

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



ISCAL

INTERAÇÃO ENTRE AUDITORES
EXTERNOS E INTERNOS – ESTUDO
DA RECIPROCIDADE DE
BENEFÍCIOS

Sara Sofia Carvalheira Almeida

Lisboa, outubro de 2019

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

INTERAÇÃO ENTRE AUDITORES
EXTERNOS E INTERNOS – ESTUDO
DA RECIPROCIDADE DE
BENEFÍCIOS

Sara Sofia Carvalho Almeida

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Auditoria, realizada sob a orientação científica do Professor Especialista Gabriel Correia Alves, mestre especialista em auditoria.

Constituição do Júri:

Presidente Prof.^a Doutora Margarida Piteira

Vogal Prof.^a Especialista Maria Albertina Rodrigues

Vogal Prof. Especialista Gabriel Alves

Lisboa, outubro de 2019

Nota prévia

Declaro ser autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das 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.

Agradecimentos

Agradeço ao meu orientador, Mestre Gabriel Alves, por ter aceite o desafio de acompanhar a elaboração deste estudo, pela disponibilidade, sugestões e conselhos imprescindíveis.

Agradeço à minha família por todo o apoio, e em especial ao André, alicerce fundamental na realização deste Mestrado.

Por fim, agradeço ainda aos meus amigos e colegas que me acompanharam, motivaram e apoiaram durante este percurso.

A todos, muito obrigada.

Resumo

A dissertação apresentada insere-se no âmbito do mestrado em auditoria e tem por objetivo o estudo da interação entre auditores internos e externos, nomeadamente, no que respeita à reciprocidade de benefícios.

Se é certo que a auditoria interna é, cada vez mais, uma realidade das grandes organizações, os auditores externos, por força das normas internacionais de auditoria, não podem deixar de considerar o papel e o trabalho desenvolvido por aqueles.

Além da revisão da literatura sobre os dois tipos de auditoria e a interação existente entre ambos, foram preparados e enviados inquéritos distintos, embora contendo questões comuns, a auditores representativos dos dois conjuntos de profissionais.

Os resultados dos inquéritos mostram que quer os auditores externos quer os auditores internos consideram a interação como relevante ou muito relevante. Já no que respeita ao nível de interação ou uso efetivo do trabalho, os auditores internos consideram-no baixo o que, de algum modo é confirmado pelos auditores externos quando a grande maioria refere que só recorre aos auditores internos na fase do planeamento da auditoria. No que se refere aos trabalhos dos auditores internos suscetíveis de serem usados pelos auditores externos, de um modo geral, as respostas dos primeiros traduzem menor suscetibilidade de uso. Contrariamente, quanto ao contributo da auditoria externa para o trabalho da auditoria interna é, geralmente, atribuída relevância significativa.

Em termos gerais, embora todos reconheçam a reciprocidade de benefícios, na prática verifica-se que a utilização efetiva do trabalho, essencialmente, por parte dos auditores externos não se afigura, assim, tão relevante.

Palavras-Chave: Auditoria interna, Auditoria externa, Reciprocidade de benefícios, Comunicação entre auditores.

Abstract

The dissertation presented is part of the master's degree in audit and aims to study the interaction between internal and external auditors, specifically, regarding the reciprocity of benefits.

While it is true that internal auditing is an increasingly reality of large organizations, external auditors, by virtue of international auditing standards, cannot fail to consider their role and work.

In addition to reviewing the literature on the two types of audit and the interaction between them, distinct surveys, although containing common questions, were prepared and sent to representative auditors of both sets of professionals.

Survey results show that both external and internal auditors regard the interaction as relevant or very relevant. As for the level of interaction or actual use of work, internal auditors consider it low, which is somewhat confirmed by external auditors when the vast majority report that they only use internal auditors at the planning stage of the audit. Regarding the work of internal auditors that can be used by external auditors, in general, the answers of the first auditors reflect less susceptibility to use. In contrast, the contribution of external audit to the work of internal audit is generally given significant relevance.

In general terms, although everyone recognizes the reciprocity of benefits, in practice it appears that the actual use of the work, essentially by external auditors, does not seem so relevant.

Keywords: Internal audit, External audit, Reciprocity of benefits, Communication between auditors.

Índice

1. Introdução.....	1
1.1. Enquadramento e relevância do tema	1
1.2. Objeto e objetivo.....	2
1.3. Metodologia Geral	3
1.4. Estrutura da dissertação	3
2. Enquadramento teórico.....	5
2.1. Auditoria externa e interna	5
2.1.1. Objetivos e destinatários	6
2.1.2. Enquadramento legal e regulamentar.....	9
2.1.3. Requisitos éticos e profissionais	15
2.1.4. Normativos técnicos.....	19
2.1.5. Organização e processo de auditoria.....	26
2.1.6. Comunicação em auditoria.....	33
2.2. Reciprocidade de benefícios	42
2.2.1. Utilização do trabalho dos auditores internos no contexto das normas internacionais de auditoria	44
2.2.2. Cooperação entre auditoria interna e externa: pontos de contacto/afastamento	46
2.2.3. Possível influência das comunicações dos auditores externos no planeamento e condução da auditoria interna	51
3. Estudo empírico.....	54
3.1. Metodologia.....	54
3.1.1. Questões de investigação e os seus objetivos.....	55
3.1.2. Recolha e tratamento de dados.....	56
3.2. Análise de resultados	58

3.2.1. Auditores internos	59
3.2.2. Auditores externos.....	75
3.2.3. Interpretação e discussão de resultados.....	100
4. Conclusões, limitações e sugestões para futuras investigações.....	105
Referências bibliográficas e bibliografia	108
Referências bibliográficas.....	108
Bibliografia	111
Apêndices	114
Anexos	126

Índice de quadros e tabelas

Quadro 2.1. Semelhanças nos princípios éticos	17
Quadro 2.2. Pontos de Contacto entre Auditoria Interna e Auditoria Externa.....	48
Quadro 2.3. Pontos de Afastamento entre Auditoria Interna e Auditoria Externa.....	49

Índice de figuras

Figura 2.1. Supervisão da auditoria externa em Portugal.....	11
Figura 2.2. Entidades relevantes para auditoria externa.....	19
Figura 2.3. Estrutura das normas emitidas pelo IAASB	21
Figura 2.4. Normativos contabilísticos, contexto português	23
Figura 2.5. Fases de auditoria externa.....	27
Figura 2.6. Fases de auditoria interna.....	30
Figura 2.7. Etapas do “ <i>Communication Contract</i> ”	35
Figura 2.8. Posicionamento do departamento de auditoria interna no organograma da entidade.....	42
Figura 2.9. Modelo das quatro linhas de defesa	44
Figura 2.10. ISA 610	45
Figura 3.1. Distribuição por natureza da entidade.....	59
Figura 3.2. Distribuição por dimensão da entidade (em quantidade de colaboradores).....	60
Figura 3.3. Distribuição por existência de departamento de auditoria interna.....	60
Figura 3.4. Distribuição por cargo que ocupa no departamento de auditoria interna.....	61
Figura 3.5. Síntese das respostas à questão 1: níveis 4 e 5 (Figuras 3.7 a 3.16)	62
Figura 3.6. Síntese das respostas à questão 1: níveis 1 e 2 (Figuras 3.7 a 3.16)	62
Figura 3.7. Distribuição pelo interesse no plano anual de atividades de auditoria interna .	63
Figura 3.8. Distribuição pelo interesse nos relatórios emitidos pela auditoria interna.....	64
Figura 3.9. Distribuição pelo interesse na avaliação de riscos pela auditoria interna.....	64
Figura 3.10. Distribuição pelo interesse nos testes à eficácia operacional dos controlos pela auditoria interna.....	65
Figura 3.11. Distribuição pelo interesse nas observações à contagem física de ativos pela auditoria interna.....	66

