

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



ISCAL

IMPACTO DA AUDITORIA INTERNA NA
EXTERNA NUMA EMPRESA
MULTINACIONAL: UM ESTUDO DE CASO

Catarina Vicente Miranda

Lisboa, abril de 2018

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

O IMPACTO DA AUDITORIA INTERNA NA
EXTERNA NUMA EMPRESA
MULTINACIONAL: UM ESTUDO DE CASO

Catarina Vicente Miranda

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção de grau de Mestre em Auditoria, realizada sob a orientação científica do Professor Especialista António da Trindade Nunes.

Constituição do Júri:

Presidente [Prof. Especialista Gabriel C. Alves]

Vogal [Prof. Especialista Pedro Roque]

Vogal [Prof. Especialista António da Trindade Nunes]

Lisboa, abril de 2018

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

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

“Para ser grande, sê inteiro: nada

Teu exagera ou exclui.

Sê todo em cada coisa. Põe quanto és

No mínimo que fazes.

Assim em cada lago a lua toda

Brilha, porque alta vive.”

Ricardo Reis

Agradecimentos

A realização desta dissertação não teria sido possível sem a colaboração de algumas pessoas a quem quero expressar o meu reconhecimento e expressão.

Gostaria antes de mais, agradecer ao professor António da Trindade Nunes, orientador desta dissertação, pelo apoio, estímulo, disponibilidade e cordialidade demonstrada em todas as fases que conduziram à concretização deste trabalho.

Aos Managers e Supervisores da BDO & Associados, SROC, Lda. agradeço pela total disponibilidade em colaborar no estudo.

A todos os professores que me acompanharam na parte curricular do mestrado, agradeço pela partilha dos seus conhecimentos e experiências.

Aos meus colegas e amigos, agradeço também, pela grande cooperação neste trabalho e amizade que sempre me demonstraram.

Por último e não menos importante, agradeço a todos os meus familiares nomeadamente aos meus pais e irmã pelo estímulo e afeto.

A todos, o meu mais profundo e sincero agradecimento.

Resumo

O desempenho do compromisso de auditoria é executado num ambiente em constante transformação sendo o posicionamento da auditoria interna nas entidades cada vez mais importante.

Nos últimos anos, tem vindo a verificar-se um aumento do interesse na atividade da auditoria e como, quer a auditoria interna, quer a externa, contribuem para a fiabilidade da informação, realizando alguns procedimentos comuns, é essencial perceber o relacionamento existente entre elas.

Tanto a auditoria interna como a externa empregam técnicas e metodologias idênticas, ou seja, ambas avaliam, analisam e identificam atividades desenvolvidas na entidade, associadas direta ou indiretamente ao conteúdo das demonstrações financeiras.

Este trabalho visa avaliar o impacto da auditoria interna na externa, procurando analisar o grau de cooperação entre ambas. Para tal, realizou-se um estudo de caso onde se questionaram os Managers e Supervisores da empresa multinacional BDO & Associados, SROC, Lda.. Através da análise dos dados obtidos verificou-se que os auditores externos têm em consideração o trabalho desenvolvido pelos auditores internos existindo, desta forma, uma coordenação positiva entre eles.

Apesar de existir uma boa colaboração entre o auditor interno e externo, futuramente esta colaboração deverá ser maior, com o objetivo de melhorar a qualidade da auditoria. Os auditores internos e os externos devem cooperar mais uns com os outros, estabelecendo uma comunicação profissional espontânea e sem restrições, sobre os diversos aspetos dos seus trabalhos.

Palavras-Chave: auditoria interna, auditoria externa, relacionamento, colaboração, impacto.

Abstrat

The performance of the audit engagement is executed in a constantly changing environment, allowing for the internal audit position to become increasingly more important.

Throughout the years, there has been a visible rise in the interest in the auditor's activity and, because both internal and external audit contribute to the reliability of the information, as they perform some common procedures, it is crucial to understand the relationship that exists between them.

Both the internal and external audit exert identical methodologies and techniques, as they both evaluate, analyze and identify the activities that have been developed within the entity, directly or indirectly associated with results report contents.

This thesis aims to evaluate the impact of the internal and external audit, by analyzing the degree of cooperation between them. For this purpose, a study case has been done where managers and supervisors from the multinational company BDO & Asociados, SROC were questioned. Through the analysis of the data obtained, it was possible to observe that the external auditors takes into account the work developed by the internal auditors, existing, therefore, a positive coordination between them.

Although there is a good coordination between the internal and the external auditors, the level of collaboration between the two must be higher in the future, in order to improve the quality of the audit. The internal and external auditors must cooperate and work more with each other, establishing a professional communication, spontaneous and without restrictions, about the most varied aspects of their jobs.

Key Words: internal audit, external audit, relationship, collaboration, impact.

ÍNDICE

Agradecimentos	vi
Resumo	vii
Abstrat	viii
Índice de figuras	xii
Índice de quadros e tabelas	xiv
Lista de abreviaturas	xv
I. Introdução.....	1
Motivação e enquadramento	1
Objeto e objetivo.....	2
Metodologia de investigação	2
Estrutura da dissertação	3
II. Desenvolvimento	4
Capítulo1 - A Auditoria.....	4
1.1 Conceito de Auditoria.....	4
1.2 Tipos de Auditoria	5
1.3 Fases da Auditoria	9
1.4 Formas de exercer a profissão	12
1.5 Teorias justificativas da Auditoria.....	14
1.6 Limitações da Auditoria.....	15
Capítulo 2 - A Auditoria Interna.....	16
2.1 Definição e evolução	16
2.2 A Auditoria Interna na estrutura da organização	20

2.3 Fases do processo de Auditoria Interna	22
2.4 Normas para a prática profissional da Auditoria Interna	25
2.5 Código de ética da Auditoria Interna	28
2.6 Vantagens e desvantagens da Auditoria Interna	30
2.7 Departamento de Auditoria Interna	32
2.8 O papel do IPAI e do IIA	33
2.9 Atividades desenvolvidas e analisadas pela Auditoria Interna	35
Capítulo 3 - A Auditoria Externa	37
3.1 Definição e evolução	37
3.2 Papel dos Revisores Oficiais de Contas	39
3.3 Normas para a prática profissional da Auditoria Externa	40
3.4 Código de ética da Auditoria Externa	41
3.5 Vantagens e desvantagens da Auditoria Externa	42
3.6 Método e âmbito de trabalho da Auditoria Externa	43
3.7 Utilização do trabalho dos auditores internos por parte dos auditores externos	44
Capítulo 4 - Relacionamento entre Auditoria Interna e Externa	51
4.1 Semelhanças e diferenças entre a Auditoria Interna e Externa	51
4.2 Colaboração existente entre auditores internos e externos	54
4.3 Fatores que podem influenciar a relação entre o auditor interno e o auditor externo	58
4.4 Análise de estudos empíricos relativos à relação entre os auditores internos e externos	61
III. Estudo de Caso	64
Capítulo 1 - Metodologia	64
1.1 O tema de partida da investigação e seus objetivos	64
1.2 Metodologia adotada	65
1.3 A apresentação do caso estudado	66

1.3.1 Apresentação da empresa	67
1.4 Métodos e técnicas de recolha de dados	69
Capítulo 2 - Apresentação e interpretação dos resultados	71
2.1 Apresentação dos resultados	71
2.2 Interpretação dos resultados.....	84
IV. Conclusões e perspectivas futuras.....	88
Referências bibliográficas	91
ANEXOS	96
ANEXO 1	97
ANEXO 2	102

Índice de figuras

II PARTE

Figura 1.1 – 2016 TOP 40 International networks, associations and alliances.....	13
Figura 1.2 – Funções por nível hierárquico.....	14
Figura 2.1 - Princípios da Auditoria Interna.....	20

III Parte

Figura 1.1 - A Rede BDO.....	68
Figura 2.1 - Número de clientes do grupo.....	72
Figura 2.2 - Montante de faturação do grupo.....	72
Figura 2.3 - Número de clientes com Auditoria Interna.....	73
Figura 2.4 - Número médio de colaboradores de Auditoria Interna nas entidades.....	74
Figura 2.5 - Cargo do principal responsável pela Auditoria Interna nas entidades.....	75
Figura 2.6 - Número de reuniões anuais com o responsável de Auditoria Interna.....	76
Figura 2.7 - As opiniões dos auditores internos são tidas em consideração nos trabalhos de Auditoria Externa.....	77
Figura 2.8 - Pontos fundamentais a tratar antecipadamente com o auditor interno.....	78
Figura 2.9 - Classificação do relacionamento profissional com o auditor interno.....	79
Figura 2.10 - Importância da Auditoria Interna nas entidades.....	80
Figura 2.11 - Existe um processo de identificação, avaliação, resposta, reporte e monitorização dos riscos na entidade?.....	80
Figura 2.12 - Grau de colaboração do trabalho desenvolvido pelo auditor interno com o auditor externo.....	81
Figura 2.13 - Importância do contributo da Auditoria Interna no levantamento e conhecimento do negócio.....	82
Figura 2.14 - Importância do contributo da Auditoria Interna na avaliação da prova e expressão de opinião.....	82

Figura 2.15 - Existirá uma maior colaboração da Auditoria Interna com a Externa nos próximos anos?.....	83
Figura 2.16 - Tipo de trabalhos que a Auditoria Interna irá desenvolver no futuro.....	84

Índice de quadros e tabelas

Quadro 2.1 – Paradigmas da Auditoria Interna	17
Quadro 4.1 – Diferenças entre o auditor interno e o auditor externo.....	53
Quadro 4.2 – Colaboração dos auditores internos com os externos e dos externos com os internos.....	57

Lista de abreviaturas

ACL - *Audit Control Language*

AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants*

BDO - BDO & Associados, SROC, Lda.

CEDP - Código de Ética e Deontologia Profissional

CI – Controlo Interno

CIA - *Certified Internal Auditor*

CMVM - Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

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

CSC - Código das Sociedades Comerciais

DF - Demonstrações Financeiras

DRA - Diretrizes de Revisão/Auditoria

ECIIA - *European Confederation of Institutes of Internal Auditing*

EUA - Estados Unidos da América

EXCO - *Executive Committee*

IAASB - *International Auditing and Assurance Standards Board*

IDEA - *Interactive Data Extraction & Analysis*

IESBA - *The International Ethics Standards Board for Accountants*

IFAC - *International Federation of Accountants*

IIA - *Institute of Internal Auditors*

IPAI - Instituto Português de Auditores Internos

ISA - *International Standards of Auditing*

ISAE - *International Standard on Assurance Engagements*

ISCAL - Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa

ISQCs - *Internacional Standards on Quality Control*

ISREs - *Internacional Standards on Review Engagements*

ISRSs - *Internacional Standards on Related Services*

IT - Interpretações Técnicas

LGT - Lei Geral Tributária

NA - Normas de Atributo

ND – Normas de Desempenho

NI - Normas de Implementação

NTR/A - Normas Técnicas de Revisão/Auditoria

OROC - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PCAOB - *Public Company Accounting Oversight Board*

PR – Prática Recomendada

ROC – Revisor Oficial de Contas

RT - Recomendações Técnicas

SAS - *Statements on Auditing Standards*

SCI - Sistema de Controlo Interno

SEC - *Securities and Exchange Commission*

SIA - *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*

SOX - *Sarbanes-Oxley*

UEC - *Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers*

I. Introdução

Motivação e enquadramento

O conceito de auditoria tem sido alterado e atualizado ao longo dos tempos, pois inicialmente a auditoria restringia-se à deteção de fraudes e erros, sendo que atualmente esta tem domínios e formas específicas.

A auditoria interna é uma atividade independente, que tem como objetivo acrescentar valor às organizações, funcionando como um instrumento que permite aos responsáveis agir com maior segurança e controlar com mais conhecimento de causa. Segundo Almeida (2005), a auditoria interna é de extrema importância para as organizações, visto que auxilia a eliminar desperdícios, a simplificar tarefas, a servir de ferramenta de apoio à gestão e a transmitir informações aos administradores sobre o desenvolvimento das atividades executadas.

A auditoria externa é uma atividade independente e objetiva, com o intuito de exprimir um parecer sobre as Demonstrações Financeiras e se estas apresentam de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da empresa em todos os aspetos materialmente relevantes. Foca-se na verificação e apreciação da credibilidade da informação financeira direcionada para o interesse dos utilizadores externos, assegurando que o Sistema de Controlo Interno e as rotinas de trabalho estão a ser desenvolvidos de forma correta.

Tanto a auditoria interna como a externa empregam técnicas e metodologias comuns, isto é, ambas avaliam, analisam e identificam atividades desenvolvidas por outros, em trabalhos que devem executar com rigor, objetividade e independência.

A escolha deste tema visa a avaliar o impacto que a auditoria interna tem na auditoria externa, verificando a forma como os auditores externos se relacionam com os auditores internos, analisando os aspetos da auditoria interna que mais interessam à auditoria externa e o nível de confiança que os auditores externos depositam no trabalho dos auditores internos. Por fim, pretende-se averiguar se a colaboração do trabalho de ambos os auditores originará valor acrescentado à entidade.

Importa também salientar que a coordenação da auditoria externa e da auditoria interna tem sido alvo de uma crescente importância motivada pelas expectativas da conjuntura

empresarial atual, uma vez que, os auditores verificam com segurança razoável se as entidades espelham uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira.

A relação entre os auditores internos e externos é de extrema importância uma vez que, quanto melhor for o relacionamento entre ambos, melhores serão os resultados obtidos, originando informação financeira mais fiável e credível.

Objeto e objetivo

O objetivo desta investigação é analisar o impacto da auditoria interna na auditoria externa. Pretende-se averiguar se os auditores externos têm em consideração o trabalho desenvolvido pelos auditores internos. Para tal, é necessário verificar se o auditor externo solicita informação ao auditor interno, se as opiniões do auditor interno são tidas em consideração pelo auditor externo e por fim analisar o relacionamento profissional entre ambos os auditores.

Metodologia de investigação

Esta investigação tem como ponto de partida o previsto no documento da Proposta de Dissertação de setembro de 2015, nomeadamente nos pontos: Objeto e objetivos da investigação, Metodologia e Referências bibliográficas.

A metodologia adotada implicou a recolha e análise da documentação específica sobre o tema, primeiramente numa dimensão individual, isto é, analisar a auditoria interna e a auditoria externa individualmente e posteriormente analisar as auditorias de uma forma conjunta, verificando as respetivas semelhanças e diferenças.

Para estudar este tema, optou-se por consultar os Managers e Supervisores de auditoria da empresa multinacional BDO & Associados, SROC, Lda. (BDO), de forma a analisar o impacto que os auditores externos têm nos clientes que possuem auditoria interna.

Desta forma, elaborou-se um questionário que permitiu recolher informação sobre o modo de atuação dos auditores externos com os auditores internos, verificando a forma como ambos se relacionam. O questionário foi remetido a todos os Managers e Supervisores de auditoria da empresa BDO em Portugal.

No final serão apresentados os resultados obtidos e as respetivas conclusões.

Estrutura da dissertação

O presente trabalho apresenta-se estruturado em quatro partes. Na primeira é efetuada uma introdução de todo o trabalho, identificando as motivações que conduziram à escolha do tema, o objetivo e objeto do estudo, e o enquadramento da metodologia de investigação.

A segunda parte apresenta o enquadramento teórico do tema, estando este subdividido em quatro capítulos. Inicialmente é apresentado o tema da auditoria em geral, percorrendo os conceitos, tipos, fases e limitações de auditoria e posteriormente é apresentado o conceito, origem, evolução histórica, fases, normas para a prática profissional e as respetivas vantagens e desvantagens da auditoria interna e da auditoria externa. Por último é descrito o relacionamento entre a auditoria interna e a externa, sendo abordadas as semelhanças e diferenças, a colaboração entre os auditores, fatores que podem afetar a relação do auditor interno e externo e análise dos principais estudos empíricos relativos ao tema em análise.

Na terceira parte efetua-se uma descrição sobre a metodologia de investigação adotada. É descrito o processo de definição da amostra e a sua caracterização, as datas e os procedimentos de recolha de dados e procede-se à apresentação e interpretação dos resultados obtidos.

No quinto capítulo, quarta e última parte, apresentam-se as principais conclusões e perspetivas futuras resultantes deste trabalho.

II. Desenvolvimento

Capítulo1 - A Auditoria

1.1 Conceito de Auditoria

O conceito de auditoria tem sido alterado e atualizado ao longo dos tempos. Inicialmente a auditoria restringia-se à deteção de fraudes e erros, sendo que atualmente esta tem domínios e formas específicas.

Franco e Marra (2001) referem que os acontecimentos que marcaram a evolução da auditoria foram:

- O aparecimento de grandes organizações;
- O controlo dos gastos públicos;
- A necessidade de informações contabilísticas fiáveis;
- A complexidade dos sistemas contabilísticos;
- A complexidade dos negócios;
- O desenvolvimento e implementação de sistemas de controlo interno.

Não existe uma definição única de auditoria. Alguns organismos tentaram harmonizar este conceito a nível internacional, como é o caso do *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), do *International Federation of Accountants* (IFAC) e do *Institute of Internal Auditors* (IIA).

Segundo o IFAC, a auditoria é uma verificação ou exame realizado por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objetivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade possível.

O Tribunal de Contas (1999) define auditoria como:

“ (...) um 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, realizado 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.”

Segundo Almeida B. J. (2005), a auditoria, enquanto atividade de controlo económico-financeiro de qualquer instituição, surgiu no mesmo momento em que a propriedade dos recursos financeiros e a responsabilidade da sua aplicação à produção deixaram de estar ao cuidado de uma única pessoa, como ocorre naturalmente quando uma instituição adquire um determinado tamanho e grau de responsabilidade.

De acordo com Martins e Morais (2013), a auditoria funciona como um processo sistemático para obter e avaliar a prova acerca da correspondência entre informações, situações ou procedimentos e critérios preestabelecidos, assim como comunicar conclusões aos interessados.

Pode-se concluir que a auditoria externa surge como uma forma de dar credibilidade às Demonstrações Financeiras (DF), verificando se elas exprimem de forma verdadeira e apropriada a informação financeira em todos os aspetos materialmente relevantes.

O objetivo de uma auditoria às DF é habilitar o auditor a expressar uma opinião sobre as DF, isto é, se estas estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro.

1.2 Tipos de Auditoria

Existem diversos critérios de classificação da auditoria.

Segundo Morais e Martins (2013), quanto ao conteúdo e fins existem cinco tipos de auditorias: das demonstrações financeiras, de conformidade, operacional, de gestão e estratégica.

Quanto à amplitude, distinguem-se auditorias gerais e parciais, sendo que as parciais envolvem apenas uma parte da entidade.

Quanto à frequência, destacam-se a auditoria permanente e a ocasional, sendo que a primeira é efetuada de uma forma regular e continua.

Quanto ao período temporal, as auditorias são classificadas histórica e previsional ou prospetiva.

Em relação à obrigatoriedade distinguem-se as auditorias de fonte legal e de fonte contratual, sendo a primeira baseada num normativo legal e a segunda num contrato de prestação de serviços (facultativa).

Quanto ao sujeito que as realiza, estas podem ser externas ou internas, dependendo se o sujeito tem um vínculo laboral com a entidade que está a auditar ou não.

Auditoria Operacional:

A auditoria operacional surge como um aprofundamento da auditoria interna e está relacionada com diversas áreas operacionais tais como: compras e transportes, receção, inventários, produção, controlo de qualidade, engenharia e pesquisa, ativos fixos tangíveis, marketing, pessoal, controlo financeiro básico, gestão financeira, informática e operações internacionais. (Brink et. al. (1973)).

Batista da Costa (2010) refere que este tipo de auditoria, se socorre do conjunto das técnicas de julgamento e apreciação das operações da entidade utilizadas na auditoria financeira e tem como objetivo auditar os controlos operacionais, a gestão e a estratégia.

Afirma ainda que o seu campo de investigação é o conjunto do controlo interno (CI), pelo que a sua grande preocupação é a eficácia das operações e o cumprimento das políticas.

Auditoria de Gestão:

A auditoria de gestão surge como uma forma de avaliar a eficácia e a qualidade da execução das responsabilidades atribuídas.

Segundo Batista da Costa (2010), o grande objetivo da auditoria de gestão é o de verificar em que medida é que os recursos (cada vez mais limitados) postos à disposição dos gestores estão a ser aplicados com maior economicidade, eficiência e eficácia. Permite medir e dar opinião sobre o desempenho dos gestores e sobre a rendibilidade da entidade.

Daniel Taborda (2006) refere que a auditoria de gestão tem como objetivo a melhoria da produtividade das operações, a identificação e aperfeiçoamento dos pontos fracos e potenciação dos pontos fortes, a análise das oportunidades e ameaças do negócio e a promoção da rendibilidade e eficiência da organização em geral.

O auditor de gestão deve verificar se existem áreas chave que devam ser controladas, avaliar e julgar as bases usadas para o desenvolvimento dos padrões de medida e rever os parâmetros para identificar a performance e os resultados.

Auditoria Previsional e Prospetiva:

Com a era industrial ocorreu a alteração da propriedade e gestão. A industrialização dá uma maior importância à excelência de gestão, originando as economias de escala.

Por outro lado, com a era da informação ocorreu a desmaterialização e o foco no cliente originando vantagens competitivas sustentáveis e a gestão criteriosa dos ativos intangíveis.

Na auditoria previsional os pressupostos são fundamentais, pois é neles que estão presentes os objetivos estratégicos. Desta forma, o seu objeto é a informação financeira prospetiva e o seu objetivo é a avaliação de preparação e dos pressupostos da informação financeira prospetiva.

Segundo a *The Examination of Prospective Financial Information* (ISAE) 3400, o auditor deve verificar se:

- Os pressupostos do Órgão de Gestão em que se baseia a informação financeira prospetiva não são irrazoáveis, e no caso dos pressupostos hipotéticos, os mesmos são consistentes com a finalidade da informação;
- A informação financeira prospetiva está devidamente preparada na base dos pressupostos;
- A informação financeira prospetiva está devidamente apresentada e todos os pressupostos materiais estão adequadamente divulgados, incluindo a indicação clara quanto a se são pressupostos mais prováveis ou hipotéticos;
- A informação financeira prospetiva foi preparada numa base consistente com as demonstrações financeiras históricas, usando políticas contabilísticas apropriadas.

Auditoria Estratégica:

Para se efetuar uma auditoria estratégica tem de existir um conhecimento da entidade, ou seja, os seus objetivos, visão, missão, valores, pessoas, fluxos, etc.. No fundo tem de ser feita uma análise global do contexto, para perceber se ela tem a capacidade de alcançar os objetivos propostos.

Desta forma o auditor usa o modelo *top-down* para verificar se a visão, missão, valores e objetivos foram respondidos primeiramente pelo topo (gestores de topo), verifica se a organização tem estruturados os recursos para alcançar os objetivos propostos e analisa as competências e conhecimento dos gestores, tendo em conta os seus currículos.

O auditor deve também ter iniciativa na avaliação da gestão, eficácia, eficiência, posição competitiva da entidade e avaliação estratégica do negócio, visto que o dever do auditor é auxiliar a organização a responder o mais rápido possível aos eventos para que estes se tornem em oportunidades e não em riscos.

Auditoria Informática:

A auditoria informática surge como uma forma de detetar a existência, aplicação e eficácia dos controlos apropriados e de avaliar a eficiência do sistema informático.

Batista da Costa (2010) refere que a auditoria informática tem como objetivo verificar se existem controlos apropriados, certificar que os mesmos estão implementados e proceder à avaliação da sua eficácia de forma a se poder tirar conclusões sobre a performance do sistema informático.

Segundo Daniel Taborda (2006), a auditoria informática pode ser interna ou externa, sendo as suas principais funções a revisão dos equipamentos e processos informáticos, a adequação às necessidades da entidade, a apreciação do cumprimento de normas e regulamentos definidos, a instituição de mecanismos de segurança dos sistemas de informação e controlo da função informática.

Os programas informáticos mais utilizados no âmbito da auditoria são o *Audit Control Language* (ACL) e o *Interactive Data Extraction & Analysis* (IDEA).

Auditoria Forense:

A auditoria forense surge como uma ferramenta que auxilia a detetar e documentar fraudes nos registos contabilísticos, nos acontecimentos e transações.

As auditorias forenses são um instrumento complementar de supervisão que visam confirmar o cumprimento rigoroso das matérias.

O auditor forense deve ter:

- Capacidade analítica para analisar e tratar a informação;
- Capacidade de comunicação através de entrevistas e redação de relatórios;
- Capacidades tecnológicas através do conhecimento e utilização das tecnologias disponíveis; e

- Preparação técnica, visto que deve ter conhecimento do negócio, contabilidade e domínio da legislação.

1.3 Fases da Auditoria

Qualquer auditoria deve ter sempre em consideração fases sequenciais, com vista ao alcance do sucesso.

As fases pelas quais se desenvolve qualquer auditoria são as seguintes (Martins & Morais, 2013):

- Planeamento
- Execução
- Conclusão

Por outro lado, Batista da Costa (2010) enuncia que existem cinco fases em auditoria: Aceitação ou Continuação do cliente que necessita que as suas DF sejam auditadas; Planeamento, Obtenção de provas de auditoria; Conclusões e Relatórios.

Fase da Aceitação ou continuação do cliente:

Esta fase caracteriza-se pela aceitação ou continuação do cliente por parte do auditor para auditar as suas DF.

