As oportunidades para melhorias significativas nos processos de gestão do risco e de controlo.”

Os auditores internos têm que estabelecer um acordo com os seus clientes do

compromisso de consultoria quanto aos objectivos, âmbito, responsabilidades respectivas e outras expectativas do cliente. Para compromissos de maior relevância, tal acordo tem que ser documentado.

O auditor interno deve efetuar uma avaliação dos riscos relativo à atividade em análise, devendo para tal também serem considerados os erros, fraudes e incumprimentos ao desenvolverem aquele que é o objetivo da auditoria.

Quanto à própria execução, os auditores devem avaliar, analisar e extrair todas as provas necessárias, suficientes e fidedignas, de forma a fundamentar os resultados encontrados. Esta execução deve ser supervisionada de forma a garantir que os objetivos são alcançados, bem como o facto da independência do auditor estar presente na execução destes trabalhos.

Por fim, a auditoria às empresas seja ela de que tipo for, dará sempre origem a um relatório de auditoria que retrata na realidade, a forma como os dados e procedimentos estão a ser executados. O relatório é a fase mais importante no trabalho de auditoria pois é aqui que o auditor expressa a sua opinião verdadeira e apropriada da realidade da entidade. Após o mesmo deve ser feito o *follow-up* no sentido de avaliar a evolução das ações corretivas. Segundo o IPAI (2009:32) o relatório deve ter bem devidos os objetivos e âmbito do trabalho e uma opinião geral dos auditores internos. Esta comunicação deve ser precisa, objetiva, clara, tempestiva, concisas, construtivas e completas.

“As comunicações precisas são livres de erros e distorções e são fiéis aos factos apontados. As comunicações objectivas são razoáveis, imparciais e sem preconceitos e são o resultado de uma avaliação razoável e equilibrada de todos os factos relevantes e circunstâncias. As comunicações claras são facilmente entendidas e lógicas, evitando linguagem técnica desnecessária e fornecendo todas as informações significativas e relevantes. As comunicações concisas vão directamente ao assunto evitando desnecessária elaboração, detalhe supérfluo, redundância e palavreado. As comunicações construtivas são úteis ao cliente e à organização e conduzem a melhoramentos quando necessário. As comunicações completas não omitem nada que seja essencial para os clientes visados e incluem toda a informação significativa e relevante e observações para sustentar as recomendações e conclusões. As

comunicações tempestivas são oportunas e expeditas, dependendo da importância da matéria, e permitindo que a gestão possa empreender as ações corretivas necessárias.”

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

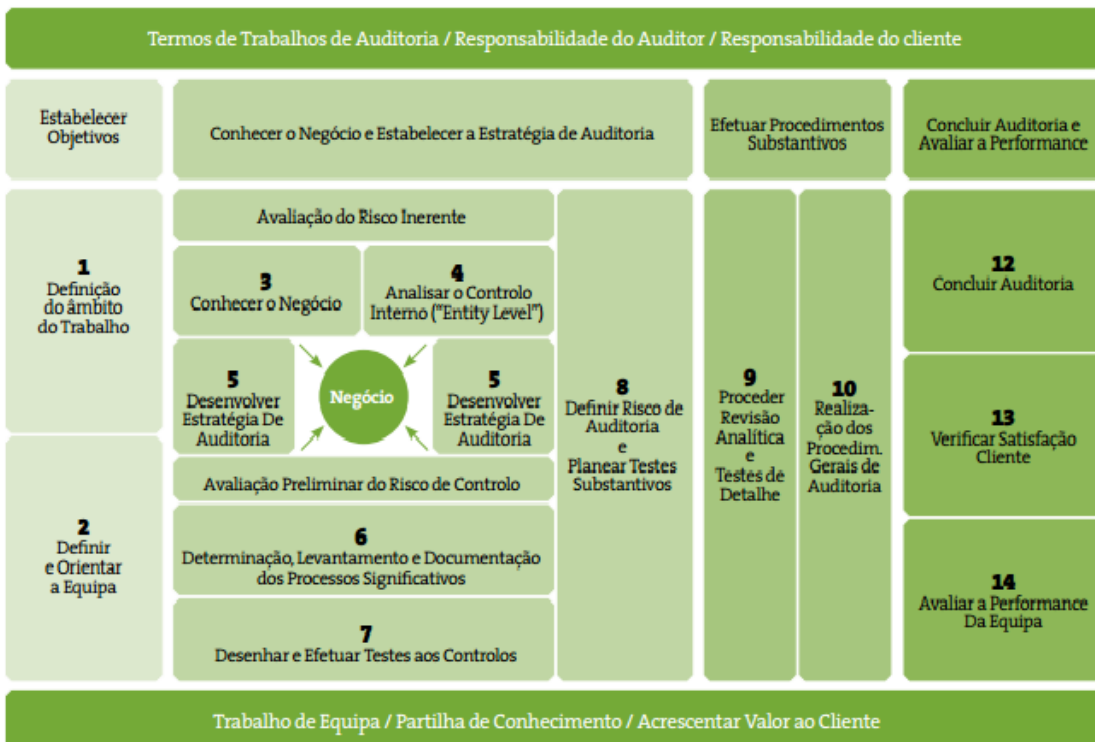
“[o] ‘*follow-up*’ é um processo através do qual os auditores internos avaliam a adequação, eficácia e oportunidade das acções tomadas pela gestão sobre as observações e recomendações relatadas, incluindo aquelas feitas pelos auditores externos ou outros. Este processo inclui igualmente a verificação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

Esta é uma atividade cujo auditor interno terá de apresentar um plano de *follow-up*, para que possa ser monitorizada a mesma e assim garantir que a gestão implementa as ações propostas ou que pura e simplesmente decide não tomar qualquer medida.

No entanto, apesar deste ser o fluxo de uma forma mais macro, Gomes (2014:10)<sup>3</sup> vai mais longe e aprofunda cada uma das fases de auditoria, como se pode ver no quadro seguinte:

---

<sup>3</sup> Revista Revisores e Auditores janeiro\_março de 2016



Quadro 2.3: Planeamento de Auditoria Fonte; Revista Revisores e Auditores “ A importância do Controlo Interno no Planeamento de Auditoria” (2014)

E aqui as fases de auditoria dividem-se em quatro grandes grupos, que consistem em:

- Estabelecer os objetivos da auditoria;
- Conhecer o negócio e estabelecer a estratégia de Auditoria;
- Efetuar procedimentos substantivos;
- Concluir o trabalho e avaliar a *performance*.

De forma a serem estabelecidos os objetivos de auditoria, e aqui pormenorizando a primeira fase defendida por Gomes (2014:10), o auditor deve definir o âmbito da auditoria para que assim possa alocar as pessoas certas ao trabalho.

Posto isto, e como já foi referido anteriormente, para que o trabalho de auditoria seja bem executado, os auditores responsáveis devem conhecer a realidade do negócio para que permita posteriormente definir uma estratégia de auditoria. Assim, nesta fase devem ser avaliados os três tipos de risco:

- Risco de Controlo;
- Risco Inerente;
- Risco de Auditoria.

O risco de controlo verifica-se quando o Sistema de Controlo Interno (doravante SCI) não é eficaz o suficiente para detetar todas as inconformidades. No entanto este risco nunca pode ser igual a zero dado que é impossível que o SCI seja de tal forma eficaz ao ponto de detetar todos os erros e inconformidades. Assim, de forma a ser definida o nível do risco de controlo, devem ser realizados testes de controlo, bem como fazer o levantamento de todos os procedimentos inerentes à atividade em que opera a entidade, para que, os testes realizados tenham uma base de conhecimento. Caso contrário os testes não poderiam ser considerados conclusivos.

No entanto o risco de controlo não surge de forma independente em relação ao risco inerente.

O risco inerente é o risco que como o próprio nome indica surge da própria atividade da entidade e não tem associado qualquer tipo de controlo. Assim para expor este tipo de risco o auditor deve conhecer bem o negócio bem como proceder a uma análise ao controlo interno, para que seja possível determinar uma estratégia de auditoria.

Posto isto, será então possível definir o risco de auditoria (que deriva do risco de controlo, risco inerente e risco de deteção) planeando assim os testes substantivos de forma a serem obtidas as provas suficientes e apropriadas face às demonstrações financeiras, tornando-se então num tipo de testes imprescindíveis em relação ao trabalho de auditoria.

Relativamente à terceira grande fase, o auditor deve proceder à revisão analítica, bem como proceder à execução de testes de detalhe (testes esses que permitem avaliar se os procedimentos impostos pelo controlo interno e pela própria entidade estão a ser cumpridos) e de seguida surgem os procedimentos gerais de auditoria que permitem ao auditor obter evidências para fundamentar a sua opinião.

Por último temos a fase da conclusão da auditoria bem como a avaliação da *performance* da entidade. É nesta fase que o auditor emite a sua opinião através do relatório de auditoria devendo também acompanhar a *performance* da entidade no sentido de verificar se as ressalvas elencadas no relatório se traduzem numa melhoria

para a sua gestão e se são corrigidos/melhorados os aspetos menos positivos e que em algum momento, à vista do auditor poderão estar a prejudicar a sua posição e desempenho traduzindo-se conseqüentemente numa desvantagem competitiva ao nível do mercado em que opera. E dada a conjuntura económica convém que as entidades acatem os conselhos retratados nos relatórios de auditoria, mantendo-se assim competitivas neste que é um mercado em constante crescimento quer em termos económicos quer em termos informáticos.

#### 2.2.9. Relatório de Auditoria

Após a realização do trabalho de auditoria, existe a necessidade de comunicar aos órgãos de administração da organização os resultados alcançados no decorrer do mesmo. A esta comunicação dá-se o nome de Relatório de Auditoria, e é vista como a essência da Auditoria, ou seja, é nesta fase que o auditor responsável pelo trabalho retrata todo o seu trabalho, fazendo-se sempre acompanhar de provas.

Assim, este relatório tem por base alguns objetivos, que, segundo Morais e Martins (2013:161) são:

- Reportar a informação necessária e relevante que permita conduzir as recomendações suscetíveis de ajudar na tomada de decisão;
- Fornecer um relato permanente, global e coerente de uma investigação, trabalho, estudo ou pesquisa;
- Identificar com clareza as melhorias necessárias à entidade;
- Induzir os destinatários para a necessidade da implementação das recomendações;
- “Vender” convictamente o trabalho da atividade de Auditoria Interna;
- Avaliar o trabalho do auditor.

Dada a importância que o relatório tem na atividade de Auditoria Interna, há que ter alguns cuidados/nuances aquando da elaboração do mesmo, tais como o facto de dever ser:

- Construtivos: dada a sua importância para a tomada de decisão ao nível das administrações;
- Precisos: deve ser isento de erros e fidedigno;
- Completos: deve conter toda e qualquer informação que o auditor considere relevante para dar apoio nas conclusões e recomendações;
- Objetivos: deve ser independente e direto;
- Concisos: focam-se naquilo que é realmente necessário, deixando de parte detalhes supérfluos;
- Oportunos: tem um prazo para que o mesmo seja emitido e o mesmo deve ser cumprido de forma a permitir que as ações provenientes do resultado do trabalho de auditoria, sejam efetivadas no *timing* desejável;
- Claros: não deve conter demasiados termos técnicos, tornando-se assim perceptível para qualquer leitor.

#### 2.2.10 Princípios de Corporate Governance na Auditoria Interna

A expressão *Corporate Governance* é comum no quotidiano de um extenso número de entidades, pois representa um conjunto de regras, práticas e procedimentos que contribuem para o alcance de um maior controlo, fazendo assim com que as organizações estejam mais organizadas e conseqüentemente com maior capacidade para enfrentar os diversos riscos aos quais estão suscetíveis diariamente. Não podemos deixar de referir os casos da PT, do BPN e do BES, que claramente não tiveram em conta as premissas elencadas no parágrafo acima. Estes são exemplos práticos que nos ajudam a perceber a importância que o Corporate Governance e a Auditoria Interna.

Como mencionado acima, é uma expressão que tem vindo a ter cada vez mais relevância no nosso quotidiano. Assim sendo, importa clarificar o que se entende por *Corporate Governance*, e, para a OCDE (Abril de 1999):

“[...] é o sistema através do qual as organizações empresariais são dirigidas e controladas. A estrutura do *Corporate Governance* especifica a distribuição dos

direitos e das responsabilidades ao longo dos diferentes participantes na empresa - o conselho de administração, os gestores, os acionistas e outros intervenientes - e dita as regras e os procedimentos para a tomada de decisões nas questões empresariais. Ao fazê-lo, fornece também a estrutura através da qual a empresa estabelece os seus objetivos e as formas de atingi-los e monitorizar a sua performance”.

São conhecidas outras tantas definições elencadas por diversas organizações, mas no fundo todas elas enaltecem a importância na confiança que deve ser atingida junto dos *stakeholders* e na adoção de boas práticas ao nível da administração. No entanto, importa salientar que dada a conjuntura económica e o desenvolvimento dos mercados, alguma vez vamos ter uma definição mais consistente?

A adoção dos princípios de *Corporate Governance* articulados a um favorável desempenho do Departamento de Auditoria Interna (DAI), poderá fazer com que muitos dos riscos inerentes à própria atividade sejam facilmente detetados, reportados e desde logo mitigados, conferindo assim valor acrescentado à empresa que opta pela implementação destes princípios cada vez com mais notoriedade. Tal possibilita assim à empresa implementar medidas corretivas face à deteção de riscos, mitigando os mesmos.

Estes princípios acabam por estar profundamente ligados com a implementação de um eficaz Sistema de Controlo Interno. Portanto, assim, promove uma maior agilidade na gestão de todos os riscos inerentes à própria atividade, com vista a evitar situações como as que já foram experienciadas por várias empresas por todo o mundo, como são os casos das falências fraudulentas de empresas como a Enron e a Parmalat. Os princípios de *Corporate Governance* não são considerados o garante de uma infalível gestão de riscos. Para isso é necessária a existência de estáveis Sistemas de Controlo Interno, para que em conjunto alcancem valor acrescentado à organização, evitando assim correrem alguns riscos, ou pelo menos ter um maior controlo sobre os mesmos, facto esse que ao não se verificar poderá por em causa a continuidade e estabilidade da organização.

Os objetivos do *Corporate Governance* focam-se essencialmente em:

- Imparcialidade no tratamento dos *stakeholders*;
- Transparência da gestão;

- Promover a eficiência, a sustentabilidade e a competitividade das empresas;
- Garantir a confiança nos mercados de capitais;
- Desenvolver o alinhamento de interesses na organização;
- *Accountability*;
- Fomentar a estabilidade financeira e o crescimento económico.

A importância do *Corporate Governance* tem vindo ao longo dos tempos a evoluir e a ser aperfeiçoada, sendo que as principais intervenções surgiram como reação à crise e escândalos empresariais.

Como se pode verificar os objetivos agora referidos em muito se relacionam com os objetivos da AI, daí a relação que constantemente se faz entre os dois conceitos, sendo defendida a importância dos mesmos atuarem a título de complementaridade.

#### 2.2.11 Os Parceiros

A auditoria interna é uma função que embora seja independente dos restantes departamentos de uma organização, cujas funções possam ser internas ou externas, tem uma certa dependência face à direção da mesma. Estas relações representam ou podem representar fundamentos que justifiquem uma análise pormenorizada.

Para tal implica analisar 3 tipos de relações:

- Relação com os Revisores de Contas;
- Relação com os Consultores Externos;
- Relação com os parceiros internos à organização.