Figura 3.12. Distribuição pelo interesse nos testes de cumprimento de requisitos legais e regulamentares pela auditoria interna.....	66
Figura 3.13. Distribuição pelo interesse no acompanhamento de entidades participadas não sujeitas a auditoria externa pela auditoria interna	67
Figura 3.14. Distribuição pelo interesse no acompanhamento de atividades desenvolvidas por organizações de serviços pela auditoria interna	68
Figura 3.15. Distribuição pelo interesse na discussão acerca do risco de fraude	68
Figura 3.16. Distribuição pelo interesse por trabalhos de <i>follow-up</i> relativamente a conclusões e recomendações anteriores pela auditoria interna	69
Figura 3.17. Distribuição pelo nível de importância na interação entre auditores externos e internos	70
Figura 3.18. Distribuição por avaliação do nível de interação entre auditores externos e internos	70
Figura 3.19. Síntese das respostas à questão 5: níveis 4 e 5 (Figuras 3.21 a 3.24)	71
Figura 3.20. Síntese das respostas à questão 5: níveis 1 e 2 (Figuras 3.21 a 3.24)	72
Figura 3.21. Distribuição pelo grau de benefício na avaliação do sistema de controlo interno	72
Figura 3.22. Distribuição pelo grau de benefício das recomendações suscitadas pela auditoria externa	73
Figura 3.23. Distribuição pelo grau de benefício dos resultados dos testes de pormenor a transações e a saldos	73
Figura 3.24. Distribuição por grau de benefício da avaliação do auditor externo quanto ao ambiente de colaboração existente na organização	74
Figura 3.25. Distribuição da perceção sobre integração dos auditores internos nas equipas de auditoria externa	75
Figura 3.26. Distribuição por forma de exercício da atividade	76
Figura 3.27. Distribuição por experiência profissional (em anos)	76

Figura 3.28. Distribuição sobre cargo que exerce	77
Figura 3.29. Distribuição por experiência profissional em termos de carteira.....	77
Figura 3.30. Distribuição da percepção sobre o interesse da interação entre auditores externos e internos	78
Figura 3.31. Síntese das respostas à questão 2: níveis 4 e 5 (Figuras 3.33 a 3.38)	79
Figura 3.32. Síntese das respostas à questão 2: níveis 1 e 2 (Figuras 3.33 a 3.38)	79
Figura.3.33. Avaliação da importância na estrutura organizacional de auditoria interna e órgão a quem reporta	80
Figura 3.34. Avaliação da importância na supervisão das decisões de contratação e políticas de remuneração do pessoal	80
Figura 3.35. Avaliação da importância da qualificação profissional dos auditores internos e sujeição a normas ou orientações de organismos de que são membros	81
Figura 3.36. Avaliação da importância da adequação dos recursos da auditoria interna (formação e competência)	81
Figura 3.37. Avaliação da importância da existência de adequadas políticas e metodologias de trabalho	82
Figura 3.38. Avaliação de importância da existência de políticas e procedimentos de controlo.....	82
Figura 3.39. Síntese das respostas à questão 3: níveis 4 e 5 (Figuras 3.41 a 3.49)	83
Figura 3.40. Síntese das respostas à questão 3: níveis 1 e 2 (Figuras 3.41 a 3.49)	83
Figura 3.41. Utilização de trabalhos sobre o conhecimento da entidade e dos principais riscos identificados	84
Figura 3.42. Utilização de testes à eficácia operacional dos controlos	85
Figura 3.43. Utilização das observações à contagem física de ativos	85
Figura 3.44. Utilização dos testes ao cumprimento de requisitos legais e regulamentares	86

Figura 3.45. Utilização de procedimentos substantivos que envolvam julgamento limitado	86
Figura 3.46. Utilização de trabalhos de acompanhamento de entidades participadas não sujeitas a auditoria externa	87
Figura 3.47. Utilização de trabalhos de acompanhamento de atividades desenvolvida por organizações de serviços	87
Figura 3.48. Utilização de trabalhos desenvolvidos sobre riscos de fraude	88
Figura 3.49. Utilização de trabalhos que envolvam confirmações externas	88
Figura 3.50. Síntese das respostas à questão 4: níveis 4 e 5 (Figuras 3.52 a 3.55)	89
Figura 3.51. Síntese das respostas à questão 4: níveis 1 e 2 (Figuras 3.52 a 3.55)	89
Figura 3.52. Importância atribuída à participação no planeamento e coordenação das atividades	90
Figura 3.53. Importância atribuída à revisão dos programas de trabalho.....	90
Figura 3.54. Importância atribuída à revisão dos papéis de trabalho e conclusões.....	91
Figura 3.55. Importância atribuída ao reexecutar procedimentos para validar trabalho da auditoria interna.....	91
Figura 3.56. Que utilização é feita pelos auditores externos do trabalho de auditoria.....	92
Figura 3.57. Síntese das respostas à questão 6: níveis 4 e 5 (Figuras 3.59 a 3.62)	93
Figura 3.58. Síntese das respostas à questão 6: níveis 1 e 2 (Figuras 3.59 a 3.62)	93
Figura 3.59. Importância do fator: falta de independência.....	94
Figura 3.60. Importância do fator: constrangimento associado ao sigilo profissional a que os auditores externos estão sujeitos	94
Figura 3.61. Importância fator: o facto de os auditores interno não estarem particularmente focados ou orientados para as questões do relato financeiro.....	95
Figura 3.62. Importância fator: maior dificuldade nas questões associadas à liderança e supervisão dos trabalhos.....	95

Figura 3.63. Síntese das respostas à questão 7: níveis 4 e 5 (Figuras 3.65 a 3.69)	96
Figura 3.64. Síntese das respostas à questão 7: níveis 1 e 2 (Figuras 3.65 a 3.69)	96
Figura 3.65. Obtenção de conhecimento acerca do sistema de controlo interno e dos principais riscos identificados	97
Figura 3.66. Obtenção de conhecimento acerca dos trabalhos desenvolvidos pela auditoria interna e dos relatórios emitidos.....	97
Figura 3.67. Obtenção de conhecimento acerca das respostas existentes às recomendações formuladas pela auditoria interna	98
Figura 3.68. Envolvimento na fase dos testes aos controlos	98
Figura 3.69. Envolvimento em processos de verificação física de ativos	99
Figura 3.70. Partilha de aspetos identificados pelos auditores externos aos responsáveis de auditoria interna.....	99
Figura 3.71. Comparação auditores externos e internos níveis de resposta 4 e 5	102
Figura 3.72. Distribuição da avaliação sobre a suscetibilidade de uso dos trabalhos de auditoria interna por auditores externos (geral).....	103

Lista de abreviaturas

CIA	<i>Certified Internal Auditor</i>
CFO	<i>Chief Financial Officer</i>
CMVM	Comissão do Mercado de Valores Mobiliários
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
CNSA	Comissão Nacional de Supervisão de Auditoria
CSC	Código das Sociedades Comerciais
DRA	Diretrizes de Revisão/Auditoria
ECIIA	<i>European Confederation of Institutes of Internal Auditing</i>
EIP	Entidades de Interesse Público
EOROC	Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
GAT	Guia de Aplicação Técnica
IAASB	<i>International Auditing and Assurance Standards Board</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFRS	<i>Internacional Financial Reporting Standards</i>
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i>
IPAI	Instituto Português de Auditoria Interna
ISA	<i>International Standards on Auditing</i>
ISAE	<i>International Standards on Assurance Engagement</i>
ISRE	<i>International Standards on Review Engagement</i>
ISQC	<i>International Standards on Quality Control</i>
ISRS	<i>International Standards on Related Services</i>
IT	Interpretações Técnicas

OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
PCAOB	<i>Public Company Accounting Oversight Board</i>
PME	Pequenas e Médias Empresas
POCP	Plano Oficial de Contabilidade Pública
REA	Reforma Europeia de Auditoria
RJSA	Regime Jurídico de Supervisão de Auditoria
ROC	Revisor Oficial de Contas
RT	Recomendações Técnicas
SEC	<i>Securities and Exchange Commission</i>
SMP	Pequenas e Médias Sociedades de Auditoria
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
SNC-AP	Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas
SOX	<i>Lei Sarbanes Oxley</i>
SROC	Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

1. Introdução

1.1. Enquadramento e relevância do tema

A presente dissertação visa conclusão do mestrado em auditoria e incide sobre a interação e possível reciprocidade de benefícios entre auditoria externa e interna.