Segundo Hayes R et. al. (2005), devem ser avaliados os antecedentes do cliente e a razão que o levam a solicitar a auditoria, determinar se o auditor cumpre com os requisitos éticos relativos ao cliente, elaborar e obter o contrato de prestação de serviços de auditoria devidamente assinado (*Engagement Letter*), seleccionar a equipa para a realização da auditoria e contactar com o auditor anterior.

Fase do Planeamento:

Segundo a *International Standards of Auditing (ISA) 300*, um planeamento adequado contribui para assegurar que seja dedicada especial atenção a áreas importantes da auditoria, que problemas potenciais sejam identificados e resolvidos numa base tempestiva e que o trabalho de auditoria seja devidamente organizado e gerido a fim de ser executado de uma maneira eficaz e eficiente. O planeamento adequado também ajuda à devida atribuição de trabalho aos membros da equipa, facilita a direcção e supervisão e a revisão do

trabalho, e ajuda, quando aplicável, na coordenação do trabalho feito por auditores de componentes e peritos. A natureza e extensão das atividades de planeamento variam de acordo com a dimensão e complexidade da entidade, a anterior experiência do auditor com a entidade, e as alterações nas circunstâncias que ocorram durante o trabalho de auditoria.

Adicionalmente é referido que o planeamento de uma auditoria é um processo contínuo e iterativo durante todo o trabalho. Em consequência de acontecimentos inesperados, de alterações nas condições, ou da prova de auditoria obtida a partir dos resultados dos procedimentos de auditoria, o auditor pode necessitar de modificar a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria, e por isso a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria planeados.

Baptista da Costa (2010), refere que o auditor deve planear o trabalho de campo e estabelecer, a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adotar, com vista a atingir um nível de segurança, tendo em conta a sua determinação do risco de auditoria e a sua definição dos limites de materialidade.

Segundo Hayes R et. al. (2005), deve ser obtido um conhecimento da atividade económica do cliente, do seu meio envolvente e da legislação que lhe é aplicável, avaliado o modelo de governação do cliente, obtido conhecimento dos sistemas de informação e de controlo interno do cliente, identificadas as asserções subjacentes às DF, avaliados os riscos de distorção materiais nas DF, determinada a materialidade, elaborado o memorando do planeamento e o programa de auditoria, referindo a posição do auditor perante os riscos identificados e devem ser também efetuados os procedimentos analíticos iniciais.

Nesta fase deve-se proceder à recolha e avaliação prévia de informação, avaliação preliminar dos sistemas e controlos, definição dos objetivos de auditoria em pormenor e determinação das necessidades de recursos e calendarização da ação. Deve ser elaborado um dossier permanente da entidade, e este deve integrar todas as informações relevantes.

Esta fase é a mais importante do processo de auditoria, visto que um mau planeamento pode conduzir a falhas e erros.

Na área específica da auditoria interna, Morais e Martins (2013), referem que o planeamento surge como uma forma de estabelecer prioridades face às áreas a auditar, rendibilizar os processos, determinar a profundidade dos testes e identificar os recursos necessários e adequados.

Fase de Execução:

Nesta fase procede-se ao exame e avaliação dos controlos instituídos e à elaboração e execução do programa.

Relativamente ao exame e avaliação dos controlos, os objetivos consistem na análise do controlo existente na entidade a auditar, com o intuito de aferir a sua fiabilidade.

Na elaboração do programa de trabalho, o auditor deve identificar de forma detalhada as áreas, operações, registos ou documentos a analisar, em conformidade com os objetivos definidos no plano de auditoria, referenciando também os procedimentos a aplicar.

Segundo o Tribunal de Contas (1999), há ainda necessidade de elaborar programas detalhados para cada uma das áreas a examinar, que constituirão os dossiers correntes da auditoria. A execução destes programas consiste na realização do trabalho de campo, aplicando os procedimentos e técnicas anteriormente neles definidos.

Nesta fase de execução é necessária a obtenção de prova de auditoria e realização de testes de auditoria. Segundo Hayes R et. al. (2005), devem ser efetuados testes aos controlos, testes de detalhe de transações de saldos e procedimentos analíticos substantivos. Adicionalmente deve ser obtida a confirmação escrita dos advogados e a declaração do órgão de gestão.

Fase de Conclusão:

Nesta fase, o auditor deve apresentar esclarecimentos sobre todas as questões suscitadas pelo trabalho anterior e avaliar os seus eventuais efeitos sobre as conclusões gerais, com vista á determinação das matérias que serão objeto de relatório.

Segundo a ISA 700, o relatório do auditor independente deve conter uma expressão clara da sua opinião sobre as DF e o auditor deve avaliar as conclusões extraídas da prova de auditoria obtida como a base para formar uma opinião sobre as DF. Deve também mencionar quais os princípios observados no período em exame.

Segundo Hayes R et. al. (2005), devem ser identificados os acontecimentos subsequentes, determinados os ajustamentos e as reclassificações nas DF. Deve ser também avaliada a forma como estão apresentadas as DF e deve-se efetuar o controlo de qualidade da auditoria.

Na fase de relato de auditoria deve ser elaborado o relatório de conclusões e recomendações e o relatório de auditoria ou certificação legal de contas.

Em auditoria Interna, Morais e Martins (2013), referem que existem nove fases de auditoria, sendo elas o planeamento, preparação da auditoria, exame preliminar, descrição, análise e avaliação do sistema de controlo interno, exame e avaliação da informação, conclusões e recomendações, comunicação dos resultados (relatórios), *follow up* e avaliação da auditoria.

1.4 Formas de exercer a profissão

A profissão de auditor externo pode ser exercida de forma individual ou através de uma firma de auditores.

A forma mais comum de exercer a profissão é através das firmas de auditores ou Sociedades de Revisores Oficiais de Contas.

Trata-se de uma profissão exercida através de estruturas societárias devidamente organizadas. No entanto na maior parte dos casos, o termo do exercício económico das entidades coincide com o final do ano civil, pelo que existe uma acumulação de procedimentos de auditoria a realizar no período.

Segundo Batista da Costa (2010), os auditores externos são solicitados a colaborar nas entidades que auditam em atividades complementares à auditoria, pelo que muitas firmas internacionais de auditores encontram-se divididas em diversos departamentos.

Uma das desvantagens das grandes firmas de auditores é a prestação de serviços não personalizados, pelo que muitos clientes começam a preferir selecionar firmas de auditores de dimensão mais reduzida. Adicionalmente, nas firmas que resultam de fusões existem muitas vezes choques de culturas, gerando alguma instabilidade ao nível do pessoal técnico.

Segundo o *International Accounting Bulletin*, conforme o quadro que se segue, os 40 maiores grupos de auditores faturaram, em 2016, cerca de 189 mil milhões de USD.

Organização	Faturação (Milhões USD)	Nº Firmas	Nº Países	Nº Sócios	Nº Técnicos/Administrativos
PwC	35 356	-	157	10 611	163 513
Deloitte	35 200	46	150	10 601	176 935
EY	28 655	-	150	10 500	161 793
KPMG	24 440	155	155	9 445	174 000
BDO	7 304	112	154	5 413	49 952
GGI Global Alliance	5 056	538	120	3 670	26 386
RSM International	4 641	85	120	3 384	28 613
Grant Thornton	4 633	140	130	3 087	23 669
Praxity Global Alliance	4 511	67	102	3 287	29 751
Baker Tilly International	3 807	165	141	2 729	27 986
Total dos 10 primeiros	153 603	1 308	1 379	62 727	862 598
Restantes 30	35 456	4 981	2 362	34 599	78 109
Total	189 059	6 289	3 741	97 326	940 707

Figura 1.1 – 2016 TOP 40 International networks, associations and alliances

Fonte: *International Accounting Bulletin*, Junho 2016, adaptado¹

Desta forma, verifica-se uma excessiva concentração que não é benéfica para a profissão.

A forma de organização de cada firma não é *standard*, varia de caso para caso. No entanto pode dividir-se o pessoal em técnico e administrativo, sendo que ao pessoal administrativo compete a realização de tarefas auxiliares fundamentais para o normal funcionamento da firma. O pessoal técnico está normalmente inserido num esquema hierárquico, constituído por sócios, supervisores, seniores e assistentes.

¹ O Anexo II inclui todas as entidades internacionais presentes no "2016 TOP 40 International networks, associations and alliances".

Batista da Costa (2010) refere que as funções atribuídas a cada técnico variam consoante a sua categoria profissional, ou seja:

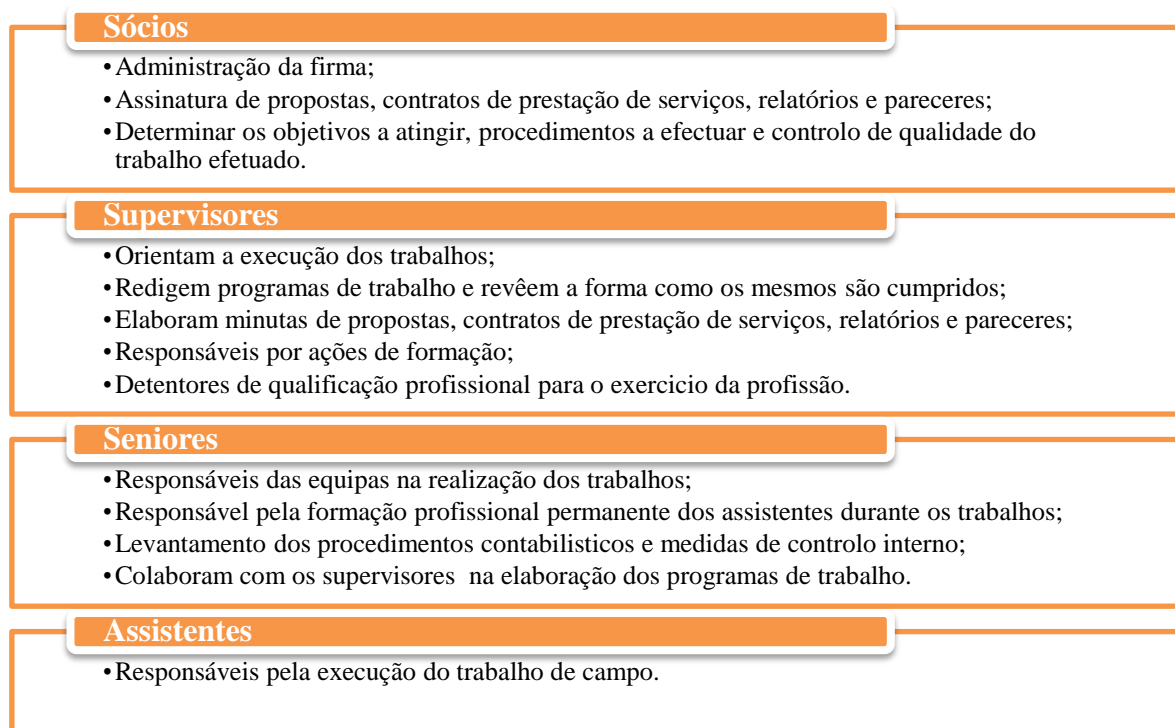


Figura 1.2 – Funções por nível hierárquico

Normalmente, o princípio da carreira inicia-se pela categoria assistente. No entanto o período de tempo que cada técnico estará em cada uma das categorias depende do interesse, capacidade e responsabilidade profissionais.

1.5 Teorias justificativas da Auditoria

Segundo Armindo Costa (2011), existem três teorias justificativas dos serviços de auditoria:

- Teoria da Agência (Jensen e Mekling, 1976): Advém do conflito de interesses entre gestores e acionistas, procurando cada um maximizar os seus ganhos de acordo com as diferentes motivações. O gestor tem particular interesse nos serviços de auditoria realizados por uma entidade independente, de forma a reduzir o possível conflito com os proprietários do negócio;
- Teoria Motivacional (Taylor, 1994): Refere que o facto de os preparadores de informação financeira estarem informados de que o seu trabalho irá ser auditado

por peritos independentes, irá proporcionar um maior rigor na preparação das demonstrações financeiras, sendo o auditor um “motor” de transparência e segurança da qualidade da informação financeira divulgada aos agentes económicos;

- Teoria da Informação (Wallace, 1980 e Moizer, 1991): Esta teoria surge da análise custo/benefício entre *stakeholders*, em que a delegação de análise de contas a um perito dotado de conhecimentos e experiência resultará numa economia de recursos e de custos, que um investidor ou credor nunca seria capaz de igualar, devido às suas limitações de interpretação, acesso e confirmação de informação.

Assim, a auditoria assegura o cumprimento das obrigações legais, reforça a qualidade da informação contabilística e reduz os conflitos entre os proprietários e gestores.

1.6 Limitações da Auditoria

O objetivo primordial da auditoria está associado ao relato de inconformidades. No entanto, apesar de a auditoria acrescentar fiabilidade às contas não garante a inexistência de erros.

Desta forma, a auditoria está sujeita a diversas limitações, tais como:

- Análise custo – benefício: É ponderado o valor que a entidade auditada está disposta a pagar pelo serviço prestado, determinando a profundidade do trabalho de auditoria a realizar;
- Utilização de técnicas de amostragem: Trata-se de uma quantificação probabilística e não de uma certeza absoluta;
- Juízos de materialidade na deteção de valor do erro;
- Ocorrência de estimativas no processo de encerramento de contas;
- Ritmo intenso dos negócios, aumentando a incerteza;
- Falta de integridade dos gestores ou existência de situações de conluio.

Capítulo 2 - A Auditoria Interna

2.1 Definição e evolução

O conceito de auditoria interna tem evoluído ao longo dos anos de uma forma impetuosa devido à constante mutação da economia mundial.

Epistemologicamente a palavra auditoria teve origem no verbo latino “*audire*”, que significa ouvir, sendo que o auditor era encarado como o responsável por ouvir, visto que estes baseavam as suas análises e conclusões na matéria que ouviam, não havendo qualquer outro tipo de evidência. No período da Revolução Industrial, o trabalho do auditor baseava-se num simples trabalho de vigilância com o objetivo da deteção de erros e fraudes.

Segundo Morais e Martins (2013), em 1164 existiram, em Itália, auditores profissionais ao serviço da Catedral de Milão, e, em 1581, foi criada em Veneza a primeira Associação de auditores profissionais com carácter oficial. No entanto, com a evolução do tempo e crescimento das entidades, tornou-se necessário a conceção de complexos sistemas de controlo interno.

Em 1941, foi criado o IIA nos Estados Unidos da América (EUA) e em 1978 foram aprovados os *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* (SIA), isto é, normas orientadoras para o exercício da profissão de auditoria interna.

Em 1978, foi emitida a Diretriz Internacional nº 10 do IFAC, que regula a utilização, pelo auditor externo, do trabalho do auditor interno e que, em síntese, afirma que grande parte do trabalho do auditor interno pode ser útil para o auditor externo na determinação da natureza, oportunidade e extensão dos seus procedimentos, depois de ter avaliado a função de auditoria interna e confiar no trabalho já efetuado. No entanto, o auditor externo, apesar de reduzir os procedimentos a executar, não os pode eliminar porque a opinião de emitir é da sua responsabilidade. (Morais e Martins, 2013).

Em Portugal, o Instituto Português de Auditores Internos (IPAI) é a associação profissional de auditores internos, e segundo Manuel Barreiro em 1993, o IPAI integrou um movimento, através da Confederação Europeia para lançar um “*lobby*” ao nível de Bruxelas cujo objetivo era criar uma diretiva comunitária que obrigasse os estados

membros a implementar regras que levassem à adoção da auditoria interna nas entidades de capitais maioritariamente públicos e nas sociedades privadas com determinado nível de capital.

Em 2002 a secção 202 da *Sarbanes-Oxley* (SOX) veio reforçar a importância da auditoria interna.

Em suma, antigamente o principal objetivo da auditoria interna era detetar erros e fraudes, sendo que nos dias de hoje está mais direcionada para a supervisão da gestão de risco, dos controlos e dos processos de governação, contribuindo para a consolidação da gestão operacional.

Castanheira (2005) refere a existência de dois tipos de paradigmas (antigo e novo), que se refletem no quadro seguinte:

Quadro 2.1 – Paradigmas da Auditoria Interna.

Características	Antigo Paradigma	Novo Paradigma
Foco	Controlo Interno	Risco de negócio
Resposta da Auditoria Interna	Reativa, descontínua e observadora dos planos estratégicos estabelecidos	Proactiva, contínua e participante na elaboração dos planos estratégicos
Recomendação da Auditoria Interna	Controlo Interno: -Reforço, -Custo/Benefício -Eficiência/Eficácia	Gestão de Risco: -Evitar/diversificar, -partilhar/transferir -controlar/aceitar
Papel da Auditoria Interna na organização	Avaliação Independente	Integrada na Gestão de Risco

Fonte: Castanheira (2005)

Desta forma verifica-se a passagem de um papel de avaliação independente para uma atividade integrada na gestão de risco.

Arens et. al. (2002) definem auditoria como um processo de acumulação e avaliação de evidências sobre informações, de forma a determinar o grau de correspondência entre as mesmas e os critérios estabelecidos na sua elaboração. De forma genérica, o processo de auditoria baseia-se em evidências expurgadas pelo auditor com o intuito de apurar a correlação existente entre as informações auditadas e os critérios utilizados a que ela se reporta.

A auditoria interna é uma atividade independente, que tem como objetivo acrescentar valor às organizações. Funciona como um instrumento que permite aos responsáveis agir com maior segurança e controlar com mais conhecimento de causa.

Daniel Taborda (2006) refere que a questão da independência do auditor interno tem sido um assunto amplamente debatido, pois de acordo com o princípio do grau de autonomia adequado, toda e qualquer função, em teoria, deve usufruir de um nível de autonomia necessário e suficiente para garantir a sua máxima eficácia. Desta forma, para a auditoria interna ser uma função organizacional útil deve ter como requisito fundamental a independência, privilegiando a objetividade e imparcialidade das análises produzidas, sem qualquer tipo de sujeição a pressões exteriores.

Segundo Baptista da Costa (2010), “ (...) o conceito de auditoria interna tem vindo a evoluir ao longo dos anos, pois inicialmente a auditoria interna só se preocupava com as funções de salvaguarda dos ativos das entidades, verificação do cumprimento dos procedimentos estabelecidos pelo órgão de gestão, constatação acerca da credibilidade da informação financeira e deteção de fraudes. Assim o trabalho dos auditores internos era visto como uma extensão do trabalho dos auditores externos, no sentido de lhes proporcionar diversos tipos de análises, conferências e verificações para os honorários finais sofrerem uma redução”.

Para o IIA, a auditoria interna é uma atividade independente, de garantia objetiva e de consultoria, destinada a acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. O seu objetivo consiste em 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 é uma função contínua e independente baseada na avaliação do risco, que pode ser desenvolvida por indivíduos internos ou externos a uma entidade, com vista à obtenção do cumprimento dos objetivos dessa mesma entidade.

Segundo Pinheiro (2004), o objetivo da auditoria interna é o de auxiliar a entidade e todos os níveis de gestão no cumprimento das suas responsabilidades em promover sistemas de controlo adequados, visando à melhoria da sua performance. Em termos esquemáticos, a auditoria interna visa:

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

A missão da auditoria interna caracteriza-se pela análise das operações como um serviço de apoio à entidade. Desta forma, tanto a missão da entidade como a missão da auditoria interna devem estar sempre interligadas.

A Eficiência, Eficácia e Economia passaram a ser dos aspetos mais importantes a ter em conta para a função de auditoria interna, sendo um dos seus intuitos facultar informações à entidade que lhe permitam tomar as melhores decisões, daí ser importante ter preocupações de cariz económico, tendo sempre em vista a eficiência e eficácia das operações, alocando apenas os recursos necessários a um determinado objetivo. (Sílvia Carneiro, 2013)

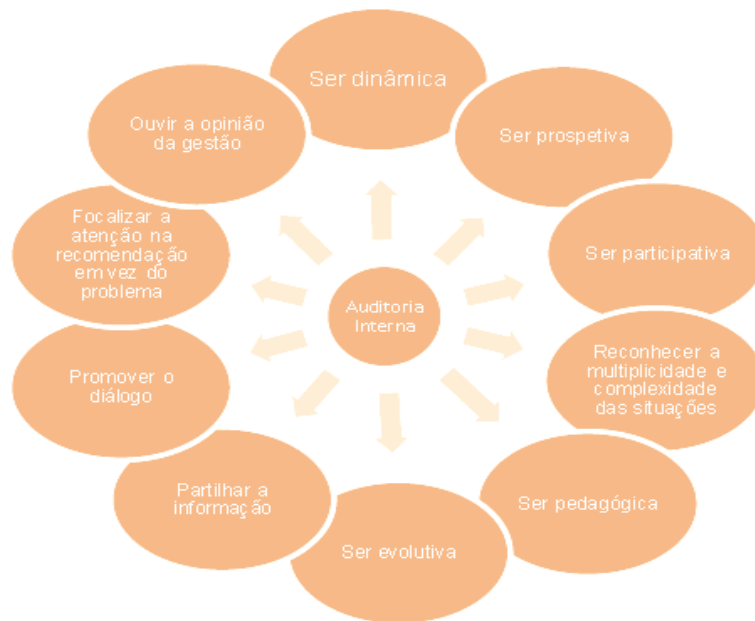


Figura 2.1 - Princípios da Auditoria Interna

Fonte: Joaquim Pinheiro, Auditoria Interna, 2004 (adaptado)

2.2 A Auditoria Interna na estrutura da organização

Segundo Georgina Morais e Isabel Martins (2013), numa estrutura organizacional deve existir o apoio da Direção e devem ser definidos os objetivos a cumprir, tendo em conta os seguintes fatores:

1. Estabelecer as obrigações e responsabilidades da função da auditoria interna;
2. Dar a conhecer qua cabe à função de auditoria interna a responsabilidade de formular recomendações objetivas para corrigir as situações comunicadas;
3. Clarificar o dever do responsável do departamento de auditoria interna de iniciar o trabalho de seguimento das medidas corretivas;
4. Estabelecer que os membros do departamento devem contar com livre acesso aos arquivos e atividades da entidade.

A auditoria interna é de grande importância para as organizações, auxiliando a eliminar desperdícios, simplificar tarefas, servir de ferramenta de apoio à gestão e transmitir informações aos administradores sobre o desenvolvimento das atividades executadas. (Almeida, 2005)

Pinheiro (2004) realça que, o auditor interno, normalmente pertence aos quadros da organização e faz parte das suas funções avaliar os sistemas e procedimentos de controlo interno e quando necessário elimina as tarefas de trabalho inúteis promovendo as que acrescentam valor e que ajudam a entidade a alcançar os objetivos definidos. Caso durante o seu trabalho sejam detetados erros serão efetuadas recomendações apoiando-se na lógica do custo/benefício.

Para além de sugerir recomendações, auxilia a organização na identificação de oportunidades de melhoria e de crescimento dos lucros. Ao longo do seu trabalho estabelece o seu plano de atuação face a um modelo de riscos identificados.

Por outro lado, Teixeira (2006) refere que o auditor interno atua como sendo um sócio estratégico da gestão, visto que desempenha o papel de assessor e consultor na identificação dos riscos e deve propor estratégias que permitam à organização melhorar o seu desempenho dentro do setor económico.

Desta forma, verifica-se que o papel do auditor interno nas organizações é fundamental para o sucesso das mesmas. Todavia o auditor interno deve possuir um conhecimento abrangente das estratégias do negócio no crescimento da organização e deverá manter-se atualizado relativamente a todas as normas e regulamentos que possam ter impacto dentro da organização.

Segundo Barreiro (2007), a auditoria interna dentro da organização é bastante discreta uma vez que só se dá conta da sua existência quando surgem situações problemáticas. Segundo o autor, o auditor deve ser encarado como um guia, ajudando a organização a ultrapassar todas as suas dificuldades de uma forma gradual e não somente em períodos problemáticos.

Independentemente do posicionamento da auditoria interna no organigrama da organização é importante garantir uma boa relação desta, com os restantes serviços, sendo fundamental que exista um conhecimento generalizado sobre a sua existência, funções, objetivos e meios. Assim, a auditoria interna deve ser vista como uma atividade que pretende acrescentar valor à organização, contribuindo para a satisfação dos seus objetivos.

O Código de Ética e Deontologia da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) refere que o âmbito e os objetivos das atividades de auditoria interna variam largamente e

dependem da dimensão e estrutura da entidade e dos requisitos da gerência e dos encarregados da governação. As atividades de auditoria interna podem incluir:

- 1- Monitorização do controlo interno – rever controlos, monitorizar o seu funcionamento e recomendar melhorias;
- 2- Exame da informação financeira e operacional – rever os meios usados para identificar, mensurar, classificar e relatar informação financeira e operacional, e indagação específica de itens individuais incluindo testes detalhados de transações, saldos e procedimentos;
- 3- Revisão da economia, eficiência e eficácia das atividades operacionais incluindo as atividades não financeiras de uma entidade; e
- 4- Revisão do cumprimento de leis, regulamentos e outros requisitos externos, e das políticas e diretivas da gerência e de outros requisitos internos.

Segundo a Norma 1000 do IIA: “O objetivo, autoridade e responsabilidade da atividade de auditoria interna têm que ser formalmente definidos no estatuto da auditoria interna, em conformidade com a definição de Auditoria Interna. O responsável pela Auditoria tem que rever periodicamente o estatuto da auditoria interna e apresentá-lo aos gestores superiores e ao Conselho para aprovação”.

2.3 Fases do processo de Auditoria Interna

Morais e Martins (2013) referem que existem 9 fases de processo em auditoria interna, sendo elas o planeamento, preparação da auditoria, exame preliminar, descrição, análise e avaliação do sistema de controlo interno, exame e avaliação da informação, conclusões e recomendações, comunicação dos resultados (relatórios), *follow up* e avaliação da auditoria.