Para o primeiro caso, no que remonta aos anos sessenta, existia uma dependência do auditor interno face ao revisor oficial de contas. Aqueles eram incumbidos dos trabalhos mais morosos e com pouco interesse para a profissão como por exemplo contagens de stocks, etc.

No entanto, houve uma alteração, foi nos anos setenta que começaram a surgir mais necessidades de auditoria que acabavam por não ser cumpridas, o que se traduziu num aumento das empresas que acabam por centralizar novamente a missão da auditoria interna. De acordo com Etienne Barbier (1999:79), surgiu um novo equilíbrio - houve uma evolução das técnicas de revisão de contas, passaram a existir abordagens mais inteligentes face às verificações exaustivas e pouco produtivas, verificando-se assim uma mais eficiente deteção de falhas no sistemas e as consequências que advêm face ao resultado das contas. Outros aspetos também contribuíram para este equilíbrio, nomeadamente:

- Recurso a instrumentos informáticos adequados;
- Identificação firme dos riscos;
- Estabelecimento de novos objetivos.

Relativamente a este último ponto, estes novos objetivos dão origem a uma nova colaboração entre os auditores internos e externos, pois irão exercer as suas funções em complementaridade, minimizando o trabalho duplicado e desnecessário – traduzindo-se assim numa auditoria mais eficaz e eficiente, enriquecendo reciprocamente os trabalhos. Em suma, os auditores internos e os revisores de contas começaram a denotar uma melhoria nas técnicas e competências utilizadas diferenciando assim as funções. Hoje em dia são trabalhos bastante precisos, diferentes e ao mesmo tempo complementares um ao outro, e só assim é possível chegarmos a um benefício mútuo, onde o principal interessado é a empresa que se fará acompanhar de um sistema de controlo otimizado. Para Etienne Barbier (1999:83) “ [a] auditoria interna e a auditoria externa são os dois rostos de uma mesma vontade e, em vez de se oporem ou neutralizarem, completam-se porque, como escreveu a esse propósito Michel Cahier na «La Tribune de l’Économie» de 31 de Maio de 1985: «o auditor externo representa uma garantia de boa fé, o auditor interno uma garantia de um bom resultado final.»”.

Para a segunda relação, voltamos a reforçar a ideia da complementaridade das duas funções, pois, imaginemos, um trabalho de auditoria interna de índole geral pode dar origem a necessidade de investigação mais pormenorizada – dando ou não origem a uma intervenção da auditoria externa. No entanto, e apesar da auditoria externa propor medidas de simplificação ou mesmo económicas, cabe ao auditor interno avaliar os riscos que as mesmas possam trazer para o controlo interno da empresa – dado serem os

maiores conhecedores da empresa, controlo interno, procedimentos, etc. – tendo assim de apresentar uma solução à administração, pois cabe a esta decidir.

No que concerne à relação com os parceiros do interior da organização, esta é fulcral, pois permite uma intervenção, avaliação e acompanhamento do auditor interno relativamente aos aspetos que necessitam de maior atenção. Esta relação possibilita ao auditor interno agir com conhecimento de causa e nas áreas mais sensíveis e que possam trazer algum dissabor para a organização.

Independentemente da função ou área, seja ela o controlo de gestão ou gestão de risco, por exemplo, ambas as partes devem ver a sua relação como uma mais-valia que se traduzirá num acompanhamento conhecedor da realidade dos mercados e legislação, ou até mesmo, que é o desejável contribuirá para o crescimento da organização.

#### 2.2.12 Auditoria Interna e a importância do seu papel na organização

De acordo com o que já foi mencionado ao longo deste trabalho, aqui e ali já se consegue afirmar que cada vez mais a auditoria interna tem um papel muito importante no desempenho e organização das entidades.

Tal como já mencionado anteriormente as suas funções assentam em avaliar os SCI e os procedimentos, promovendo sempre as tarefas que acrescentam valor e que ajudam a entidade a alcançar os objetivos definidos. Caso durante o seu trabalho sejam identificados erros é função do auditor preparar as devidas recomendações apoiando-se na lógica de custo/benefício para a entidade. Para além de sugerir recomendações, colabora a administração na tomada de decisões em como a identificar oportunidades de melhoria e de crescimento dos lucros.

No entanto, a verdade é que muito se fala da necessidade da presença de um auditor interno na entidade sendo considerada a auditoria uma ferramenta que permite agregar valor e possibilitar uma maior rentabilidade e segurança para os seus *stakeholders*.

Existem alguns autores que têm uma opinião acerca da importância da AI pra as organizações e para ALMEIDA (2003) “[a] Auditoria interna é de grande importância para as organizações, ajudando a eliminar desperdícios, simplificar tarefas, servir de ferramenta de apoio à gestão e transmitir informações aos administradores sobre o desenvolvimento das atividades executadas”.

O auditor interno deve ser um elemento fulcral para a gestão interna, fazendo com que as suas observações, recolhidas nos trabalhos de campo, sejam proveitosas e essenciais na procura de uma adequada gestão de recursos e na tomada de decisão. Segundo Teixeira, M.F (2016:60) a opinião do auditor interno e a sua visão crítica dos processos, deve fazer-se acompanhar de evidências que ajudem os gestores a verificar a veracidade dos factos averiguados na gestão do negócio, pois é mediante estas evidências que a gestão aceita ou não as propostas, melhorias que o auditor apresenta. Nesse sentido, o auditor interno deve desempenhar as suas funções tendo sempre uma visão abrangente e proactiva, de modo que a sua opinião seja essencial para o desempenho e melhorias da organização. Simultaneamente, dada a envolvente económica que se verifica, é necessário o auditor estar atento às novas tendências no mercado em que a sua organização atua. A sua participação na gestão operacional das organizações deve ir muito além de uma “fiscalização” sobre os processos, atuando em sintonia com as solicitações do mercado, com metas e estratégias bem definidas, que é fundamental para a sobrevivência empresarial. O auditor deve ser visto como um elemento da gestão, pois com a ajuda e participação de todos conseguirá elencar medidas corretivas, preventivas para os procedimentos que estejam a seu ver a correr menos bem e assim mitigar a ocorrência de riscos e consequente desvalorização da empresa, pois podem ser riscos inerentes à própria atividade da empresa que se não forem ponderados podem tornar-se desastrosos para a mesma.

Resumidamente, Lajoso (2005, p.11) considera que:

“A auditoria interna fornece análises, apreciações, perspectivas, recomendações, resultados, sugestões e informações relativamente às atividades examinadas, incluindo a promoção do controlo mais eficaz a custo razoável. O auditor interno deve revelar as fraquezas, determinar as causas, avaliar as consequências e encontrar uma solução de modo a convencer os responsáveis a agir. A necessidade da existência da função de auditoria resulta assim em conseguir monitorar a eficácia e eficiência do sistema implementado nas diversas áreas de atividade. Ela constitui um meio de medir recursos (humanos, materiais, financeiros e informacionais) a fim de que a função liderança possa validar, consolidar ou alterar a sua estratégia”.

### 2.2.13 O papel da AI na tomada de decisão

Relativamente à tomada de decisão, a maior dificuldade é a incerteza em relação ao futuro, pois dada a globalização e a conjuntura económica é um receio bastante perceptível. No entanto, a mesma pode ser mitigada tendo a gestão como base as informações fidedignas, recolhidas diariamente pelo auditor interno no exercício das suas funções, proporcionando assim à gestão tomar as decisões mais adequadas. Contudo pode haver aqui algum receio que poderá ser ressarcido a partir do momento em que o auditor consiga a confiança da gestão tornando assim a informação fornecida por si valiosa e decisiva para a tomada de decisão. Este tipo de informação pode ser obtida junto da auditoria interna, pois é esta quem conhece a fundo os procedimentos da organização e, igualmente as suas fraquezas. Deste modo, torna-se mais fácil a administração das entidades hoje em dia tomar qualquer decisão, desde que tenha por base os trabalhos e resultados provenientes da auditoria interna. Assim, Beuren (2000, p.21) salienta que:

“A concepção de um sistema de informações que auxilie o gestor a melhorar as suas decisões não depende apenas da identificação dos modelos decisórios dos gestores e de suas necessidades informativas. Muitas vezes, é necessário repensar o próprio modelo de decisão, além de utilizar informação adicional para determinar a probabilidade de ocorrência de cada estado da natureza, a fim de reduzir o problema da incerteza”.

Uma empresa que tenha um bom controlo interno implementado pode amparar-se em informações fiáveis, uma vez que este ainda será avaliado pela auditoria interna – sendo esta uma das suas funções. A verificação e análise da eficiência e eficácia de um controlo interno são uma das funções da auditoria interna. Em caso de incumprimento serão comunicadas as devidas situações à gestão para que esta possa interferir e tomar medidas, tendo por base as recomendações elencadas pela AI, de forma a serem atingidos os objetivos definidos. Para tal, os auditores internos devem ser conhecedores do modelo de gestão adotado pela administração da entidade, reunindo toda a informação relevante para o alcance dos objetivos – atingindo assim melhores resultados. Pode-se inferir que o trabalho do auditor interno no âmbito da assessoria aos gestores, observando as normas de auditoria interna, vem contribuindo de forma muito

significativa para os resultados das organizações, possibilitando a redução dos riscos a que as entidades estão expostas no atual cenário empresarial.

#### 2.2.14 Criação de um departamento de Auditoria Interna

É cada vez maior competitividade entre as empresas, que se traduz numa maior exigência das mesmas em alcançarem não só os seus objetivos estratégicos como também procurar formas de se diferenciarem das restantes. Neste sentido, importa que haja um maior reparo face aos seus pontos fracos e a forma de os mitigar, os seus pontos fortes e como podem ser realçados, as oportunidades que possam surgir no mercado e a estratégia e metodologia para beneficiar das mesmas e como não poderia deixar de se ter em conta as ameaças, que devem ser tidas em conta pois podem tornar-se mesmo prejudiciais para o desenvolvimento e sustentabilidade de uma empresa, caso não estejam constantemente “debaixo de olho”.

De forma a transmitir uma maior confiança ao mercado, é imprescindível a existência de um Departamento de Auditoria Interna, sendo este um departamento de análise, avaliação e credibilidade nas informações a serem divulgadas.

A imagem seguinte enumera as razões que levam uma organização a criar um departamento de AI, sendo este um departamento de auxílio à administração possibilitando a tomada das decisões mais assertivas e vantajosas para o seu sucesso.

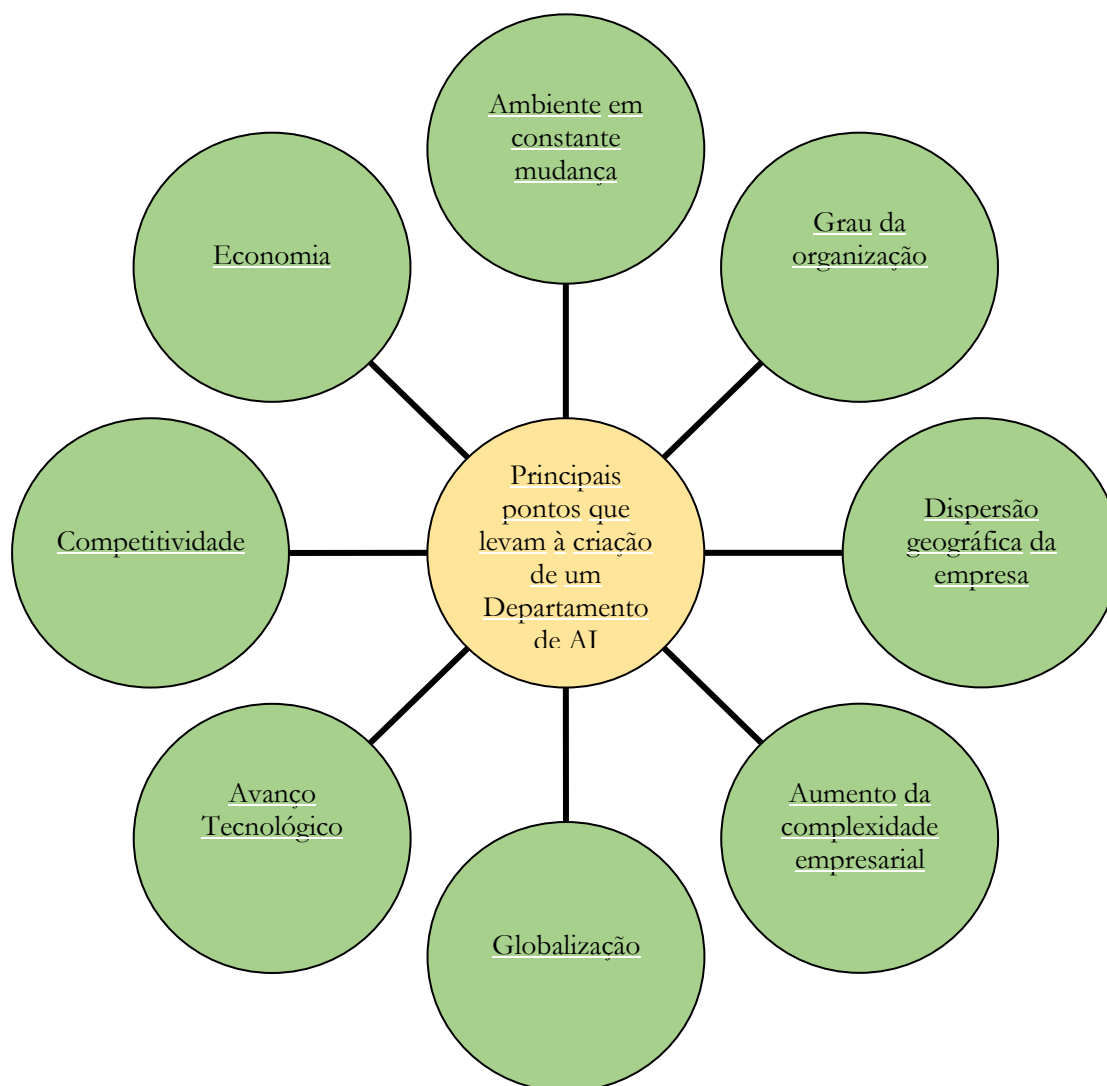


Imagem 2.3: Principais aspetos que levam à criação que um Departamento de AI, Fonte: Baseado no Portal de Auditoria

**1 - Ambiente em constante mudança:** Os desenvolvimentos tecnológicos e as constantes alterações no mercado, proporcionam às empresas uma maior insegurança. Para que esta seja atenuada, é imprescindível o contributo da AI, pois transmite assim uma maior estabilidade, dado que uma das funções do auditor é estar atento aos desenvolvimentos dos mercados, evitando que a empresa seja “abafada” por outras, agindo em antecipação a todas estas mudanças, garantindo a continuidade da empresa.

**2 – Grau de organização:** é no fundo a identificação dos trabalhos que correm menos bem e avaliar os procedimentos já existentes. Os mesmos devem ser ajustados

moderadamente, não causando mudanças bruscas, mas sim harmonizá-los face às normas e procedimentos aptos para corresponderem às necessidades essenciais que proporcionem o bom funcionamento da empresa. O grau de organização estabelecido pela Auditoria Interna nos controlos e processos são fundamentais para uma sólida gestão administrativa. Uma das funções mais importantes desta é exatamente avaliar, criar, adaptar e ajustar os controlos internos à realidade da empresa.

**3 – Dispersão geográfica da empresa:** como não é possível estar em todo lado, as empresas que são compostas por várias filiais, fazem-se acompanhar de um AI que fará todo o acompanhamento, avaliação e verificação do cumprimento dos procedimentos, prestando assim uma informação de qualidade à administração do grupo empresarial.