A confiança exigida pelos mercados financeiros em contextos de mudança e desenvolvimento permanentes, impõem à auditoria como um todo, quer interna, quer externa novas exigências e respostas adequadas. A contínua expansão, globalização e complexificação das empresas, bem como determinados escândalos financeiros, emergentes no presente milénio, assumem-se como forças motrizes para o reforço dos sistemas de controlo e combate à fraude, credibilização das empresas e aumento da fiabilidade das demonstrações financeiras, emitidas como ferramenta reguladora da fiabilidade do mercado (Byrnes *et al.*, 2018).

Neste âmbito, a *European Confederation of Institutes of Internal Auditing* (ECIIA) tem promovido, sistematicamente nos últimos anos, diversas publicações onde enfoca as relações estabelecidas entre auditoria interna e auditoria externa numa perspetiva organizacional de melhoria e otimização do nível de fiscalização (Ferreira, 2016).

No seu sentido mais primário, a auditoria interna representa uma parte integrante de uma determinada entidade responsável por monitorizar os sistemas de controlo interno, por sua vez a auditoria externa apresenta-se como um agente externo à entidade, mas que poderá estabelecer estreitas relações com os departamentos de auditoria interna para a consecução do seu trabalho (Endaya, 2014).

Neste prisma, a ECIIA (2013) assume a colaboração de ambas as áreas como essencial para a otimização de processos e aumento da eficiência, com impacto, sobretudo, na redução de procedimentos duplicados, incremento da informação sobre gestão de risco e controlo interno e também na gestão dos tempos de trabalho dedicado a cada projeto de auditoria. Para além disto, a relação estabelecida poderá perspetivar-se também na diminuição do risco de auditoria, «risco do auditor expressar uma opinião de auditoria inapropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas» (Costa, 2018, p. 245).

Os ganhos emergentes da relação estabelecida entre ambas as áreas de auditoria são, também, realçados pelo *Institute of Internal Auditors* (IIA). No entanto, este organismo visa essencialmente o âmbito dos normativos técnicos inerentes à auditoria interna, como forma de assegurar a consecução de resultados fidedignos e de demonstrações financeiras credíveis (IIA, 2017).

Assumindo estes pressupostos, também o *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) dedicou uma das *International Standards on Auditing* (ISA) ao uso do trabalho do auditor interno por parte dos auditores externos no âmbito da elaboração do *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* (IAASB, 2018).

Deste modo, é possível compreender a importância crescente do interesse focado nas relações estabelecidas entre auditores internos e auditores externos e quais os benefícios efetivos e potenciais dessa relação. Assim sendo, torna-se essencial no percurso evolutivo da auditoria construir um maior entendimento sobre estratégias comunicacionais e de planeamento implementadas na especificidade deste tipo de relação, perceber os principais obstáculos e benefícios emergentes na colaboração estabelecida, a viabilidade e credibilidade dos resultados obtidos e a integração normativa/legal necessária para que seja assegurada a fiabilidade dos resultados emitidos.

1.2. Objeto e objetivo

O estudo tem por objeto a relação estabelecida entre auditoria externa e interna no âmbito de uma mesma entidade auditada. O principal objetivo consiste em avaliar a perceção existente quanto aos benefícios de cada uma na relação com a outra. Também se procura avaliar a perceção sobre a importância da relação entre auditores externos e internos e a sua efetivação no contexto atual. No fundo colocam-se as seguintes questões de partida:

- A auditoria externa usa de facto o trabalho dos auditores internos e em que extensão?
- Que principais fatores podem contribuir para um uso menos frequente por parte dos auditores externos?

- Que benefícios são identificados pelos auditores internos em resultado de maior interação e comunicação por parte dos auditores externos?

1.3. Metodologia Geral

A metodologia segue os padrões geralmente adotados, sendo constituída numa primeira fase pela pesquisa e revisão bibliográfica sobre o tema selecionado, com vista à compreensão do estado da arte. São utilizados como principais discriminadores de pesquisa conceitos ligados à auditoria interna, auditoria externa, reciprocidade de benefícios em auditoria, comunicação entre auditores e normativos legais que regem a confluência de trabalho de ambas as áreas.

Para o desenvolvimento do conhecimento empírico recorreu-se ao inquérito com divulgação através da ferramenta “*Google Forms*”. A aplicação dos inquéritos decorreu num período de 41 dias entre 04 de abril de 2019 e 15 de maio de 2019, sendo visadas para auditoria interna 57 entidades cotadas da Bolsa de Lisboa e 117 entidades do Setor Empresarial do Estado e para auditoria externa 185 SROC (divulgadas pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas – OROC).

Por último procedeu-se à análise quantitativa e qualitativa dos resultados e posterior interpretação dos mesmos à luz do conhecimento atual, patenteado noutros estudos científicos (livros, dissertações, artigos e outras publicações) dentro da mesma temática.

1.4. Estrutura da dissertação

A presente dissertação estrutura-se em quatro capítulos. O primeiro capítulo inclui a introdução, realçando a relevância do tema, o objeto e objetivos da investigação, metodologia geral adotada e respetiva estruturação.

O segundo capítulo incide sobre o enquadramento teórico da auditoria externa e auditoria interna, enfatizando aquilo que são os seus objetivos e destinatários, o enquadramento legal e regulamentar, requisitos éticos e profissionais, normativos técnicos, organização e processos e, ainda, a comunicação em auditoria. Adicionalmente, é ainda relevada a importância da ISA 610, que estabelece todos os critérios para a utilização dos trabalhos de

auditoria interna pelos auditores externos. São, ainda, analisados os pontos de contacto e afastamento de cada uma das áreas de auditoria.

O terceiro capítulo procurou explicar a metodologia utilizada no estudo empírico e analisar os dados recolhidos dos inquéritos aplicados a auditores externos e internos, interpretar e discutir os mesmos.

O quarto e último capítulo apresenta as conclusões mais relevantes do estudo que nos permitem perceber os benefícios para cada uma das auditorias e efetivação destes mesmos benefícios.

Incluem-se no final do estudo apêndices (A e B) com os questionários aplicados, com as respetivas ponderações em cada uma das respostas, e um anexo.

2. Enquadramento teórico

2.1. Auditoria externa e interna

A palavra **auditoria** surge, na sua derivação etimológica, do verbo latino *audire*, que significa “ouvir”, tendo conduzido à criação do conceito auditor (do latim *auditore*) – aquele que ouve, ouvinte. Historicamente o papel da auditoria assumia-se, fundamentalmente, no âmbito das informações que verbalmente eram transmitidas aos auditores, sendo a sua análise com base neste tipo de recolha de informação (Costa, 2018).

Nas civilizações egípcias, gregas e romanas a principal área de atuação da auditoria situava-se ao nível das contas públicas, como forma de controlo dos oficiais aos quais eram confiados os dinheiros públicos (Almeida, 2017). No entanto, no decurso dos tempos tem-se assistido a uma mudança significativa dos objetivos da auditoria, quer pelas alterações sociais e económicas quer pelo aumento da dimensão e complexidade das entidades e consequentemente do trabalho do auditor.