Planeamento

Em auditoria interna é fundamental planear as diferentes avaliações do controlo interno, gestão de risco e *Governance*.

Desta forma, deve-se estabelecer prioridades face às áreas a auditar, rendibilizar os processos, determinar a profundidade dos testes e identificar os recursos necessários.

Nesta fase de planeamento é essencial elaborar um plano para a realização de exames adequados que facilitem a concretização dos objetivos pré-definidos de forma atempada.

Preparação da Auditoria

Nesta fase é elaborado um programa de trabalho, por área, ou seja, um plano detalhado de práticas comuns de auditoria e de avaliação prévia do controlo interno e da gestão de risco, tendo em consideração as normas estabelecidas pela entidade e as normas internacionais de auditoria interna.

Antes da execução do programa de trabalho, o responsável da atividade de auditoria interna deve comunicar ao responsável da área a auditar a data da entrevista com o responsável, data de início da auditoria, duração e o nome do auditor.

Exame Preliminar

O auditor interno deve realizar deslocações, observações, reuniões, recolha documental para conseguir obter a descrição preliminar da atividade, de acordo com o trabalho a realizar.

Descrição, análise e avaliação do sistema de controlo interno

Em auditoria interna é necessário efetuar análises detalhadas dos procedimentos e sistemas de controlo da entidade.

Através de indagações, observações, leitura dos manuais de controlo interno, o auditor consegue obter informações do funcionamento do controlo interno da entidade.

Desta forma, a equipa de auditoria interna deve estudar e avaliar os controlos internos existentes em cada área a auditar, através de uma análise detalhada por cada área.

O questionário de controlo interno, o método descritivo, o método de fluxogramas, o método misto e a metodologia de autoavaliação são técnicas e ferramentas que auxiliam os auditores e gestores a avaliar os processos de gestão de risco e de controlo existentes.

Exame e avaliação da informação

Nesta fase é executado o exame, incluindo todo o tipo de testes. Nos testes a efetuar, o auditor interno pode recorrer à amostragem, através da utilização de técnicas adequadas.

O auditor interno realiza uma revisão detalhada das operações e do Sistema de Controlo Interno (SCI) e gestão de risco, recorrendo a testes de conformidade que avaliam a eficácia do sistema.

Conclusões e Recomendações

Se existir prova suficiente e adequada e se o SCI e de risco for eficaz, o auditor pode proceder à elaboração das conclusões e recomendações, tendo em conta as observações obtidas durante a realização do trabalho.

O responsável pela auditoria interna, em concordância com o órgão de gestão, deve estabelecer um prazo para a implementação das recomendações e nomeação dos responsáveis.

Comunicação dos Resultados – Relatórios

A comunicação dos resultados é uma declaração formal da reflexão do auditor acerca da prova de auditoria.

O relatório deve reportar a informação necessária e relevante, fornecer um relato permanente, identificar as melhorias, induzir os destinatários à necessidade da implementação das recomendações e avaliar o trabalho do auditor.

Deve ser construtivo, preciso, completo, objetivo e claro.

Segundo a Prática Recomendada (PR) 2440-1, os auditores internos devem analisar com os níveis hierárquicos adequados as conclusões e recomendações antes de emitir o relatório final formal.

Follow-up

Nesta fase, os auditores internos avaliam a adequação, eficácia e oportunidade das medidas tomadas pelo Órgão de Gestão, em relação às recomendações relatadas e efetuam testes para avaliar as ações corretivas decididas pelo Órgão de Gestão.

Posteriormente, os auditores internos efetuam um relatório dos resultados da revisão do *follow-up*.

Avaliação da auditoria

As avaliações ajudam a manter um controlo de qualidade eficaz e esta deve ser efetuada enquanto a equipa de auditoria interna está presente, para não serem esquecidos alguns pormenores.

Normalmente, as avaliações das auditorias ocorrem numa reunião entre os auditores, supervisor do trabalho e o responsável da atividade da auditoria interna.

2.4 Normas para a prática profissional da Auditoria Interna

As normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna são definidas pelo IIA e segundo Georgina Morais e Isabel Martins (2013), o IIA têm ajudado os seus membros a conhecer os critérios geralmente aceites para a prática da profissão:

- Adotando o código de ética;
- Aprovando as normas de responsabilidade para os auditores internos;
- Estabelecendo programas de formação contínua;
- Desenvolvendo técnicos especializados, através da partilha de conhecimentos;
- Instituído um programa de certificação (CIA - *Certified Internal Auditor*)

As normas instituídas pelo IIA têm aplicação a nível global, sendo que em Portugal cabe ao IPAI a tradução das referidas normas.

De acordo com o IPAI (2013), as normas têm como objetivos:

- Delinear princípios básicos que representem a prática de auditoria interna;
- Proporcionar um enquadramento para o desempenho e promoção de um vasto conjunto de atividades de auditoria interna que permitam obter valor acrescentado;
- Estabelecer uma base para a avaliação do desempenho da auditoria interna; e
- Promover a melhoria dos processos e das operações das organizações.

Também é referido que as normas estão orientadas para princípios de exigência obrigatória, consistindo em declarações de requisitos básicos para a prática profissional de auditoria interna e para a avaliação da eficácia do desempenho, aplicáveis internacionalmente, quer ao nível das organizações, quer dos indivíduos e em interpretações que clarificam os termos ou conceitos das normas.

As normas para a prática da auditoria interna subdividem-se em: (Georgina Morais e Isabel Martins, 2013)

- 1) Normas de Atributo (NA), série 1000 – relacionadas com as características das organizações e dos indivíduos que desenvolvem atividades de auditoria interna;
- 2) Normas de Desempenho (ND), série 2000 – descrevem a natureza das atividades de auditoria interna e proporcionam critérios que permitem avaliar a qualidade do seu desempenho;
- 3) Normas de Implementação (NI) – aplicadas às normas de atributo e de desempenho, na execução de trabalhos específicos de garantia (identificados com a letra A de *assurance*) ou de consultoria (identificados com a letra C de *consulting*).

De seguida, são referidas as normas de atributo e desempenho que constam no manual de normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna. Devido à extensão das normas, apenas é realizado neste trabalho um breve resumo das mesmas.

Normas de Atributo:

1000 – Objetivo, Autoridade e Responsabilidade

O objetivo, a autoridade e a responsabilidade da atividade de auditoria interna devem ser formalmente definidos por um regulamento ou estatuto, consistente com a definição de auditoria interna, código de ética e as normas. A aprovação cabe à Direção e ao Conselho (Conselho de Administração, Comissão de Auditoria ou Gerência).

1010 – Reconhecimento da definição de auditoria interna, código de ética e as normas no estatuto de auditoria interna

A natureza obrigatória da definição de auditoria interna, código de ética e as normas devem estar reconhecidas no estatuto de auditoria interna. O responsável pela auditoria interna deve discutir a definição de auditoria interna, o código de ética e as normas com a Direção e o Conselho de Auditoria.

1100 – Independência e Objetividade

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

1200 – Competência e Adequado Cuidado Profissional

Os trabalhos de auditoria devem ser executados com competência e adequado cuidado profissional.

1300 – Programa de Garantia de Qualidade e Melhoria

O responsável da auditoria deve desenvolver e manter um programa de garantia de auditoria e melhoria da qualidade que cubra todos os aspetos da atividade de auditoria interna.

Normas de desempenho:

2000 – Gestão da Atividade de Auditoria Interna

O responsável pela auditoria interna deve gerir com eficácia a atividade de auditoria interna, de forma a garantir que a mesma acrescenta valor à entidade.

2100 – Natureza do Trabalho

A atividade de auditoria interna deve contribuir para a melhoria dos processos de gestão de risco, controlo e de governo, utilizando uma abordagem sistemática e disciplinada. A auditoria interna deve monitorizar e avaliar periodicamente a eficácia do processo de gestão de riscos, assistir a organização na manutenção de controlos internos eficazes e fazer recomendações apropriadas à melhoria do processo.

2200 – Planeamento do Trabalho de Auditoria

Os auditores internos devem desenvolver e documentar um plano para cada trabalho de auditoria, incluindo o alcance, os objetivos, a duração e a afetação de recursos.

2300 – Execução do Trabalho de Auditoria

Os auditores internos devem identificar, analisar, avaliar e registar a informação suficiente para que os objetivos do trabalho de auditoria sejam atingidos.

2400 – Comunicação dos Resultados

Os auditores internos devem comunicar os resultados dos trabalhos de auditoria.

2500 – Supervisão

O responsável pela auditoria interna deve estabelecer e manter um sistema para monitorizar o efeito dos resultados comunicados à gestão.

Quando o responsável pela auditoria interna conclua que a gestão aceitou um nível de risco que possa ser inaceitável para a entidade, deve tratar esse assunto com a Direção. Se o responsável pela auditoria interna verifica que o assunto não foi resolvido este deve comunicar esta situação ao Conselho.

2.5 Código de ética da Auditoria Interna

Segundo Morais e Martins (2013), a profissão da auditoria interna, fundamentada na fiabilidade da governação, gestão de risco e controlo, tem como pilar o código de ética.

O primeiro Código de Ética do IIA foi adotado em 13 de Dezembro de 1968 e inclui os princípios relevantes para a profissão e prática da auditoria interna e as regras de conduta que descrevem o comportamento esperado dos auditores internos.

O Código de Ética estabelece os princípios e as expectativas que regem o comportamento dos indivíduos e das organizações na condução da auditoria interna. Descreve os requisitos mínimos de conduta e o comportamento esperado, sendo aplicável quer às entidades quer aos indivíduos, que prestem serviços de auditoria interna.

O Código de Ética do IIA contém dois componentes essenciais:

- Princípios relevantes para a profissão e prática de auditoria interna; e
- Normas de conduta que regem o comportamento que se espera dos auditores internos.

Segundo o Enquadramento Internacional de Práticas Profissionais de Auditoria Interna do IPAI:

“ (...) O incumprimento do Código de Ética por parte dos membros do IIA, ou por parte daqueles a quem tenham sido conferidas ou sejam candidatos a certificações profissionais do IIA, será avaliado e administrado de acordo com os estatutos e as normas em vigor. A circunstância de uma determinada conduta não estar mencionada nas Normas de Conduta não a impede de ser considerada inaceitável ou desonrosa, e, por conseguinte, o membro, detentor ou candidato à certificação profissional poderá estar sujeito a ação disciplinar”.

O Código de Ética do IIA estabelece que os auditores internos deverão aplicar e respeitar os seguintes princípios básicos:

- 1) Integridade: constitui o valor central de um Código de Ética. Os auditores são obrigados a cumprir normas de conduta e imparcialidade, durante o seu trabalho. Para preservar a confiança da sociedade, a conduta dos auditores deverá ser irrepreensível e sobretudo, acima de qualquer suspeita. A integridade também exige que os auditores cumpram os princípios de objetividade e independência.
- 2) Objetividade: os auditores internos devem ser objetivos ao tratar as questões que irão ser examinadas. Deverão utilizar as informações fornecidas pela entidade fiscalizada e por terceiros e fazer uma avaliação de todas as circunstâncias relevantes. A sua opinião não deverá ser influenciada por interesses particulares e por opiniões alheias.
- 3) Confidencialidade: a informação obtida pelos auditores no processo de auditoria não deverá ser revelada a terceiros, nem oralmente nem por escrito, exceto em caso de obrigação legal.
- 4) Competência: Os auditores internos têm a obrigação de atuar sempre de maneira profissional na realização do seu trabalho. Deverão aplicar os conhecimentos, experiência e técnicas necessárias no desempenho dos serviços. Devem também conhecer e cumprir as normas, as políticas, os procedimentos e as práticas aplicáveis de auditoria, contabilidade e gestão financeira. Igualmente devem compreender, de maneira adequada, os princípios e normas constitucionais, legais e institucionais que regem o funcionamento da entidade fiscalizada. Não devem desenvolver trabalhos para os quais não possuam a competência profissional necessária.

O Código de Ética e Deontologia da OROC (2011) refere que a prestação de serviços de auditoria interna a um cliente de auditoria cria uma ameaça de auto-revisão à independência se a firma usar o trabalho de auditoria interna no decurso de uma auditoria externa subsequente. A execução de uma parte significativa das atividades de auditoria interna do cliente aumenta a possibilidade de os profissionais da firma que prestam esses serviços assumirem responsabilidades de gestão. Se os profissionais da firma assumirem responsabilidades de gestão quando prestam serviços de auditoria interna a um cliente de auditoria, a ameaça criada será tão significativa que nenhuma salvaguarda podem reduzir

a ameaça a um nível aceitável. Consequentemente, os profissionais de uma firma não devem assumir responsabilidades de gestão quando prestarem serviços de auditoria interna a um cliente de auditoria.

Para evitar assumir responsabilidades de gestão, a firma apenas deve prestar serviços de auditoria interna a um cliente de auditoria se tiver condições de assegurar que:

- O cliente designa um recurso apropriado e competente, para ser responsável pelas atividades de auditoria interna e assumir e reconhecer a responsabilidade pela conceção, implementação e manutenção do controlo interno;
- A gerência ou os encarregados da governação revêm, avaliam e aprovam o âmbito, risco e frequência dos serviços de auditoria interna;
- A gerência avalia a adequação dos serviços de auditoria interna e as conclusões resultantes do seu desempenho;
- A gerência avalia e determina quais as recomendações a implementar resultantes dos serviços de auditoria interna e gere o processo de implementação; e
- A gerência relata aos encarregados da governação as conclusões e recomendações significativas resultantes dos serviços de auditoria interna.

2.6 Vantagens e desvantagens da Auditoria Interna

Segundo Furtado (2013), a presença do auditor interno fará com que exista uma maior fiscalização dos controlos internos, assegurará uma maior coerência de todos os movimentos contabilísticos, contribuirá para a obtenção de informações mais fidedignas sobre a entidade e garantirá uma maior atenção por parte dos funcionários, reduzindo desta forma os erros.

Maia (2005) defende também que a principal vantagem de possuir um auditor interno na organização é a melhoria do SCI. Este conduz a uma maior confiança da parte dos investidores, evita o desperdício de recursos e faz com que a entidade seja mais dinâmica e competitiva.

Vantagens da Auditoria Interna

- Fiscaliza a eficiência dos controlos internos e melhora os procedimentos de contabilização;

- Deteta as falhas existentes e recomenda medidas para a sua eliminação;
- Dificulta desvios de ativos e pagamentos indevidos;
- Contribui para a obtenção de melhores informações sobre a entidade;
- Ajuda a eliminar desperdícios e a simplificar tarefas;
- Fornece maior atenção e rigor por parte dos funcionários contra os erros, evitando as fraudes;
- Promove a implementação de controlos para acontecimentos passados, presentes e futuros;
- Potencia a inovação, gerindo os riscos e aproveitando as oportunidades;
- Facilita a descentralização da gestão, a delegação e a autonomia das funções;
- Facilita uma ajuda primordial à direção ao avaliar de forma independente os sistemas de organização e de administração;
- Facilita uma avaliação global e objetiva dos problemas da entidade, que geralmente costumam ser interpretados de uma maneira parcial pelos departamentos afetados;
- Favorece a proteção dos interesses e bens da entidade em frente a terceiros.

Gil (2006) refere que as limitações da auditoria interna têm origem nos laços de amizade criados pelo próprio auditor interno com os restantes funcionários originando um menor rigor nos controlos. Adicionalmente a rotina existente no trabalho do auditor interno diminui o rigor e profundidade dos exames efetuados diariamente.

Desvantagens da Auditoria Interna

- Pode promover falta de eficiência em casos de laços de amizade que o auditor interno estabeleça com os restantes funcionários;
- Pode promover perdas de eficácia criadas pela rotina do trabalho.

Desta forma, a grande desvantagem da auditoria interna é o risco de que os funcionários do departamento de auditoria sejam envolvidos pela rotina do trabalho e só examinem aquilo que lhes é oferecido para exame, podendo contribuir para a perda de força moral que os auditores internos devem ter em relação a todos os elementos que atuam na entidade, inclusive aos administradores.

2.7 Departamento de Auditoria Interna

O auditor tem de ter qualificações profissionais, pessoais e formação adequada, isto é, o auditor pode enfrentar situações para as quais não se sente confortável. No entanto tem de estar preparado para tudo o que possa suceder. A formação é uma área crucial em auditoria e é subdividida em formação académica e formação profissional com atualização permanente, sendo que esta última pode ser formal ou informal.

Quanto às qualificações pessoais o auditor deve causar uma boa primeira impressão e construir relações duradouras, tendo sempre em conta a integridade. Por outro lado, deve ter uma atitude cética para desvendar eventuais irregularidades.

Os departamentos podem ser centralizados, descentralizados e segundo o critério geográfico e a equipa pode ser constituída por técnicos internos, externos ou ambos.

A implementação do departamento de auditoria interna exige o envolvimento ativo da gestão de topo da organização, de forma a envolver e comprometer a gestão com os objetivos e resultados definidos a alcançar. Por outro lado, é da competência da direção a realização de um plano de ação onde sejam definidas as atribuições, objetivos e níveis de responsabilidade e autoridade da atividade de auditoria interna.

Segundo Morais e Martins (2013), existem diversos fatores a ter em conta na implementação de um departamento de auditoria interna, tais como:

- Estrutura da entidade: Quanto maiores forem os níveis hierárquicos da estrutura organizacional, maior será a distância entre o nível de direção e executor e mais difícil será a tomada de decisão.
- Grau de organização: O departamento de auditoria interna requer, previamente, um determinado grau de organização. Inicialmente é fundamental estabelecer as normas de gestão para que se possam avaliar os desvios, na sua execução.
- Dispersão ou concentração do capital: A atividade da auditoria interna é menos solicitada quando o capital não está disperso, ou seja, quando existem poucos proprietários. É mais solicitada quando o capital está mais disperso. Para a empresa-mãe, este é o motivo que leva à implantação de um departamento desta natureza, servindo para controlar as empresas subsidiárias, atuando como uma espécie de auditoria externa do grupo.

Os departamentos/pessoas de auditoria interna devem ter:

1. Espaço próprio com entrada distinta e caixa de postal própria devido ao sigilo e confidencialidade;
2. Autorizações de acesso/circulação;
3. Recrutamento com vista ao acolhimento de indivíduos com diferentes perfis escolares e diversificação de fontes internas e externas.
4. Formações diversificadas, com o intuito da partilha da informação.

Segundo Attie et. al. (1998), a administração do departamento de auditoria envolve a parte da organização do departamento quanto aos arquivos, sistemas de informação gerenciais e assuntos diversos e a parte pessoal quanto ao recrutamento, seleção e desenvolvimento profissional. Estes aspetos permitem que o departamento flua de forma sistemática.

Os aspetos fundamentais a ter em conta na administração de um departamento de auditoria interna são o recrutamento (diversificação de formações e de fontes internas ou externas) e a formação *on the job*.

O papel do responsável consiste em planear os trabalhos, estar disponível para esclarecer eventuais dúvidas, antecipar acontecimentos prováveis, supervisionar a equipa, trabalhos e “clientes”, incentivar o levantamento de questões, emitir relatórios, avaliar cada membro da equipa e cada trabalho, gerir a carreira e a formação dos colaboradores, assegurar a avaliação do departamento de auditoria interna, analisar as causas dos desvios apurados e realizar o contacto com cada cliente antes da realização dos trabalhos.

Daniel Taborda (2006) enuncia que o departamento de auditoria interna deve ser subordinado funcionalmente ao Órgão de Gestão, e deve disponibilizar-lhe todos os instrumentos necessários à prossecução da sua missão, dotando-o de autonomia para apresentar os resultados do seu trabalho, sob a forma de recomendações ao Órgão de Gestão, mesmo quando incidam sobre a sua atuação inapropriada ou ineficaz.

2.8 O papel do IPAI e do IIA

O IIA foi criado em 1941 com sede nos EUA e é uma associação profissional de cariz internacional. Os seus membros exercem funções nos domínios da auditoria interna, gestão do risco, governação, controlo interno e auditoria a sistemas de informação.

Funciona como um farol, sendo um sistema coerente e facilita o desenvolvimento consistente, a interpretação e a aplicação de conceitos, metodologias e técnicas úteis.

Contempla mais de 180 000 membros, oriundos de 165 países.

O IIA é a organização mundial de auditores internos, da qual o IPAI depende diretamente, no que concerne às práticas de auditoria adotadas e em relação às normas para a prática profissional de auditoria interna.

Adicionalmente, promove diversas publicações como o *Internal Auditor*, *IT Auditor* e o *Tone at the top*, essenciais na evolução profissional dos seus associados e aposta num sistema de *benchmarking*, por sectores de atividade a nível mundial, relativamente às práticas avançadas da profissão.

O IPAI é uma associação profissional, voluntária e sem fins lucrativos, fundada em 1992.

É o órgão representativo do IIA e da profissão de auditoria interna em Portugal, promovendo a partilha de informação entre os profissionais de auditoria interna, gestão de risco e controlo interno nas organizações.

O IPAI é membro da Confederação Europeia dos Institutos de Auditoria Interna, organizando anualmente em Portugal uma conferência sobre temas relevantes de auditoria interna.

Segundo Oliveira (2013), a criação do IPAI resultou da vontade de um conjunto de auditores internos baseada nos seguintes factos:

- A existência, em quase todos os países europeus, de Institutos de Auditoria Interna, na sua maioria filiados em duas organizações: na *European Confederation of Institutes of Internal Auditing* (ECIIA) e no IIA;
- A necessidade dos profissionais de auditoria interna portugueses poderem dispor de uma organização profissional que lhes desse apoio na sua formação profissional, na possibilidade de intercâmbio profissional com colegas de outros países e na participação em conferências profissionais organizadas por outros institutos, nomeadamente o IIA;
- A possibilidade da organização desenvolver estudos e técnicas para o bom desempenho da profissão, principalmente no início do exercício da mesma.

Em suma, quer o IIA, quer o IPAI, contribuem para a formação dos auditores internos, promovem os princípios éticos e qualificam e certificam os profissionais de auditoria interna.

2.9 Atividades desenvolvidas e analisadas pela Auditoria Interna

Sawyer (2005) considera que a auditoria interna moderna assenta a sua atividade em três categorias fundamentais de auditorias, a financeira, a operacional e a de conformidade. No entanto, o âmbito, a profundidade e as estruturas de cada uma das auditorias é passível de ser divergente, consoante o país e a organização em que são desenvolvidas.

Segundo a norma de desempenho 2100 do IIA, as principais atividades desenvolvidas pela auditoria interna centram-se no controlo interno, gestão de risco e governação.

O modelo divulgado pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) (1992) define controlo interno como um processo levado a cabo pelo Conselho de Administração, diretores e outros membros da organização com o objetivo de proporcionar um grau de confiança razoável na concretização dos seus objetivos relativos à eficácia e eficiência das operações, fiabilidade do relato financeiro e conformidade com leis e regulamentos.

Oliveira (2013) refere que relativamente ao domínio da Governação, a intervenção da auditoria interna deverá estar centrada na avaliação do processo de governação e emissão de recomendações apropriadas para a melhoria do processo, no cumprimento dos seguintes objetivos:

- Promover a ética e valores apropriados no seio da organização;
- Assegurar a gestão do desempenho organizacional e sua responsabilização de forma eficaz;
- Transmitir de forma eficaz a informação sobre risco e controlo, às áreas apropriadas da organização;
- Coordenar de forma eficaz as atividades de comunicação e informação ao conselho, aos auditores externos e internos e aos gestores.

Segundo Morais e Martins (2013), as áreas mais representativas no organograma de uma pequena e média empresa são: área das compras, produção, financeira, vendas e gestão de pessoal.

Por outro lado, para Pinheiro (2004), as áreas prioritárias em que a auditoria interna intervém são as seguintes: financeira, produção, logística, fornecedores, vendas, recursos humanos e sistemas de informação.

Por fim, Sawyer (2005), identifica as áreas de publicidade, gestão de ativos, proteção ambiental e sistemas de alarme, inventários, aquisições de terrenos, planos de proteção de saúde de trabalhadores, contas a pagar, gastos com recursos humanos, *pricing*, produção, compras, qualidade, contratos relativos a propriedades, investigação e desenvolvimento e vendas como as áreas intervenientes em auditoria interna.

Apesar de não existir um consenso entre os autores acima citados, no que respeita às atividades desenvolvidas e analisadas pela auditoria interna, pode-se concluir que as atividades de auditoria interna são extremamente vastas e envolvem toda a organização, em todos os aspetos das suas operações e a todos os níveis da sua estrutura orgânica.

Capítulo 3 - A Auditoria Externa

3.1 Definição e evolução

Não existe atualmente uma definição consensual de auditoria externa. No entanto serão abordadas neste trabalho algumas definições de autores diversos.

A auditoria externa é uma atividade independente e objetiva, com o intuito de exprimir um parecer sobre as DF e se estas apresentam de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da entidade. Foca-se na verificação e apreciação da credibilidade da informação financeira direcionada para o interesse dos utilizadores externos.

De acordo com Vieira (2008), a figura do Revisor Oficial de Contas (ROC) apareceu em 1969, com o propósito de aperfeiçoar a fiscalização das Sociedades Anónimas. Contudo esta profissão tem vindo a evoluir bastante ao longo dos últimos anos, começando a atuar em novas áreas, sendo chamado para funções mais amplas e diversificadas, obrigando a novas formas de organização estatutária, para que seja possível dar respostas adequadas à sociedade em geral.