**4 - Aumento da complexidade organizacional:** atualmente as organizações passam por mudanças contínuas, o que é perfeitamente comum. Elas estão constantemente em transformação. Estas transformações são conhecidas como fusões, cisões e alianças e podem causar efeitos significativos que comprometem a estrutura das organizações, podendo mesmo afetar a prestação do serviço ou qualidade de um determinado produto. A existência de um departamento de AI viabiliza uma análise mais pormenorizada, procurando pontos de melhoria nos procedimentos atuais.

**5 – Globalização:** esta é uma realidade que tem vindo a permitir uma maior interligação a nível dos mercados, possibilitando a divulgação, demonstração ou mesmo venda de produtos por todo o mundo a uma velocidade incrível. O departamento de AI irá ajudar no sentido de acompanhar os diferentes mercados e prestando assim apoio à administração na tomada de decisão face à gestão dos negócios das empresas.

**6 – Avanço tecnológico:** o avanço tecnológico exerce efeitos sobre a capacidade de produção. Consequentemente os processos e procedimentos ficam sujeitos a algumas alterações, que se não forem devidamente acompanhadas poderão incorrer em prejuízos para a empresa no que concerne à sua visibilidade para o exterior, estabilidade e continuidade.

**7 – Competitividade:** a ajuda da AI em relação à competitividade no mercado trouxe às empresas um auxílio imprescindível. Mediante as avaliações aos Sistemas de Controlo Interno, a significativa redução dos custos e revisão os processos em termos qualitativos podem dar origem a um preço imbatível no mercado,

promovendo assim a competitividade e realce face às restantes empresas, fomentando assim o princípio da concorrência.

**8 – Economia:** é a relação custo/benefício incorrido no processo de continuidade da empresa.

#### 2.2.15 Normativos de AI

Vários autores têm uma opinião acerca das normas da AI, sendo este um tema crucial para a profissão, pois é com base nestes normativos que o Auditor desenvolve as funções funções.

Segundo Pinheiro (2010: 87), “[a]s Normas para a Profissional Prática da Auditoria Interna (NPPAI) dimanadas pelo IIA, a sua discussão e interpretação, o estímulo permanente da criatividade e da capacidade de desempenho das equipas de auditores são tarefas-chave, na conjuntura actual da problemática das empresas. “

Moeller (2009: 183) defende que estas normas possibilitam que os auditores que tenham o mesmo trabalho, podem seguir um conjunto reconhecido e que os especialistas que realizam trabalho semelhante a chamar-se profissionais porque eles estão seguindo um conjunto reconhecido e permanente de melhores padrões e práticas.

Como complemento o IIA, no capítulo da “Introdução às Normas Internacionais” enumera os objetivos das Normas de AI, e são eles:

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

No entanto, uma vez já conhecidos os objetivos das normas de AI, Pinheiro (2010: 87), realça algumas características alusivas às mesmas:

- Independência: Os Auditores Internos deverão ser independentes das Actividades que auditam;
- Eficácia Profissional: As auditorias internas devem ser realizadas com competência e adequado sentido profissional;

- Âmbito do Trabalho: O trabalho de auditoria deverá abranger o exame e avaliação da adequação e eficiência do sistema de controlo interno da organização e da qualidade de realização das tarefas que lhe foram atribuídas;
- Realização do Trabalho de Auditoria: Deverá incluir o planeamento da auditoria a desenvolver, exame e avaliação da informação, comunicação dos resultados e os posteriores acompanhamentos das acções corretivas;
- Gestão do Departamento de Auditoria Interna: O director responsável pelo [departamento] deverá gerir adequadamente os seus recursos.

As Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna estão divididas em três categorias: as normas de atributo, relacionadas com as características das organizações e das entidades que desempenham atividades de AI; as normas de desempenho, que descrevem a natureza das atividades de AI e proporcionam critérios de qualidade que permitem medir o seu desempenho; e as normas de implementação, que se aplicam às normas anteriores na execução de trabalhos específicos.

É importante referir que as normas adotaram dois termos com um significado específico, e que subentende ao auditor uma obrigação (“têm que”) ou um dever (“deve”) em determinado assunto.

### **3. Auditoria Interna e Controlo Interno**

#### **3.1 Conceito do Controlo Interno**

O Controlo Interno é uma atividade intrínseca a qualquer organização, independentemente da sua dimensão, pois nenhuma pode exercer a sua atividade sem que tenha por base um Sistema de Controlo Interno, ou seja, nenhum trabalho deverá realizar-se sem que seja feita uma análise e realizados testes.

Segundo Etienne Barbier (1999:11) o controlo interno é “ [...] o conjunto das disposições incluídas nas organizações e processos, cujo objetivo consiste em assegurar a qualidade da informação, a proteção do património, o respeito das leis, planos e políticas da direção geral, assim como a eficácia do funcionamento da empresa.”

Para o Comitê de Procedimentos de Auditoria do *American Institute of Certified Public Accountant*, doravante *AICPA*, no:

“[...] plano de organização e conjunto coordenado dos métodos e medidas, dotados pela empresa, para proteger seu património, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.”

A nível nacional encontra-se a OROC (Ordem dos Revisores Oficiais de Contas), nomeadamente com a DRA 410 (Diretriz de Revisão/Auditoria), que refere o controlo interno como sendo:

“Todas as políticas e procedimentos (controles internos) adotados pela gestão de uma entidade, que contribuam para a obtenção dos objetivos da gestão de assegurar, tanto quanto praticável, a condução ordenada e eficiente do seu negócio, incluindo a aderência às políticas da gestão, a salvaguarda de ativos, a prevenção e deteção de fraude e erros, o rigor e a plenitude dos registos contabilísticos, o cumprimento das leis e regulamentos e a preparação tempestiva de informação financeira credível.”

O controlo interno de uma entidade inclui não só o plano de organização como todos os métodos e medidas adoptadas por esta para: salvaguardar os seus activos; verificar a

exactidão e a fidedignidade dos seus dados contabilísticos; promover eficácia e eficiência operacional e sensibilizar para o cumprimento das políticas prescritas pelos gestores (Costa, 2010).

### 3.2. Componentes do Controlo Interno

De acordo com a DRA 410 o sistema de controlo interno integra cinco componentes interligados: Ambiente de controlo, Avaliação do risco, Procedimentos de controlo, Informação e Comunicação e Monitorização.

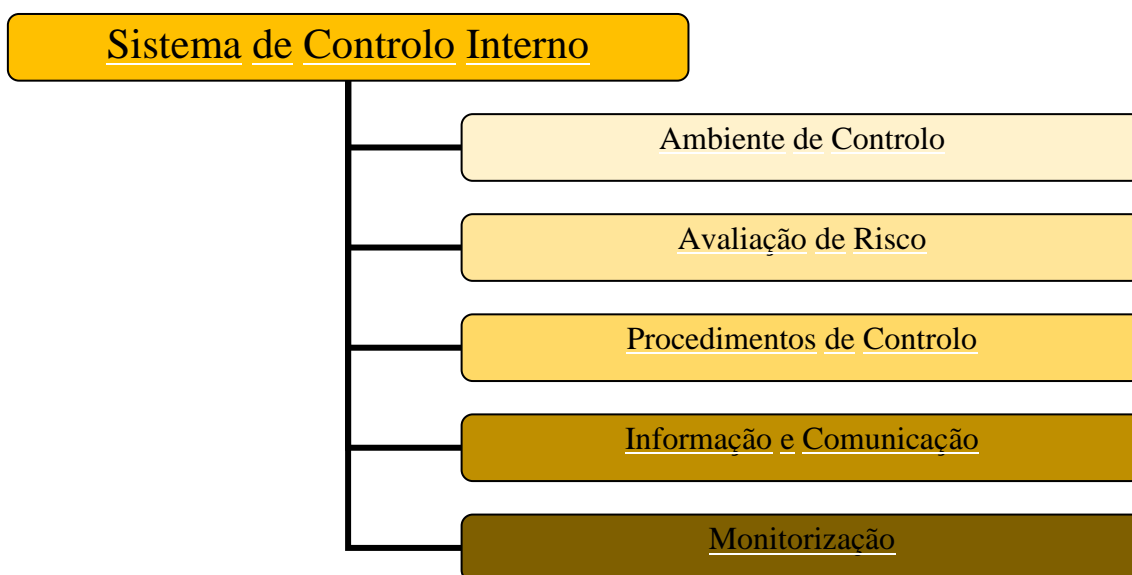


Imagem 3.1: Componentes do Sistema de Controlo Interno; Fonte- baseado na DRA 410

- Ambiente de Controlo: significa a atitude geral, a consciencialização e as ações da gestão e do órgão de gestão a respeito do sistema de controlo interno e a sua importância dentro da entidade e que dá a tônica a uma organização, influenciando a consciência de controlo do seu pessoal. É o ponto de partida para os outros componentes do controlo interno, proporcionando disciplina e estrutura;
- Avaliação do risco: é a identificação e análise pela entidade dos riscos relevantes para a realização dos seus objetivos, formando a base para a determinação de como os riscos devem ser geridos;

- Procedimentos de controlo: são as políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as directivas da gestão são executadas;
- Informação e comunicação: é a identificação, recolha e troca de informação de forma a permitir aos empregados levarem a cabo as suas responsabilidades;
- Monitorização: é o processo que avalia a qualidade do desempenho do controlo interno ao longo do tempo.

O Controlo Interno é sustentado por outros modelos de forma a conseguir alcançar os seus objetivos e assim conseguir transmitir confiança às organizações, transmitindo credibilidade às mesmas e assim incentivar outras a implementarem um sistema de controlo interno. Assim, o modelo com mais importância é o *COSO* que é composto por três categorias de objetivos: operacionais, de relato financeiro e de conformidade.

Os objetivos operacionais referem-se ao uso eficaz e eficiente dos recursos da entidade de forma a garantir que as operações são feitas conforme as autorizações e objetivos da gestão, procurando salvaguardar o acesso aos seus ativos e registos.

Os objetivos referentes à informação financeira estão relacionados com a garantia de que todas as transações são rapidamente registadas, pelo montante correto, na conta e período certo. Também é importante que se assegure que regularmente são feitas comparações entre os registos e ativos existentes.

Relativamente aos objetivos de conformidade, estes pretendem garantir que os procedimentos e normas definidos são cumpridos por todos os membros da organização. O *COSO* (2011) defende que existe uma relação direta entre os objetivos, que são o que uma entidade pretende alcançar, os componentes, que representam o que é necessário para atingir os objetivos, e as unidades operacionais, jurídicas e outras estruturas dentro da entidade. O relacionamento pode ser representada sob a forma de um cubo, como mostra a figura seguinte.



Imagem 3.2: Cubo do COSO; Fonte: COSO 2013

Um SCI adequado deve prever e estar em plena sintonia com as cinco componentes de CI que exigem um funcionamento coincidente e sincronizado, funcionando como garante da eficiência e eficácia organizacional.

O Controlo Interno é uma mais-valia dentro de uma organização pelos vários motivos já elencados. No entanto, a sua implementação não garante por si só a operacionalidade do mesmo, já que existem também algumas limitações. Segundo a DRA 410 são elas:

- Ineficiência face às transações fora da rotina;
- Conluio de membros da gestão e /ou empregados;
- Costume, cultura e o sistema de governo da sociedade que pode inibir irregularidades a cometer pela gestão;
- Mudança de pessoal (na gestão, no controlo, etc.);
- Erros humanos devidos à falta de cuidado, distração, erros de julgamento ou má compreensão das instruções;
- Dimensão e complexidade da entidade;
- Motivação para que seja garantida a continuidade de um bom SCI;
- Relação Custo/Benefício;

Para alcançar um claro entendimento dos controlos fundamentais para o planeamento da auditoria, o auditor deve utilizar procedimentos que lhe dêem um conhecimento suficiente do funcionamento e estrutura dos controlos relevantes para cada um dos cinco componentes do controlo interno e verificar se foram, ou não, postos em prática. Este conhecimento pode ser obtido através de experiência anterior com a entidade e

procedimentos, tais como, inquéritos, observação dos procedimentos e inspeção à documentação relevante, entre outros.

De acordo com o American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), um SCI adequado, eficiente e eficaz pode ser definido, em dois grandes tipos de controles: o CI administrativo e o CI contabilístico. O primeiro inclui, embora não se limite, o plano de organização e os procedimentos e registos que se relacionam com os processos de decisão e que conduzem à autorização das transações por parte do órgão de gestão. O segundo compreende o plano da organização e os registos e procedimentos que se relacionam com a salvaguarda dos ativos e com a confiança que inspiram os registos contabilísticos (Costa, 2010).

Para Costa (2010: 224), o “Controlo Interno (CI) administrativo não influi, em princípio, nas Demonstrações Financeiras (DF’s) ao contrário do que acontece com o CI contabilístico o qual, podendo afetar significativamente os registos contabilísticos (e consequentemente as DF’s finais), deve merecer uma atenção muito especial quer do auditor interno quer, sobretudo, do auditor externo”.

Porém, o âmbito do CI estende-se para além das matérias que estão diretamente relacionadas com as funções do sistema de controlo administrativo e contabilístico.

Por sua vez, o COSO destaca o controlo interno como sendo um processo gerido quer pela administração, gestores e restantes colaboradores, que servirá para garantir o cumprimento dos objetivos em três categorias: eficácia e eficiência das operações, a confiança e fiabilidade das demonstrações financeiras e a conformidade com as leis e regulamentos.

Estando a abordar os modelos do controlo interno, importa salientar a importância do Relatório de Turnbull. Foi um documento criado para servir como meio orientador para a adoção de um SCI eficaz. As orientações do relatório são baseadas na adoção de uma abordagem baseada no risco, por parte da Direção das Organizações. O relatório permite que cada uma o aplique de acordo com as suas particularidades; refletindo sempre as boas práticas de negócio; e, mantendo-se dinâmico.

O relatório *Turnbull*,<sup>4</sup> menciona que um adequado SCI reduz, mas não consegue eliminar, as possibilidades de erros, sejam eles: erro humano, más decisões, colaboradores e outros contornarem os processos de controlo, sobreposição da gestão

---

<sup>4</sup> Parágrafo 22 do Relatório de Turnbull

aos controlos e ocorrência de circunstâncias imprevisíveis. Assegura também que, a organização não será prejudicada, no alcance dos seus objetivos, ou na conduta do seu negócio, por circunstâncias adversas difíceis de controlar.

No entanto, existe ainda um outro modelo que apesar de ter surgido em 1996 com base nas metodologias do *COSO*, o *Control Objectives for Information and related Technology (COBIT)*, é conhecido como o modelo que relaciona os objetivos de controlo das TI's com os objetivos de negócio. Exige como requisitos da informação de qualidade, fidedignidade e segurança e atribui à informação critérios (eficácia, eficiência, confidencialidade, integridade, disponibilidade, conformidade e fiabilidade) que a caracterizarão, ou não, consoante o processo em causa.

O modelo *COBIT* foi criado com as seguintes características principais:

- Centralizado no negócio;
- Orientado para os processos;
- Baseado em controlos;
- Guiado pela mensuração.

Uma necessidade básica de toda a organização é entender o estado dos seus sistemas de TI e decidir qual o nível de gestão e de controlo a assegurar. Através do *COBIT* este tipo de controlo torna-se mais facilitado, possibilitando averiguar o desempenho atual da empresa, identificar pontos de melhoria, etc.