Com base na nova contextualização emergente surgem, simultaneamente, novos conceitos e tipologias de auditoria, com grau crescente de especificidade, sendo direcionados para determinados objetivos (Ferreira, 2016):

- Auditoria Interna: «atividade independente, de garantia e de consultoria destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Ajuda a organização a alcançar os seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação» (IPAI, 2009, p. 10);
- Auditoria Operacional: tem como principal objetivo a verificação da eficiência e eficácia das atividades/operações de uma entidade (Morais & Martins, 2013);
- Auditoria de Conformidade: atividade que tem como objetivo verificar o cumprimento das regras e regulamentos aos quais uma determinada entidade (entidade auditada) está sujeita (Morais & Martins, 2013);
- Auditoria Externa: «é uma atividade de realização, de acordo com certas normas, de exames independentes, objetivos e competentes, a conjuntos de demonstrações financeiras e a toda a documentação de suporte às mesmas, conduzida com a intenção de exprimir uma opinião sobre se as demonstrações financeiras apresentam

apropriadamente a posição financeira e o desempenho da entidade» (Alves, 2015, p. 33-34);

- Auditoria de Gestão: este conceito é bastante recente, sendo definido, por alguns autores, como uma extensão da auditoria operacional. Assume como pressupostos a busca pela verificação da gestão eficiente, eficaz e económica dos recursos disponíveis, aferindo se os objetivos e políticas foram fixados, e avaliando o processo de planeamento organizativo, bem como o processo de controlo interno (Costa, 2018);
- Auditoria Previsional: interligada ao pressuposto da continuidade. Este tipo de auditoria pretende emitir uma opinião relativamente às previsões efetuadas pela entidade (Costa, 2018);
- Auditoria aos Sistemas de Informação: incide sobre a avaliação da eficácia dos controlos implementados, retirando conclusões sobre a *performance* de todo o sistema informático (Costa, 2018);
- Auditoria Forense: tem como principal objetivo a deteção da fraude, quer por membros dos órgãos de governação, quer por qualquer outro colaborador dentro de uma entidade, que possam afetar as demonstrações financeiras (Costa, 2018).

O estudo que se apresenta infra irá incidir essencialmente sobre conceitos e normas subjacentes à auditoria interna e externa.

2.1.1. Objetivos e destinatários

Genericamente uma auditoria decorre da identificação de uma necessidade e solicitação, por parte de um Órgão de Gestão ou Conselho de Administração, para a realização da mesma ou por imposição legal. No entanto, importa referir que existe uma multiplicidade de objetivos que podem ser solicitados para cada auditoria, e conforme esses objetivos também os destinatários do “produto final” poderão ser distintos, desta forma procura-se aprofundar esta temática mais detalhadamente em seguida.

Auditoria Externa

A compreensibilidade, a relevância, a fiabilidade e a comparabilidade assumem-se como as quatro principais características da informação financeira que a tornam útil, verdadeira e apropriada para os seus utilizadores (Aviso n.º 15652/2009).

Neste sentido, os auditores têm como objetivo geral a obtenção de uma segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras, como um todo, estão isentas de distorções materiais (de acordo com normas de relato financeiro aplicáveis) e relatar e comunicar as suas conclusões de acordo com o normativo. O conceito de segurança razoável traduz-se por um elevado índice de segurança, mas que não se objetiva como “absoluto”.

Perante o apresentado e, de acordo com a Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilístico (Aviso 15652/2009), os utentes da informação financeira são:

- a) Investidores: necessitam desta informação para os apoiar nas decisões de compra, detenção ou venda;
- b) Empregados: através desta informação os empregados/grupos de trabalhadores percecionam a «capacidade da entidade proporcionar remuneração, benefícios de reforma e oportunidades de emprego» (p. 36228);
- c) Mutuantes: esta informação permite determinar se os empréstimos e juros que lhes dizem respeito são pagos na data de vencimento;
- d) Fornecedores e outros credores comerciais: procuram obter informação acerca da liquidez da entidade, com vista a determinar se os montantes que lhe são devidos serão efetivamente pagos;
- e) Clientes: preocupam-se com a continuidade da entidade, especialmente se dependerem dela ou se tiverem relações de curto prazo;
- f) Governos e seus departamentos: esta informação permite aferir essencialmente a alocação de recursos na sociedade. No entanto, preocupam-se também em regular as atividades das entidades, determinar as políticas de tributação e ainda percecionam, a nível estatístico, aquilo que é o rendimento nacional ou outros temas;
- g) Público: «podem ajudar o público ao proporcionar informação acerca das tendências e desenvolvimentos recentes na prosperidade da entidade e leque das suas atividades» (p. 36228).

Auditoria Interna

Tendo por base a definição de Auditoria Interna, já mencionada pelo Instituto Português de Auditoria Interna (IPAI), definem-se como principais objetivos da auditoria interna aumentar e proteger o valor da organização e fornecendo assessoria, avaliando com base nos conhecimentos baseados no risco.

Morais e Martins (2013) referem o papel da auditoria interna como dando valor acrescentado à entidade, através da consecução dos objetivos a que se propõe. Em simultâneo definem alguns objetivos mais específicos que consideram imprescindíveis para a obtenção dos resultados esperados:

1. Avaliação do controlo interno da entidade: assegurando a fiabilidade da informação financeira e não financeira, a eficácia e eficiência dos recursos e o cumprimento das normas e regulamentos;
2. Análise dos ativos da entidade: acompanhando o seu percurso desde o registo contabilístico até à sua verificação física (existência), e comprovando a existência de controlos que minimizem os seus riscos, de forma a proteger e salvaguardar os mesmos;
3. Análise de fiabilidade do sistema de informação da entidade: verificando se os dados estão devidamente registados, assegurando ainda que toda a informação chega ao órgão competente para o efeito e em tempo útil;
4. Verificar o cumprimento das políticas emanadas pela direção: assegurando que a organização tem em conta os controlos operacionais e administrativos, de forma a garantir o cumprimento dos procedimentos, normas e políticas emanadas pela direção;
5. Análise da racionalização dos critérios organizacionais: funcionando como assessores da direção, podendo a auditoria interna exigir especialistas em determinadas áreas da entidade, com o objetivo de melhorar os processos da mesma.

Neste sentido, é possível afirmar que os principais utilizadores da informação disponibilizada por um departamento de auditoria interna são os órgãos de gestão/conselho de administração, responsáveis pelas diferentes áreas da entidade, trabalhadores e, ainda, os

auditores externos (apenas em matérias que se considerem relevantes no decurso do seu trabalho).

2.1.2. Enquadramento legal e regulamentar

Como referido anteriormente, a auditoria sofreu no decurso da sua evolução, múltiplas modificações e atualizações que a transportaram para o presente contexto profissional. Esta evolução fez-se acompanhar de uma necessidade de regulamentação e implementação de normas que permitissem apoiar, supervisionar e regular a prática profissional (Fernandes, 2010).

Esta necessidade efetivou-se com maior premência a partir do século XIX, devido ao crescimento exponencial da dimensão e complexidade das estruturas empresariais sob consequência da revolução industrial (Ferreira, 2016).

É a partir deste período que se denota de forma mais vincada o desenvolvimento da regulamentação em auditoria, verificando-se também, no decurso da história, que os períodos pós-críticos (no que concerne a crises financeiras, ou flutuações de mercado com assinalável impacto na sociedade) se assumem como marcos de transição e evolução deste processo regulamentar. Exemplos disto podem ser observados na criação do *Securities and Exchange Commission* (SEC) e do *May Committee* nos Estados Unidos da América após a Grande Depressão, que teve lugar em 1929 (Ferreira, 2016).

Auditoria Externa

A viragem do milénio assumiu-se como um período de particular relevância no que concerne à área da auditoria. Este período foi marcado por uma grande instabilidade nos mercados mundiais, acompanhado de variados escândalos financeiros, de entre os quais se destacam os casos da *Enron*, *World Com* e *Parmalat*, que vieram “colocar a nu” as inúmeras fragilidades ao nível do controlo das grandes entidades empresariais (Ferreira, 2016).

Neste âmbito, o fator “independência” associado ao exercício da auditoria tornou-se ainda mais relevante, principalmente nos profissionais que prestam serviços a empresas emittentes de valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado (Costa, 2018).

Deste conjunto de eventos adversos, também nos Estados Unidos da América voltou a procurar-se medidas que visassem aumentar a capacidade de controlo das grandes empresas, focando-se na re-credibilização dessas entidades perante os investidores. Com este intuito foi criada a Lei *Sarbanes-Oxley* (SOX), que impunha um novo conjunto de normativos e sanções a administradores de empresas de capital aberto (Ferreira, 2016).

A nova necessidade de atualização da regulamentação dirigida à auditoria voltou a sentir-se no final da primeira década do século XXI, como resposta às novas exigências preconizadas pela crise do *subprime*. Esta crise teve início em 2007 nos Estados Unidos da América, e baseia-se na queda do Índice *Down Jones*, associado ao setor imobiliário, motivado pela concessão de empréstimos de alto risco, com a crescente e conseqüente deterioração das condições de crédito à escala internacional (Demyanyk & Hemert, 2009).