A origem da auditoria externa ou independente surgiu como um foco da evolução do capitalismo, sendo que inicialmente as empresas eram exclusivamente fechadas e pertenciam a grupos familiares. Devido à grande expansão do mercado e ao aumento da concorrência surgiu a necessidade da expansão e crescimento para que as empresas conseguissem suportar o mercado e ampliar seus negócios garantindo a fidelidade dos seus clientes. Segundo Almeida (2005), " (...) Com a expansão do mercado e o aumento da concorrência, houve a necessidade da empresa ampliar as suas instalações fabris e administrativas, investir no desenvolvimento tecnológico e aprimorar os controlos e procedimentos internos em geral, principalmente visando à redução de custos e tornando mais competitivos os seus produtos no mercado".

A Revolução Industrial, operada na segunda metade do Século XVIII, imprimiu novas diretrizes às técnicas contabilísticas e especialmente às de auditoria, visando atender às necessidades criadas com o aparecimento de grandes empresas. Como consequência, as demonstrações contabilísticas passaram a ter uma grande importância para os futuros investidores, como medida de segurança contra a possibilidade de manipulação de informações. Estes passaram a exigir que as DF fossem examinadas por um profissional

independente da entidade, surgindo então a profissão do auditor. Segundo Marques (1997), a auditoria externa tem como objetivo verificar se as demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada, a situação financeira e os resultados das operações do período a que respeitam.

Daniel Taborda (2006) refere que a auditoria consiste num processo de julgamento assente na recolha e análise de evidências apropriadas e suficientes que fundamentam a opinião do auditor sobre a conformidade entre determinados procedimentos e um quadro de referência previamente definido.

Martins e Morais (2013) referem que a auditoria externa visa concluir, periodicamente, a razoabilidade da informação contabilística/financeira.

Franco e Marra (2001) enunciam que para a auditoria externa ser eficaz e merecedora de confiança, necessita de ser executada por um profissional independente, de forma a não ser influenciado pela opinião de terceiros, não afetando desta forma as suas conclusões.

Daniel Taborda (2006) refere que a auditoria financeira é efetivada por um profissional externo à entidade e atinge a sua máxima expressão na revisão legal das contas. Consiste num trabalho de acumulação de prova sobre as asserções subjacentes às demonstrações financeiras com vista a emitir um parecer independente sobre o grau de correspondência entre esses documentos e a realidade que representam (património e situação financeira de uma determinada entidade, assim como o resultado das suas operações num determinado período), tendo como quadro de referência os princípios contabilísticos geralmente aceites.

Em Portugal a forma mais comum que o relatório de auditoria tem é o de Certificação Legal de Contas, que segundo a ISA 200 “ (...) exprime a opinião do ROC sobre se as demonstrações financeiras apresentam ou não, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira da entidade ou de outra entidade, bem como os resultados das suas operações relativamente a uma determinada data e a um período nele findo”.

As entidades obrigadas a possuir Revisão Legal das Contas, são todas as Sociedades Anónimas (art.º 413º do Código das Sociedades Comerciais (CSC)), as empresas abrangidas pelo Código do Mercado de Valores Mobiliários (alínea d) do artigo 508º do CSC), as Sociedades Gestoras de Participações Sociais – SGPS (Decreto-Lei nº 495/88, de 30 de dezembro), as Sociedades por Quotas cujo contrato determine a existência de um

Conselho Fiscal (art.º 262 de CSC) e as Sociedades por Quotas que, durante dois anos consecutivos, ultrapassem dois dos três seguintes limites (n.º 2 do art.º 262 do CSC):

- a) Total do balanço - 1.500.000,00€;
- b) Total das vendas líquidas e outros proveitos - 3.000.000,00€;
- c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício - 50.

Assim, a auditoria externa é uma ferramenta essencial que auxilia a gestão, assegurando que o SCI e as rotinas de trabalho estão a ser desenvolvidos de forma correta e apropriada. Por outro lado, deve estabelecer uma relação baseada na confiança e rigor, de forma a ajudar o cliente a perceber como agir.

A informação financeira deve ser útil aos seus utentes sendo que, a aplicação das características qualitativas (compreensibilidade, relevância, fiabilidade e comparabilidade) e das normas contabilísticas irá promover uma imagem verdadeira e apropriada das DF da entidade.

A auditoria externa comprova a exatidão dos diversos registos contabilísticos, verifica a apresentação e divulgação das DF e emite um parecer (opinião) sobre as DF auditadas.

3.2 Papel dos Revisores Oficiais de Contas

Os ROC's e os auditores são responsáveis pela Revisão Legal das Contas de entidades públicas e privadas, pela auditoria às contas, podendo também executar outros serviços relacionados com a revisão e a auditoria como, por exemplo, pareceres sobre fusões, cisões, transformações e avaliações.

Necessitam de ter conhecimentos vastos ao nível da contabilidade, gestão, fiscalidade, informática e sistemas de informação, finanças e leis e regulamentos aplicáveis à gestão corrente das entidades e à sua prestação de contas.

Necessitam também de conhecer profundamente as normas de auditoria, emitidas pela OROC, que são de aplicação obrigatória no desempenho das suas funções, bem como as Normas Internacionais de Auditoria (ISA), com forte tendência de aplicação face à globalização das atividades e à necessidade de harmonização internacional das formas de prestação de contas e das exigências de transparência e fiabilidade.

De acordo com o Código de Ética e Deontologia Profissional (CEDP) da OROC, os ROC's estão sujeitos a diversos tipos de responsabilidade:

- Responsabilidade disciplinar: Podem ser responsabilizados se violarem os deveres do seu estatuto profissional. As sanções vão desde a simples advertência à expulsão da Ordem;
- Responsabilidade criminal: Os ROC's deverão participar ao Ministério Público os factos suscetíveis de serem considerados infração penal, detetados ao exercer as suas funções de interesse público;
- Responsabilidade patrimonial: Os ROC's, quando integrados nos órgãos de fiscalização das empresas ou outras entidades, respondem civilmente perante estas, caso seja provada conduta culposa;
- Responsabilidade fiscal: De acordo com o n.º 2 do art. 153.º do Código de Processo Tributário, aplica-se responsabilidade aos ROC's, caso se demonstre que houve violação dos deveres tributários das sociedades, que resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização.

3.3 Normas para a prática profissional da Auditoria Externa

As Normas de Auditoria do AICPA são as normas de auditoria geralmente aceites e referem-se a procedimentos de auditoria a seguir em assuntos específicos, não limitando o julgamento profissional dos auditores. Dividem-se em: normas gerais, normas relativas ao trabalho de campo e normas para a elaboração de relatórios.

As Normas de Auditoria do *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) são de cumprimento obrigatório por parte dos auditores de empresas emittentes de valores mobiliários, as quais têm de ser aprovadas posteriormente pela *Securities and Exchange Commission* (SEC). A partir de 2004, os relatórios de auditoria às DF emitidos nos EUA passaram a referenciar estas normas de auditoria do PCAOB e não as normas de auditoria geralmente aceites.

As Normas de Auditoria da *Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers* (UEC) têm como objetivo aumentar o padrão da auditoria na Europa, harmonizar a auditoria das DF, fomentar o desenvolvimento dos princípios e técnicas de

auditoria e incrementar a perceção mútua dos relatórios dos auditores sobre as DF das entidades.

As normas de auditoria do IFAC incluem as Normas Internacionais de Auditoria (ISA), *Internacional Standards on Review Engagements* (ISREs), *Internacional Standards on Assurance Engagements* (ISAEs), *Internacional Standards on Related Services* (ISRSs) e *Internacional Standards on Quality Control* (ISQCs).

As ISA aplicam-se sempre que se realiza uma auditoria independente e as ISREs aplicam-se ao exame simplificado de informação financeira histórica. Por outro lado, as ISAEs aplicam-se a trabalhos que não sejam auditorias ou exames simplificados de informação histórica. As ISRSs abrangem trabalhos de compilação e trabalhos em que se efetuam procedimentos acordados com a entidade. Por fim as ISQCs são aplicáveis a todos os serviços que se enquadram nas quatro normas mencionadas anteriormente.

O manual do ROC contém a caracterização, institucionalização e universalização das normas gerais e específicas emitidas ou adotadas no país, com base num normativo emitido por diversas entidades internacionais.

O normativo técnico da OROC sofreu grandes alterações, devido à entrada em vigor do novo Estatuto dos ROC's, que passou a prever a aplicação direta, e não supletiva, como antes se verificava, das normas internacionais de auditoria.

Inicialmente a estrutura normativa profissional da OROC era composta, para além do Código de Ética (que se mantém, até ao momento, inalterado), pelas Normas Técnicas de Revisão/Auditoria (NTRA), pelas Diretrizes de Revisão/Auditoria (DRA), pelas Recomendações Técnicas (RT) e pelas Interpretações Técnicas (IT). Atualmente, a OROC passou a emitir os Guias de Aplicação Técnica.

3.4 Código de ética da Auditoria Externa

Em Portugal, o CEDP dos ROC's estabelece que o ROC deve exercer a sua atividade profissional com independência, responsabilidade, competência e urbanidade, respeitando a legalidade, o sigilo profissional, as regras sobre publicidade pessoal e profissional e os seus deveres para com os colegas, os clientes, a OROC e outras entidades, acautelando legitimamente os seus direitos.

Os requisitos do Auditor/Revisor presentes no código de ética da OROC prendem-se com:

- Integridade: Todos os auditores devem ser corretos e honestos, assumindo uma conduta pessoal e profissional adequada e responsável, de acordo com os princípios e normas aplicáveis, abstendo-se de qualquer conduta desprestigiante para si próprio ou para a profissão;
- Objetividade: Os auditores não podem comprometer o seu julgamento profissional devido a preconceitos, conflitos de interesses ou à influência indevida de outrem;
- Competência e zelo profissional: O auditor deve possuir conhecimentos e competências profissionais no nível exigido para assegurar que o cliente receba serviços profissionais de qualidade em resultado do desenvolvimento de práticas correntes, da legislação e das técnicas, e atuar com diligência e de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis;
- Confidencialidade: Os auditores devem respeitar a confidencialidade da informação recolhida em resultado de relacionamentos profissionais e, conseqüentemente, não divulgar quaisquer informações a terceiros sem a devida autorização, salvo se existir um direito ou um dever legal ou profissional de a divulgar, nem usar a informação para vantagem pessoal ou de terceiros;
- Comportamento profissional: O auditor deve cumprir as leis e regulamentos relevantes e evitar qualquer ação que desacredite a profissão.

3.5 Vantagens e desvantagens da Auditoria Externa

As organizações estão inseridas em ambientes que lhes apresentam mudanças súbitas que originam diversos riscos. O trabalho da auditoria externa consiste em entender esses riscos aos quais as organizações estão sujeitas.

Vantagens da Auditoria Externa

- Auxilia os gestores na tomada de decisões e mudanças gerenciais;
- Melhora a avaliação de processos internos;
- Permite um melhor conhecimento da situação económica e financeira da entidade;
- Possibilita a divisão racional por cada membro da equipa;
- Permite uma avaliação mais exata para eventuais riscos;
- Antecipa os possíveis riscos que podem originar problemas na entidade;

- Possibilita a partilha de conhecimentos entre colaboradores;
- Transmite maior confiança a todos os interessados nas informações que produzem;
- Otimiza os recursos existentes.

Desvantagens da Auditoria Externa

- O exame das Demonstrações Financeiras é descontínuo;
- O trabalho é executado com base em amostragens, pelo que existe uma parte que não é sujeita a auditoria;
- Não existe um conhecimento profundo da entidade auditada;
- Pode gerar problemas relativos à independência devido a incompatibilidades e impedimentos.

3.6 Método e âmbito de trabalho da Auditoria Externa

Segundo a ISA 300, no início do trabalho, o auditor deve realizar as seguintes atividades:

- Executar os procedimentos exigidos pela ISA 2206, respeitante à continuação do relacionamento com o cliente e do trabalho específico de auditoria;
- Apreciar o cumprimento dos requisitos éticos relevantes, incluindo a independência, de acordo com a ISA 2207; e
- Estabelecer um entendimento dos termos do trabalho, conforme exigido pela ISA 2108.

Segundo a ISA 500, o auditor deve conceber e executar procedimentos de auditoria que sejam apropriados para a obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada.

A prova de auditoria pode ser executada através de procedimentos de avaliação de risco e procedimentos de auditoria adicionais, incluindo estes os testes aos controlos e os procedimentos substantivos.

O auditor deve obter prova suficiente e apropriada através da execução de procedimentos de conformidade e substantivos que o auxiliem na emissão da opinião.

Os procedimentos de conformidade têm como objetivo verificar se as medidas de controlo interno definidas pela entidade estão a ser implementadas. Os procedimentos substantivos permitem ao auditor a obtenção da prova quanto à precisão e validade dos dados produzidos pelo sistema contabilístico.

Os auditores externos executam os seus trabalhos de forma a obter uma garantia razoável de que as DF não contêm distorções materialmente relevantes, ou seja, verificam se os documentos de prestação de contas apresentam, de forma verdadeira e apropriada, a situação financeira da entidade e os resultados das suas operações.

Verificam o suporte dos registos contabilísticos e da informação divulgada e avaliam a adequação das políticas e orientações contabilísticas seguidas. Todavia, geralmente as suas apreciações incidem apenas sobre aspetos contabilístico-financeiros.

3.7 Utilização do trabalho dos auditores internos por parte dos auditores externos

A ISA 610 “Usar o Trabalho de Auditores Internos” aborda as responsabilidades do auditor externo se for utilizado o trabalho da função de auditoria interna, ou seja:

- (a) Usar o trabalho da função de auditoria interna na obtenção de prova de auditoria; e
- (b) Usar auditores internos para prestarem assistência direta sob a direção, supervisão e revisão do auditor externo.

A ISA subdivide o trabalho de auditoria interna em função de auditoria interna e assistência direta, sendo a primeira uma função de uma entidade que executa atividades de garantia de fiabilidade e consultoria estabelecidas para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governação, gestão do risco e controlo interno da entidade e a segunda o uso de auditores internos para executarem procedimentos de auditoria sob a direção, supervisão e revisão do auditor externo.

A ISA 315 aborda a forma como o conhecimento e a experiência da função de auditoria interna podem dar informação ao auditor externo para o conhecimento da entidade e do seu ambiente e para a identificação e avaliação dos riscos de distorção material. Adicionalmente explica como uma comunicação eficaz entre os auditores internos e externos, cria um ambiente no qual o auditor externo pode ser informado de matérias significativas que podem afetar o seu trabalho.

Objetivos do Auditor Externo

Segundo a ISA 610, os objetivos do auditor externo, quando a entidade tem uma função de auditoria interna são:

- Determinar em que circunstâncias, em que áreas e até que ponto pode usar o trabalho da função de auditoria interna ou a assistência direta por parte dos auditores internos; e
- Determinar se o trabalho da função de auditoria interna é adequado para as finalidades da auditoria.

A ISA 610 identifica dois requisitos essenciais aquando da utilização do trabalho dos auditores internos por parte dos auditores externos. Assim é necessário que o auditor externo avalie a função de auditoria interna e determine a natureza e extensão do trabalho da função de Auditoria Interna que pode ser utilizado.

Avaliar a Função de Auditoria Interna

A ISA 610 refere que o auditor externo deve determinar se o trabalho da função de auditoria interna pode ser utilizado para as finalidades da auditoria, tendo em consideração a extensão até à qual a estrutura organizacional da função de auditoria interna e as políticas e procedimentos relevantes suportam a objetividade dos auditores internos, o nível de competência da função de auditoria interna e se a função de auditoria interna aplica uma abordagem sistemática e disciplinada (controlo de qualidade).

O auditor externo não deve utilizar o trabalho da função de auditoria interna se determinar que a sua estrutura organizacional e as políticas e procedimentos relevantes não suportam adequadamente a objetividade.

Determinar a Natureza e Extensão do Trabalho da Função de Auditoria Interna que pode ser utilizado

O auditor externo deve considerar a natureza e âmbito do trabalho que foi executado, ou planeado, pela função de auditoria interna e a sua relevância para a estratégia global de auditoria e para o plano de auditoria.

Deve efetuar todos os julgamentos significativos do trabalho de auditoria.

Quando o auditor externo planeia usar o trabalho da função de auditoria interna, deve discutir com o auditor interno o uso planeado do seu trabalho de forma a existir uma coordenação entre as respetivas atividades.

O auditor externo deve ler os relatórios da função de auditoria interna relacionados com o trabalho que planeia usar para obter uma compreensão da natureza e extensão dos procedimentos de auditoria que desenvolveu e os resultados relacionados.

Deve executar procedimentos de auditoria suficientes sobre o trabalho desenvolvido pelo auditor interno e deve avaliar se:

- O trabalho de auditoria interna foi planejado, executado, supervisionado, revisto e documentado de forma apropriada;
- Foi obtida prova suficiente para possibilitar conclusões razoáveis; e
- As conclusões atingidas foram apropriadas e os relatórios preparados pelo auditor interno são consistentes com os resultados do trabalho desenvolvido.

A natureza e extensão dos procedimentos do auditor externo devem dar-lhe resposta à avaliação sobre o nível de julgamento envolvido, o risco avaliado de distorção material, a extensão até à qual a estrutura organizacional da função de auditoria interna e as políticas e procedimentos relevantes suportam a objetividade dos auditores internos; e o nível de competência. Devem também incluir a reexecução de parte do trabalho.

O auditor externo não deve utilizar o trabalho do auditor interno se existirem ameaças significativas à objetividade do auditor interno, ou se o auditor interno não tiver competência suficiente para executar o trabalho proposto.

Adicionalmente o auditor externo não deve utilizar a assistência direta dos auditores internos para executarem procedimentos que:

- Envolvam fazer julgamentos significativos na auditoria;
- Se relacionam com riscos elevados de distorção material onde o julgamento exigido na execução de procedimentos de auditoria relevantes ou na avaliação da prova recolhida é muito limitada;
- Se relacionam com trabalho em que os auditores internos tenham estado envolvidos e que foi relatado à gerência pela função de auditoria interna;

A ISA 610 refere também que antes de usar os auditores internos para prestarem assistência direta para as finalidades da auditoria, o auditor externo deve:

- Obter um acordo escrito por um representante autorizado da entidade de que irá ser permitido que os auditores internos sigam as instruções do auditor externo e que a

entidade não irá intervir no trabalho que o auditor interno desempenha para o auditor externo;

- Obter um acordo escrito dos auditores internos de que eles irão manter a confidencialidade de matérias específicas tal como instruídos pelo auditor externo e informar o auditor externo de qualquer ameaça à sua independência.

O auditor externo deverá dirigir, supervisionar e rever o trabalho desempenhado pelos auditores internos no trabalho.

A direção, supervisão e revisão do trabalho executado pelos auditores internos pelo auditor externo deve ser suficiente para que o auditor externo esteja satisfeito de que os auditores internos obtiveram prova de auditoria suficiente e apropriada para suportar as conclusões do trabalho.

Documentação de Auditoria

Se o auditor externo usar o trabalho da função de auditoria interna, deve incluir na documentação de auditoria:

- A avaliação sobre se a estrutura organizacional da função de auditoria interna e as políticas e procedimentos relevantes suportam adequadamente a objetividade dos auditores internos, o nível de competência e se é efetuada uma abordagem sistemática e disciplinada (controlo de qualidade) por parte da função de auditoria interna.
- A natureza e extensão do trabalho usado e a base para essa decisão; e
- Os procedimentos de auditoria executados pelo auditor externo para avaliar a adequação do trabalho usado.

Todavia se o auditor externo utilizar os auditores internos para prestarem assistência direta na auditoria, deverá incluir na sua documentação de auditoria:

- A avaliação da existência e importância de ameaças à objetividade dos auditores internos e o nível de competência dos auditores internos usados para prestar assistência direta;
- A base para a decisão sobre a natureza e extensão do trabalho executado pelos auditores internos;

- Quem reviu o trabalho executado e a data e a extensão dessa revisão de acordo com a ISA 23011;
- Os acordos escritos obtidos de um representante autorizado da entidade e dos auditores internos;
- Os papéis de trabalho preparados pelos auditores internos que prestaram a assistência direta no trabalho de auditoria.

Circunstâncias em que não pode ser utilizado o trabalho dos auditores internos

Em algumas situações os riscos para a qualidade do trabalho da função de auditoria interna podem ser demasiado significativos, pelo que, pode não ser apropriado usar o trabalho da função como prova de auditoria.

Se a função de auditoria interna reportar à gerência, isto será considerado uma ameaça significativa à objetividade a não ser que existam outros fatores que proporcionem salvaguardas suficientes para reduzir a ameaça a um nível aceitável.

O Código do *The International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA) refere que é criada uma ameaça de auto revisão quando o auditor externo aceita um trabalho para prestar serviços de auditoria interna a um cliente de auditoria e os resultados desses serviços irão ser usados no decurso da auditoria. Pode ser considerada uma ameaça devido à possibilidade da equipa de trabalho usar os resultados do serviço de auditoria interna sem avaliar apropriadamente esses resultados ou sem exercer o mesmo nível de ceticismo profissional que seria exercido quando o trabalho de auditoria interna é executado por indivíduos que não são membros da firma.

A ISA 610 enumera uma série de exemplos de trabalho da função de auditoria interna que podem ser usados pelo auditor externo, tais como:

- Testes à eficácia operacional dos controlos;
- Procedimentos substantivos que envolvam julgamento limitado;
- Observações à contagem de inventários;
- Acompanhamento de transações através do sistema de informação relevante para o relato financeiro;
- Testes de cumprimento de requisitos regulamentares.

Cabe ao auditor externo avaliar os riscos de distorção material, a suficiência dos testes executados, a apropriação do uso pela gerência do pressuposto da continuidade, as estimativas contabilísticas significativas e a adequação das divulgações nas DF e outras matérias que afetam o relatório do auditor.

Análise e Coordenação com a Função de Auditoria Interna

Deve ser efetuado um planejamento do trabalho com a função de auditoria interna de forma a existir coordenação entre as respectivas atividades. Desta forma, pode ser útil abordar: a oportunidade, a natureza e extensão do trabalho, a materialidade para as DF como um todo e a materialidade de execução, os métodos propostos de seleção de itens e dimensões de amostras, a documentação do trabalho executado e os procedimentos de revisão e relato.

A coordenação entre o auditor externo e a função de auditoria interna é eficaz quando:

- As análises se realizam em intervalos apropriados durante o período;
- O auditor externo informa a função de auditoria interna sobre matérias significativas que podem afetar o trabalho;
- O auditor externo tem conhecimento de relatórios relevantes da função de auditoria interna e é informado sobre as matérias significativas que podem afetar o seu trabalho.

Procedimentos para determinar a adequação do trabalho da função de Auditoria

Interna

Os procedimentos que o auditor externo pode executar para avaliar a qualidade do trabalho executado e as conclusões atingidas pela função de auditoria interna, além da reexecução são os seguintes:

- Fazer indagações a indivíduos apropriados dentro da função de auditoria interna;
- Observar procedimentos executados pela função de auditoria interna;
- Rever os programas de trabalho e os papéis de trabalho da função de auditoria interna.

A reexecução envolve a execução independente pelo auditor externo de procedimentos para validar as conclusões atingidas pela função de auditoria interna. Este objetivo pode ser atingido revendo itens já examinados pela função de auditoria interna, ou revendo outros itens similares que não foram examinados pela função de auditoria interna.

É mais provável que o auditor externo foque a reexecução nas áreas onde mais julgamento foi exercido pela função de auditoria interna no planeamento, execução e avaliação dos resultados dos procedimentos de auditoria e em áreas de maior risco de distorção material

Capítulo 4 - Relacionamento entre Auditoria Interna e Externa

4.1 Semelhanças e diferenças entre a Auditoria Interna e Externa

Tanto a auditoria interna como a externa empregam técnicas e metodologias comuns, isto é, ambas avaliam, analisam e identificam atividades desenvolvidas por outros, em trabalhos que devem executar com rigor, objetividade e independência.

Em ambas as auditorias é avaliado o risco e a materialidade, sendo que a extensão do trabalho que realizam depende da eficiência dos sistemas contábilísticos e do controle interno existente.

Segundo Marques (1997), existem semelhanças entre as auditorias, interna e externa, ao utilizarem metodologias e técnicas comuns ou idênticas, tais como planejar, programar e calendarizar os seus trabalhos, elaborar e utilizar *checklists* e questionários sobre aspetos a abordar e os designados “papeis de trabalho”, ambas identificam, analisam e avaliam procedimentos de controlo interno, realizam testes, identificam insuficiências, erros e anomalias e avaliam os riscos que lhe estão associados e elaboram propostas corretivas a adotar com vista a resolver ou a minimizar as deficiências encontradas.

Attie et. al. (1992), referem que apesar de ambas as funções da auditoria cobrirem algumas atividades similares, a ênfase e a forma de abordá-las variam.

Todavia, segundo Morais e Martins (2013), enquanto o auditor interno verifica se o controlo interno proporciona uma garantia razoável de que os objetivos da entidade se cumpriram com eficiência e eficácia, o auditor externo pode sugerir melhorias através de críticas construtivas provenientes da sua experiência global nas diferentes entidades. Desta forma, a opinião expressa pelo auditor externo não é uma declaração acerca da eficácia ou eficiência da gestão da entidade.

A auditoria interna é realizada por um auditor ou por um conjunto de auditores profissionais, dependentes da entidade sujeita à auditoria, sendo as suas atividades focalizadas no domínio da gestão, visto que, incluem toda a entidade. Assim, tendo em vista as necessidades da administração, contribui para o fortalecimento do SCI associando-o à gestão de risco da entidade e fornece análises, avaliações, recomendações e comentários sobre as atividades auditadas.