Já a *Lei Sarbanes-Oxley* (doravante *SOX*) surge como medida de estabilizadora face aos grandes escândalos nos anos 80 e 90 do séc. XX. A *SOX* centra-se na revisão dos procedimentos de *corporate governance* para empresas cotadas nas bolsas de valores, nacionais ou estrangeiras, especialmente os relacionados com a verificação da adequação da informação relativa a resultados e com a divulgação do relato financeiro.

Tem como principais objetivos:

- Maior transparência na divulgação de informações económico-financeiras;
- Maior rigor nos procedimentos de controle interno e
- Atribuir maior responsabilidade aos principais executivos.

#### 4. Auditoria interna e o risco

Toda e qualquer atividade empresarial acarreta riscos, incertezas e mesmo perdas económicas que podem traduzir-se na dificuldade em manter a continuidade e estabilidade da empresa ou até mesmo levar à falência da mesma.

O risco, segundo Borge “ [...] significa estar exposto à possibilidade de um resultado negativo. Gerir o risco significa tomar ações deliberadas para mudar as probabilidades em favor próprio – aumentando as probabilidades de resultados positivos e reduzindo as probabilidades de resultados negativos.”<sup>5</sup>

Ora, com base nestas corroborações, implica que exista um conjunto de estratégias que quando empregadas devidamente e em tempo oportuno, podem refletir-se numa acção de mitigação do risco empresarial, e auxiliar na tomada de decisão face ao mesmo.

No entanto existem algumas estratégias que podem ou não justificar o apetite ao risco e são elas:

- **Prevenção do Risco:** Devemos prevenir o risco sempre e quando este não traga contributo positivo para a organização. Há que haver uma preparação prévia para a apetência à identificação e quantificação do risco;
- **Criação de Risco:** Sempre que existirem oportunidades, que sabemos de ante mão que vão gerar valor acrescentado para a organização, e que o mesmo justifique o risco inerente à mesma;
- **Transferência do Risco:** Estes casos acontecem quando efetuamos um acordo com uma entidade que mediante várias cláusulas assume o nosso risco sobre contrapartida de um valor monetário, ou seja, quando compramos um carro podemos fazer seguros para as mais variadas situações transferindo assim o nosso risco para a seguradora em causa.

No entanto, segundo Beja (2004:82), para que haja uma eficácia na tomada de decisões estratégicas relativamente aos riscos de negócio, é importante a existência de um conhecimento apropriado e geral dos aspetos que possam causar incerteza. Face a esta necessidade surgiu o enterprise risk management, que tem vindo a sofrer alguma evolução ao longo do tempo.

---

<sup>5</sup> Borge, Dan, 2001 The Book of Risk (p.4), John Wiley & Sons, New York (tradução do autor)

O *Enterprise risk management* é visto como “[...] o processo, efetuado pelo Conselho de Administração, pela gestão e outro pessoal, aplicado à definição da estratégia em toda a empresa, projetado para identificar possíveis eventos que possam afetar a entidade, e a gestão do risco, para fornecer uma garantia razoável sobre a realização dos seus objetivos.”<sup>6</sup>

Porém nos dias de hoje, a importância da gestão de risco de negócio tem vindo a despertar um interesse bastante elevado, institucionalizando-se segundo Beja (2004:84) através da:

- “Criação de SCI;
- Estabelecimento de sofisticados fluxos de informação e relato entre os órgãos de gestão e unidades mais operacionais;
- Consolidação entre práticas de AI e de gestão de risco;
- Incremento de cultura empresarial de consciência dos riscos;
- Orientação dos departamentos de gestão do risco para funções de consultoria em práticas internas e incremento da respetiva representação junto dos órgãos de gestão.”

Tendo vindo a ser fulcral no processo de governação empresarial por:

- Minimizar os riscos no processo de tomada de decisão;
- Apoiar e fundamentar importantes atos de gestão dos responsáveis de topo;
- Vir incluir a transparência na prestação de informação aos acionistas e a todos os stakeholders interessados na criação de valor no desenvolvimento sustentável das empresas.

Segundo Borges, Diel e Fernandes (2015), conhecer os riscos é imprescindível, já que cada vez mais as organizações estão rodeadas de incertezas. Quando elas conhecem os riscos inerentes ao seu próprio negócio, têm mais possibilidades de gerir e procurar medidas para mitigar os mesmos, para além de ser transmitida uma imagem de seriedade, o que é bem visto pelo mercado, transmitindo-lhe assim mais confiança.

No que concerne à melhor gestão dos riscos Lélis & Pinheiro (2012) defendem que a auditoria interna pode contribuir para um melhor desempenho dos processos, melhoria da estrutura do controlo interno e uma mais eficiente gestão de riscos. A auditoria

---

<sup>6</sup> Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2004 (p.2) (traduzido do autor)

interna beneficia a organização, verificando-se melhorias na gestão e conseqüentemente melhores resultados futuros, criando assim valor para a organização.

Assim o papel do auditor, segundo Basioults (2012:2) “[...] é fornecer uma garantia global para a gestão de todos os riscos-chave dentro de uma organização serem geridos de forma eficaz, de modo que a organização possa alcançar seus objetivos estratégicos”.

É função do auditor interno auxiliar a gestão e o comitê de auditoria, analisando, avaliando, relatando e propondo melhorias na adequação e eficácia dos processos de gestão de risco, apontando e avaliando os riscos significativos do negócio da empresa. É fundamental que eles identifiquem e avaliem os riscos existentes no negócio, sendo que essa identificação pode ser classificada como riscos graves e prováveis e, assim, desenvolver uma metodologia para que sejam conhecidos os riscos pertinentes.

Após a identificação dos riscos, devem ser criadas estratégias com intuito de minimizar ou mesmo extinguir os existentes. Estas estratégias devem ser muito bem definidas de forma a que não só permitam o combate aos riscos de negócio, como também aproveitar oportunidades provenientes dos mesmos, dando origem assim a uma melhor eficácia do controle interno, aumentando a probabilidade de ganhar valor operacional e melhorando assim a exploração de todos os recursos organizacionais.

Para que as organizações possam atuar na mitigação dos riscos de negócio, necessitam conhecê-los e para que elas os conheçam com profissionalismo e maior detalhe precisam contar com um processo de gestão de riscos, uma área de profissionais capacitados que avaliarão os riscos pertinentes para o negócio tendo em conta os objetivos definidos. Uma das formas de aplicar esse processo de gestão de riscos é através da auditoria interna, na qual profissionais estarão atuando com liberdade dentro das organizações, visando identificar os seus riscos inerentes ao negócio. Nesse sentido, quem irá fazer essa intervenção são os auditores internos, que devem ser vistos como profissionais que podem e devem mostrar à administração quais são e qual impacto que causam os riscos existentes.

## 5. Metodologia

### 5.1 Justificação da Opção Metodológica

Em qualquer trabalho de investigação, a vertente metodológica é fundamental e insubstituível, pois vem complementar toda a vertente teórica, de modo a que a mesma seja considerada uma investigação científica, assegurando aí a fiabilidade e qualidade dos resultados da investigação.

Segundo Amado Cervo e Pedro Bervian, o conhecimento científico é um estudo mais aprofundado que o estudo empírico, uma vez que procura conhecer não só o facto como as causas que o originaram e as leis e regulamentos que o complementam. Defendem ainda que “[p]ara Aristóteles o conhecimento só se dá de maneira absoluta quando sabemos qual a causa que produziu o fenómeno e o motivo, porque não pode ser de outro modo; é o saber através da demonstração.”

Na dissertação que me proponho desenvolver, o método de recolha de dados será o questionário, este que segundo Amado Cervo e Pedro Bervian (2002:48) “ é a forma mais usada para coletar dados, pois possibilita medir com melhor exatidão o que se deseja.” O questionário é uma ferramenta de recolha de dados, impessoal, permitindo assim, a obtenção de dados reais uma vez que as intervenientes se sentem mais confiantes e desinibidos por não terem de se identificar. À que ter em conta a informação que se pretende obter e realçar as perguntas fulcrais para conseguir tirar as melhores conclusões acerca das hipóteses a que se propomos estudar.

Este questionário foi enviado para os Auditores Internos das empresas que compõem o Índice PSI20 desde 2010. Que é o principal índice de referência do mercado de capitais português, procurando concluir se a AI contribui para a criação de valor das organizações.

## **5.2 Hipóteses de investigação**

Toda e qualquer investigação tem que possuir hipóteses que possam assumir uma resposta plausível para o problema e que orientará a mesma.

Para tal serão tidas em conta as seguintes hipóteses de correlação que posteriormente se podem traduzir numa conclusão acerca da veracidade dos factos em relação ao contributo da Auditoria Interna na criação de valor das organizações. Podendo desde já enumerar algumas dessas hipóteses como:

Hipótese 1: O número de auditores existentes pode influenciar o contributo da auditoria interna para acrescentar valor á organização.

Hipótese 2: A AI pode avaliar a eficácia e a eficiência da gestão de risco, controlo interno, controlo dos riscos e dos processos de negócio (Ana do Carmo Miranda Raposo Alves, 2009).

Hipótese 3: O grau de liberdade e independência da ação concedido à atividade de auditoria interna pode influenciar o contributo desta para acrescentar valor à organização, (Maria de Fátima Teixeira, 2006).

Hipótese 4: A Auditoria Interna pode contribuir para uma melhoria nos procedimentos adotados e assim criar valor para a organização.

Hipótese 5: A AI ajuda na identificação do risco e sua mitigação.

Hipótese 6: A Auditoria Interna pode acrescentar valor às organizações.

## **5.3 Elaboração do questionário**

Depois de concluída a fase concetual e metodológica da presente investigação, procedeu-se à elaboração do questionário para que seja possível a obtenção dos dados pretendidos.

O questionário elaborado é composto por questões fechadas, simples e múltiplas, que exigem reflexão e consciencialização face à função que as pessoas desempenham dentro das organizações. O mesmo acaba por ser dividido em duas partes, servindo a primeira para obter as informações gerais sobre as empresas e a segunda está direcionada para que seja conhecido o contributo da AI, a importância que tem na gestão do risco e o grau de satisfação da empresa face à AI. Neste questionário não foi considerada obrigatória a identificação do inquirido. O questionário foi enviado por e-mail para os diretores dos departamentos de AI das empresas que fazem parte da população anteriormente definida.

Numa primeira fase, de forma a conhecer a realidade, setor de atividade e dimensão das empresas, foram colocadas as seguintes questões:

- A empresa pertence ao setor público ou privado?
- Qual o setor de atividade?
- Com referência a 31/12/2014, qual o volume de negócios em milhões de euros?
- Atualmente, qual o volume de ativos?
- A empresa é parte integrante de um grupo internacional?

Para responder à hipótese 1, foram colocadas as seguintes questões:

- A empresa têm Departamento de Auditoria Interna?
- Quantas pessoas compõem o seu Departamento de Auditoria Interna?
- Das pessoas referidas na questão anterior quantas são membros do IPAI?
- Os recursos disponíveis são suficientes e adequados para o trabalho de Auditoria Interna?

Para a hipótese 2, foram colocadas as seguintes questões:

- A atividade de Auditoria abrange em todas as áreas do negócio?

- Caso tenha respondido não à questão anterior, especifique a(s) área(s) em que a Auditoria Interna atua(m).
- Os colaboradores da empresa conhecem a função e objetivos do trabalho de Auditoria Interna?
- Os colaboradores da empresa conhecem a função e objetivos do trabalho de Auditoria Interna?
- O órgão de gestão auxilia a atividade de auditoria interna?
- Existe algum manual ou documento que disponibilize as normas e procedimentos que devem ser respeitados na execução de uma AI?

Para a hipótese 3:

- Na sua opinião, a independência do Auditor Interno, bem como o ceticismo profissional podem traduzir-se em vantagens para a organização e consequentemente criar valor para a mesma?
- Qual o grau de independência da atividade de auditoria interna para avaliar todas as áreas do negócio?

Para a hipótese 4:

- Qual o nível de importância dado à atividade de auditoria interna, no que concerne à sua avaliação ao sistema de controlo interno e cumprimento dos procedimentos, normas e regulamentos?
- A auditoria interna é, ela mesma, sujeita a avaliação do seu desempenho?

Para a hipótese 5:

- Na sua opinião a AI ajuda na identificação de possíveis riscos, derivados nomeadamente da volatilidade dos mercados?
- A AI possui metodologias de forma a mitigar o risco?
- Os riscos são previstos aquando da definição da estratégia da empresa?

- A gestão do risco implementada é considerada eficiente face à ocorrência dos mesmos?
- Os membros do departamento de AI realizam o follow-up da implementação das sugestões sugeridas?
- Quando as recomendações feitas pelo Departamento de AI não são implementadas, este tenta perceber o motivo?
- Caso tenha respondido afirmativamente à questão anterior, quais as justificações dadas para a falta de implementação das recomendações?

Para a hipótese 6:

- De que forma a AI pode acrescentar valor à organização?
- A AI contribui de uma forma eficaz para:
- A AI contribui para a criação de valor da organização?
- A existência da AI contribui para a eficácia, eficiência e economia da empresa?

## **5.4 População e Amostra**

Para levar avante esta investigação tivemos por base o universo das empresas que compõem o PSI 20 desde 2010, o que corresponde ao total de 35 empresas. Esta informação foi reconhecida do site da Euronext.

Da população referida no parágrafo acima, apenas 16 responderam ao questionário enviado, sendo esta a nossa amostra em análise. Na prática, a amostra em causa refere-se ao diretores dos departamentos de AI das empresas que compõem a nossa amostra.

As empresas que compõem a nossa amostra representam vários setores de atividade a operarem no mercado português.

## **6. Apresentação e Interpretação dos Resultados**

No presente capítulo pretende-se dar a conhecer os resultados obtidos, provenientes da informação recolhida e cujo instrumento utilizado foi o questionário. A sua aplicação, como referido anteriormente, incidiu sobre uma amostra de 16 Diretores de Auditoria Interna. Assim, de seguida proceder-se-á à interpretação e análise desses resultados, tendo em consideração os fundamentos teóricos deste trabalho.

### **6.1 Apresentação dos resultados**

Antes de iniciar a apresentação dos resultados oriundos das respostas aos questionários, importa referir que a ausência de respostas por parte das restantes empresas que pertenciam à população em estudo terá uma justificação plausível. No entanto, leva a acreditar que as empresas portuguesas, nos dias de hoje, ainda se sentem reticentes em transmitir este tipo de informação para investigações. Não obstante, considera-se que as respostas obtidas são suficientes para responder às hipóteses detalhadas inicialmente.

Para a apresentação adequada dos dados conseguidos, recorreu-se ao uso de tabelas e gráficos com os respetivos dados estatísticos obtidos, utilizando a estatística descritiva e inferencial, os quais serão antecidos da respetiva análise de forma a apresentar as devidas conclusões.

De seguida serão apresentados os resultados obtidos relativamente às questões elencadas no questionário enviado aos inquiridos:

#### A empresa tem departamento de Auditoria Interna?

Analisando a tabela seguinte, constata-se que, das empresas que responderam ao questionário, 6,3% (n=1) não têm Departamento de AI, ao contrário das restantes 93,7% (n=15) tem.