Como consequência do referido, em 2014, em sede de parlamento europeu procedeu-se à aprovação de alterações à Diretiva 2006/43/CE por parte da Comissão Europeia bem como a aprovação do regulamento europeu para a auditoria de entidades de interesse público.

Em território nacional, de modo conseqüente, realizou-se a transposição da nova diretiva e adoção do referido regulamento, dando origem à Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, alusiva ao novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC) e à Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, que integra a aprovação do novo Regime Jurídico de Supervisão de Auditoria (RJSA).

Procura-se em seguida realçar, esquemática e cronologicamente, as principais alterações sucedidas em Portugal no domínio da supervisão da profissão.

vez, origem à Reforma Europeia de Auditoria (REA), em 2016, transposta em jurisdição nacional pelas Lei 140/2015 e Lei 148/2015.

Assim, detalham-se em seguida os normativos que regem a profissão de auditoria externa em Portugal.

Código das Sociedades Comercias (CSC)

O presente código (aprovado pelo DL 262/86, e atualizado ao longo dos anos) integra um vasto conjunto de normas que visam reger o funcionamento das sociedades comerciais, desde a sua constituição à sua dissolução. Define, também, quais as tipologias de sociedades que podem ser constituídas, sendo elas, Sociedades Anónimas, por Quotas, em Nome Coletivo, em Comandita ou Coligadas. No entanto, o contexto português incide essencialmente sobre dois grandes grupos: Sociedades Anónimas e Sociedades por Quotas.

Neste instrumento dispomos dos critérios subjacentes à obrigatoriedade de uma Revisão Legal das Contas por parte de um Revisor Oficial de Contas ou Sociedade de Revisores Oficiais de Contas. No que respeita às Sociedades Anónimas, estas têm obrigatoriedade de designar um Revisor Oficial de Contas ou uma Sociedade de Revisores Oficiais de Contas para proceder ao exame das contas da sociedade, de acordo com o artigo 278º, do CSC.

No que respeita às Sociedades por Quotas estas apresentam limites a partir dos quais têm obrigatoriedade de Revisão Legal de Contas. Leia-se a redação do artigo 262º, em particular os seguintes pontos:

- 1 – O contrato de sociedade pode determinar que a sociedade tenha um conselho fiscal, que se rege pelo disposto a esse respeito para as sociedades anónimas.
- 2 – As sociedades que não tiverem conselho fiscal devem designar um revisor oficial de contas para proceder à revisão legal desde que, durante dois anos consecutivos, sejam ultrapassados dois dos três seguintes limites:
 - a) Total do balanço: 1.500.000 euros;
 - b) Total das vendas líquidas e outros proveitos: 3.000.000 euros;
 - c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

3 – A designação do revisor oficial de contas só deixa de ser necessária se a sociedade passar a ter conselho fiscal ou se dois dos três requisitos fixados no número anterior não se verificarem durante dois anos consecutivos.

Para as restantes sociedades, em nome coletivo, em comandita ou coligadas, e sociedades por quotas que não ultrapassem os limites, não existe obrigatoriedade de Revisão Legal de Contas, podendo esta ser efetuada meramente sob carácter voluntário.

Lei 140/2015

A presente lei aprovou o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC) mais recente, e incide essencialmente sobre:

- As disposições gerais da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas;
- As regras relativas aos seus membros, funções, forma de exercício e área de atuação, direitos, deveres, contratos, honorários, incompatibilidade e impedimentos e responsabilidades;
- As regras que regulam as Sociedades de Revisores Oficiais de Contas;
- O acesso à profissão.

A Lei 140/2015 resulta da transposição parcial da Diretiva 2014/56/UE.

Lei 148/2015

No mesmo ano é ainda aprovada a lei supramencionada que aprova o Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria que tem por objeto regular

[a] atividade de supervisão pública de revisores oficiais de contas (ROC), das sociedades de revisores oficiais de contas (SROC), de auditores e entidades de auditoria de Estados membros da União Europeia e de países terceiros registados em Portugal, definindo a competência, a organização e o funcionamento desse sistema de supervisão, em articulação com o disposto, quanto a entidades de interesse público (...) e nos respetivos atos delegados.

Esta lei transpõe, também a Diretiva 2014/56/EU e assegura a execução, na ordem jurídica interna, do Regulamento (EU) n.º 537/2014.

Realça-se que é a partir de janeiro de 2016, que a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) passa a ter um papel preponderante na supervisão da profissão no que respeita aos ROC e SROC que auditam EIP (Entidades de Interesse Público).

Regulamento (EU) n.º 537/2014

Este regulamento estabelece todos os requisitos para a realização de revisão legal de demonstrações financeiras anuais e consolidadas das EIP, tendo como principais alterações (face à anterior Decisão 005/2005/909/CE da Comissão) as restrições na prestação de serviços distintos de auditoria por empresas de auditoria (aumento dos serviços proibidos), novos requisitos relativos à obrigatoriedade que as EIP enfrentam com a mudança de auditor externo, o conteúdo dos relatórios e a supervisão dos auditores.

No seguimento das ideias expressas e instrumentos legais apresentados, destacam-se infra algumas das medidas da Reforma Europeia de Auditoria transpostas para o plano português, baseadas no RJSA e o EOROC (Mestre, 2016):

- Rotação obrigatória da firma de auditoria;
- Alargamento do âmbito dos serviços distintos da auditoria proibidos;
- Estrutura de remuneração;
- Alteração da entidade supervisora da atividade de auditoria;
- Alargamento da definição de EIP;
- Alteração inerente aos relatórios emitidos (relatório de auditoria e relatório adicional);
- Reforço das responsabilidades do órgão de fiscalização;
- Novas especificações sobre sanções e penalidades.

Auditoria Interna

No que concerne ao enquadramento legal e regulamentar da profissão de auditoria interna, Morais e Martins (2013, p. 49) referem que apenas está submetida a normas profissionais, que incluem as normas éticas e técnicas, enquanto a auditoria externa tem «normas definidas por lei, para além das normas éticas e técnicas definidas para a profissão» (as normas éticas serão abordadas mais aprofundadamente no subcapítulo 2.1.3. e as normas técnicas no subcapítulo 2.1.4.).

No entanto, esta inexistência de um enquadramento legal é refutada por Oliveira (2013) que no seu estudo conclui, a partir da amostra obtida, que 82% dos seus inquiridos consideram que seria vantajoso a auditoria interna estar prevista no Código das Sociedades Comerciais, e não somente apresentar um enquadramento submetido a normas profissionais.

Importa ainda referir que, apesar da auditoria interna não estar definida por lei, o artigo 278º, do CSC, refere as três modalidades de estruturação das sociedades anónimas que incluem uma comissão de auditoria, estando ainda previsto no artigo 423º-F todas as competências da comissão de auditoria, que entre outras tem a função de “fiscalizar a eficácia do sistema de gestão de riscos, do sistema de controlo interno e do sistema de auditoria interna, se existentes”.

Adicionalmente, as EIP por considerarem fundamental atividades de controlo interno, não dispensam um departamento de Auditoria Interna para ir ao encontro destas necessidades e outras relacionadas com as operações da entidade.

2.1.3. Requisitos éticos e profissionais

De forma a estabelecer comportamentos para a profissão de auditoria, a OROC e o IIA criaram os seus próprios códigos de ética, que têm como principal objetivo promover uma cultura ética quer na profissão de auditoria externa quer de auditoria interna, respetivamente.

O código de ética do IIA, incluído no Enquadramento Internacional de Práticas Profissionais de auditoria interna, publicado pelo IPAI em 2009, é composto por quatro partes:

1. Introdução: define o conceito de auditoria interna e auditores internos, e o objetivo do código;

2. Aplicabilidade e cumprimento: a quem se aplica o código (membros, detentores e candidatos a certificações profissionais pelos institutos);
3. Princípios: definem os princípios relevantes para a profissão e para a prática da auditoria interna;
4. Normas de conduta: regem e orientam os comportamentos dos auditores internos, e permitem auxiliar na interpretação dos Princípios definidos no ponto anterior.