A auditoria externa centra-se no sistema contabilístico-financeiro e nas atividades organizacionais que podem ter um efeito direto nas DF, isto é, tem como principal objetivo as necessidades de terceiros (acionistas, credores, público em geral, governo e entidades fiscais, entre outros) preocupando-se com a credibilidade da informação financeira sendo, o exame das DF descontínuo, terminando com a comunicação dos resultados. No entanto, antes do início dos trabalhos, o auditor externo deve certificar-se da existência de um departamento de auditoria interna e da sua competência técnica.

O trabalho dos auditores externos é executado com base em amostragens, verificando o suporte dos registos contabilísticos e na informação que daí advém.

Como a auditoria interna abrange todas as áreas, funções e atividades da entidade, não existe uma limitação a uma área específica.

Os auditores internos devem proceder ao exame e avaliação da adequação e eficácia do SCI implementado. No entanto, segundo Marques (1997), os auditores externos estão mais direcionados em identificar áreas com maior vulnerabilidade e de maior risco para posteriormente, definirem as áreas a examinar e a profundidade da análise a ser realizada.

A questão da independência é fundamental, quer para o auditor externo, quer para o auditor interno. Sendo as auditorias externas efetuadas por indivíduos externos à entidade, pode-se afirmar que estes atuam com maior independência que os auditores internos face à gestão da entidade. Segundo Marques (1997), esta questão é mais crítica para os auditores internos, pois estes têm de ser independentes em relação à sua entidade empregadora.

Tanto os auditores internos como os externos devem ter um conhecimento do negócio suficiente para procederem de forma mais eficiente nos seus trabalhos. Os auditores internos, quando são trabalhadores da entidade a auditar, têm maior facilidade em acompanhar de forma exaustiva a entidade.

Quanto aos auditores externos, estes fazem um acompanhamento mais intermitente do negócio, pelo que têm um menor conhecimento de cada entidade. No entanto conseguem obter uma maior experiência derivada da auditoria a inúmeras entidades.

A responsabilidade pela prevenção da fraude cabe à gerência da entidade. No entanto o auditor externo deve verificar a possibilidade de existirem riscos de distorções materialmente relevantes que não foram previamente detetados.

O quadro seguinte apresenta em síntese as principais diferenças entre o auditor interno e o auditor externo:

Quadro 4.1 - Diferenças entre o auditor interno e o auditor externo

Auditor Interno	Auditor Externo
Normas profissionais, incluindo as normas éticas e técnicas.	Normas definidas por lei, para além das normas éticas e técnicas definidas pela profissão.
Pertence ao quadro da entidade.	Profissional externo à entidade auditada.
O objetivo é atender às necessidades do órgão de gestão, contribuindo para o fortalecimento do SCI, gestão de risco e <i>governance</i> da entidade.	O objetivo é atender às necessidades de terceiros no que diz respeito à credibilidade das informações financeiras. A avaliação do CI é feita para determinar a extensão, profundidade e calendarização dos exames a efetuar às DF.
O trabalho é executado tendo em conta as áreas operacionais e as linhas de responsabilidade administrativa.	O trabalho é executado tendo em conta os elementos das DF.
Deve ser independente no exercício da sua função.	Deve ser independente em relação à Administração, havendo na lei incompatibilidades gerais, específicas, absolutas, relativas e impedimentos.
O CI é avaliado a fim de poder expressar opinião acerca da eficácia e eficiência dos recursos da entidade.	A opinião acerca do controlo interno focaliza-se na segurança das operações e o seu impacto nas DF em detrimento da eficácia e eficiência dos recursos;
O exame das atividades é contínuo.	O exame das informações das DF é descontínuo.

<p>A responsabilidade é de ordem geral, idêntica à dos restantes trabalhadores da entidade.</p>	<p>São responsáveis para com a sociedade, sócios e credores sociais (art. 82º do CSC, nº2 do art. 24 da LGT). É uma responsabilidade única e indivisível.</p>
<p>Os relatórios não são dotados de “fé pública”, embora devam ser elaborados com objetividade e o detalhe adequado aos destinatários.</p>	<p>Os relatórios podem ser dotados de “fé pública”, caso da certificação legal de contas, só podendo ser impugnada judicialmente.</p>
<p>Não pode fazer parte do conselho fiscal (alínea e) nº1 do art. 414ºA do CSC), tem de conduzir a sua atividade com diplomacia, objetividade e independência. Têm de ser hábil nas relações humanas e na forma de comunicação e tem de se impor pela sua competência e conhecimentos.</p>	<p>Caso se trate de um Revisor Oficial de Contas é nomeado pela Assembleia Geral, pode fazer parte do órgão de fiscalização e a sua atividade tem suporte legal. Emite um tipo de relatório que acompanha as contas obrigatoriamente.</p>
<p>Acompanha permanentemente a atividade da entidade, o que lhe proporciona um melhor conhecimento do negócio, conferindo-lhe maior sensibilidade em relação a tudo o que se refere à entidade.</p>	<p>O acompanhamento é intermitente, e em várias entidades. Se por um lado, conhece pior cada entidade auditada, por outro poderá deter uma vasta experiência, fruto de auditar numerosas entidades.</p>

Fonte: Adaptado de Morais e Martins (2013).

Segundo o quadro 4.1 pode-se concluir que, quer o auditor interno, quer o auditor externo, têm como objetivo otimizar os recursos disponíveis, obtendo para tal toda a informação relevante com vista ao aumento da utilidade do seu trabalho face à entidade.

4.2 Colaboração existente entre auditores internos e externos

Tanto o auditor interno como o externo pretendem fornecer uma imagem verdadeira e apropriada da organização, quer a nível das DF, quer nas restantes áreas inerentes.

A prática recomendada n.º 2050-1 (2013) refere que:

- A coordenação entre o trabalho dos auditores internos e externos é da responsabilidade do Diretor Executivo de Auditoria;
- Os planos da atividade de auditoria interna e externa devem ser discutidos entre eles;
- Deve ser idealmente estabelecido o acesso mútuo aos papéis de trabalho e aos programas de auditoria, permitindo a confiança e a confidencialidade mútua;
- Devem ser agendadas reuniões com alguma regularidade, de forma a assegurar a coordenação e conclusão eficaz e atempada das atividades de auditoria, evitando desta forma a duplicação de esforços;
- É aconselhável a troca de relatórios de auditoria;
- Deve ser estabelecido o acesso às respostas da gestão e às recomendações e subsequente follow-up;
- O Diretor Executivo de Auditoria deve efetuar avaliações periódicas de coordenação entre os auditores internos e externos, sendo que esta avaliação deve incluir a eficiência e eficácia das funções da auditoria interna e da auditoria externa, bem como dos custos totais de ambas. Os resultados devem ser comunicados à Direção e à Comissão de Auditoria.

Por outro lado, a ISA 610 – *“Using the work of internal auditor”* enuncia o seguinte:

- O auditor externo deve obter um conhecimento adequado e suficiente do trabalho da auditoria interna para melhor identificar e avaliar os riscos de distorção material das demonstrações financeiras e para projetar procedimentos adicionais de auditoria;
- O auditor externo deve entender a função da auditoria interna em conjunto com o controlo interno, conforme está descrito na ISA 315;
- A ligação entre a auditoria interna e auditoria externa é mais eficaz quando são efetuadas reuniões com frequência;
- O auditor externo deve ter acesso aos diversos relatórios da auditoria interna e a todas as questões relevantes para o auditor interno;
- O auditor externo deve informar o auditor interno de tudo o que possa afetar de alguma forma o trabalho do auditor interno.

Para os auditores externos terem uma boa percepção dos trabalhos realizados pela auditoria interna devem, de acordo com a *Statements on Auditing Standards* (SAS) n.º 65/AU 322:

- 1) Obter uma boa compreensão da atividade;
- 2) Avaliar a competência e objetividade da auditoria interna;
- 3) Considerar o efeito da auditoria interna no planeamento da auditoria externa;
- 4) Planear e coordenar o trabalho da auditoria externa com a auditoria interna;
- 5) Avaliar e testar o trabalho realizado pela auditoria interna;
- 6) Utilizar o auditor interno como um apoio ao auditor externo.

De acordo com Pinheiro (2004), a existência de um departamento de auditoria interna na avaliação do sistema de controlo interno, deve ser devidamente aproveitado pelo auditor externo. Para que esta cooperação possa efetivamente existir, é necessário que o auditor externo avalie as atividades do auditor interno, bem como a posição que ocupa dentro da organização. Assim, o auditor externo deve avaliar o auditor interno tendo em atenção a visão e missões pré-estabelecidas, a posição dentro do organigrama da entidade, a competência técnica do auditor, o planeamento das ações face ao risco existente, a preparação das ações de auditoria e posterior monitorização dos progressos e relatórios elaborados.

O quadro seguinte apresenta um resumo dos pontos de colaboração dos auditores internos com os externos e dos externos com os internos.

Quadro 4.2 - Colaboração dos auditores internos com os externos e dos externos com os internos.

Colaboração dos auditores internos com os externos	Colaboração dos auditores externos com os internos
Intercâmbio de pontos de vista e opiniões profissionais no desenvolvimento das respectivas funções.	Assessoria profissional em matérias que permite ao auditor interno uma atualização profissional e formação contínuas.
Partilha de informações e conhecimentos acerca da entidade.	Utilização de programas e papéis de trabalho que coordenam e dirigem em colaboração com os auditores internos.
Utilização dos papéis de trabalho e outras informações de Auditoria Interna para avaliar e reduzir o alcance e profundidade dos testes em determinadas áreas de trabalho pelo auditor externo.	Ratificação das conclusões e recomendações formuladas pelos auditores internos, reforçando a sua independência profissional dentro da entidade.
Participação ativa na auditoria às DF.	

Fonte: Adaptado de Moraes e Martins (2013).

Se o auditor externo usar o trabalho já efetuado pelo auditor interno poderão ser reduzidos os custos da auditoria externa. Todavia os auditores externos deverão rever e testar o trabalho realizado pelos auditores internos a fim de nele poder depositar confiança. Apesar destas duas funções serem muito diferentes, poderão identificar-se algumas relações complementares cuja aplicação de boas práticas, assegura a garantia de eficácia à entidade.

Para a qualidade da auditoria ser melhor, os auditores internos e os externos devem cooperar uns com os outros, estabelecendo uma comunicação profissional espontânea e sem restrições, sobre os diversos aspetos do seu trabalho, com vista à otimização dos recursos existentes.

Dobroteanu (2002) refere que a cooperação existente entre o auditor interno e o externo é muito importante, visto que, leva a que o auditor externo possa aumentar a eficiência na

auditoria às demonstrações financeiras e que o auditor interno disponha de uma maior quantidade de informação importante, relativamente à avaliação dos riscos de controlo.

No entanto, Felix et. al. (2001) consideram que um inadequado nível de coordenação entre os dois tipos de auditoria pode levar a um pleno fracasso na utilização do potencial contributo da auditoria interna para a externa.

Tendo em consideração os pontos acima citados, pode-se concluir que de uma forma geral tanto a auditoria interna como a auditoria externa têm interesse na cooperação entre si, pois baseiam-se ambas num conjunto de regras preestabelecidas e elaboram relatórios sobre as atividades desenvolvidas.

4.3 Fatores que podem influenciar a relação entre o auditor interno e o auditor externo

As responsabilidades da auditoria obrigam à aceitação de maiores obrigações profissionais, devendo os auditores adaptar-se às atuais exigências.

Segundo Vânia Teixeira (2012), os fatores que podem influenciar a relação entre o auditor interno e o externo são a qualidade da auditoria, o controlo interno, a fraude, a ética e deontologia profissional e os honorários.

Qualidade da Auditoria:

Segundo Costa (2010), existe uma exigência cada vez maior de prevalecer uma maior qualidade das auditorias. No entanto, nem sempre é fácil a obtenção de provas de auditoria.

A quantidade da prova é afetada pela avaliação do auditor relativamente aos riscos de distorção e qualidade da prova de auditoria, ou seja, quanto maior for a qualidade, menor é a prova necessária.

Windmoller (2000) refere que a qualidade da auditoria é influenciada pelas regras e regulamentos que regem o seu âmbito e realização num dado território.

Controlo Interno:

A Norma Internacional de Auditoria 315 - *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and its Environment* do *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*, estabelece que o CI é um processo

concebido e implementado pela gerência e por outro pessoal, para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos de uma entidade.

Martins e Moraes (2013) consideram que existem aspetos críticos do CI com o objetivo de se alcançar um bom ambiente geral nomeadamente a integridade, valores éticos e competência das pessoas.

O auditor deve conhecer o nível do CI existente na entidade, uma vez que a existência de um SCI adequado é um dos principais fatores para que as DF obtenham credibilidade.

Nenhuma entidade pode exercer a sua atividade de forma correta se não tiver implementado um SCI, visto que o CI fornece maior fiabilidade à informação e credibilidade à entidade.

A avaliação do CI é essencial numa auditoria pois determina os procedimentos de atuação e o alcance e profundidade dos testes a efetuar.

Segundo Pinheiro (2004), os auditores internos desempenham um papel importante na avaliação da eficácia do sistema de controlo interno e contribuem para a sua manutenção e os auditores externos fornecem informação útil à entidade para o aperfeiçoamento do SCI.

Desta forma, pode-se concluir que o auditor interno e o externo necessitam de conhecer o SCI de uma entidade para levar a cabo uma auditoria. No entanto, têm perspetivas e responsabilidades distintas, isto é, o auditor interno avalia com o objetivo de expressar a sua opinião quanto à eficiência da gestão da entidade e o auditor externo avalia com a finalidade de verificar a conformidade das operações, tendo em conta a fiabilidade da informação financeira.

Fraude:

A fraude é considerado um ato intencional com o objetivo de obter benefícios ilícitos ou ilegais. Para o auditor a fraude surge quando proporciona distorções materialmente relevantes nas DF, tornando o risco de auditoria elevado.

A responsabilidade pela prevenção e deteção da fraude cabe ao Órgão de Gestão, sendo que o auditor externo apenas o deve auxiliar na manutenção de um SCI adequado e eficaz que permita a redução do risco de fraude.

Segundo Almeida (2005), para os auditores, os atos ilegais podem não ter um impacto direto e imediato nas demonstrações financeiras, não sendo prático estender o seu trabalho para o campo da detecção de todos os atos ilegais.

O artigo n.º 24 da Lei Geral Tributária (LGT) refere que a responsabilidade fiscal aplica-se aos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas nas pessoas coletivas em que os houver, desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários destas resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização. Desta forma o ROC pode ser responsabilizado se existir uma violação dos deveres tributários da pessoa coletiva e um incumprimento das suas funções de fiscalização.

Ética e Deontologia Profissional:

Segundo Attie et. al. (1998), não pode existir qualquer dúvida quanto à honestidade e aos padrões morais do auditor.

O CEDP estabelece que o auditor deve celebrar os controlos e procedimentos de auditoria necessários que lhe permitam identificar as ameaças significativas que possam afetar o desenvolvimento da sua prática profissional e planear as ações apropriadas para cada tipo de ameaça.

Estabelece também que a prestação de serviços de auditoria interna a um cliente de auditoria cria uma ameaça de auto revisão à independência se a firma usar o trabalho de auditoria interna no decurso de uma auditoria externa subsequente. A execução de uma parte significativa das atividades de auditoria interna do cliente aumenta a possibilidade de os profissionais da firma que presta esses serviços assumirem responsabilidades de gestão. Assim, os profissionais de uma firma não devem assumir responsabilidades de gestão quando prestam serviços de auditoria interna a um cliente de auditoria.

Assim, quer o auditor interno, quer o auditor externo, têm que ser profissionais com espírito ético para que o trabalho desenvolvido forneça credibilidade.

Honorários:

Martins e Morais (2013) mencionam que os honorários do auditor externo não devem ser alterados, mediante a existência do auditor interno, uma vez que a sua responsabilidade não se altera.

Schneider (2009) afirma que se os auditores externos confiarem no trabalho da auditoria interna, evitam a duplicação de procedimentos. Os auditores externos devem manter os honorários estabelecidos.

Stewart et. al. (2006) referem que as entidades que apresentam um maior nível de auditoria são as que incorrem num maior custo com os honorários dos auditores externos.

Desta forma, pode-se concluir que apesar de existir auditoria interna numa determinada entidade esta não reduz o trabalho do auditor externo, nem os respetivos honorários.

4.4 Análise de estudos empíricos relativos à relação entre os auditores internos e externos

Foram realizados diversos estudos onde é abordada a relação existente entre o auditor interno e o externo, tais como Brown (1983), Abdel-Khalik et. al. (1983), Schneider (1984), Margheim (1986), Messier e Schneider (1988), Edge e Farley (1991), Maletta (1993), Peacock e Pelfrey (1989), Reinstein, Lander e Gavin (1994), Vânia Teixeira (2012) e Teresa Silva (2013).

Peacock e Pelfrey (1989) analisaram esta relação através de uma entrevista aos diretores do departamento de auditoria interna e aos auditores internos que trabalham diretamente com os auditores externos.

As conclusões presentes no estudo em análise foram as seguintes:

- 92% dos diretores do departamento de auditoria interna consideram que os auditores externos usam o trabalho da equipa de auditoria interna;
- 50% dos diretores do departamento de auditoria interna, consideram que o relacionamento entre os auditores internos e os auditores externos é excelente;
- 31% dos diretores do departamento de auditoria interna, consideram que o relacionamento entre os auditores internos e os auditores externos é bom;
- Dos auditores internos que trabalham diretamente com os auditores externos apenas 39% consideram que estes utilizam os seus conhecimentos/trabalho;
- Os auditores externos na generalidade não reconhecem o contributo da auditoria interna no seio da organização.

Assim, verificou-se que o trabalho desenvolvido pelos auditores internos é bastante aproveitado pelos auditores externos, sendo o relacionamento existente entre ambos muito bom. Todavia, os auditores internos que trabalham diretamente com os auditores externos consideram que os seus conhecimentos e o seu trabalho são pouco aproveitados pelos auditores externos.

Reinstein, Lander e Gavin (1994) realizaram o seu estudo tendo em consideração a SAS 65, que estabelece os aspetos da relação que deve existir entre os auditores internos e os externos no desempenho das suas funções e ajuda os auditores externos a entender como é que poderiam adaptar os seus procedimentos, tendo por base o trabalho e os conhecimentos dos auditores internos.

Este estudo foi realizado por uma entrevista aos Diretores do Departamento de Auditoria, Diretores Financeiros, Presidentes de Comissão de Auditoria e Revisores Oficiais de Contas.

A realização deste estudo focou-se em analisar o conhecimento geral dos relatórios financeiros de auditoria realizados pelos auditores internos, a avaliação realizada pela auditoria externa relativamente às competências da auditoria interna e a avaliação da objetividade da auditoria interna.

As conclusões presentes no estudo em análise foram as seguintes:

- As disposições descritas na SAS 65 aparentaram ter um efeito residual neste género de relações;
- Na maioria das organizações, os auditores internos e os externos desenvolveram um trabalho em equipa;
- O facto mais importante é a qualidade do trabalho realizado pela equipa de Auditoria Interna, sendo a competência e a objetividade fatores determinantes.

Para Ward e Robinson (1980) a maioria dos auditores externos confiam nos resultados da atividade da auditoria interna.

Brown (1983) refere que a objetividade, competência técnica e desempenho do trabalho são os principais fatores de auditoria interna com grande influência na confiança dos auditores externos.

Vânia Teixeira (2012) investigou o impacto da auditoria interna na externa na ótica do auditor externo, através de um questionário aos auditores externos portugueses. As conclusões presentes no estudo em análise foram as seguintes:

- Os auditores externos têm em conta o trabalho desenvolvido pelos auditores internos (coordenação positiva entre eles);
- O auditor externo valoriza tanto a experiência profissional como a independência do auditor interno;
- O auditor externo considera importante a existência de uma coordenação antecipada da oportunidade e extensão do trabalho;
- O auditor externo aprecia o trabalho executado por auditores internos com a adequada competência técnica;
- O CI fornece maior fiabilidade à informação e credibilidade à entidade.

Teresa Silva (2013) analisou o impacto da auditoria interna na externa na ótica do auditor interno, através de um questionário aos auditores internos portugueses. As conclusões presentes no estudo em análise foram as seguintes:

- Em relação à coordenação antecipada e partilha de informação, os auditores internos são da opinião que esta ocorre raramente ou muito pouco frequentemente;
- Os auditores internos consideram que a presença do auditor interno na empresa é fundamental;
- O relacionamento do auditor interno com o auditor externo na grande maioria das vezes é satisfatório;
- Os auditores internos consideram que os honorários dos auditores externos não devem diminuir perante a presença do auditor interno na organização.

III. Estudo de Caso

Capítulo 1 - Metodologia

Segundo Fortin (1999), a metodologia é uma fase de extrema importância, pois é ela que, “assegura a fiabilidade e a qualidade dos resultados da investigação”.

Neste capítulo apresenta-se uma descrição detalhada de toda a metodologia utilizada para a realização do estudo que tem por objetivo verificar a forma como os auditores externos se relacionam com os auditores internos e analisar o possível impacto que a existência da auditoria interna nas entidades poderá ter no trabalho desenvolvido pelo auditor externo.

Neste primeiro capítulo, dedicado à metodologia, será efetuada uma apresentação respeitante às opções metodológicas do estudo em análise, que incluem:

- O tema de partida da investigação e seus objetivos;
- A metodologia adotada: estudo de caso;
- A apresentação do caso estudado;
- A técnica de recolha de dados utilizada: a pesquisa documental e os questionários.

Passo, então, a descrever com algum pormenor o raciocínio que guiou a conceção e planeamento deste trabalho.

1.1 O tema de partida da investigação e seus objetivos

Gil (2006) refere que aquando da escolha do problema a ser estudado, surgem várias questões, tais como: Porque é que se pretende estudar determinado fenómeno? Qual a importância desse mesmo fenómeno? Quem beneficiará com os resultados da pesquisa?

Segundo Lima et. al. (2007), “ (...) a revisão de outras investigações ajuda-nos a formular questões para estudo, as quais constituem o passo lógico a seguir, depois do que já foi estudado. As conclusões parciais de uma investigação, muitas vezes, levam-nos a novas questões. Em alguns casos, os investigadores, na conclusão dos seus trabalhos, descrevem novas questões que, entretanto, surgiram”.

Quivy e Campenhoudt (2005), referem que “o investigador deve obrigar-se a escolher rapidamente um primeiro fio condutor tão claro quanto possível, de forma a que o seu

trabalho possa iniciar-se sem demora e estruturar-se com coerência. (...) Este ponto de partida é apenas provisório, como um acampamento-base que os alpinistas constroem para prepararem a escalada de um cume e que abandonarão por outros acampamentos mais avançados até iniciarem o assalto final”.

Desta forma, pode-se concluir que a tarefa de definir e formular corretamente o problema a ser estudado não é rápida, nem fácil.

Neste seguimento, foi definido como tema geral de partida o impacto da auditoria interna na externa, realizando um estudo de caso sobre a empresa multinacional BDO&Associados, SROC ,Lda..

O objetivo da investigação consiste em analisar o impacto da auditoria interna na auditoria externa numa empresa multinacional.

1.2 Metodologia adotada

De forma a atingir o objetivo acima citado, foram realizados questionários aos *Managers* e Supervisores da instituição em questão. Trata-se de um estudo de caso quantitativo, na medida em que são utilizados métodos de recolha de dados que podem ser quantificáveis.

Segundo Benbasat et. al. (1987), um estudo de caso deve possuir as seguintes características:

- Fenómeno observado no seu ambiente natural;
- Dados recolhidos utilizando diversos meios (observações diretas e indiretas, entrevistas, questionários, registos de áudio e vídeo, diários e cartas, entre outros);
- Uma ou mais entidades (pessoa, grupo, organização) são analisadas;
- A complexidade da unidade é estudada aprofundadamente;
- Pesquisa dirigida aos estágios de exploração, classificação e desenvolvimento de hipóteses do processo de construção do conhecimento;
- Não são utilizadas formas experimentais de controlo ou manipulação;
- O investigador não precisa especificar antecipadamente o conjunto de variáveis dependentes e independentes;
- Os resultados dependem fortemente do poder de integração do investigador;

- Podem ser feitas mudanças na seleção do caso ou dos métodos de recolha de dados à medida que o investigador desenvolve novas hipóteses;
- Pesquisa envolvida com questões «como?» e «porquê?» ao contrário de «o quê?» e «quantos?».

O método quantitativo não considera os aspetos subjetivos do objeto de estudo, sendo frequentemente aplicado em estudos descritivos. É bastante útil para medir opiniões, atitudes, preferências e comportamentos.

Neste método de estudo a recolha dos dados é geralmente realizada através de questionários e entrevistas e tem como objetivo apresentar variáveis distintas e relevantes para pesquisa.

Desta forma, pode-se concluir que os métodos quantitativos guiam-se por um modelo de pesquisa em que se formulam hipóteses sobre os fenómenos e situações que se pretendem estudar, aplicando técnicas adequadas para esta finalidade.

No estudo apresentado, a etapa da construção dos questionários que serviram de base à recolha de dados assentou sobre a leitura de trabalhos relacionados com o tema da investigação e implicou a validação dos temas a abordar no questionário por pessoas entendidas na área da auditoria interna e auditoria externa.