Tabela 6.1: Existência de um Departamento de AI

Departamento de AI	Nº	%
Sim	15	93,7
Não	1	6,3
Total	16	100

E agora graficamente:

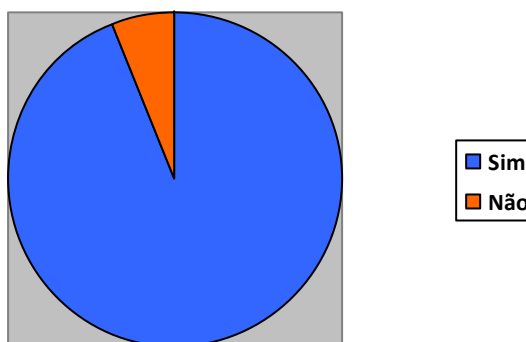


Gráfico 6.1: Existência do Departamento de AI  
Fonte: Produção própria

### Quantas pessoas compõem o seu Departamento de AI?

Da análise à seguinte tabela, verificou-se que o nº de pessoas que compõe o Departamento de AI varia bastante pelo que 31,2% (n=5) têm até 5 pessoas; 37,5% (n=6) admitiram ter entre 5 a 10 pessoas; 25% (n=4) têm mais de 10 pessoas no departamento de AI e 6,3% (n=1) não sabe/não responde. Esta percentagem corresponde à empresa que mencionou que não ter departamento de AI.

N° Pessoas	N°	%
Até 5	5	31,2
De 5 a 10	6	37,5
Mais de 10	4	25,0
NS/NR	1	6,3
Total	16	100

E graficamente:

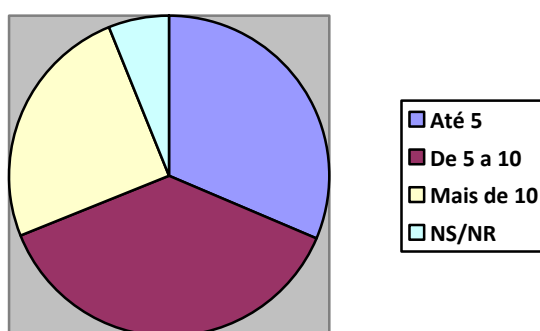


Gráfico 6.2: N° de pessoas que compõe o departamento de AI  
Fonte: Produção própria

### Das pessoas que compõem o Departamento de AI, quantas são membros do IPAI?

Mediante análise à tabela seguinte, verificou-se que 68,7% (n=11) afirmam que do n° de pessoas que compõe o departamento de AI, até 7 são membros do IPAI (37,5% até 3 pessoas e 31,2% de 3 a 7 pessoas); 6,3% (n=1) defende que são membros do IPAI entre 7 a 10 pessoas; 12,5% (n=2) garantem que mais de 10 pessoas são membros do IPAI e por último 12,5% (n=2) não sabe ou não responde.

Tabela 6.3: N° de membros do IPAI

N° de pessoas membros IPAI	N°	%
Até 3	6	37,5
De 3 a 7	5	31,2
De 7 a 10	1	6,3
Mais de 10	2	12,5
NS/NR	2	12,5
Total	16	100

E graficamente:

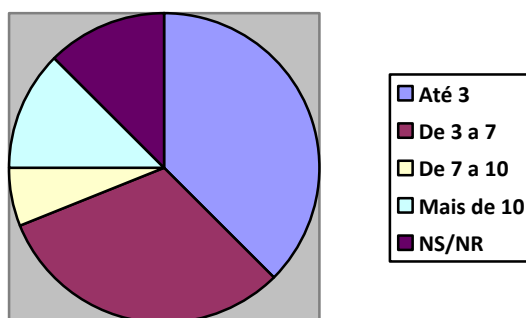


Gráfico 6.3: N° de membros do IPAI  
Fonte: Produção própria

### Os recursos disponíveis são suficientes e adequados para o trabalho de AI?

Após análise à tabela seguinte, constata-se que 81,3% (n=13) afirmam que os recursos disponíveis para o desempenho das atividades da responsabilidade da auditoria interna são suficientes e adequados. No entanto os restantes 18,7% (n=3) considera que os mesmos são insuficientes.

Tabela 6.4: Adequabilidade dos recursos para o trabalho de AI

Adequabilidade dos recursos disponíveis	Nº	%
Sim	13	81,3
Não	3	18,7
Total	16	100

E graficamente:

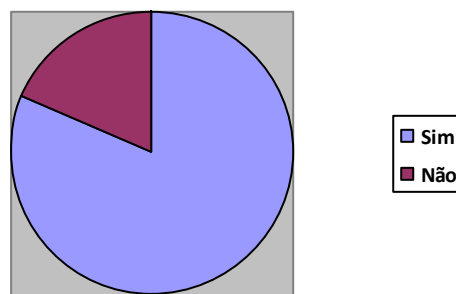


Gráfico 6.4: Adequabilidade dos recursos disponíveis  
Fonte: Produção própria

A atividade de auditoria abrange todas as áreas do negócio?

Analisando a tabela seguinte, verificou-se que 56,3% (n=9) mencionam que a atividade de auditoria abrange todas as áreas da empresa, enquanto 43,7% (n=7) afirmam que nem todas as áreas estão incluídas nas atividades de auditoria.

Tabela 6.5: Abrangência da atividade de auditoria

Abrangência de todas as áreas de negócio	Nº	%
Sim	9	56,3
Não	7	43,7
Total	16	100

E graficamente:

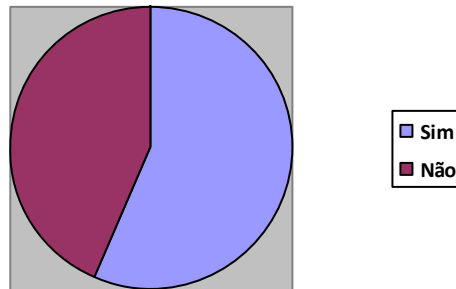


Gráfico 6.5: Abrangência a todas as áreas de negócio  
Fonte: Produção própria

Nos casos em que se respondeu negativamente à questão anterior, foi necessário identificar quais são as áreas em que a AI intervêm. Assim e analisando as respostas recebidas, verificou-se que as áreas Financeira e de Gestão de Risco são as que estão sujeitas a auditoria com uma percentagem de 15,2% cada (n=7); a gestão da qualidade, marketing e logística com 10,8% (n=5) e Comercial e Outra com 8,8% (n=4), mencionando os Recursos Humanos, Fundação e Assistência Médica. Aqui consegue também verificar-se na rubrica Não Sabe/Não Responde (NS/NR) com 19,6% (n=9) que corresponde às empresas que na questão anterior referiram que a atividade de auditoria era abrangente a todas as unidades de negócio.

Tabela 6.6: Áreas de Negócio Auditadas

Áreas de Negócio auditadas	Nº	%
NS/NR	9	19,6
Financeira	7	15,2
Gestão de Risco	7	15,2
Gestão da Qualidade	5	10,8
Marketing	5	10,8
Logística	5	10,8
Comercial	4	8,8
Outra	4	8,8
Total	46	100

E graficamente:

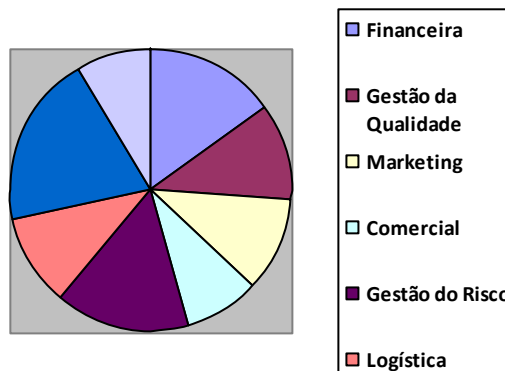


Gráfico 6.6: Áreas de Negócio onde a auditoria opera  
Fonte: Produção própria

Os colaboradores da empresa conhecem a função e objetivos do trabalho de auditoria?

Com a análise da tabela seguinte, verifica-se que todas as empresas que fazem parte integrante da amostra do estudo afirmaram que os colaboradores conhecem a função e objetivos da AI.

Conhecimento dos objetivos e função	Nº	%
Sim	16	100
Não	0	0
Total	16	100

E graficamente:

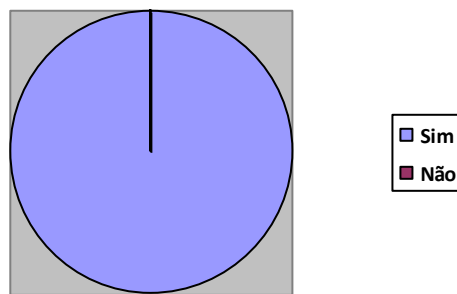


Gráfico 6.7: Conhecimento da função e objetivos de AI  
Fonte: Produção própria

### O órgão de gestão auxilia a atividade de auditoria interna?

Mediante a análise da tabela seguinte, concluí-se que o órgão de gestão intervêm bastante no trabalho de AI, sendo que 43,7% (n=7) referem que o órgão de gestão auxilia sempre os trabalhos da AI, 37,5% (n=6) afirmam que este auxílio é prestado muitas vezes, 12,5% (n=2) referem que o mesmo é regularmente e apenas 6,3% (n=1) raramente, não havendo nenhuma empresa a referir que não têm este apoio por parte dos órgãos de gestão.

Tabela 6.8: Auxílio do órgão de gestão no trabalho da AI

Auxílio do órgão de gestão	Nº	%
Sempre	7	43,7
Muitas vezes	6	37,5
Regularmente	2	12,5
Muitas vezes	1	6,3
Nunca	0	0
NS/NR	0	0
Total	16	100

E graficamente:

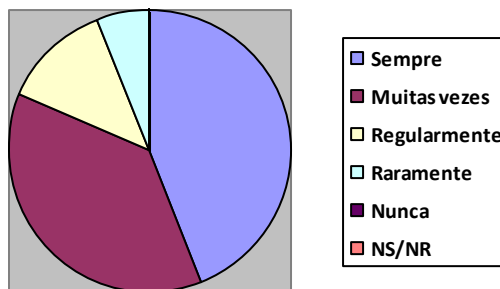


Gráfico 6.8: Auxílio do órgão de gestão nos trabalhos de AI  
Fonte: Produção própria

Existe algum manual ou documento que disponibilize as normas e procedimentos que devem ser respeitados na execução de uma AI?

Com esta questão apurou-se que 93,7% (n=15) possuem a documentação necessária para a execução de uma AI e apenas 6,3% (n=1) afirma que não existe a documentação.

Tabela 6.9: Existência de manual ou documento de procedimentos a serem respeitados na execução de uma AI

Existência de documentação	Nº	%
Sim	15	93,7
Não	1	6,3
NS/NR	0	0
Total	16	100

E graficamente:

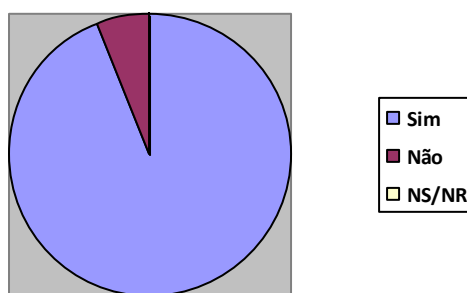


Gráfico 6.9: Existência de documentação com os procedimentos a serem respeitados na execução de uma AI  
Fonte: Produção própria

A independência do auditor e ceticismo profissional podem traduzir-se em vantagens para a organização e conseqüentemente criar valor para a mesma?

Com a tabela seguinte verifica-se que todas as empresas que compõem a amostra desta investigação reconhecem que a independência do auditor e o ceticismo profissional, se traduzem em vantagens e criação de valor para a organização.

Tabela 6.10: Contributo da independência e ceticismo profissional para a criação de valor para a empresa

Contributo	Nº	%
Sim	16	100
Não	0	0
NS/NR	0	0
Total	16	100

E graficamente:

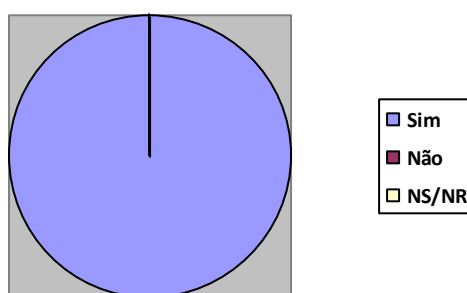


Gráfico 6.10: O contributo da independência do auditor e do ceticismo profissional  
Fonte: Produção própria

Qual o grau de independência da atividade de AI para avaliar todas as áreas de negócio?

Na tabela abaixo consegue avaliar-se o grau de independência que as empresas atribuem à atividade de AI, sendo que 68,7% (n=11) referem que este grau de independência é alto, 25% (n=4) afirma um grau médio e 6,3% (n=1) um nível baixo.

Tabela 6.11: Grau de independência da atividade de AI

Grau de independência	Nº	%
Alto	11	68,7
Médio	4	25,0
Baixo	1	6,3
NS/NR	0	0
Total	16	100

E graficamente:

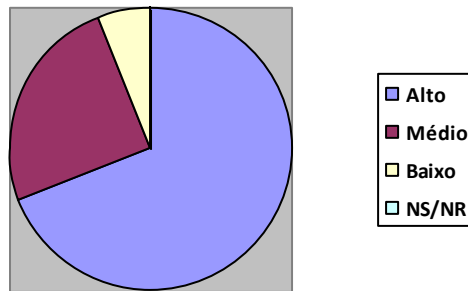


Gráfico 6.11: Grau de independência do AI  
Fonte: Produção própria

A AI ajuda na identificação de possíveis riscos, derivados nomeadamente da volatilidade dos mercados?

Na tabela seguinte verifica-se que 81,2% (n=13) das empresas afirmam que o trabalho de AI ajuda a identificar os riscos que possam surgir e 18,8% (n=3) consideram que a identificação dos riscos não necessita dos trabalhos da AI para identificação dos mesmos.

Tabela 6.12: Ajuda na identificação de riscos

Ajuda na identificação de riscos	Nº	%
Sim	13	81,2
Não	3	18,8
NS/NR	0	0
Total	16	100

E graficamente:

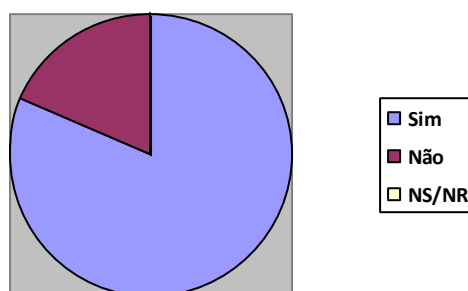


Gráfico 6.12: Ajuda na identificação de riscos  
Fonte: Produção própria

### A AI possui metodologias para mitigar os riscos detetados?

Com a análise da tabela seguinte verificou-se que 100% das empresas afirmam que a AI contém metodologias e medidas de mitigação para os riscos que vão surgindo.

Tabela 6.13: Existência de metodologias para mitigar os riscos

Metodologias de mitigação dos riscos	Nº	%
Sim	16	100
Não	0	0
NS/NR	0	0
Total	16	100

E graficamente:

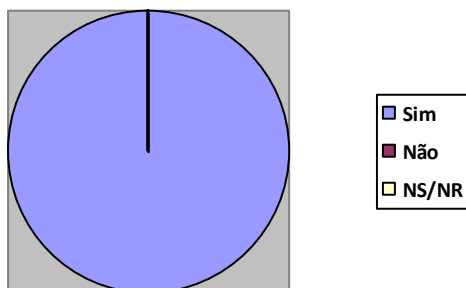


Gráfico 6.13: Existência de metodologias de mitigação do risco  
Fonte: Produção própria

### Os riscos são previstos aquando da definição da estratégia da empresa?

Como se pode verificar na tabela seguinte, 100% das empresas defende que os riscos são previstos aquando da definição da estratégia da empresa, pelo que por si só permite elencar medidas de mitigação para os mesmos, estando assim estas mais preparadas para reagir a este tipo de obstáculos.