Por sua vez, relativamente ao código de ética da OROC (2011), este divide-se da seguinte forma:

1. Capítulo 1 – Âmbito de aplicação: define a extensão dos profissionais a quem se destina o código;
2. Capítulo 2 – Princípios fundamentais;
3. Capítulo 3 – Ameaças e salvaguardas;
4. Capítulo 4 – Independência;
5. Capítulo 5 – Documentação;
6. Capítulo 6 – Disposições finais.

De realçar que o código da *International Federation of Accountants* (IFAC) foi recentemente revisto, pelo que se perspetiva que brevemente o código da OROC seja igualmente revisto.

O quadro infra apresenta resumidamente as semelhanças dos princípios éticos requeridos nas duas profissões:

Quadro 2.1. Semelhanças nos princípios éticos

Princípios	Código de ética OROC	Código de ética IIA
Integridade	Ser correto e honesto em todas as relações profissionais e comerciais	Ser honestos, diligentes e responsáveis
Objetividade	Não permitir ambiguidades, conflitos de interesses ou influência indevida de outrem que se sobreponham aos julgamentos profissionais	Não participar em nenhuma atividade ou relação que prejudique o seu julgamento profissional; e divulgar todos os factos materiais que possam distorcer informação
Competência e zelo profissional	Manter conhecimentos e competências profissionais no nível exigido para assegurar serviços de qualidade	Só aceitarão serviços para os quais detenham um conhecimento, proficiência e experiência necessários, tendo sempre por base as normas de auditoria interna
Confidencialidade	Respeitar a confidencialidade de informação recolhida, não divulgando a mesma a terceiros	Deverão ser prudentes na utilização e proteção da informação obtida, tendo também em vista que a mesma informação não deverá ser utilizada para benefício próprio
Comportamento profissional	Cumprir as leis e regulamentos relevantes e evitar qualquer ação que desacredite a profissão	---

Fonte: adaptado OROC (2011) e IIA (2008)

Importa referir que o Código da OROC se revela mais extenso do que o Código do IIA, dada a multiplicidade de riscos inerentes à profissão de auditoria externa.

No que diz respeito ao acesso à profissão, quer no âmbito da auditoria externa (Revisores Oficiais de Contas – ROC), quer no âmbito da auditoria interna (*Certified Internal Auditors* – CIA), existem critérios de admissão pré-estabelecidos.

Relativamente aos auditores externos, os requisitos gerais para inscrição como ROC, de acordo com o artigo 147º, da Lei 140/2015, são:

- a) Apresentar idoneidade e qualificação profissional adequadas para o exercício da profissão;
- b) Estar no pleno gozo dos direitos civis e políticos;
- c) Ser titular de um grau académico de licenciado pré-Bolonha, mestre ou doutor, ou de um grau académico superior estrangeiro que tenha sido declarado equivalente a um daqueles graus ou reconhecido como produzindo os efeitos de um daqueles graus;
- d) Realizar com aproveitamento o exame de admissão à Ordem;
- e) Realizar com aproveitamento o estágio a que referem os artigos 155º e seguintes.

Por sua vez, em auditoria interna, de acordo com o Manual do candidato divulgado pelo IPAI (2019), os principais requisitos de acesso exigidos aos candidatos a CIA são:

- Serem detentores de grau de mestre ou pós-graduado, e 12 meses de experiência profissional em auditoria interna ou equivalente (por exemplo, auditoria externa);
- Serem detentores de grau de licenciado e 24 meses de experiência profissional em auditoria interna ou equivalente (por exemplo, auditoria externa);
- Exceções: estudantes no último ano de faculdade poderão iniciar o programa de CIA, mas apenas poderão concluí-lo quando atingirem o nível de experiência exigida.

2.1.4. Normativos técnicos

Tal como uma sociedade se tornaria disfuncional e caótica na ausência de regras regentes do seu funcionamento, também a auditoria não é passível de existir sem um código estruturado de normas e regulamentos que permitam balancear a profissão e equilibrar o exercício efetivo da mesma.

Deste modo, procede-se em seguida à abordagem e análise de diversos normativos que se assumem como fulcrais, quer no âmbito da auditoria externa como interna, bem como os organismos envolvidos nos processos de elaboração destes normativos.

Auditoria Externa

No que concerne à auditoria externa existem inúmeras instituições e normativos a ter em consideração, no entanto, em virtude do estudo apresentado, efetuou-se uma seleção restrita onde se destacam:



Figura 2.2. Entidades relevantes para auditoria externa

Fundada em 1977, a **IFAC** (*International Federation of Accountants*) é constituída por mais de 175 membros e associados, estando presente em mais de 130 países. Tem tido como principal objetivo o fortalecimento internacional da profissão contabilística, através da consecução de determinados pressupostos:

- Desenvolver padrões de alto-nível de auditoria, garantia, ética e contabilidade de interesse público;

- Facilitar a colaboração e cooperação entre os seus membros e associados;
- Colaborar e cooperar com outras organizações internacionais;
- Desenvolver a mediação e funcionar como porta-voz internacional da contabilidade.

Define como missão apoiar o desenvolvimento de padrões internacionais de alta qualidade, promover a adoção destes mesmos padrões, capacitar as organizações profissionais de contabilidade e abordar temas de interesse público.

Este organismo é ainda responsável pela criação, em 1978, de uma comissão permanente, atualmente denominada por IAASB (*International Auditing and Assurance Standards Board*), comprometida no desenvolvimento e emissão de normas sobre práticas de auditoria geralmente aceites, preparando ainda, modelos *standard* dos relatórios de auditoria.

Estas normas emanadas pelo IAASB são designadas como ISA (*International Standards on Auditing*) e aplicam-se a auditorias de informação financeira histórica. Elencam-se no *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* (última edição 2018). Na sua tradução, as ISA, são denominadas como Normas Internacionais de Auditoria, cuja última tradução existente publicada pela OROC data de 2015.

No que concerne à organização deste normativo, o mesmo é composto por 37 ISA que se subdividem em 6 grandes grupos, conforme se segue (dentro dos parêntesis encontra-se a quantidade de normas que integram cada grupo):

- 200-299: Princípios e responsabilidades (8)
- 300-499: Avaliação do risco e resposta aos riscos avaliados (6)
- 500-599: Prova de auditoria (11)
- 600-699: Utilizar o trabalho de outros (3) – especial enfoque para este grupo que nos servirá de apoio ao presente estudo
- 700-799: Conclusões de auditoria e relato (6)
- 800-899: Áreas especializadas (3)

Adicionalmente, cada ISA obedece a uma linha de estruturação, iniciando-se com a Introdução, passando para os Objetivos, Definições, Requisitos e concluindo com a Aplicação e outro material de apoio.

De realçar a importância das restantes Normas de Trabalho emitidas pelo IAASB, de apoio a outro tipo de trabalhos:

- *International Standards on Review Engagements* (ISRE) aplicáveis a exames simplificados (informação financeira histórica);
- *International Standards on Assurance Engagements* (ISAE) aplicáveis a trabalhos de garantia de fiabilidade, que não sejam auditoria ou revisão da informação histórica;
- *International Standards on Related Services* (ISRS) aplicáveis a trabalhos que decorrem sobre procedimentos acordados com a entidade e outros trabalhos relacionados.

É necessário ter ainda em consideração as *International Standards on Quality Control* (ISQC) aplicáveis a todos os trabalhos abrangidos pelas Normas de Trabalho enunciadas anteriormente.