No que concerne à revisão da literatura, foram analisados trabalhos de diversos autores/as que têm vindo a abordar questões do mesmo género. Recorreu-se, ainda, a artigos, a legislação, a normas de auditoria, entre outros.

Desta forma, foram analisados pontos de vista distintos com o objetivo de proporcionar instrumentos de recolha de dados credíveis.

1.3 A apresentação do caso estudado

Yin (1994) define «estudo de caso» com base nas características do fenómeno em estudo e com base num conjunto de características associadas ao processo de recolha de dados e às estratégias de análise dos mesmos.

O estudo de caso é um método de investigação bastante útil quando se pretende estudar uma temática (ou fenómeno) amplo e complexo que não pode ser estudada fora do contexto onde ocorre naturalmente. Yin (1994) defende que o estudo de caso deve ser a

metodologia escolhida quando a forma da questão da pesquisa, ou seja, a questão do estudo, assentar sobre o «como» e o «porquê»; quando a temática não exige controlo sobre os eventos comportamentais e quando nos focamos em acontecimentos contemporâneos (atuais/reais).

Segundo Amado (2009), o estudo de caso apresenta duas características fundamentais:

- A abordagem do que se pretende estudar no interior de determinado contexto, seja ele social, cultural, espacial, ou outro;
- A finalidade de compreender as suas especificidades.

Tendo em conta que um “estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado” (Gil, 2006), a realização do presente estudo consiste na elaboração de um estudo de caso onde seja possível averiguar o impacto da auditoria interna na auditoria externa na empresa multinacional BDO.

1.3.1 Apresentação da empresa

A BDO é, em Portugal como no resto do Mundo, uma das cinco maiores firmas de auditoria e consultoria, dispendo de cerca de 55 000 profissionais, a tempo inteiro e em regime de exclusividade.

A organização nasceu internacionalmente na Europa em 1963, e está presente em 139 países onde dispõe de mais de 1200 escritórios, sendo por isso hoje em dia uma das maiores organizações mundiais de auditoria, assessoria fiscal, consultoria de gestão e consultoria financeira.

Por iniciativa de cinco firmas de auditoria e consultoria da Alemanha, Holanda, Reino Unido, Estados Unidos da América e Canadá, adotou a denominação de *Binder Seidman International Group* e passou a atuar em sistema de rede. Em 1973, a rede alterou o nome para *Binder Dijker Otte & Co.* e, em 1988, para *BDO International*.

Em 2010, com a reestruturação legal, a rede passou a adotar apenas a marca BDO.

Em Portugal, a BDO foi fundada em 1981 com o objeto social de prestação de serviços de auditoria e consultoria. A BDO Portugal tem vindo a alargar o seu leque de serviços e de Clientes e conta atualmente com 6 escritórios.

A BDO Portugal presta serviços de auditoria, consultoria, assessoria fiscal e assistência contabilística, de acordo com as normas técnicas e os princípios de ética e deontologia que regem a profissão.

A marca BDO é representada em Portugal pelas firmas BDO & Associados SROC, BDO Consulting e BDO Outsourcing, Serviços de Contabilidade e Organização.

A REDE BDO



Figura 1.1 - A Rede BDO

A missão e visão da organização assentam no reconhecimento como líder na parceria com os clientes e na liderança na prestação de serviços excecionais aos clientes, respetivamente.

A integridade, o respeito, a lealdade e o compromisso são os principais valores pelos quais a empresa atua.

Tem como clientes empresas e entidades, nacionais e internacionais, de pequena, média e grande dimensão, cotadas e não cotadas, com e sem fins lucrativos, ligadas aos diversos sectores de atividade, tais como, água e ambiente, associações patronais, construção e imobiliária, desporto, distribuição e logística, entidades financeiras, entidades fiscalizadoras, hotelaria e turismo, ministérios, institutos públicos, fundos estruturais, municípios, saúde, tribunal de contas e universidades.

A BDO é uma sociedade civil sob a forma comercial por quotas, inscrita na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa e registada, para efeitos profissionais, na OROC e na Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM).

Tem um capital de € 100 000, sendo que a proporção do capital detida por sócios ROC é de 84,9% (€ 84 900). Os restantes 15,1% (€ 15 100) correspondem a sócios não ROC.

Enquanto pessoa jurídica própria, é membro da *BDO Internacional Limited*, sociedade inglesa limitada, fazendo parte da rede internacional BDO de firmas independentes.

A BDO está registada internacionalmente no *Forum of Firms* junto da *Internacional Federation of Accountants* (IFAC).

Os sistemas de controlo de qualidade interno e de controlo de independência são operacionalizados e monitorizados pelos *Risk Management & Quality Control Committees*, liderados por um sócio ROC, em articulação com o *Executive Committee* (EXCO).

A cultura da organização está orientada a partir do topo e para todos os níveis hierárquicos, para privilegiar o controlo de qualidade em todas as suas atividades nas seguintes vertentes: responsabilidades pela qualidade, requisitos éticos, aceitação e retenção de clientes e trabalhos específicos, recursos humanos, desempenho nos trabalhos, monitorização, declaração do órgão de gestão e verificações externas de controlo de qualidade.

1.4 Métodos e técnicas de recolha de dados

As técnicas de recolha de dados utilizadas neste trabalho foram de dois tipos. A principal e aquela que nos permitiu recolher a maioria da informação interpretada foi o questionário (ver anexo 1). Os questionários foram dirigidos aos *Managers* e Supervisores de auditoria da BDO em Portugal no dia 4 de março de 2017.

Foi ainda utilizada a técnica de análise documental, uma vez que foi consultada informação acerca da empresa em análise, nomeadamente os seus estatutos, atas e relatórios de atividades.

Segundo Fortin (1999), o questionário “ (...) é um dos métodos de colheita de dados que necessita das respostas escritas por parte dos sujeitos, sem assistência. São instrumentos de medida que traduzem os objetivos de um estudo com variáveis mensuráveis. ”

As três operações recomendadas por Quivy e Campenhought (2005) relativas ao inquérito são as seguintes:

1. Conceber o instrumento de observação;
2. Testar o instrumento de observação;
3. Recolher os dados.

O inquérito, que se encontra na sua forma integral no Anexo 1, foi estruturado em três partes:

- Parte I – Caracterização da carteira de clientes;
- Parte II – Cooperação entre a Auditoria Interna e a Externa;
- Parte III – O Futuro.

Na primeira parte caracteriza-se a carteira de clientes da organização, para tal nas questões de 1 a 4, questiona-se o número de clientes, montante de faturação, número de clientes que possuem auditoria interna, sectores de atividade dos clientes com auditoria interna.

Na segunda parte do questionário entre as questões 5 e 16, é caracterizada a cooperação entre a auditoria interna e a externa. Desta forma, são abordadas diversas questões que permitem avaliar o grau de cooperação entre os auditores internos e externos. É questionado o número médio de colaboradores de auditoria interna, o cargo do principal responsável pela auditoria interna, número de reuniões existentes no decorrer do trabalho entre os auditores internos e externos, o tipo de informação solicitada ao responsável de auditoria interna, o relacionamento profissional com o auditor interno, a importância da auditoria interna na organização e o grau de colaboração entre os auditores.

A última parte do questionário visou abrir perspetivas para o futuro da auditoria interna com a externa onde é questionada a existência de uma maior colaboração entre o auditor interno e externo nos próximos anos e os tipos de trabalhos que a auditoria interna irá desenvolver no futuro.

Decorridos três meses sobre a primeira data de envio do questionário, concluiu-se a fase de recolha de dados em 10 de junho de 2017. Do total de 6 respostas obtidas consideraram-se válidas a sua totalidade.

As informações do questionário são reportadas a 31 de dezembro de 2016.

Capítulo 2 - Apresentação e interpretação dos resultados

Neste capítulo procede-se à análise dos resultados apurados, decorrentes do processamento da informação presente nos questionários considerados válidos para efeitos deste estudo.

A sua aplicação, tal como foi referido anteriormente, incidiu sobre os *Managers* e Supervisores de Auditoria da BDO Portugal.

Saliento que as informações do questionário são reportadas a 31 de dezembro de 2016.

Procede-se também à interpretação e discussão dos resultados, tendo em consideração os fundamentos teóricos deste estudo.

2.1 Apresentação dos resultados

Para facilitar a apresentação dos resultados, optou-se por recorrer à utilização de figuras e quadros com os respetivos dados estatísticos apurados, complementada com a análise dos dados.

O tratamento e análise das informações constantes nos questionários permitem concluir o seguinte:

Caracterização da Carteira de Clientes

A primeira parte do questionário assenta na caracterização da carteira de clientes de cada grupo de auditoria da BDO Portugal. Esta primeira parte permitiu averiguar vários aspetos, tais como: número de clientes, montante de faturação e número de clientes com Auditoria Interna.

Pela análise da figura 2.1 conclui-se que cerca de 56% dos grupos de auditoria da BDO Portugal possuem entre 51 e 70 clientes. Cerca de 22% dos inquiridos responderam que o número de clientes que compõem a sua carteira se situa entre os 31 e 50 clientes. Apenas 11% apresentam mais de 71 clientes e os restantes (cerca de 11%) possuem entre 11 e 30 clientes.

Desta forma pode-se concluir que a carteira de clientes de auditoria da BDO Portugal é bastante vasta, sendo que o número médio de clientes por grupo se situa entre os 51 e 70 clientes.

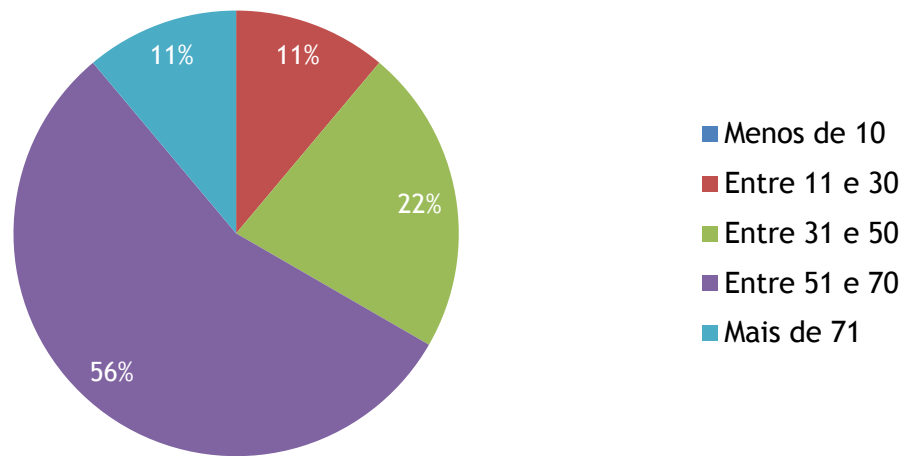


Figura 2.1 - Número de clientes do grupo.

Analisando a figura 2.2 verifica-se que cerca de 45% dos grupos de auditoria da BDO Portugal faturaram cerca de € 301 000 a € 600 000. Cerca de 44% dos inquiridos faturou entre € 601 000 e € 1 000 000. Os restantes 11% faturaram entre € 101 000 e € 300 000. Conclui-se que a faturação média dos grupos de auditoria da BDO Portugal varia entre os € 300 000 e € 1 000 000.

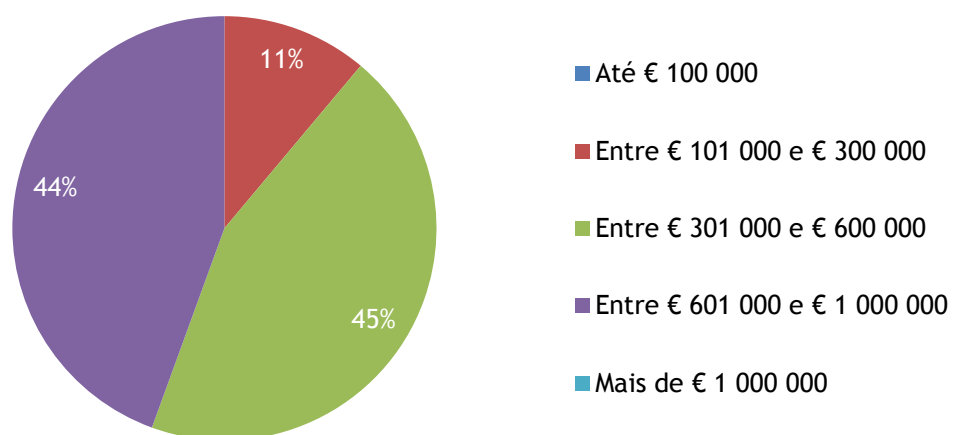


Figura 2.2 - Montante de faturação do grupo.

Analisando a figura 2.3 verifica-se que em média o número de clientes com auditoria interna de cada grupo de auditoria ascende a 2. Saliento que 25% dos inquiridos responderam “Não sabe/Não responde”. Desta forma, pode-se concluir que os grupos de auditoria da BDO Portugal apresentam no máximo 2 clientes com auditoria interna.

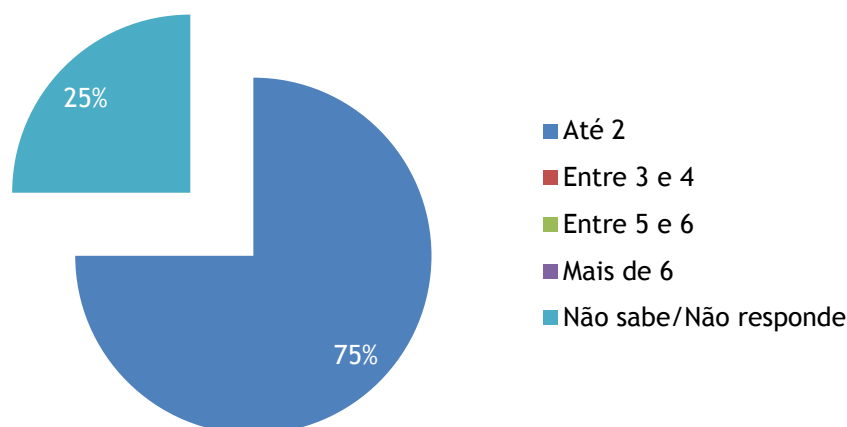


Figura 2.3 - Número de clientes com Auditoria Interna.

A última questão relativa à “Parte I – Caracterização da Carteira de Clientes”, questiona quais os sectores de atividade dos clientes com auditoria interna. Trata-se de uma resposta aberta, pelo que cada inquirido apresentou a sua resposta. Após a análise das respostas, pode-se concluir que os sectores de atividade dos clientes com auditoria interna são fundamentalmente hotelaria e turismo, sector financeiro e entidades públicas.

Cooperação entre a Auditoria Interna e a Externa

A segunda parte do questionário refere-se à cooperação entre a auditoria interna e a externa. Neste ponto são abordadas algumas questões-chave, entre elas, o número de colaboradores, o cargo do principal responsável pela auditoria interna, a regularidade com que o auditor interno se reúne com o auditor externo ao longo do ano, se a opinião do auditor interno é tida em consideração pelo auditor externo, de que forma/regularidade existe coordenação sobre as diversas matérias, o tipo de informação solicitada, e por fim o relacionamento profissional entre o auditor interno e o auditor externo.

A distribuição de resultados da figura 2.4 evidencia que o número médio de colaboradores de auditoria interna nas entidades ascende no máximo a 2 colaboradores.

Segundo a ISA 610, o auditor externo deve obter um conhecimento adequado e suficiente do trabalho da auditoria interna para melhorar a identificação e avaliação dos riscos de distorção material das demonstrações financeiras.

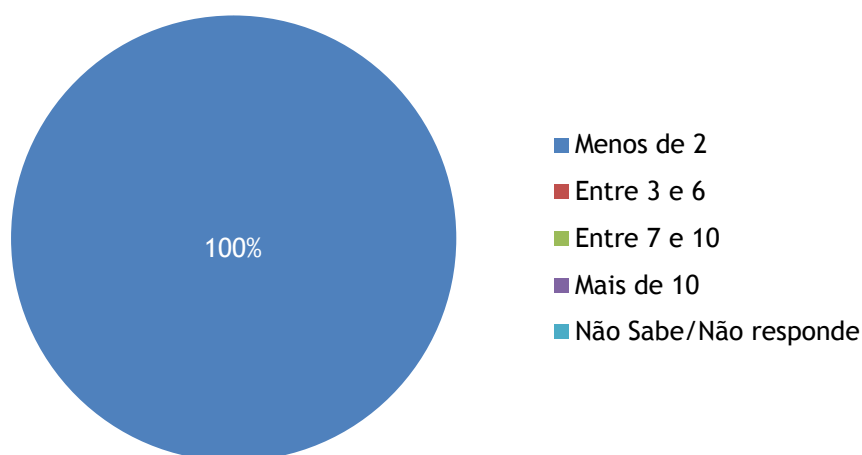


Figura 2.4 - Número médio de colaboradores de Auditoria Interna nas entidades.

A análise da figura 2.5 demonstra que na maioria das entidades o cargo do principal responsável pela auditoria interna nas entidades é o Diretor. Apenas 25% das respostas referiu “Outro”. Concluindo, os auditores externos da BDO Portugal referiram que o principal responsável pela auditoria interna nas entidades é o Diretor.

A prática recomendada nº 2050-1 refere que a coordenação entre o trabalho dos auditores internos e externos é da responsabilidade do Diretor Executivo de Auditoria e os planos da atividade de auditoria interna e externa devem ser discutidos entre eles.

O Diretor Executivo de Auditoria deve efetuar avaliações periódicas de coordenação entre os auditores internos e externos, sendo que, esta avaliação deve incluir a eficiência e eficácia das funções da auditoria interna e da auditoria externa, bem como dos custos totais de ambas. Os resultados devem ser comunicados à Direção e à Comissão de Auditoria.

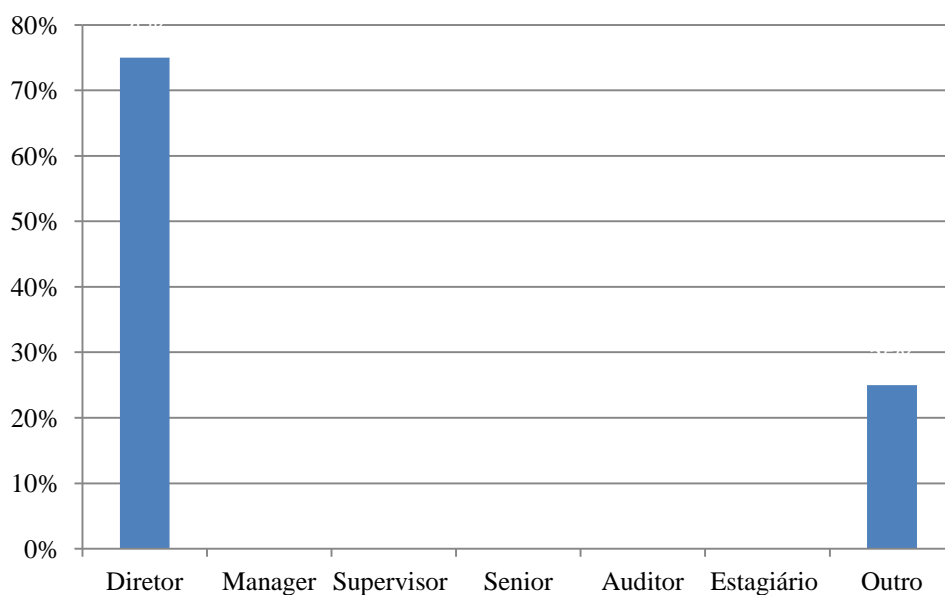


Figura 2.5 - Cargo do principal responsável pela Auditoria Interna nas entidades.

A observação da figura 2.6 permite concluir que 50% dos inquiridos reúne-se até duas vezes por ano com o responsável de auditoria interna. Saliento também que 25% dos inquiridos referiu que não são efetuadas reuniões anuais com os responsáveis de auditoria interna. Os restantes 25% responderam “Não sabe/Não responde”.

Verifica-se que a maior parte dos inquiridos refere que são efetuadas até duas reuniões anuais, pelo que considero que são efetuadas reuniões regulares.

A prática recomendada nº 2050-1 refere que devem ser agendadas reuniões com alguma regularidade, de forma a assegurar a coordenação e conclusão eficaz e atempada das atividades de auditoria, evitando desta forma a duplicação de esforços.

Por outro lado, a ISA 610, refere que a ligação entre a auditoria interna e auditoria externa é mais eficaz quando são efetuadas reuniões com frequência.

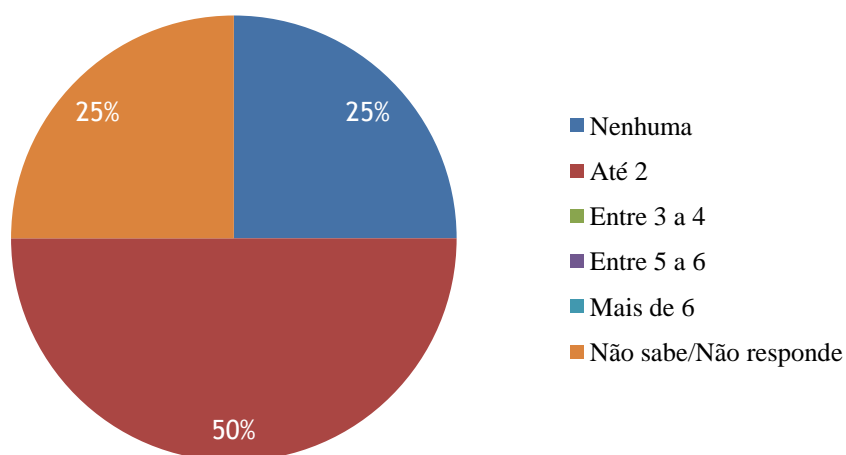


Figura 2.6 - Número de reuniões anuais com o responsável de Auditoria Interna.

A sétima questão relativa à “Parte II – Cooperação entre a Auditoria Interna e a Externa”, questiona qual o tipo de informação que é solicitada ao auditor interno no decorrer dos trabalhos. Trata-se de uma resposta aberta, pelo que cada inquirido apresentou a sua resposta.

Após a análise das respostas pode-se concluir que o tipo de informação que é solicitada ao responsável de auditoria interna no decorrer dos trabalhos é o seguinte:

- Plano de trabalho de auditoria interna;
- Relatórios e conclusões das intervenções;
- Relatórios produzidos durante o período;
- Relatórios de controlo interno;
- Relatórios preparados por parte da Administração;
- Análises efetuadas no decurso do exercício económico.

A prática recomendada nº 2050-1 refere que é aconselhável a troca de relatórios de auditoria e que deve ser estabelecido o acesso às respostas da gestão e às recomendações e subsequente *follow-up*.

Por outro lado, a ISA 610 enuncia o seguinte:

- O auditor externo deve entender a função da auditoria interna em conjunto com o controlo interno, conforme está descrito na ISA 315;
- O auditor externo deve ter acesso aos diversos relatórios da auditoria interna e a todas as questões relevantes para o auditor interno;
- O auditor externo deve informar o auditor interno de tudo o que possa afetar de alguma forma o trabalho do auditor interno.

A análise da figura 2.7 evidencia que 100% dos inquiridos considera que as opiniões dos Auditores Internos são tidas em consideração nos trabalhos de auditoria externa.

As respostas são unânimes entre os auditores externos, pelo que se pode considerar que os auditores da BDO Portugal têm em conta as opiniões dos auditores internos, no âmbito dos seus trabalhos.

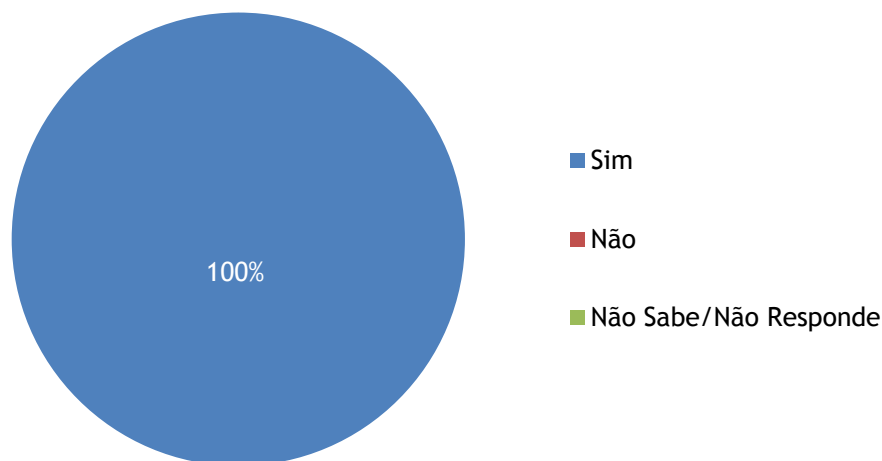


Figura 2.7 - As opiniões dos auditores internos são tidas em consideração nos trabalhos de Auditoria Externa.

De forma a analisar a coordenação entre o auditor interno e o externo, foram seleccionadas algumas das matérias que considero mais importantes, isto é, a oportunidade e extensão do trabalho realizado, a materialidade seleccionada para a execução dos testes necessários, a

metodologia utilizada para a seleção de itens, os tipos de documentos usados e os procedimentos de revisão e relato.

Considerando as respostas recebidas e representadas na figura 2.8, verifica-se que 75% dos inquiridos considera o tipo de documentação do trabalho executado e os procedimentos de revisão e relato, pontos fundamentais a tratar com antecipadamente com o auditor interno. Por outro lado, 50% dos inquiridos refere que a oportunidade e extensão dos trabalhos é um ponto fundamental a tratar antecipadamente com o auditor interno. Todavia, a materialidade para a execução dos testes e a metodologia utilizada para a seleção dos itens não são pontos considerados fundamentais a tratar antecipadamente com o auditor interno.