Previsão dos riscos	Nº	%
Sim	16	100
Não	0	0
NS/NR	0	0
Total	16	100

E graficamente:

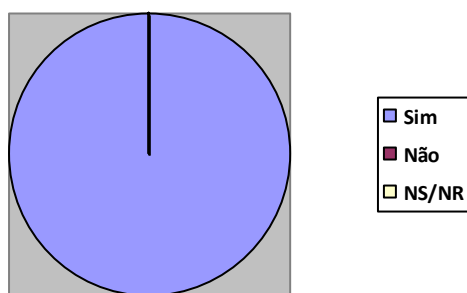


Gráfico 6.14: Previsão dos riscos aquando da definição da estratégia  
Fonte: Produção própria

A gestão de risco implementada é considerada eficiente face à ocorrência dos mesmos?

Como se pode verificar, 93,7% (n=15) das empresas consideram que a gestão de risco implementada é eficiente. Assim pode concluir-se que sempre que é necessário os riscos são mitigados em tempo considerado razoável.

Previsão dos riscos	Nº	%
Sim	15	93,7
Não	0	0
NS/NR	1	6,3
Total	16	100

E graficamente:

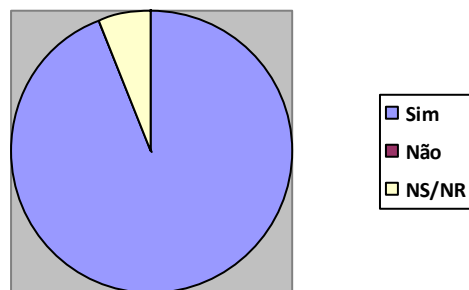


Gráfico 6.15: Eficácia da gestão de risco  
Fonte: Produção própria

Qual o nível de importância dado à atividade de AI no que concerne à sua avaliação do SCI e cumprimento dos procedimentos, normas e regulamentos?

Como se pode verificar, 75% (n=12) das empresas consideram que o nível de importância da atividade de AI, face ao cumprimento das leis e regulamentos, procedimentos e avaliação do SCI é alto; 18,7% (n=3) consideram o nível de importância médio e apenas 6,3% (n=1) considera que é baixo.

Tabela 6.16: Nível de importância da atividade de AI

Previsão dos riscos	Nº	%
Alto	12	75,0
Médio	3	18,7
Baixo	1	6,3
NS/NR	0	0
Total	16	100

E graficamente:

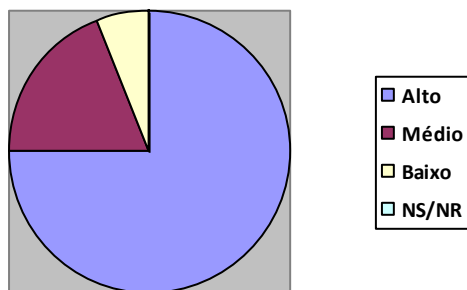


Gráfico 6.16: Nível de importância da atividade de AI  
Fonte: Produção própria

Os membros do departamento de AI realizam *follow-up* da implementação das sugestões feitas?

Como se pode verificar, 93,7% das empresas afirmam que mediante as sugestões apresentadas pela equipa de AI para corrigir as não conformidades encontradas no decorrer da sua atividade, as mesmas fazem o acompanhamento necessário para garantir que as mesmas são concretizadas.

Tabela 6.17: Realização do *follow-up*

Realização de <i>follow-up</i>	Nº	%
Sim	15	93,7
Não	1	6,3
NS/NR	0	0
Total	16	100

E graficamente:

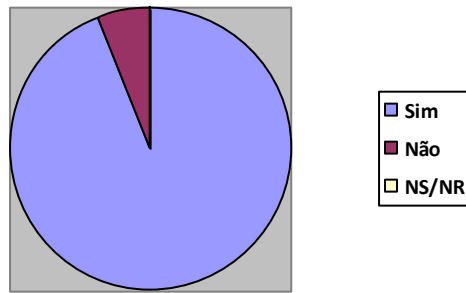


Gráfico 6.17: Realização de *follow-up*  
Fonte: Produção própria

Quando as recomendações feitas pelo DAI não são implementadas, este tenta saber o motivo?

Como se pode verificar, 93,7% (n=15) das empresas menciona que aquando da não implementação das recomendações feitas pelo DAI, este tenta perceber o motivo que levou a essa decisão e procurar assim alternativas. Apenas 6,3% (n=1) das empresas considera que o acompanhamento não é feita assim tão profundamente.

Tabela 6.18: Existência de preocupação face à não implementação das recomendações

Preocupação face à não implementação das recomendações	Nº	%
Sim	15	93,7
Não	1	6,3
NS/NR	0	0
Total	16	100

E graficamente:

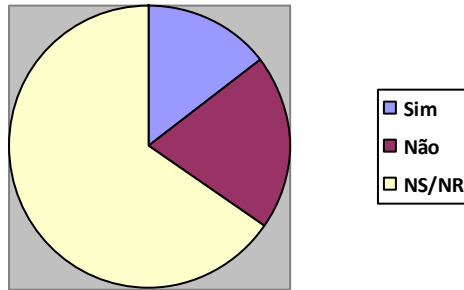


Gráfico 6.18: Existência de preocupação face à não implementação das recomendações;  
Fonte: Produção própria

Tendo por base a resposta à questão anterior, quais as justificações dadas para a falta de implementação das recomendações sugeridas?

Tendo em conta a tabela seguinte, verifica-se que existe uma grande diversidade nas respostas, no entanto aquela que atingiu um maior grau de importância é a análise custo/benefício com 4,9 de importância, fazendo logo seguir-se pela falta de recursos financeiros e humanos e o facto de não ser pertinente ou vantajoso para o negócio com 4,8 e 4,1 de importância, respetivamente. Menos concorrido, mas que não deixa de ser importante referir é a inadequabilidade face à estratégia implementada e a insegurança face à volatilidade dos mercados com 3,1 de importância para as empresas pertencentes à amostra.

Tabela 6.19: Razões que limitaram a implementação das recomendações

Razões que limitaram a implementação das recomendações	Importância
Falta de recursos financeiros e humanos	4,8
Por não entenderem pertinente e vantajoso para o negócio	4,1
Análise Custo/Benefício	4,9
Inadequabilidade face à estratégia implementada	3,1
Insegurança face à volatilidade dos mercados	3,1
NS/NR	1

### A existência da AI contribui par a eficácia, eficiência e economia da empresa?

Analisando a tabela seguinte verifica-se que 50% (n=8) das empresas pertencentes à amostra consideram que a existência da AI contribui sempre para a economia, eficácia e eficiência (doravante EEE's), ao passo que 37,5% (n=6) consideram que este ponto é verificado regularmente. Já 12,5% (n=2) consideram que é apenas ocasionalmente.

Tabela 6.20: A existência da AI contribui para a eficácia, eficiência e economia da empresa

Contribuição da AI para os EEE's	Nº	%
Sempre	8	50,0
Regularmente	6	37,5
Ocasionalmente	2	12,5
Nunca	0	0
NS/NR	0	0
Total	16	100

E graficamente:

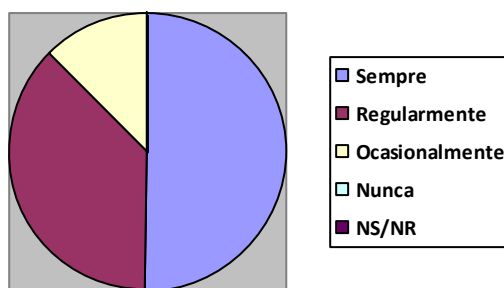


Gráfico 6.19: A existência da AI contribui para a eficácia, eficiência e economia da empresa  
Fonte: Produção própria

### A AI é ela mesma sujeita a avaliação de desempenho?

Após análise verificou-se que 62,4% (n=10) das empresas consideram que a AI está regularmente sujeita a avaliação de desempenho, 25,0% (n=4) consideram que a mesma

é feita ocasionalmente e 6,3% (n=1) mencionam que a AI está sujeita a esta avaliação às vezes, o mesmo acontece para uma empresa que refere que a AI nunca é avaliada.

Tabela 6.21: A necessidade da AI ser sujeita a avaliação de desempenho

Contribuição da AI para os EEE's	N	%
Regularmente	10	62,4
Ocasionalmente	4	25,0
Às vezes	1	6,3
Nunca	1	6,3
NS/NR	0	0
Total	16	100

E graficamente:

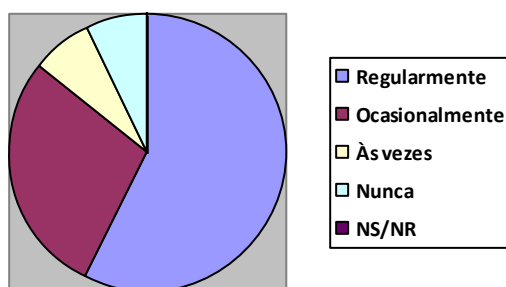


Gráfico 6.20: A necessidade da AI ser sujeita a avaliação de desempenho  
Fonte: Produção própria

### De que forma a AI pode acrescentar valor para a organização?

De acordo com a tabela seguinte, pode afirmar-se que das empresas que compõem a amostra, embora haja diversidade nas respostas à questão em apreço, no geral têm uma opinião foi semelhante, sendo que houve duas razões que se destacaram. A produção de relatórios eficientes para a tomada de decisão obteve um rácio de 81,3% (n=13), e o facto da AI se basear nos riscos e na sua mitigação que obteve 68,8% de rácio (n=11).

Como terceira opção surgiu o alinhamento com a estratégia do negócio com 43,8% (n=7) e os restantes com 37,5% (n=6).

Tabela 6.22: Como a AI criar valor para as organizações

Criação de valor através de:	Nº	Rácio (%)
1.Produção de relatórios eficientes para a tomada de decisão	13	81,3
2.Baseia-se no risco e sua mitigação	11	68,8
3.Alinhamento com a estratégia do negócio	7	43,8
4.Auxilia-se nas TI's	6	37,5
5.Tende a corresponder às exigências dos stakeholders	6	37,5
6.Analisa a informação do mercado	6	37,5
7.Foca-se em factos	6	37,5

E graficamente:

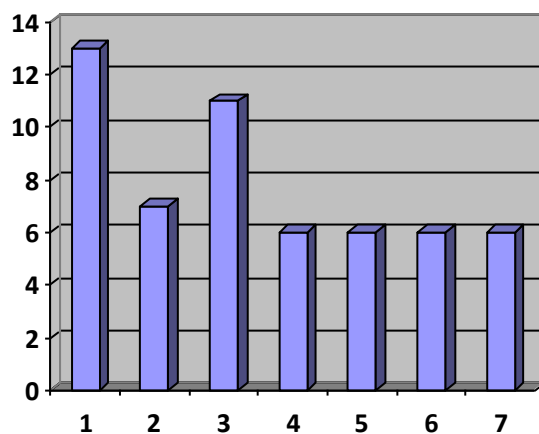


Gráfico 6.21: Como a AI cria valor para as organizações  
Fonte: Produção própria

### Para que contribui de uma forma eficaz a AI?:

Relativamente à criação de valor para a organização, as empresas constantes da amostra referem que a AI melhora a gestão, ajuda na mitigação do risco e ocorrência do mesmo e aumenta a eficácia dos controlos, todas elas com um rácio de 68,8% (n=11). Imediatamente a seguir surge a economia, eficácia e eficiência com 56,3% (n=9) e por fim o compliance com 50,0% (n=8).

Tabela 6.23: A AI contribui de uma forma eficaz para:

Para que contribui de uma forma eficaz a AI	Nº	Rácio (%)
1.Melhor gestão	11	68,8
2.Mitigação dos riscos e ocorrência dos mesmos	11	68,8
3.Eficácia nos controlos	11	68,8
4.Economia, Eficácia e Eficiência	9	56,3
5.Compliance	8	50,0
6.NS/NR	0	0

E graficamente:

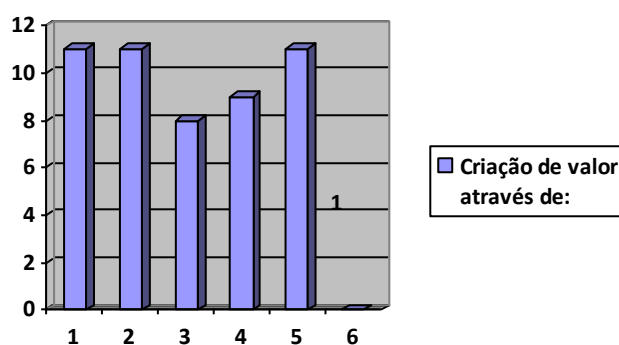


Gráfico 6.22: A AI contribui de uma forma eficaz para  
Fonte: Produção própria

## A AI contribui para a criação de valor das organizações?

No que se refere à grande pergunta, essa que é o objetivo desta investigação, 100% das empresas (n=16) consideram que a AI cria valor para as organizações.

Tabela 6.24: Criação de valor para as organizações

Existência de documentação	Nº	%
Sim	16	100
Não	0	0
NS/NR	0	0
Total	16	100

E graficamente:

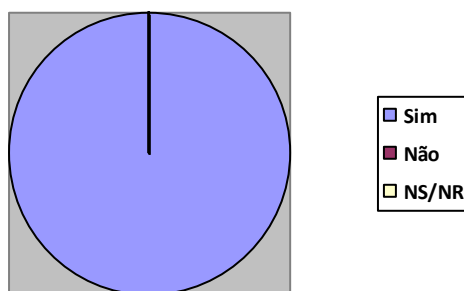


Gráfico 6.23: Criação de valor para as organizações  
Fonte: Produção própria

## **6.2 Interpretação dos resultados**

De acordo com os resultados obtidos, constata-se que, todas as empresas são de grande dimensão e privadas. Há exceção de uma, as restantes têm um departamento de AI. Por outro lado, constata-se que a dimensão da atividade de AI está diretamente relacionada com a dimensão da organização, assim, as empresas apresentam mais de 5 auditores internos.

Verificou-se conjuntamente uma homogeneidade de respostas dos inquiridos quanto ao facto todos os órgãos de gestão das empresas conhecerem os objetivos e função da atividade de AI e participarem no alcance dos mesmos, sendo que este último atingiu um total de resposta para o “sempre” de 43,8% (n=7).

Constatou-se que 81,3% dos inquiridos considera que os recusos disponíveis para a atividade de auditoria são suficientes e apropriados.

O que se refere à independência do auditor e ao ceticismo profissional do mesmo, este que é um tema sensível, concluí-se e com muito agrado que 100% dos inquiridos considera que os mesmos permitem acrescentar valor para a organização. O que se conclui que, cada vez mais os auditores devem ter em conta estas premissas, não só ganhar a confiança do órgão de gestão, pois veem a função como uma mais valia para o crescimento e sustentabilidade da empresa, como também mudarem o pensamento arcaico daqueles que veem a auditoria como uma fiscalização.

Tendo em conta a já conhecida constante volatilidade dos mercados, a mesma impulsiona alguns riscos para as empresas do setor de atividade e não só. Nesse sentido, procurou-se perceber se os inquiridos consideram que a AI se pode traduzir numa atividade vantajosa para a empresa, permitindo identificar estes riscos e posteriormente atuar-se sobre o mesmo de forma a não pôr em causa a solvabilidade da empresa. Dos resultados alcançados, verificou-se que 100% dos inquiridos consideram que a AI ajuda na identificação dos riscos, o que se traduz num resultado bastante positivo.