Assim, a estrutura dos pronunciamentos técnicos emitidos apresenta-se do seguinte modo:

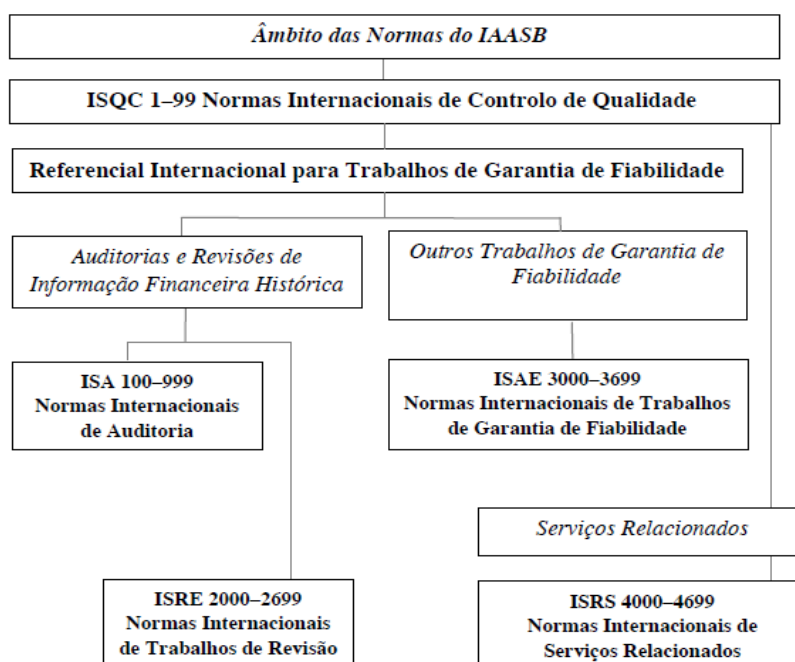


Figura 2.3. Estrutura das normas emitidas pelo IAASB

Fonte: IAASB *Handbook*, edição 2015, traduzido pela OROC (refere-se que a mesma figura se apresenta na edição de 2018 sem alteração de conteúdo)

A **CMVM** (Comissão do Mercado de Valores Mobiliários) constitui-se em 1991, por força do Decreto-lei n.º 142-A/91 tendo por «missão a regulação e supervisão dos mercados de instrumentos financeiros, bem como das entidades que neles atuam» (Decreto-lei n.º 5/2015, p. 228).

Não faz parte das atribuições da CMVM a emissão de normas de auditoria, no entanto, de acordo com artigo 11º do Decreto-lei 486/99 (p. 7977) a mesma pode «definir regras, harmonizadas com padrões internacionais, sobre o conteúdo, a organização e apresentação da informação económica, financeira e estatística utilizada em documentos de prestação de contas, bem como as respetivas regras de auditoria».

A **OROC** (Ordem dos Revisores Oficiais de Contas), de acordo com o n.º 1 e 2, do artigo 1º, da Lei 140/2015 é

1. [...] a associação pública profissional a quem compete representar e agrupar os seus membros, inscritos nos termos do presente Estatuto, bem como superintender em todos os aspetos relacionados com a profissão de revisor oficial de contas.
2. A Ordem é uma pessoa coletiva de direito público que, no exercício dos seus poderes públicos, pratica os atos administrativos necessários ao desempenho das suas funções e aprova os regulamentos previstos na lei e no presente Estatuto.

Desde 1983, ano em que são aprovadas as primeiras Normas Técnicas de Revisão Legal de Contas, que se tem assistido a diversas atualizações às normas emitidas pela OROC. Atualmente, a estrutura normativa da OROC, apresenta-se como se segue:

- Código de Ética – já mencionado no subcapítulo 2.1.3.;
- Guias de Aplicação Técnica (GAT) – tendo sido já elaboradas e aprovadas 18 GAT que incluem diversas temáticas, muitas delas relacionadas com novos modelos de relatórios a adotar.

De realçar que nem todas as GAT revogaram as anteriores Diretrizes de Revisão/Auditoria (DRA), Recomendações Técnicas (RT) e Interpretações Técnicas (IT), pelo que a OROC

entende que nos trabalhos onde não exista orientação técnica específica, os auditores poderão ter por base as DRA, RT e IT desde que as mesmas não contrariem as normas em vigor.

É importante não descurar os normativos contabilísticos aplicáveis em cada contexto, que se assumem como referenciais para as conclusões do trabalho desenvolvido pelo auditor. Vejam-se os mais importantes a nível nacional:

SNC	Emitido pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC)
<ul style="list-style-type: none">• Sistema de Normalização Contabilístico (SNC) português, que integra diferentes normativos adequados à dimensão das entidades.	
POCP/SNC-AP	Emitido pela CNC
<ul style="list-style-type: none">• Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), ou derivado do mesmo (caso do POCAL) apenas utilizado neste momento por certas entidades do setor público e em fase de transição para o normativo que se segue.• Sistema de Normalização Contabilístico para as Administrações Públicas (SNC-AP), novo normativo para as entidades da Administração Pública e em fase de arranque.	
IFRS	Emitidas pelo <i>International Accounting Standards Board</i> (IASB)
<ul style="list-style-type: none">• <i>International Financial Reporting Standards</i> (IFRS) - Normas internacionais de contabilidade, adotadas pela União Europeia, podendo ser aplicadas também em Portugal. Genericamente as grandes empresas portuguesas utilizam este normativo em detrimento do SNC.	

Figura 2.4. Normativos contabilísticos, contexto português

A nível internacional, podemos destacar um organismo a ter por referência, também ele emissor de normas de auditoria, o *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB).

O **PCAOB** constituiu-se em 2002 por via da Lei SOX, após os grandes escândalos financeiros nos Estados Unidos da América, este teve por missão «supervisionar a auditoria externa às empresas cotadas, visando proteger os interesses dos investidores e o interesse

público na preparação de relatórios de auditoria informativos, rigorosos e independentes» (Oliveira, 2013, p. 39-40).

À semelhança das ISA, as normas emitidas pelo PCAOB são apresentadas de forma agrupada e como se segue (dentro dos parêntesis encontra-se a quantidade de normas que integram cada grupo):

- *General Auditing Standards*
 - 1000 – *General Principles and Responsibilities* (4)
 - 1100 – *General Concepts* (3)
 - 1200 – *General Activities* (5)
 - 1300 – *Auditor Communications* (2)
- *Audit Procedures*
 - 2100 – *Auditing Planning and Risks Assessment* (3)
 - 2200 – *Auditing Internal Control over Financial Reporting* (1)
 - 2300 – *Audit Procedures in Response to Risks – Nature, Timing, and Extent* (4)
 - 2400 – *Audit Procedures for Specific Aspects of the Audit* (4)
 - 2500 – *Audit Procedures for Certain Accounts or Disclosures* (5)
 - 2600 – *Special Topics* (3)
 - 2700 – *Auditing Responsibilities Regarding Supplemental and Other Information* (3)
 - 2800 – *Concluding Audit Procedures* (5)
 - 2900 – *Post – Audit Matters* (2)
- *Auditor Reporting*
 - 3100 – *Reporting on Audits of Financial Statements* (3)
 - 3300 – *Other Reporting Topics* (4)
- *Matters Relating to Filings of Financial Statements* (2)
- *Other Matters Associated with Audits* (4)

Cada uma destas normas apresenta-se de uma forma menos uniforme que as ISA, no entanto, genericamente têm uma estrutura definida, com introdução, objetivos, aplicabilidade e todo o desenvolvimento que a compõe.

Auditoria Interna

No que diz respeito à auditoria interna, esta atividade desenvolve-se em inúmeros contextos, com uma considerável variabilidade dada a complexidade, dimensão, estrutura e/ou especificidade da área de atividade em que se insere. Neste âmbito, colocam-se em consideração Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna emitidas pelo IIA, que preveem um bom funcionamento e regulamentação das funções exercidas independentemente do contexto. Os principais objetivos destas normas de acordo com o IIA (2017) são:

- Orientar a adesão dos elementos mandatórios da Estrutura Internacional de Práticas Profissionais;
- Fornecer uma estrutura para a execução e promoção de um amplo espectro de serviços de auditoria interna de valor agregado;
- Estabelecer as bases para a avaliação de desempenho da auditoria interna;
- Promover a melhoria dos processos e operações organizacionais.