Desta forma, e face às respostas obtidas, pode-se concluir desde já que existe uma coordenação antecipada entre o auditor interno e o auditor externo. O tipo de documentação do trabalho executado e os procedimentos de revisão e relato são pontos que são tratados com o auditor interno *à priori* da realização do trabalho de campo por parte do auditor externo.

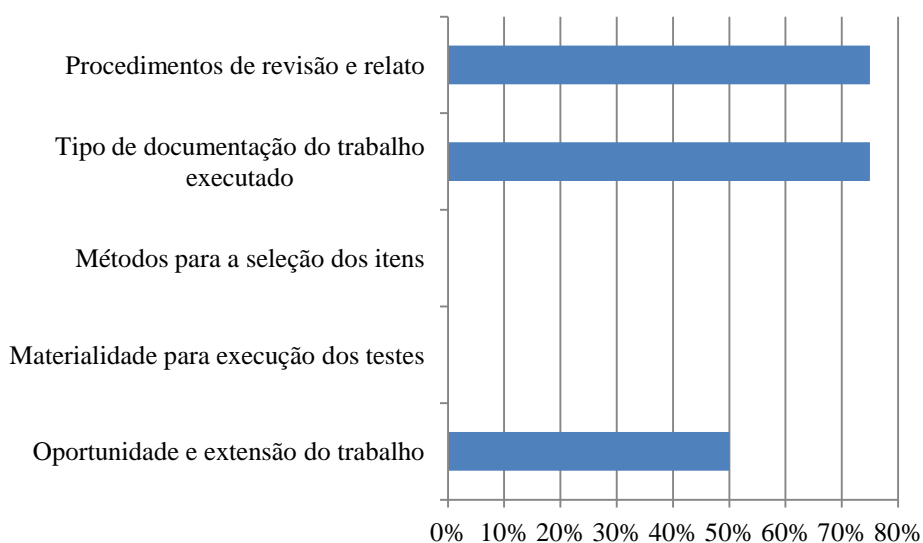


Figura 2.8 - Pontos fundamentais a tratar antecipadamente com o auditor interno.

A análise da figura 2.9 permite concluir que o relacionamento profissional com o auditor interno é considerado nulo (50%). Por outro lado, 25% dos inquiridos considera o relacionamento profissional satisfatório e os restantes 25% considera que o relacionamento profissional com o auditor interno é pouco satisfatório.

Para esta questão existem respostas bastante divergentes. Metade dos inquiridos considera que não existe relacionamento profissional com os auditores internos, sendo que apenas um ¼ dos inquiridos considera o relacionamento profissional suficiente.

Apesar da divergência das respostas, considero que o relacionamento profissional é satisfatório, na medida em que existe uma colaboração/coordenação satisfatória, onde são trocados diversos pontos de vista acerca da entidade.

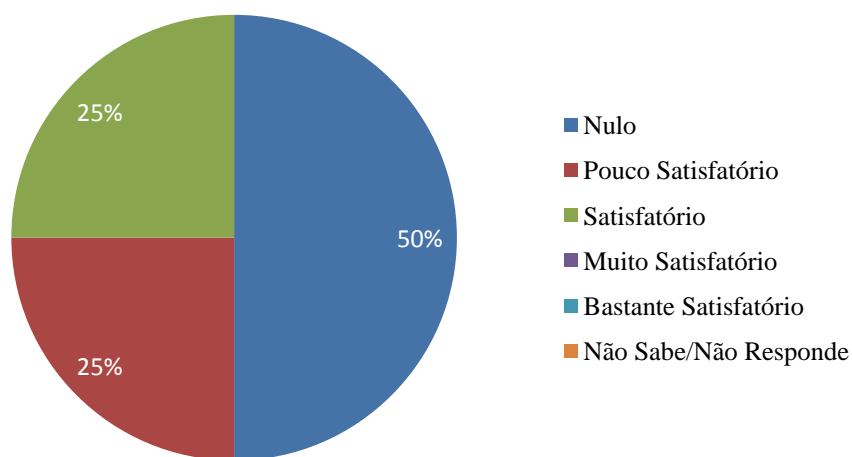


Figura 2.9 - Classificação do relacionamento profissional com o auditor interno.

A análise da figura 2.10 permite concluir que a auditoria interna é importante nas entidades.

Verifica-se que 50% dos inquiridos considera a auditoria interna muito importante nas entidades e os restantes 50% considera-a importante.

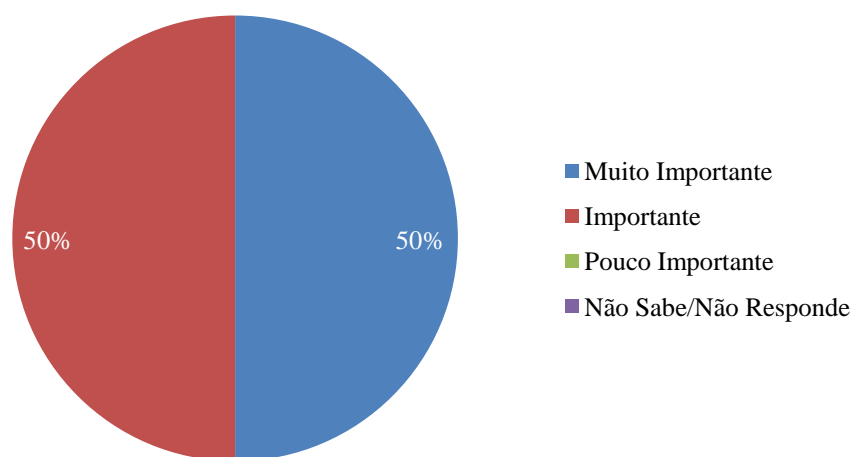


Figura 2.10 - Importância da Auditoria Interna nas entidades

A análise da figura 2.11 permite concluir que 50% dos inquiridos refere que existe um processo de identificação, avaliação, resposta, reporte e monitorização dos riscos na entidade. Apenas 25% dos inquiridos refere que não existe esse processo e os restantes 25% responderam “Não sabe/Não responde”.

Apesar do nível de discrepância das respostas, pode-se concluir que existe um processo de identificação, avaliação, resposta, reporte e monitorização dos riscos.

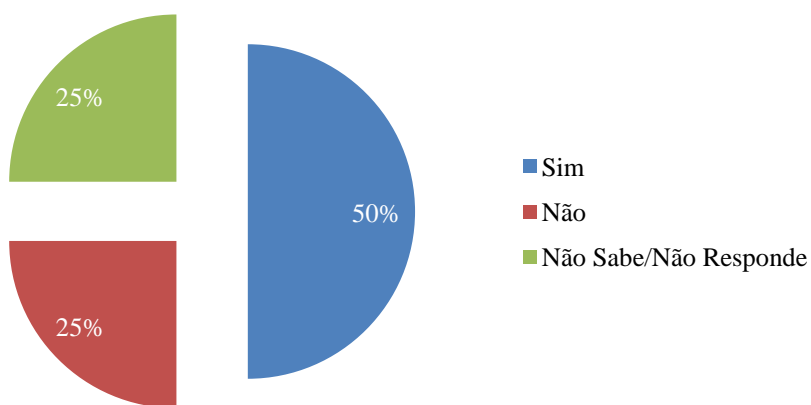


Figura 2.11 - Existe um processo de identificação, avaliação, resposta, reporte e monitorização dos riscos na entidade?

A análise da figura 2.12 permite concluir que o grau de colaboração do trabalho desenvolvido pelo auditor interno com o auditor externo é inexistente (25%) ou parcial (25%). Saliento que os restantes inquiridos responderam “Não aplicável” e “Não sabe/Não Responde”.

Apesar da discrepância das respostas existente, considera-se que a colaboração entre o auditor interno e o externo é satisfatória, na medida em que existe a troca de pontos de vista e opiniões profissionais no desenvolvimento das respetivas funções e existe a partilha de informações e conhecimentos acerca da entidade.

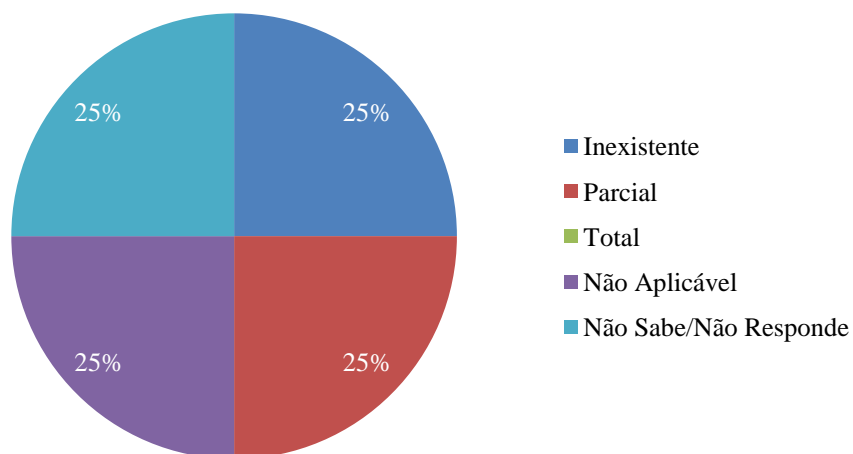


Figura 2.12 - Grau de colaboração do trabalho desenvolvido pelo auditor interno com o auditor externo.

A análise da figura 2.13 permite verificar que 100% dos inquiridos considera que o contributo da auditoria interna no levantamento e conhecimento do negócio é importante. Trata-se de uma resposta unânime, pelo que se pode concluir que a auditoria interna é importante no levantamento e conhecimento do negócio.

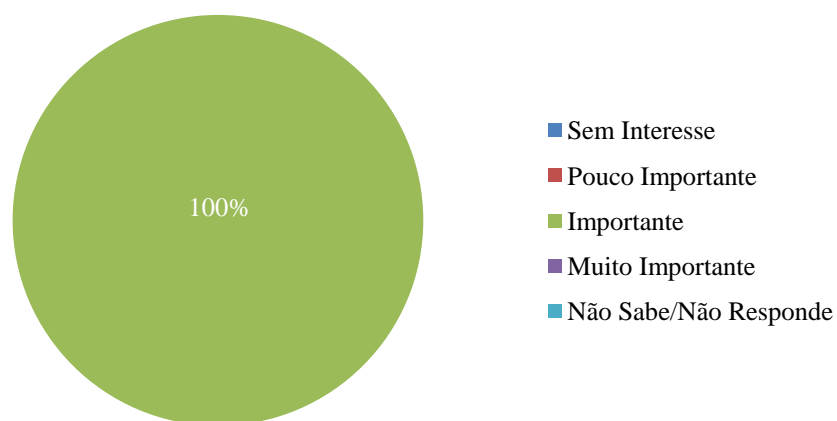


Figura 2.13 - Importância do contributo da Auditoria Interna no levantamento e conhecimento do negócio.

A análise da figura 2.14 permite verificar 50% dos inquiridos considera que o contributo da auditoria interna na avaliação da prova e expressão de opinião é pouco importante. Todavia, 25% dos inquiridos considera que o contributo da auditoria interna na avaliação da prova e expressão de opinião é importante. Apenas 25% dos inquiridos responderam “Não sabe/Não responde”.

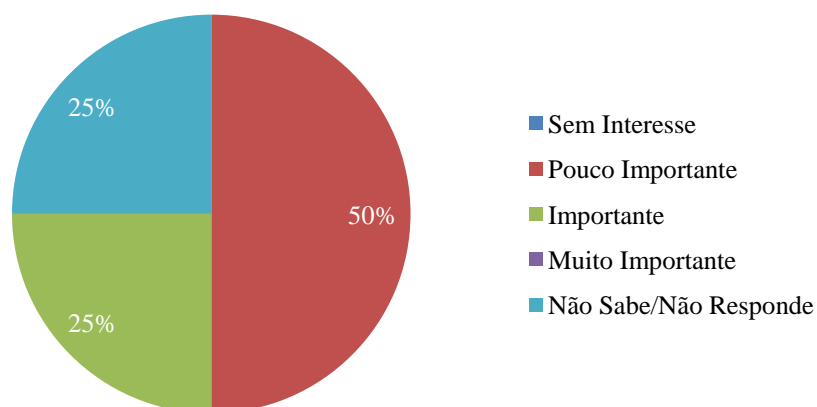


Figura 2.14 - Importância do contributo da Auditoria Interna na avaliação da prova e expressão de opinião.

O Futuro

A análise da figura 2.15 permite verificar que 75% dos inquiridos considera que nos próximos anos existirá uma maior colaboração entre a auditoria interna e a externa. Apenas 25% dos inquiridos considera que não existirá uma maior colaboração entre os auditores nos próximos anos.

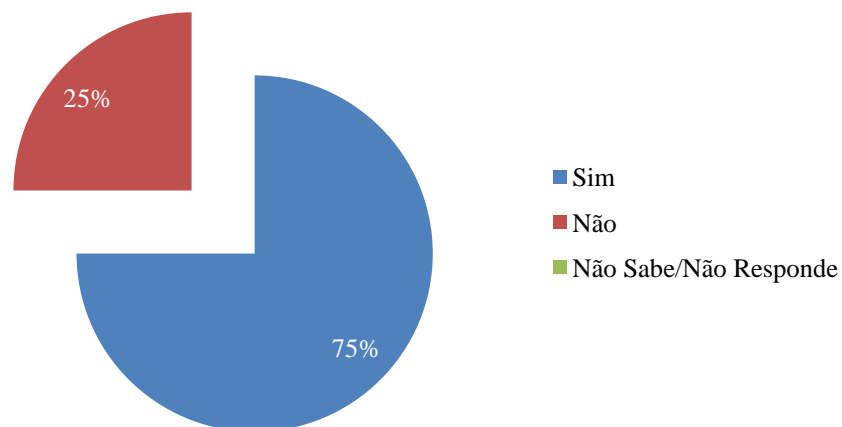


Figura 2.15 - Existirá uma maior colaboração da Auditoria Interna com a Externa nos próximos anos?

Da análise da figura 2.16 verifica-se que os inquiridos consideram que a avaliação do SCI, avaliações de risco e auditorias operacionais são os trabalhos que a auditoria interna irá desenvolver no futuro.

Verifica-se que as auditorias financeiras, consultorias jurídicas e trabalhos especiais são trabalhos que os inquiridos não consideram fundamentais a desenvolver no futuro pelos auditores internos.

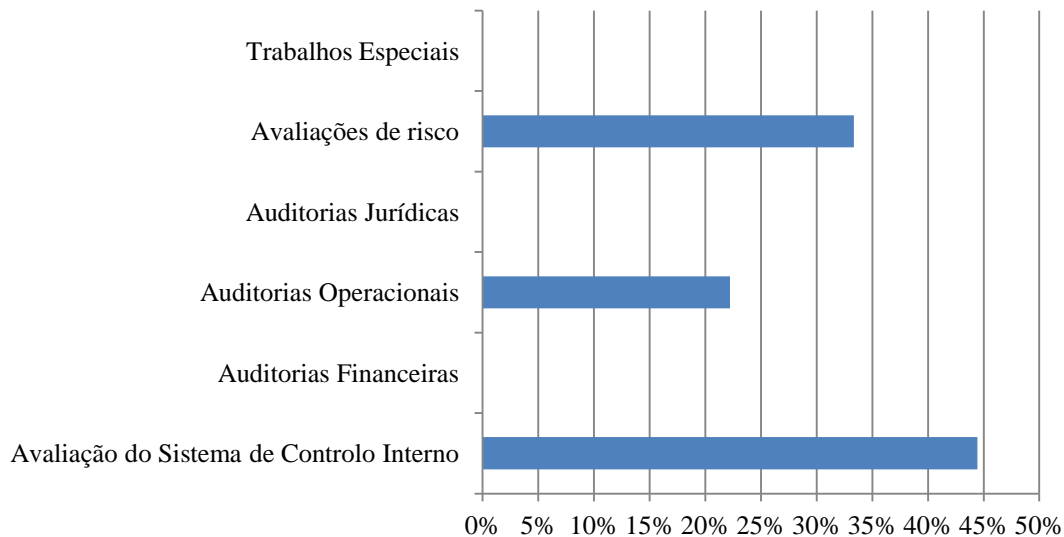


Figura 2.16 - Tipo de trabalhos que a Auditoria Interna irá desenvolver no futuro.

2.2 Interpretação dos resultados

A análise dos dados do questionário permite concluir o seguinte:

- A carteira de clientes de auditoria da BDO Portugal é bastante vasta, sendo que o número médio de clientes por grupo se situa entre os 51 e 70 clientes;
- A faturação média dos grupos de auditoria da BDO Portugal varia entre os 300 mil euros e 1 milhão de euros;
- Os grupos de auditoria da BDO Portugal apresentam no máximo 2 clientes com auditoria interna;
- Os sectores de atividade dos clientes com auditoria interna são fundamentalmente hotelaria e turismo, sector financeiro e entidades públicas;
- O número médio de colaboradores de auditoria interna nas entidades ascende no máximo a 2 colaboradores;
- O principal responsável pela auditoria interna nas entidades é o Diretor;
- São efetuadas regularmente reuniões entre o auditor interno e o externo. No máximo são efetuadas 2 reuniões por ano;
- No decorrer dos trabalhos são solicitados diversos tipos de informação ao auditor interno, tais como: o plano de trabalho de auditoria interna; relatórios e conclusões das intervenções, relatórios produzidos durante o período, relatórios de controlo

interno, relatórios preparados por parte da Administração e análises efetuadas no decurso do exercício económico;

- Os auditores externos têm em consideração as opiniões dos auditores internos, no âmbito dos seus trabalhos;
- Existe uma coordenação antecipada entre o auditor interno e o auditor externo. O tipo de documentação do trabalho executado e os procedimentos de revisão e relato são pontos que são tratados *à priori* com o auditor interno;
- O relacionamento profissional é satisfatório, na medida em que existe uma colaboração/coordenação satisfatória, onde são trocados diversos pontos de vista acerca da entidade.
- Os auditores externos consideram que a auditoria interna é bastante importante nas entidades;
- Existe um processo de identificação, avaliação, resposta, reporte e monitorização dos riscos nas entidades;
- Existe colaboração por parte do auditor interno no trabalho desenvolvido pelo auditor externo. No entanto em diversas situações essa colaboração é parcial ou nula;
- A auditoria interna é importante no levantamento e conhecimento do negócio;
- O contributo da auditoria interna na avaliação da prova e expressão de opinião não é um ponto com relevo para o auditor externo;
- Futuramente, os auditores externos consideram que irá existir uma maior colaboração entre a auditoria interna e a externa;
- Os auditores externos consideram que a avaliação do SCI, as avaliações de risco e auditorias operacionais são trabalhos que a auditoria interna irá desenvolver no futuro;

Saliento que a prática recomendada nº 2050-1 refere que devem ser agendadas reuniões com alguma regularidade, de forma a assegurar a coordenação e conclusão eficaz e atempada das atividades de auditoria, evitando desta forma a duplicação de esforços.

Pela análise do estudo desta dissertação verifica-se que são efetuadas até duas reuniões anuais, pelo que considero que são efetuadas reuniões regulares.

Adicionalmente, os planos da atividade de auditoria interna e externa devem ser discutidos entre os auditores. Segundo o estudo de caso em análise, os auditores externos solicitam diversas informações aos auditores internos no decurso do trabalho, tais como, planos de trabalho de auditoria interna, relatórios de controlo interno e relatórios sobre as conclusões das intervenções, pelo que considero que este ponto contribui para a coordenação entre os auditores.

Verifica-se que o auditor externo tem um conhecimento adequado e suficiente do trabalho da auditoria interna.

Relativamente à colaboração entre o auditor interno e o externo, pode-se concluir que esta é satisfatória, na medida em que existe a troca de pontos de vista e opiniões profissionais no desenvolvimento das respetivas funções e existe a partilha de informações e conhecimentos acerca da entidade. O auditor externo analisa as conclusões e recomendações formuladas pelos auditores internos, reforçando a sua independência profissional dentro da entidade.

Relativamente aos fatores que podem influenciar a relação entre o auditor interno e o externo destaco os seguintes:

- Qualidade da Auditoria: Quanto maior for a qualidade, menor é a prova necessária. Desta forma, se os auditores externos utilizarem o trabalho desenvolvido pelo auditor interno e se verificarem que este tem qualidade, podem reduzir os testes de auditoria.
- Controlo Interno: Os auditores devem conhecer o nível do CI existente na entidade, uma vez que a existência de um SCI adequado é um dos principais fatores para que as DF obtenham credibilidade. Segundo o estudo de caso em análise pode-se concluir que os auditores externos consideram que os auditores internos desempenham um papel importante na avaliação da eficácia do sistema de controlo interno e contribuem para a sua manutenção. Importa referir que enquanto o auditor interno avalia com o objetivo de expressar a sua opinião quanto à eficiência da gestão da entidade, o auditor externo avalia com a finalidade de verificar a conformidade das operações, tendo em conta a fiabilidade da informação financeira.

- Ética e Deontologia Profissional: O CEDP estabelece que o auditor deve celebrar os controlos e procedimentos de auditoria necessários que lhe permitam identificar as ameaças significativas que possam afetar o desenvolvimento da sua prática profissional e planear as ações apropriadas para cada tipo de ameaça. Quer o auditor interno, quer o auditor externo, têm que ser profissionais com espírito ético para que o trabalho desenvolvido forneça credibilidade.

Apesar da colaboração entre o auditor interno e externo ser suficiente, julgo que futuramente deverá existir uma maior colaboração entre eles, com o objetivo de melhorar a qualidade da auditoria. Os auditores internos e os externos devem cooperar uns com os outros, estabelecendo uma comunicação profissional espontânea e sem restrições, sobre os diversos aspetos do seu trabalho.

Assim, verificou-se que o trabalho desenvolvido pelos auditores internos é aproveitado pelos auditores externos. Os auditores externos têm em consideração as opiniões dos auditores internos, no âmbito dos seus trabalhos e consideram que a auditoria interna é bastante importante nas entidades.

IV. Conclusões e perspectivas futuras

A auditoria tem vindo a tornar-se um meio necessário para a eficácia numa perspetiva de gestão global numa entidade.

A auditoria externa e a auditoria interna são dois dos tipos de auditoria que se podem encontrar numa entidade, contribuindo ambas para a melhoria da fiabilidade da informação. No entanto apresentam processos e objetivos diferentes.

O objetivo fundamental deste estudo consiste em analisar a cooperação entre o auditor interno e externo, de forma a perceber o impacto que resulta dessa cooperação. Para tal, realizou-se uma revisão de literatura sobre o tema e analisou-se, por meio de um estudo de caso, o âmbito da cooperação das atividades de auditoria interna e externa numa empresa multinacional, a BDO.

A auditoria interna é uma atividade independente, de avaliação objetiva e de consultoria, que tem como objetivo acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização, tendo em conta três dimensões: gestão de risco, controlo e processos de governação.

A auditoria externa é um exame independente, objetivo e competente de um conjunto de DF de uma entidade, sendo dirigido com o intuito de exprimir um parecer sobre as DF e se estas apresentam de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da empresa.

A auditoria interna é um complemento da auditoria externa, na medida em que a auditoria externa está mais determinada a apreciar de forma diferente a regularidade, fiabilidade e correção dos resultados. Por outro lado, a auditoria externa é um complemento da auditoria interna, partindo do pressuposto que quando o auditor externo termina o seu trabalho, existirá um melhor controlo, existindo um benefício para o auditor interno de todo o trabalho realizado pelo externo, podendo este expressar a sua opinião ou argumentar as recomendações.

A auditoria interna é realizada por um auditor ou por um conjunto de auditores profissionais, dependentes da entidade sujeita a auditoria, sendo as suas atividades focadas no domínio da gestão, visto que, incluem toda a entidade. Contribui para o fortalecimento do SCI associando-o à gestão de risco da entidade e fornece análises, avaliações, recomendações e comentários sobre as atividades auditadas. A auditoria externa centra-se no sistema contabilístico-financeiro e nas atividades organizacionais que podem ter um

efeito direto nas DF, isto é, tem como principal objetivo as necessidades de terceiros (acionistas, credores, público em geral, governo, entidades fiscais, entre outros) preocupando-se com a credibilidade da informação financeira sendo o exame das DF descontínuo, terminando com a comunicação dos resultados.

Em ambas as auditorias é avaliado o risco e a materialidade, sendo que a extensão do trabalho que realizam depende da eficiência dos sistemas contabilísticos e do controlo interno existente.

Apesar de se tratar de dois tipos de auditoria distintas, ambas empregam técnicas e metodologias idênticas, ou seja, ambas avaliam, analisam e identificam atividades desenvolvidas na entidade, associadas direta ou indiretamente ao conteúdo das DF.

Relativamente ao estudo de caso em análise nesta dissertação, pode-se concluir que o auditor externo tem um conhecimento adequado e suficiente do trabalho da auditoria interna.

Conclui-se ainda que, a existência de pontos de colaboração entre os auditores é de extrema importância sendo que, o auditor externo valoriza a existência de uma coordenação antecipada com o auditor interno no que diz respeito ao tipo de documentação do trabalho executado e aos procedimentos de revisão e relato.

A colaboração e o relacionamento entre o auditor interno e o externo são satisfatórios, na medida em que existe a troca de pontos de vista e opiniões profissionais no desenvolvimento das respetivas funções e existe a partilha de informações e conhecimentos acerca da entidade. O auditor externo analisa as conclusões e recomendações formuladas pelos auditores internos, reforçando a sua independência profissional dentro da entidade.