No âmbito da auditoria interna ser realizada segundo a existência de manual de procedimentos para a execução dos seus trabalhos, constatou-se que 93,7% (n=15) confirmou a sua existência, sendo que o inquirido que respondeu negativamente é aquele que anteriormente referiu que a empresa não tinha departamento de AI.

Quanto ao grau de importância dado à atividade de AI como instrumento de avaliação do sistema de controlo interno e do cumprimento das normas e procedimentos, verificou-se que, na amostra dos inquiridos, os seus pareceres não foram unânimes, uma vez que 75% (n=12) admitiram ter um grau “alto”, 18,7% (n=3) com grau “médio” e por fim 6,3% (n=1) com grau “mau”.

Considerando-se que o follow-up é uma atividade importante do trabalho de auditoria de forma a garantir que as recomendações são implementadas, com este estudo veio a confirmar-se a importância do mesmo pois 93,7% (n=15) afirmam que é feito o follow-up.

Quanto ao contributo da AI para a economia, eficácia e eficiência, constatou-se alguma discórdia, sendo que 50% dos inquiridos (n=8) considera que a AI contribui sempre

para o alcance destes valores, no entanto 37,5% (n=6) referem que contribui regularmente e 12,5% (n=2) ocasionalmente.

É ainda concluído que a AI é sujeita a avaliação de desempenho que bastante regularidade segundo 62,5% (n=10) dos inquiridos.

E por fim, a conclusão mais importante, 100% dos inquiridos considera que a AI contribui para a criação de valor das organizações.

### **6.3 Conclusões do Estudo**

As conclusões do estudo realizado serão apresentadas de acordo com as hipóteses formuladas anteriormente e consistem na sistematização dos resultados mais relevantes.

Hipótese 1: O número de auditores existentes pode influenciar o contributo da auditoria interna para acrescentar valor à organização.

O objetivo da formulação desta hipótese era perceber se a dimensão da empresa influencia ou não o nº de pessoas que compunham o departamento de AI.

Assim concluiu-se que a dimensão da empresa influencia a dimensão do departamento de AI bem como a abrangência dos seus trabalhos e alcance dos mesmos. Tal permite à gestão de topo mais eficientemente alcançar os objetivos a que se propôs cumprir.

Hipótese 2: A AI pode avaliar a eficácia e a eficiência da gestão de risco, controlo interno, controlo dos riscos e dos processos de negócio (Ana do Carmo Miranda Raposo Alves, 2009).

Não foi apenas a AI que fez jus ao destaque, sendo que, de acordo com a análise e com a literatura mencionada ao longo da presente investigação, podemos concluir que, e como já era esperado, o controlo interno tem vindo a acompanhar o desenvolvimento das empresas, tornando-se cada vez mais frequente depararmo-nos com a preocupação das empresas possuírem um controlo interno eficaz. Para garantir esta eficácia torna-se essencial que estes controlos passem a ser rigorosamente monitorizados. Esta monitorização tem vindo a ficar a cargo da AI, noutros casos será criado um comité para o efeito.

Para a maioria das empresas que participaram neste estudo é precisamente a este nível que a AI desempenha um papel de extrema importância, assegurando a existência de níveis apropriados de risco, de modo a evitar que as operações sejam afetadas.

Os auditores internos devem ter um melhor entendimento do negócio, e dos seus processos, de forma a terem sucesso na avaliação da eficácia dos riscos e controlos.

Hipótese 3: O grau de liberdade e independência da ação concedido à atividade de auditoria interna pode influenciar o contributo da auditoria interna para acrescentar valor à organização, (Maria de Fátima Teixeira, 2006).

Esta investigação permitiu-me concluir que quanto maior for o grau de liberdade e independência atribuído à atividade de AI, melhores e mais adequadas são as análises a todos os aspetos administrativos e operacionais e em todas as áreas da empresa. Assim é óbvio que se consegue fornecer uma melhor ajuda aos gestores, para que estes possam estabelecer processos que assegurem a tomada das melhores decisões, criando assim valor para a empresa.

Hipótese 4: A Auditoria Interna pode contribuir para uma melhoria nos procedimentos adotados e assim criar valor para a organização.

É notável o papel cada vez mais imprescindível que a AI tem nas empresas. Por isso quanto mais ela estiver envolvida mais facilmente consegue identificar melhorias nos procedimentos e assim criar valor para a empresa. No entanto é de salientar que este trabalho deve ser feito em conjunto, ou seja, dos os colaboradores devem colaborar nas funções da AI pois só assim se conseguiu otimizar os procedimentos.

Hipótese 5: A AI ajuda na identificação do risco e sua mitigação.

A AI tem vindo ao longo dos tempos a alargar as suas funções, tal como tem sido elencado até aqui, acabando muitas vezes por ficar responsável por mitigar a ocorrência de riscos que possam ter impactos negativos no negócio da empresa, ou pelo menos estar pronta a responder logo que seja necessário.

Na minha ótica, com esta abordagem ambas as partes beneficiam, ou seja, os auditores internos porque passam a conhecer uma realidade distinta que lhe permite conhecer melhor as fraquezas da empresa e assim atuar para as mitigar, não as deixando tornar-se oportunidades para outras empresas, e o órgão de gestão por que vê ser monitorizados os riscos a que está sujeito. Desta forma a AI cria valor à empresa. Ao longo deste

estudo tornou-se evidente que a AI continua a ser responsável pela aplicação, adequação e cumprimento das leis, normas e regulamentos internos.

Hipótese 6: A Auditoria Interna pode acrescentar valor às organizações.

Sendo a incidência deste estudo focada na temática “o contributo da auditoria interna para acrescentar valor para as organizações”, da análise efetuada verifica-se que à exceção de uma empresa, as restantes possuem um departamento de AI devidamente estruturado de forma a que a função da mesma seja vista como uma mais-valia para a empresa em causa.

As organizações analisadas têm um grande fluxo de capital nos mercados financeiros e de capitais, logo será importante garantir que todas as operações que ocorrem dentro das mesmas são apropriadas, coerentes, eficazes e transparentes, só assim se transmite segurança e estabilidade para o exterior.

Hoje em dia a atividade de AI já é vista como um suporte para o desempenho, desenvolvimento e sucesso das empresas. Desta forma, e para que o alcance dos resultados seja mais preciso, a AI deve atuar em todas as áreas de negócio, pois só assim é possível identificar as áreas que carecem de maior atenção o que acaba por já se estar a verificar em grande parte das empresas.

Assim concluí-se que a existência da atividade de AI acrescenta valor à organização, sendo este aspeto defendido ao longo de todo o trabalho e complementado com a vertente prática do mesmo. No entanto, estes resultados não são generalizáveis para a população, dada a reduzida dimensão da amostra.

## 7. Conclusões

A auditoria interna vive um momento único no seu percurso, tendo-se vindo a desenvolver e a verificar como um dos principais pilares da estrutura de governação das organizações. O seu papel abrangente, posicionado num contexto de gestão, nos processos de gestão de riscos, auxiliando na prevenção de perdas e na identificação de oportunidades de melhoria dos instrumentos de gestão e controlo das operações, tem produzido resultados bastante positivos para as organizações.

Neste sentido, é fulcral que os estudos sobre auditoria interna e o processo de tomada de decisão tenham uma ênfase maior, no sentido de que, quanto mais a auditoria interna puder fornecer informações que sejam úteis e adequadas à gestão, maior será a credibilidade e importância dada a essa área dentro da organização. Esta posição comprova que a evolução da auditoria interna tem vindo, progressivamente, a modernizar-se, a actualizar-se e a expandir-se para atender às cada vez mais exigências das organizações e da sociedade em geral, deixando para trás aquele função de fiscalização, pela qual ainda é conhecida.

O âmbito da AI para além do trabalho da auditoria externa, garante portanto que as políticas das organizações são respeitadas, permitem salvaguardar os ativos e garantir que as suas operações são controladas. Além disso, a clareza do auditor interno face aos processos, e o conhecimento do funcionamento interno da organização, poderão possibilitar uma visão mais lúcida e informada traduzindo-se aqui numa vantagem face à auditoria externa.

A auditoria interna deve actuar em todas as áreas e centrar a sua acção na identificação de todos os riscos inerentes às diversas actividades da organização procurando, deste modo, que os objectivos sejam atingidos da forma mais eficiente e eficaz, o que é espectável pelos Órgãos de Gestão. O seu principal interesse tem-se deslocado progressivamente da verificação da conformidade com as normas e procedimentos estabelecidos para a análise da eficiência e eficácia das operações da organização.

Perante o que foi apresentado, procurou-se discutir a contribuição da auditoria interna para a criação de valor das organizações, no actual contexto económico e de grande

concorrência em que as organizações estão expostas a diversos tipos de riscos, que ameaçam os objectivos do negócio e dificultam o alcance dos mesmos.

Desta forma, a auditoria interna, fazendo-se valer da sua experiência e técnica, pode supervisionar o SCI, reduzir os riscos de gestão e, por meio dos seus relatórios e pareceres, gerar e contribuir para a emissão de informações transparentes e de confiança. Desta forma, contribuirá para a criação de valor das empresas, tal como foi a conclusão a que se chegou com a presente investigação.

### **7.1. Limitações do Estudo**

Seja qual for a natureza de um trabalho, este está sempre sujeito a limitações que o condicionam e podem afectar a sua estrutura e os seus resultados. Esta investigação teve como principal limitação a dificuldade na obtenção das respostas aos questionários enviados à população em estudo, que se repercutiu na amostra, ou seja, o número de respostas não correspondeu às expectativas, uma vez que se recebeu apenas 16 respostas de Directores de Auditoria Interna. Embora a população não fosse muito extensa o alcance destes poucos resultados é uma limitação para o estudo.

Contudo, foi possível concluir que, os sujeitos da amostra consideram que a actividade de auditoria interna contribui para a criação de valor das organizações, o que se traduz na sua importância para a gestão, dando assim, resposta à questão inicialmente formulada, embora de forma insuficiente relativamente ao que era esperado.

### **7.2. Perspetivas Futuras**

Novos horizontes se abrem relativamente a futuras investigações, nomeadamente alargar o presente trabalho a um maior leque de empresas, bem como poderia ser interessante estudar a função de *outsourcing* da auditoria interna, analisar as suas principais vantagens e desvantagens e um potencial conflito de interesses. Poder-se-á, ainda, refletir, numa futura investigação, sobre a inclusão da atividade de auditoria interna em empresas de pequena e média dimensão.

## 8. Referências Bibliográficas

ALMEIDA, Marcelo – **Auditoria: um Curso Moderno e Completo**. 5ªED. SÃO PAULO: Atlas, 1996

ALMEIDA, Bruno José Machado - **Auditoria e Sociedade: Diferenças de Expectativas** (2005). Publisher Team. ISBN 989-601-013-7 Lisboa

ALMEIDA, Luís – **Os Pilares de uma Auditoria Financeira**. (2011). [Em linha].Dissertação de Mestrado. Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra. [Consult. 18 Jan 2016]. Disponível em: <https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/18055/1/Os%20Pilares%20de%20uma%20Auditoria%20Financeira.pdf>

Almeida, M. - **Auditoria: um Curso Moderno e Completo** (2003).(6ª Edição). São Paulo: Editora Atlas

ALVES, Handerson – **Técnicas e Procedimentos de Auditoria**. (2012). [Em linha].[Consult. 15 Abr. 2015]. Disponível em: <http://www.iaulas.com.br/site/arquivo/11163/apostilas-concursos/contabilidade/tecnicas-e-procedimentos-de-auditoria.html>

ALVES, Ana do Carmo Miranda Raposo - **A Evolução da Auditoria Interna após a Lei Sox – Impactos Indirectos no caso Português**. (2009) Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria na Universidade de Aveiro.

Attie, William – **Auditoria Interna: Conceitos e Aplicações**. 6ª Edição. (2011). São Paulo, Editora Atlas. ISBN: 978-852-246-238-4.

BAPTISTA DA COSTA, Carlos – **Auditoria Financeira – Teoria & Prática**. 9ª ed. Lisboa: Rei dos Livros, 2010. pp.92-95. ISBN 978-989-8305-11-4.

BARATA, Alberto – **Contabilidade, Auditoria e Ética nos Negócios**. (1999). Lisboa. Notícias Editorial. ISBN: 972-46-1045-4.

BARBIER, Etienne - **Manual de Auditoria**, 2ª Edição. Edições CETOP. 1999.

BARROTE, Isabel – **A Independência no Trabalho do Auditor e na Governação das Empresas**. [Em linha]. Revista Revisores&Auditores. [Consult. 15 Jan. 2016]. Disponível em: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/51/Auditoria.pdf>

BASIOULDS, L. G. - **Aligning the Internal Audit Function with Strategic Objectives** (2013). [Em linha].[Consult. 19 Jan de 2016] Disponível em:

<http://www.qfinance.com/contentFiles/QF02/g1xtn5q6/12/0/aligning-the-internal-auditfunction-with-strategic-objectives.pdf>.

BEJA, Rui – **Risk Management: Gestão, Relato e Auditoria dos Riscos de Negócio**. Lisboa: Áreas Editor, 2004. ISBN: 972-8472-69-2

BEUREN, Ilse Maria, (2000), **Gerenciamento da Informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**, 2ª ed. São Paulo: Atlas

BORGE, DAN - **The Book of Risk**. (2001).John Wiley & Sons, New York.

BORGES, Gustavo; DIEL, Fábio e FERNANDES Francisco - Revista de Gestão em Sistemas de Saúde: **A Contribuição da Auditoria Interna de Riscos para o Planejamento de Organizações na Área de Saúde**, Vol 4 N.2 Julho/Dezembro.2015  
<file:///C:/Users/SCORE/Downloads/134-986-1-PB.pdf>

BURNABY, Priscilla A. et al - **A Global Summary of the Common Body of Knowledge** . 2006. [Em linha]. [Consult. 10 Nov. 2015]. Disponível em: <https://na.theiia.org/iiarf/Public%20Documents/A%20Global%20Summary%20of%20the%20Common%20Body%20of%20Knowledge%202006.pdf>

CARDOZO, Júlio – **Origem e Conceitos de Auditoria**. [Em linha]. [Consult. 13 Abr. 2015]. Disponível em: <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/viewFile/6661/pdf>

CARNEIRO, Sílvia – **Quais os Atributos que um Auditor deve ter**. (2013). [Em linha]. Dissertação de Mestrado. Instituto Politécnico do Porto.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino – **O Conhecimento Científico**. (2002). São Paulo. ISBN: 85-87918-15-X.

COELHO, Luís Filipe et al. – **Manual de Procedimentos da Unidade de Auditoria Interna**. (2014). [Em linha]. [Consult. 10 Dez. 2015]. Disponível em: [http://www.patrimoniocultural.pt/static/data/instrumentosdegestaonovo/manual\\_de\\_procedimentos\\_da\\_uai.pdf](http://www.patrimoniocultural.pt/static/data/instrumentosdegestaonovo/manual_de_procedimentos_da_uai.pdf)

COSO- **Internal Control-Integrated Framework** (2011). [Em linha]. [Consult. 17 Fev de 2016]. Disponível em: [http://www.felaban.net/archivos\\_boletines\\_clain/archivo20140723210329PM.pdf](http://www.felaban.net/archivos_boletines_clain/archivo20140723210329PM.pdf)

**Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 17 de Maio de 2006**. [Em linha]. [Consult. 19 Jul. 2015]. Disponível em: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2009/Directivarevisao.pdf>

**Diretriz de Revisão/Auditoria 300** [Em linha].(1999).[Consult. 23 Set. 2015]. Disponível em: <http://www.infocontab.com.pt/download/DRA/DRA300.pdf>

**Diretriz de Revisão/Auditoria 410** [Em linha].(1999).[Consult. 20 Jan. 2016]. Disponível em: <http://www.infocontab.com.pt/download/DRA/DRA410.pdf>

FRC (Financial Reporting Council) (2004) . **The Turnbull Guidance as an Evaluation Framework for the Purposes of Section 404(a) of the Sarbanes-Oxley Act**. London: Financial Reporting Council, ISBN1 84140 406 3.