Os auditores externos solicitam diversas informações aos auditores internos no decurso do trabalho, tais como plano de trabalho de auditoria interna, relatórios de controlo interno e relatórios sobre as conclusões das intervenções. Verificou-se que são efetuadas até 2 reuniões anuais, pelo que se pode concluir que são efetuadas reuniões regulares entre os auditores internos e externos.

A principal limitação inerente a este estudo relaciona-se com facto das conclusões apresentadas serem apenas fundamentadas na análise de uma única empresa.

Adicionalmente, o facto das análises se basearem somente em 6 respostas é outra das limitações deste estudo. A realização de vários estudos de caso sobre a cooperação entre a auditoria interna e externa e os benefícios daí decorrentes, noutras empresas, originaria uma maior segurança às conclusões obtidas.

Futuramente fica em aberto a investigação de outros estudos similares noutras empresas de auditoria externa de menor e maior dimensão, de forma a proporcionar uma maior consistência às conclusões obtidas.

Assim, verificou-se que o trabalho desenvolvido pelos auditores internos é aproveitado pelos auditores externos e que os auditores externos têm em consideração as opiniões dos auditores internos, no âmbito dos seus trabalhos e consideram que a auditoria interna é bastante importante nas entidades.

Apesar da colaboração entre o auditor interno e externo ser suficiente, julgo que futuramente deverá existir uma maior colaboração entre os auditores, com o objetivo de melhorar a qualidade da auditoria. Os auditores internos e os externos devem cooperar mais uns com os outros, estabelecendo uma comunicação profissional espontânea e sem restrições, sobre os diversos aspetos do seu trabalho.

Referências bibliográficas

- Almeida, B. J. (2005). *Auditoria e Sociedade - Diferenças e Expectativas*. Publisher Team, S.A.
- Amado, J. (2009). *Introdução à Investigação Qualitativa em Educação: investigação educacional II*. Relatório de disciplina apresentado nas Provas Públicas de Agregação à Faculdade de Psicologia e de Ciências da Educação da Universidade de Coimbra.
- Arens, A.A; Elder, R.J. e Beasley, M. S. (2002). *Auditing and Assurance Services – An Integrated Approach* (9th edition). New Jersey: Prentice Hall.
- Attie, W. (1992). *Auditoria interna* (1ª edição). São Paulo: Editora Atlas S.A.
- Attie, W. (1998). *Auditoria: conceitos e aplicações* (3ª edição). São Paulo: Editora Atlas S.A..
- Banco de Portugal (disponível em <<https://www.bportugal.pt/>>, consultado em 18mar17).
- Barreiro, M. (2007). *Auditoria Interna – Aliada da estratégia empresarial*. Revista de Auditoria Interna.
- Benbasat, I; Goldstein, D.K. e Mead, M. (1987). *The Case Research Strategy in Studies of Information Systems*. MIS Quarterly.
- Brink, V; Cashin, J; Witt H. (1973). *Modern internal auditing: an operational approach* (3rd edition). Ronald Press.
- Brown, P.R. (1983). *Independent auditor judgment in the evaluation of the internal audit function*, Journal of Accounting Research.
- Carneiro, S. E. (2013). *Quais os atributos que um auditor deve ter*. Dissertação de Mestrado em Auditoria apresentado ao Instituto Politécnico do Porto. Porto.
- Castanheira, N. (2005). *Gestão de risco operacional na atividade bancária: o papel da Auditoria Interna*. Revista Revisores & Empresas Lisboa Nº 30.
- CEOROC (2011), *Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, Diário da República, 2.ª série, n.º 198, de 14 de outubro de 2011.
- Código de Ética do IIA (2013). *Enquadramento Internacional de Práticas Profissionais de Auditoria Interna*. IPAI.

- Código de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de abril.
- Código do IESBA (2014) - International Ethics Standards Board of Accountants.
- COSO (1992). *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – Internal Control – Integrated Framework*. EUA: AICPA.
- Costa, A. (2011). *Ética e Deontologia*, XIII Congresso de Contabilidade e Auditoria do ISCAP.
- Costa, C. B. (2010). *Auditoria Financeira: Teoria & Prática* (9ª edição). Lisboa: Rei dos Livros.
- CSC, Código das Sociedades Comerciais, aprovado pelo Decreto-Lei n.º262/86, de 2 de setembro, alterado pelo DL n.º 185/2009 de 12 de agosto, Diário da República, 1.ª Série, n.º 155, de 12 de agosto de 2009.
- EOROC (2008), Estatuto dos Revisores Oficiais de Contas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 487/99, alterado pelo Decreto-Lei n.º 224/2008, Diário da República, 1ª Série, n.º 226, de 20 de novembro.
- Felix, W.L; Gramling, A.A. e Maletta, M.J. (2001). *The Contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution*. Journal of Accounting Research.
- Fortin, M.F. (1999) *O Processo de Investigação: da Concepção à Realização*. (2ª edição). Loures: Lusociência.
- Franco, H; Marra, E. (2001). *Auditoria Contábil* (3º edição). São Paulo: Atlas.
- Furtado, D. (2013). *Auditoria Interna e Suas Vantagens*. Artigo disponível em <http://www.administradores.com.br/artigos/negocios/auditoria-interna-e-suas-vantagens/30910/>
- Gil, A. C. (2006). *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social* (5ª Edição). São Paulo: Editora Atlas.
- Hayes, et. al. (2005). *In Principles of Auditing - Introduction to Internacional Standards on Auditing*. (2nd edition). Pearson Education Limited.
- IFAC International Federation of Account (1999), disponível em <<http://www.ifac.org/>>, consultado a 19/11/2016.
- IIA (2004). *The Institute of Internal Auditors – The Professional Practices Framework*. EUA: The IIA Research Foundation.

- International Accounting Bulletin - Disponível em <<http://www.internationalaccountingbulletin.com/>>, consultado a 21/11/2017.
- IPAI (2013). Enquadramento internacional de práticas profissionais de Auditoria Interna [Consultado a 20/11/2016].
- ISA 200 (2015). *Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*. Manual do Revisor Oficial de Contas.
- ISA 300 (2015). *Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras*. Manual do Revisor Oficial de Contas.
- ISA 315 (2015). *Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente*. Manual do Revisor Oficial de Contas.
- ISA 500 (2015). *Prova de Auditoria*. Manual do Revisor Oficial de Contas.
- ISA 610 (2015). *Usar o trabalho de auditores internos*. Manual do Revisor Oficial de Contas.
- ISA 700 (2015). *Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras*. Manual do Revisor Oficial de Contas.
- ISAE 3400 (2009). *The Examination of Prospective Financial Information*. IFAC
- LGT, Lei Geral Tributária, aprovada pelo DL n.º 398/98 de 17 de dezembro, alterada pela Lei n.º 55-A/2012 de 29 de Outubro.
- Lima, M.; Vieira, C. e Oliveira, A. (2007). *Metodologia da Investigação Científica. Cadernos de Textos de Apoio*. (8ª Edição). Coimbra: Faculdade de Psicologia e de Ciências da Educação da Universidade de Coimbra.
- Maia, S; Silva R; Duenas, R; Almeida, P; Marcondes, S; Ching, H.Y. (2005). *Contribuição do Sistema de Controlo Interno para a excelência corporativa*.
- Manual ROC, disponível em <<http://www.oroc.pt>>, consultado em Outubro e novembro de 2016.
- Marques, M. (1997). *Auditoria e Gestão* (1º edição). Lisboa: Editorial Presença.
- Martins, I. e Morais, G (2013). *Auditoria Interna – função e processo* (4ª edição). Lisboa: Áreas Editora.

- Martins, S. (2013). A importância da Auditoria Interna e a avaliação do desempenho da organização. Dissertação de mestrado em Auditoria apresentada ao Instituto Politécnico do Porto. Porto.
- Oliveira, N. (2013). *O papel da auditoria interna na monitorização do processo de governação das organizações*. Dissertação de mestrado em Auditoria apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. Lisboa.
- Peacock, E. e Pelfrey, S. (1989). *How internal auditors view the external audit?* The Internal Auditor.
- Pinheiro, J. L. (2004). *Auditoria Interna: Manual Prático para Auditores Internos*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Pinheiro, C. (2013). Acrescentar valor à organização com a Auditoria Interna. Dissertação de mestrado em Auditoria apresentada ao Instituto Politécnico do Porto. Porto.
- Porter, B; Simon, J e Hatherly, D. (2003). *Principles of External Auditing* (2nd edition). England: Third Edicion.
- Prática Profissional Recomendada n.º 2050-1 (2013). The Institute of Internal Auditors, *Enquadramento internacional de práticas profissionais de auditoria interna*. Edição: IPAI.
- Prática Profissional Recomendada n.º 2440-1 (2013). The Institute of Internal Auditors, *Divulgações Finais*. Edição: IPAI.
- QUIVY, Raymond e CAMPENHOUDT. (2005). *Manual de Investigação em Ciências Sociais*. (4ª edição). Lisboa: Gradiva.
- Reinstein, A., Lander, G.H. e Gavin, T.A. (1994). *The External Auditor's Consideration of the Internal Audit Function*. Managerial Auditing Journal.
- SAS nº65. *Coordination between internal and external auditors*. EUA.
- Sawyer, L. B. et. al. (2005). *Sawyer's Internal Auditing – The practice of Modern Internal Auditing*. EUA: The Institute of Internal Auditors.
- Schneider, A. (2009). *The nature, impact and facilitation of external auditor reliance on internal auditing*. Academy of Accounting and Financial Studies Journal.

- Silva, T.M. (2013). *Impacto da Auditoria Interna na Externa – Ótica do Auditor Interno*. Dissertação de mestrado em Contabilidade apresentada à Universidade de Aveiro. Aveiro.
- Stewart, J. e Kent, P. (2006). *Relation between external audit fees, audit committee characteristics and internal audit*. Accounting and Finance.
- Taborda, D. G. (2006). *Auditoria – Revisão Legal das Contas e Outras Funções do Revisor Oficial de Contas* (1ª edição). Lisboa: Edições Sílabo.
- Teixeira, M. F. (2006). *Contributo da Auditoria Interna para uma Gestão Eficaz*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria apresentado à Universidade Aberta. Coimbra.
- Teixeira, V. (2012). *Impacto da Auditoria Interna na Externa – Ótica do Auditor Externo*. Dissertação de mestrado em Contabilidade apresentado à Universidade de Aveiro. Aveiro.
- Tribunal de Contas. (1999). *Manual de Auditoria e de Procedimentos - Volume I*. Lisboa.
- Vieira, J. R. (2008). *Revisão e Auditoria às Contas* (1º edição). Lisboa: Edições Almedina.
- Ward, D.D. e Robinson, J.C. (1980). *Reliance on internal auditors*. Journal of Accountancy.
- Windmoller, R. (2000). *The Auditor Market and Auditor Independence*. The European Accounting Review.
- Yin, R. K. (1994). *Case Study Research: Design and Methods*. SAGE Publications.

ANEXOS

ANEXO 1

Questionário no âmbito da dissertação do Mestrado em Auditoria

Sou aluna do Mestrado em Auditoria do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL) e estou a desenvolver um estudo sobre o possível impacto que a existência de auditoria interna pode ter no trabalho desenvolvido pelo auditor externo, na empresa multinacional BDO & Associados, SROC, Lda.

O preenchimento do questionário que se segue demora aproximadamente 10 minutos e as informações devem ser reportadas a 31 de Dezembro de 2016.

Toda a informação recolhida é anónima e confidencial, destinando-se exclusivamente para análise estatística no âmbito deste estudo.

Agradeço desde já a sua participação, a qual será muito relevante para as conclusões deste estudo.

Obrigado!

***Obrigatório**

Parte I - Caracterização da carteira de clientes

Qual é o número de clientes do seu grupo? *

- Menos de 10
- Entre 11 e 30
- Entre 31 e 50
- Entre 51 e 70
- Mais de 71

Qual é o montante da facturação do seu grupo? *

- Até 100 000 euros
- Entre 101 000 e 300 000 euros
- Entre 301 000 e 600 000 euros
- Entre 601 000 e 1 000 000 euros
- Mais de 1 000 000 euros

Quantos clientes do seu grupo possuem Auditoria Interna? *

- Até 2
- Entre 3 a 4
- Entre 5 e 6
- Mais de 6
- Não sabe/Não responde

Quais os sectores de atividade dos clientes com Auditoria Interna? *

A sua resposta

Parte II - Cooperação entre a Auditoria Interna e a Externa

Qual o número médio de colaboradores de Auditoria Interna nas entidades? *

- Menos de 2
- Entre 3 a 6
- Entre 7 e 10
- Mais de 10
- Não sabe/Não responde

Qual é o cargo do principal responsável pela auditoria interna nas entidades? *

- Director
- Manager
- Supervisor
- Senior
- Auditor
- Estagiário
- Outro

Quantas vezes por ano se reúne com o responsável da Auditoria Interna? *

- Nenhuma
- Até 2
- Entre 3 a 4
- Entre 5 a 6
- Mais de 6
- Não sabe/Não responde

Que tipo de informação é solicitada ao responsável da auditoria interna no decorrer dos trabalhos? *

A sua resposta

As opiniões dos auditores internos são tidas em consideração nos trabalhos de auditoria externa? *

- Sim
- Não
- Não sabe/Não responde

Na sua opinião, quais os pontos que considera fundamentais para tratar antecipadamente com o auditor interno? *

- Oportunidade e extensão do trabalho
- Materialidade para execução dos testes
- Métodos para a seleção dos itens
- Tipo de documentação do trabalho executado
- Procedimentos de revisão e relato

De uma forma geral, como classifica o seu relacionamento profissional com o auditor interno? *

- Nulo
- Pouco satisfatório
- Satisfatório
- Muito satisfatório
- Bastante Satisfatório
- Não sabe/Não responde

Na sua opinião, qual a importância que a auditoria interna tem nas entidades? *

- Muito Importante
- Importante
- Pouco Importante
- Não sabe/Não responde

Existe na entidade/cliente um processo de identificação, avaliação, resposta, reporte e monitorização dos riscos? *

- Sim
- Não
- Não sabe/Não responde

Como avalia o grau de colaboração do trabalho desenvolvido pelo auditor interno com o auditor externo? *

- Inexistente
- Parcial
- Total

- Não aplicável
- Não sabe/Não responde

Na sua opinião, qual a importância do contributo da auditoria interna no levantamento e conhecimento do negócio? *

- Sem Interesse
- Pouco Importante
- Importante
- Muito Importante
- Não sabe/Não responde

Na sua opinião, qual a importância do contributo da auditoria interna na avaliação da prova e expressão de opinião? *

- Sem Interesse
- Pouco Importante
- Importante

- Muito Importante
- Não sabe/Não responde

Parte III - O Futuro

Na sua opinião, considera que nos próximos anos existirá uma maior colaboração entre a auditoria interna e a auditoria externa? *

- Sim
- Não
- Não sabe/Não responde

Na sua opinião, que tipo de trabalhos a auditoria interna irá desenvolver no futuro? *

- Avaliação do Sistema de Controlo Interno
- Auditorias Financeiras
- Auditorias Operacionais
- Auditorias Jurídicas
- Avaliações de risco
- Trabalhos Especiais
- Outra: _____

Muito obrigado pela sua colaboração!

ANEXO 2

International Organisation	Latest combined annual total income (\$m)	Previous year's income (\$m)	% change	Number of firms	Number of countries	Number of partners	No of professional staff	Assurance & Accounting	Tax & legal	Business advisory	Other (\$m)	%	The Americas	Europe, Africa & Middle East	Asia & Pacific Rim	Headquarters	Chairman/chief executive	Network/association description	Website				
							Year end	%	%	%	%	%											
AGN International	1,208	1,341	-10.0%	177	84	1,711	11,101	Dec-15	556	46%	364	30%	276	23%	2	0.2%	47%	39%	14%	London, UK	Melcolm Ward	Association	www.agn.org
Alliant Group	646	679	-5.0%	163	60	722	2,921	Mar-15	-	-	-	-	-	-	-	-	50%	41%	9%	Peterfield, UK	James Hickey	Association	www.alliantgroup.net
ANTEA	243	247	-2.0%	112	56	498	3,626	Dec-15	9%	40%	73	30%	42	17%	33	14%	22%	70%	8%	Barcelona, Spain	Antoni Gomez	Association	www.antea-int.com
Baker Tilly International	3,807	3,563	7.0%	165	141	2,729	27,986	Jun-15	1,820	49%	998	26%	610	16%	349	10%	45%	33%	22%	London, UK	Geoff Barnes	Network	www.bakertillyinternational.com
BDO	7,304	7,021	4.0%	112	154	5,413	49,952	Sep-15	4,307	59%	1,489	20%	1,508	21%	-	-	50%	33%	15%	Brussels, Belgium	Martin van Nubel	Network	www.bdointernational.com
BKRA International	1,400	1,400	0.0%	162	80	1,159	10,680	Dec-15	770	53%	440	31%	-	-	190	14%	-	-	-	New York, US	Maurien Schwartz	Association	www.bkra.com
CPA Associates International	588	640	-9.0%	141	57	819	5,052	Dec-15	276	47%	188	32%	124	21%	-	-	52%	38%	13%	New Jersey, US	Michael Parness	Association	www.cpaai.com
Crowe Horwath International	3,507	3,436	2.0%	175	130	3,699	24,063	Dec-15	1,591	45%	853	24%	1,063	30%	-	-	51%	26%	23%	New York, US	Kevin McGrath	Network	www.crowehorwath.net
Deloitte (1)	35,200	34,200	2.9%	46	150	10,601	176,935	May-15	9,800	28%	6,500	18%	12,200	35%	6,600	19%	52%	34%	14%	New York, US	Pierre Reijnen	Network	www.deloitte.com
DRK International	1,242	1,234	0.7%	220	85	1,390	8,161	n/a	538	45%	375	30%	107	9%	203	16%	56%	32%	12%	London, UK	Domena Demetriou	Association	www.drk.com
ECOVIS International	322	380	-15.0%	70	60	617	3,527	Dec-15	129	40%	119	37%	74	23%	-	-	-	-	-	Berlin, Germany	Kay Friedrich-Thomsen	Network	www.ecovis.com
EY (2)	26,655	27,369	4.5%	-	150	10,500	161,793	Jun-15	11,277	39%	7,487	26%	7,285	25%	2,335	9%	44%	41%	14%	London, UK	Mark Weinberger	Network	www.ey.com
GGI Global Alliance	5,056	4,831	4.7%	538	120	3,670	26,386	Dec-15	1,466	29%	1,820	36%	1,517	30%	253	5%	34%	53%	13%	Zurich, Switzerland	Michael Reas von Fliki	Alliance	www.ggi.com
GWN International	162	173	6.4%	69	53	318	1,868	Sep-15	84	52%	51	31%	14	9%	13	8%	19%	63%	16%	London, UK	Igor Kempen	Association	www.gwni.com
Grant Thornton	4,633	4,729	-2.0%	140	130	3,087	23,669	Sep-15	1,953	42%	968	21%	1,356	29%	356	8%	46%	42%	12%	London, UK	Ed Natusum	Network	www.gt.com
HLS International	1,910	1,890	1.1%	279	129	2,086	14,993	Dec-15	901	47%	433	23%	333	17%	244	13%	34%	50%	16%	London, UK	Rob Tauges	Network	www.hls.com
IAPA	1,102	1,103	0.0%	193	64	1,203	7,316	n/a	603	53%	263	24%	124	12%	103	9%	33%	60%	8%	Farnham, UK	Stephen Hamlet	Association	www.iapa.com
INAA Group (3)	525	507	3.5%	68	50	674	3,266	Dec-15	-	-	-	-	-	-	-	-	10%	87%	3%	Brussels, Belgium	Gert de Fluiter	Association	www.inaa.org
IMPACT Group	268	274	-2.3%	146	68	487	2,716	Dec-14	141	53%	87	32%	33	12%	7	3%	38%	44%	18%	London, UK	Lenz Fielder	Association	www.impactgroup.com
Integrus International	267	304	-12.0%	122	65	463	2,498	Dec-15	120	45%	67	25%	80	30%	-	-	42%	37%	21%	London, UK	Doug White	Association	www.integrus-international.net
JH Association	260	301	-13.3%	80	47	396	2,497	Dec-15	110	42%	88	34%	24	9%	39	15%	59%	28%	13%	New Jersey, US	Tom Kelly	Association	www.jh.com
KPMG	24,440	24,820	-1.5%	155	155	9,445	174,000	Sep-15	10,020	41%	5,310	22%	9,101	37%	-	-	38%	46%	16%	Netherlands	John Velmeijer	Network	www.kpmg.com
Kreston International	2,945	2,035	0.5%	209	109	1,667	16,999	Oct-15	790	39%	561	27%	296	14%	298	15%	45%	32%	23%	London, UK	Jon Libby	Network	www.kreston.com
LEA Global Leading Edge Alliance	3,023	3,023	0.0%	216	107	2,270	16,888	Dec-15	1,209	40%	1,088	36%	574	19%	151	5%	72%	19%	8%	S'Charles, US	Michael Davis	Association	www.lea-global.com
MGI (4)	489	541	-9.6%	145	78	716	4,088	Jun-15	254	52%	117	24%	39	8%	78	16%	31%	53%	14%	London, UK	Cire Vega Bennett	Network	www.mgiworld.com
Moore Stephens International	2,660	2,683	-0.9%	299	106	2,727	21,128	Dec-15	1,341	50%	721	27%	287	11%	311	12%	47%	34%	18%	London, UK	Richard Moore	Network	www.moorestephens.com
Morison(S) (5)	1,021	-	-	164	87	1,244	9,201	Dec-15	310	30%	245	24%	160	16%	306	30%	35%	47%	18%	London, UK	Liza Robbins	Association	www.morisoninternational.com
MSI Global Alliance	1,389	1,426	-2.7%	246	100	1,941	8,651	Dec-15	-	-	-	-	-	-	-	-	47%	43%	10%	London, UK	Timothy Wilson	Association	www.msial.org
Neua International	3,083	3,073	0.3%	252	121	2,594	16,991	Jun-15	1,361	45%	789	27%	469	28%	524	17%	51%	43%	6%	London, UK	Ken Arnold	Network	www.neua.com
PKF International (6)	1,014	2,388	-58.0%	190	121	1,252	9,026	Jun-14	563	56%	254	25%	91	9%	106	10%	29%	57%	14%	London, UK	John Sim	Network	www.pkf.com
Prattley Global Alliance	4,511	4,364	3.4%	67	102	3,287	29,751	Dec-15	2,350	52%	1,140	26%	800	18%	200	4%	52%	39%	8%	Epston, UK	Graeme Gordon	Alliance	www.pgaai.com
PrimeGlobal	1,794	2,080	-11.6%	300	88	1,900	12,117	May-15	969	54%	466	26%	54	3%	126	7%	56%	39%	6%	Atlanta, US	Ken Mead	Association	www.primglobal.net
PwC	35,356	33,952	4.1%	-	157	10,611	163,513	Jun-15	15,177	43%	8,944	25%	11,235	32%	-	-	42%	42%	16%	London, UK	Bob Moritz	Network	www.pwc.com
Reanda International	165	144	15.0%	19	2	165	2,080	Dec-15	76	46%	19	12%	14	8%	57	33%	0%	11%	89%	Beijing, China	Huang Jinhua	Network	www.reanda-international.com
RSM International	4,641	4,391	6.0%	85	120	3,384	28,613	Dec-15	2,272	49%	1,354	29%	-	-	1,015	12%	64%	23%	13%	London, UK	Jean-Stephens	Network	www.rsm.com
Russell Bedford International	392	390	0.5%	130	93	399	4,243	Dec-15	216	55%	90	23%	31	8%	55	14%	34%	56%	10%	London, UK	Alan Bezzant	Network	www.russellbedford.com
TAG Alliances (7)	3,800	3,360	11.3%	294	106	n/a	17,000	May-16	-	-	-	-	-	-	-	-	67%	22%	11%	Vancouver, Canada	Richard Attisha	Alliance	www.tagalliances.com
TGS Global	213	184	15.0%	42	38	263	2,447	Dec-15	147	69%	39	18%	14	7%	12	6%	21%	61%	18%	Portsmouth, UK	Richard Keyes	Network	www.tgs-global.com
LICKCS Global (8)	201	125	61.0%	123	26	252	1,807	Dec-15	46	23%	146	73%	9	4%	-	-	96%	3%	2%	New York, US & Mexico City, Mexico	Mauricio Mobarak	Association	www.lickcsglobal.org
UHY International	517	640	-19.0%	175	92	767	5,554	Dec-15	321	62%	93	18%	57	11%	47	9%	29%	53%	16%	London, UK	Bernard Fay	Network	www.uhy.com
Totals	199,059	185,241	2%																				

Notes
 Figures are collected from individual questionnaires, websites and other publicly available material.
 The range of the US dollar has affected results, according to a number of groups.
 (1) Other - figures include financial advisory and employer risk services.
 (2) BDO - figures include financial advisory and employer risk services.
 (3) MMA membership is comprised of individual member firms and national networks and is represented in 177 countries when including member firms of national networks.
 (4) MGI is 90% a network, 10% an alliance.
 (5) Merged between Morison International and US International last year's figures are therefore not available.
 (6) PKF's previous year's figures include ABKF (Alliance).
 (7) TAG Alliance does not currently track partner numbers, but will do so from 2017.
 (8) LICKCS is an alliance globally, but a network in Latin America.