FILHO, Alípio – **Auditoria de Conformidade: O que é?** (2011).[Em linha].[Consult. 15 Set. 2015]. Disponível em: <http://alipiofilho.blogspot.pt/2011/08/auditoria-de-conformidade-o-que-e.html>

FLAHERTY, John. J e MAKI Tony – **Enterprise Risk Management – Integrated Framework**. (2004).[Em linha].[Consult. 24 Jan. 2016]. Disponível em: [http://www.coso.org/documents/coso\\_erm\\_executivesummary.pdf](http://www.coso.org/documents/coso_erm_executivesummary.pdf)

GOMES, Emília – **A Importância do Controlo Interno no Planeamento de Auditoria**. Revista Revisores&Auditores (2014).[Em linha]. [Consult. 26 Out. de 2015]. Disponível em: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/64/Auditoria.pdf>

IIA – **Práticas Recomendadas**. [Em linha]. (2009). [Consult. 10 Abr. 2015]. Disponível em <https://na.theiia.org/standards-guidance/Member%20Documents/PA%20012009%20Portuguese.pdf>

IIA – **Definition of Internal Auditing – Portuguese Translation** [Em linha]. [Consult. 7 Abr. 2015]. Disponível em <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatoryguidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>

IIA – **Enquadramento Internacional de Práticas Profissionais de Auditoria Interna**. 2009. Tradução efetuada pelo IPAI.

IIA – **How we Came to Be** [Em linha]. [Consult. 10 Abr. 2015]. Disponível em <https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx>

IIA – **Implementing the International Professional Practices Framework**. 3ª ed. Florida: IIA, 2009. 245-248 pp. ISBN 978-0-89413-676-4.

IIA-**About the IIA**. [Em linha]. [Consult. 11 Ago. 2015]. Disponível em: <https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx>

IIA – **Declaração de posicionamento do IIA: O papel da auditoria interna no suprimento de recursos para a atividade de auditoria interna**. (2009).[Em linha]. [Consult. 22 Fev. 2016]. Disponível em: [http://www.ipai.pt/fotos/gca/pp\\_the\\_role\\_of\\_internal\\_auditing\\_in\\_resourcing\\_the\\_internal\\_audit\\_activity\\_portuguese\\_1427302916.pdf](http://www.ipai.pt/fotos/gca/pp_the_role_of_internal_auditing_in_resourcing_the_internal_audit_activity_portuguese_1427302916.pdf)

IPAI – **Enquadramento Internacional de Práticas Profissionais de Auditoria Interna**, (2009).(Em linha). Disponível em: [http://www.ipai.pt/fotos/gca/ippf\\_2009\\_port\\_normas\\_0809\\_1252171596.pdf](http://www.ipai.pt/fotos/gca/ippf_2009_port_normas_0809_1252171596.pdf)

LOJOSO, P. Guilherme, (2005) - **A importância da Auditoria Interna para a Gestão de Topo** . Revista de Auditoria Interna, Nº19, Janeiro-Março, pp. 10-12

LÉLIS, D. L. M., & Pinheiro, L. E. T. (2012) . **Percepção de Auditores e Auditados sobre as Práticas de Auditoria Interna em uma Empresa do Setor Energético**. Revista Contabilidade & Finanças, 23(60), pp. 212-222.

LIMA, Leandra e LIMA, Robernei – **A importância da Auditoria Interna nas Organizações**. (2008). [Em linha]. [Consult. 10 Nov. 2015]. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/auditoria-interna-organizacoes.htm>

MACEDO, Diego – **Conceito, tipos e características de auditoria de segurança de informações**. (2012). [Em linha].[Consult. 9 Jun. 2015]. Disponível em: <http://www.diegomacedo.com.br/conceito-tipos-e-caracteristicas-de-auditoria-de-seguranca-da-informacao/>

MANUAL DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS – DRA 300. (1999).[Em linha]. Consult. 25 Nov. 2015]. pp.5-8. Disponível em: <http://www.infocontab.com.pt/download/DRA/DRA300.pdf>

MOELLER, Robert R. – **Brink's Modern Internal Auditing: a Common Body of Knowledge**. 7ª ed. New Jersey: John Wiley & Sons, 2009. ISBN 978-0-470-293034.

MONTEIRO, Daniela e PONTES, Sérgio – **Controlo, Risco e Amostragem em Auditoria: Relações Indissociáveis**. (2002). Lisboa. Vislis Editores. ISBN: 972-52-0149-3.

MORAIS, Georgina; MARTINS, Isabel – **Auditoria Interna: Função e Processo**. 3.ª ed. Lisboa: Áreas, 2007. ISBN 978-989-8058-11-9. **Auditoria interna e a Auditoria Externa**. [Em linha]. [Consult. 11 Mar.2015]. Disponível em: [http://www.portaldeauditoria.com.br/tematica/auditoriainterna\\_diferencasbasicasentreauditoria.htm](http://www.portaldeauditoria.com.br/tematica/auditoriainterna_diferencasbasicasentreauditoria.htm)

MARÇAL, Nelson. & MARQUES, F. L. (2011) - **Manual de Auditoria e Controlo Interno no Sector Público** (1.ª edição). Lisboa: Edições Sílabo.

OROC – **Código de Ética**. (2011). [Em linha]. [Consult. 28 Out. 2015]. Disponível em: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Bastonario/2011/CodigoEtica2011.pdf>

PINHEIRO, Catarina – **Acrescentar valor à organização com a Auditoria Interna**. (2013). Porto, Instituto Politécnico do Porto. [Em linha]. [Consult.17 Mai de 2015]. Disponível em: [http://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/1804/1/DM\\_CatarinaPinheiro\\_2013.pdf](http://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/1804/1/DM_CatarinaPinheiro_2013.pdf)

PINHEIRO, Joaquim Leite – **Auditoria Interna: Auditoria Operacional - Manual Prático para Auditores Internos**. 2.ª ed. Lisboa: Rei dos Livros, 2010. ISBN 978989-8305-07-7.

PIRES, José - **Contributo da Auditoria Interna na Detecção e Mitigação de Riscos Empresariais**. (2010), Instituto Politécnico de Lisboa, Dissertação de Mestrado. [Em

linha]. [Consult. 2 Ago de 2015]. Disponível em: <http://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/84/1/Jos%C3%A9%20Pedro%20Pires%20-%20Contributo%20da%20auditoria%20interna%20na%20detec%C3%A7%C3%A3o%20e%20mitiga%C3%A7%C3%A3o%20de%20riscos%20empresariais.pdf>

Portal de Auditoria - **Razões que Levam uma Empresa a Criar um Departamento de Auditoria Interna**. [Em linha]. [Consult. 6 Nov. 2015]. Disponível em: <http://www.portaldeauditoria.com.br/sobreauditoria/Razoes-Departamento-de-Auditoria-Interna.asp>

Portal de Auditoria – **Manual de Auditoria Interna – Procedimentos de Auditoria Interna**. [Em linha]. [Consult. 7 Jun. 2015]. Disponível em: <http://www.portaldeauditoria.com.br/legislacao/normas/auditoria.htm>

Portal de Auditoria – Introdução ao relatório de Auditoria. [Em linha]. [Consult. 2 Abr. 2015]. Disponível em: [http://www.portaldeauditoria.com.br/tematica/relaud\\_introducao.htm](http://www.portaldeauditoria.com.br/tematica/relaud_introducao.htm)

ROSÁRIO, Everton – **Relação entre Auditores Independentes e Auditados: Estudo de Caso em uma Antidade Fechada de Previdência Complementar**. (2010). [Em linha]. [Consult. 10 Set. 2015]. Disponível em: <http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis294063>

ROSETTI, José e ANDRADE Adriana – **Os Grandes Marcos Construtivos da Governança Corporativa**. 3º cap. [Em linha]. [Consult. 24 Mar de 2016] Disponível em: [http://governancacorporativa.com/?page\\_id=113](http://governancacorporativa.com/?page_id=113)

SÁ, A. Lopes - **Curso de Auditoria**. (1980). 6ª Ed., Atlas. São Paulo

TABORDA, Daniel – **Auditoria: Revisão Legal das Contas e Outras Funções do Revisor Oficial de Contas**. 2ª Edi. (2006). Lisboa. Edições Sílabo. ISBN: 978-972-618-807-0.

TEIXEIRA, M. F. - **O Contributo da Auditoria Interna para uma Gestão eficaz**. (2006) Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade Aberta de Coimbra. [Em linha]. [Consult. 23 Jun de 2015] Disponível em: [http://repositorioaberto.uab.pt/bitstream/10400.2/581/1/TMCA\\_Maria%20deFatimaTeixeira.pdf](http://repositorioaberto.uab.pt/bitstream/10400.2/581/1/TMCA_Maria%20deFatimaTeixeira.pdf)

Tribunal de Contas – **Manual de Auditoria e de Procedimentos**. Vol.I, [Em linha]. [Consult. 27 Nov. 2015]. Disponível em: <http://www.tcontas.pt/pt/actos/manual/Manual.pdf>

Tribunal de Contas- **Manual de Auditoria e de Procedimentos**, (1999) Volume I, Lisboa

UNIVERSIDADE BRASÍLIA – **Um pouco de história da Auditoria Interna**. [Em linha]. [Consult. 6 Maio 2015]. Disponível em: [http://www.unb.br/administracao/auditoria\\_interna/artigos/um\\_pouco\\_de\\_historia\\_da\\_auditoria\\_interna](http://www.unb.br/administracao/auditoria_interna/artigos/um_pouco_de_historia_da_auditoria_interna)

VITALI, Pedro. - **Auditoria Operacional – Uma estratégia de qualidade para o serviço público.** (1995). Trabalho de Pós-Graduação. Universidade do Estado de Santa Catarina, Florianópolis.

## Anexo

### Auditoria Interna: Criação de Valor para as empresas que compõem o PSI 20 desde 2010

Este questionário visa suportar uma dissertação de mestrado de Auditoria e deve ser preenchido pelo responsável do Departamento de Auditoria Interna, ou alguém em quem este delegue a presente tarefa.

A resposta ao mesmo tem como objetivo a recolha de informação sobre o contributo que a Auditoria Interna possa ter para a criação de valor nas organizações que compõem o PSI 20 desde 2010. De salientar que toda a informação disponibilizada é de carácter confidencial.

Agradeço desde já o preenchimento do mesmo, acrescentando que para tal despendirá de 7 min.

#### 1. A empresa pertence ao:

- Setor Público
- Setor Privado
- NS/NR
- Outra

#### 2. Qual o setor de atividade?

- Energia
- Telecomunicações
- Distribuição
- Construção Cível
- Bancário
- Indústria
- NS/NR
- Outra

#### 3. Com referência a 31/12/2014, qual o volume de negócios em milhões de euros?

- Menos de 100 M
- Entre 100 M e 500 M
- Mais de 500 M
- NS/NR

#### 4. Atualmente, qual é o volume de ativos?

- Menos de 50 Milhões
- De 50 Milhões a 100 Milhões
- Mais de 100 Milhões
- NS/NR

#### 5. A empresa é parte integrante de um grupo internacional?

- Sim
- Não
- NS/NR

#### 6. A empresa tem Departamento de Auditoria Interna?

- Sim
- Não
- NS/NR

#### 7. Quantas pessoas compõem o seu Departamento de Auditoria Interna?

- Até 5 pessoas
- Entre 5 e 10 pessoas
- Mais de 10 pessoas
- NS/NR

#### 8. Das pessoas referidas na questão anterior quantas são membros do IPAI?

- Até 3 pessoas
- De 3 a 7 pessoas
- De 7 a 10 pessoas
- Mais que 10 pessoas
- NS/NR

#### 9. Os recursos disponíveis são suficientes e adequados para o trabalho de Auditoria Interna?

- Sim

- Não
- NS/NR

**10. A atividade de Auditoria abrange em todas as áreas do negócio?**

- Sim
- Não
- NS/NR

**11. Caso tenha respondido não à questão anterior, especifique a(s) área(s) em que a Auditoria Interna atua(m):**

- Financeira
- Gestão da Qualidade
- Marketing
- Comercial
- Gestão do Risco
- Logística
- NS/NR
- Outra

**12. Os colaboradores da empresa conhecem a função e objetivos do trabalho de Auditoria Interna?**

- Sim
- Não
- NS/NR

**13. O órgão de gestão auxilia a atividade de auditoria interna?**

- Nunca
- Raramente
- Regularmente
- Muitas vezes
- Sempre
- NS/NR

**17. Na sua opinião a AI ajuda na identificação de possíveis riscos, derivados nomeadamente da volatilidade dos mercados?**

- Sim
- Não
- NS/NR

**18. A AI possui metodologias de forma a mitigar o risco?**

- Sim
- Não
- NS/NR

**19. Os riscos são previstos aquando da definição da estratégia da empresa?**

- Sim
- Não
- NS/NR

**20. A gestão do risco implementada é considerada eficiente face à ocorrência dos mesmos?**

- Sim
- Não
- NS/NR

**21 Qual o nível de importância dado à atividade de auditoria interna, no que concerne à sua avaliação ao sistema de controlo interno e cumprimento dos procedimentos, normas e regulamentos é:**

- Alto
- Médio
- Baixo
- NS/NR

**22. Os membros do departamento de AI realizam o follow-up da implementação das sugestões sugeridas?**

- Sim
- Não
- NS/NR

**23. Quando as recomendações feitas pelo Departamento de AI não são implementadas, este tenta perceber o motivo?**

- Sim
- Não
- NS/NR

**24. Caso tenha respondido afirmativamente à questão anterior, quais as justificações dadas para a falta de implementação das recomendações? (Enumere de 1 a 5)**

- 1. Falta de recursos financeiros e humanos
- 2. Por não entenderem pertinente e vantajoso para o negócio
- 3. Análise Custo/Benefício
- 4. Inadequabilidade face à estratégia implementada
- 5. Insegurança face à volatilidade dos mercados
- 6. NS/NR

**25. A existência da AI contribui para a eficácia, eficiência e economia da empresa?**

- Sempre
- Regularmente
- Ocasionalmente
- Nunca
- NS/NR

**26. A auditoria interna é, ela mesma, sujeita a avaliação do seu desempenho?**

- Nunca
- Às vezes
- Ocasionalmente

- Regularmente
- NS/NR

**27. De que forma a AI pode acrescentar valor à organização? (Enumere de 1 a 7)**

- Produz relatórios relevantes para a tomada de decisões
- Está alinhada com a estratégia do negócio
- Baseia-se no risco e na sua mitigação
- Auxilia-se nas TI's
- Tende a corresponder às preocupações e exigências dos stakeholders
- Analisa a evolução dos mercados
- Foca-se em factos

**28. A AI contribui de uma forma eficaz para:**

- Melhor gestão
- Mitigação de riscos e ocorrência dos mesmos
- Compliance
- Economia, Eficácia e Eficiência
- Eficácia nos controlos
- NS/NR

**29. A AI contribui para a criação de valor da organização?**

- Sim
- Não
- NS/NR

**Nome (Opcional)**

Muito obrigada pela sua colaboração!