As normas de auditoria também se apresentam de forma agrupada, tal como se segue:

- Normas de Atributo
 - NA 1000 – Objetivo, Autoridade e Responsabilidade
 - NA 1010 – Reconhecimento da definição de auditoria interna, código de ética e as normas no estatuto de auditoria interna
 - NA 1100 – Independência e Objetividade
 - NA 1200 – Competência e Adequado Cuidado Profissional
 - NA 1300 – Programa de Auditoria e melhoria da Qualidade
- Normas de Desempenho
 - ND 2000 – Gestão da Atividade de Auditoria Interna
 - ND 2100 – A Natureza do Trabalho
 - ND 2200 – Planeamento do Trabalho
 - ND 2300 – Execução do Trabalho
 - ND 2400 – Comunicação dos Resultados
 - ND 2500 – Seguimento dos resultados comunicados à Gestão
 - ND 2600 – Comunicação da aceitação dos riscos

- Normas de Interpretação
 - Normas de implementação associadas às NA no alcance da auditoria (10)
 - Normas de implementação associadas às NA no âmbito da consultoria interna (5)
 - Normas de implementação associadas às ND no âmbito da auditoria (21)
 - Normas de implementação associadas às ND no âmbito da consultoria interna (16)

Para além destas, o IIA elabora ainda guias práticos, apenas disponíveis para os seus membros e associados, sendo eles:

- Gerais;
- Setor Público;
- *Global Technology Audit Guides (GTAG)*;
- *Guide to Assessment of IT Risks (GAIT)*.

À semelhança do Código de Ética, também os normativos aplicáveis à profissão de auditoria externa são mais extensos que os aplicados na auditoria interna, não só pelos riscos, mas também devido a um maior desenvolvimento e atuação da auditoria externa.

2.1.5. Organização e processo de auditoria

Todas as organizações dispõem de processos que têm como objetivo otimizar as rotinas dos trabalhos desenvolvidos por elas. Estes processos normalmente compreendem um fluxo de trabalho ordenado, sequencial e sistemático para que se possa chegar ao “produto final”.

Neste contexto, também em qualquer tipo de auditoria existem “passos” a seguir para obtenção deste “produto final”, os relatórios/conclusões. Consideramos, em seguida, quais as fases inerentes à auditoria externa e auditoria interna.

Auditoria Externa

O processo de auditoria engloba uma sequência diferenciada e específica de etapas que visam a obtenção de resultados fidedignos e de alta qualidade. Cada uma destas fases dispõe de um conjunto específico de procedimentos, sendo esquematicamente apresentadas, na figura seguinte, as respetivas fases consideradas por Costa (2018).

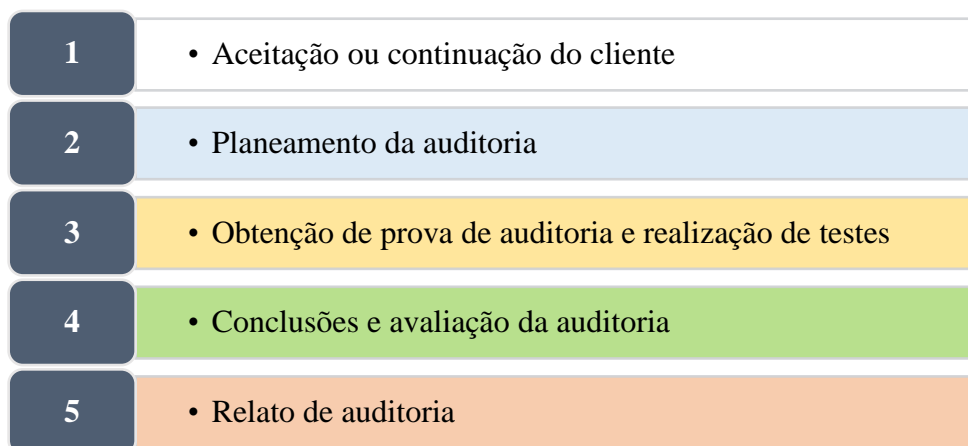


Figura 2.5. Fases de auditoria externa

Fonte: Costa (2018)

Para cada uma destas fases, Costa (2018) destaca ainda os principais procedimentos a realizar pelo auditor. Assim, na aceitação/continuação do cliente os procedimentos a considerar são:

- Avaliação dos antecedentes do cliente, incluindo procedimentos que permitam ao auditor concluir sobre o cumprimento da Lei de BC/FT (branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo) tal como definido na GAT 16, e as motivações que levaram a solicitar a auditoria;
- Determinação do cumprimento dos requisitos éticos do auditor face ao cliente;
- Contactar o auditor anterior;
- Elaboração e obtenção do contrato de prestação de serviços devidamente assinado por ambas as partes;
- Seleção da equipa a realizar a auditoria.

O planeamento prende-se com os seguintes procedimentos:

- Obtenção do conhecimento da atividade económica, legislação aplicável, meio envolvente, obrigações legais e risco de fraude do cliente;
- Avaliação do modelo de governação adotado pelo cliente;
- Obtenção do conhecimento do sistema de controlo interno e sistemas de informação do cliente;
- Realização de procedimentos analíticos iniciais;
- Avaliação do risco de distorção material subjacente às demonstrações financeiras e determinação da materialidade;
- Elaboração de um documento onde indique o planeamento e programa de auditoria, apresentando a posição do auditor face aos riscos identificados.

Segundo Costa (2018), o risco em auditoria poderá ser definido como uma função do risco de distorção material (risco de as demonstrações financeiras estarem materialmente distorcidas antes da intervenção do auditor) e do risco de deteção (risco de o auditor não detetar a distorção no conjunto dos procedimentos e testes que realiza).

De forma mais detalhada, o risco de distorção material engloba ainda duas componentes de risco: o risco inerente e o risco de controlo. Ambos estão associados a potenciais distorções que podem ocorrer no âmbito de classes de transações, saldos ou divulgações. No caso do risco inerente, e como o próprio nome indica, é próprio da atividade e das complexidades existentes, incluindo as contabilísticas, e são prévias a qualquer tipo de controlo. Já o risco de controlo pressupõe uma distorção não identificada pelo sistema de controlo interno da entidade (Costa, 2018).

Neste sentido torna-se premente a correlação existente entre o aproveitamento do trabalho produzido pelos auditores internos por parte dos auditores externos e dos potenciais riscos acometidos neste processo de interligação dos trabalhos. Partindo desta premissa, o questionário que se irá aplicar a auditores externos inclui questões sobre que trabalhos efetuados no âmbito da auditoria interna poderão ser por eles utilizados e em que fase do processo de auditoria se integram (nomeadamente as questões 3, 5 e 7 do questionário aplicado a auditores externos).

No que diz respeito à obtenção de prova, é mandatório que se desenvolvam testes aos controlos da entidade, testes de detalhe de saldos e transações, procedimentos analíticos substantivos, confirmações de entidades externas, nomeadamente bancos, advogados e outros e, por fim, obter a Declaração do Órgão de Gestão.

Na conclusão e avaliação da auditoria há que identificar eventuais acontecimentos subsequentes ao fecho das contas, determinar quais os ajustamentos e reclassificações a incluir nas demonstrações financeiras (quando estes ajustamentos/reclassificações não tiverem sido efetuados, os mesmos deverão constar na Declaração do Órgão de Gestão), validar a apresentação das demonstrações financeiras e rever todo o trabalho para garantir a qualidade da auditoria desenvolvida.

Relativamente ao relato da auditoria este pressupõe a elaboração de toda a documentação subjacente ao trabalho:

- Certificação Legal de Contas/Relatório da Auditoria;
- Relatório e Parecer do Fiscal Único, quando aplicável;
- Relatório de conclusões e recomendações;
- Relatório Adicional de Auditoria (aplicável quando se auditam EIP);
- Relatório de transparência (aplicável quando se auditam EIP, numa base anual e submetido à CMVM).

Auditoria Interna

Segundo Morais e Martins (2013) o processo de auditoria interna apresenta-se de uma forma mais extensa face ao processo de auditoria externa. Realça-se que a auditoria interna, por se tratar de um departamento dentro da entidade, poderá realizar testes com maior amplitude e detalhe, os quais se tornam mais limitados para a auditoria externa face aos *timings* e *budget* dos trabalhos. Na figura seguinte retratam-se as fases consideradas pelas autoras.

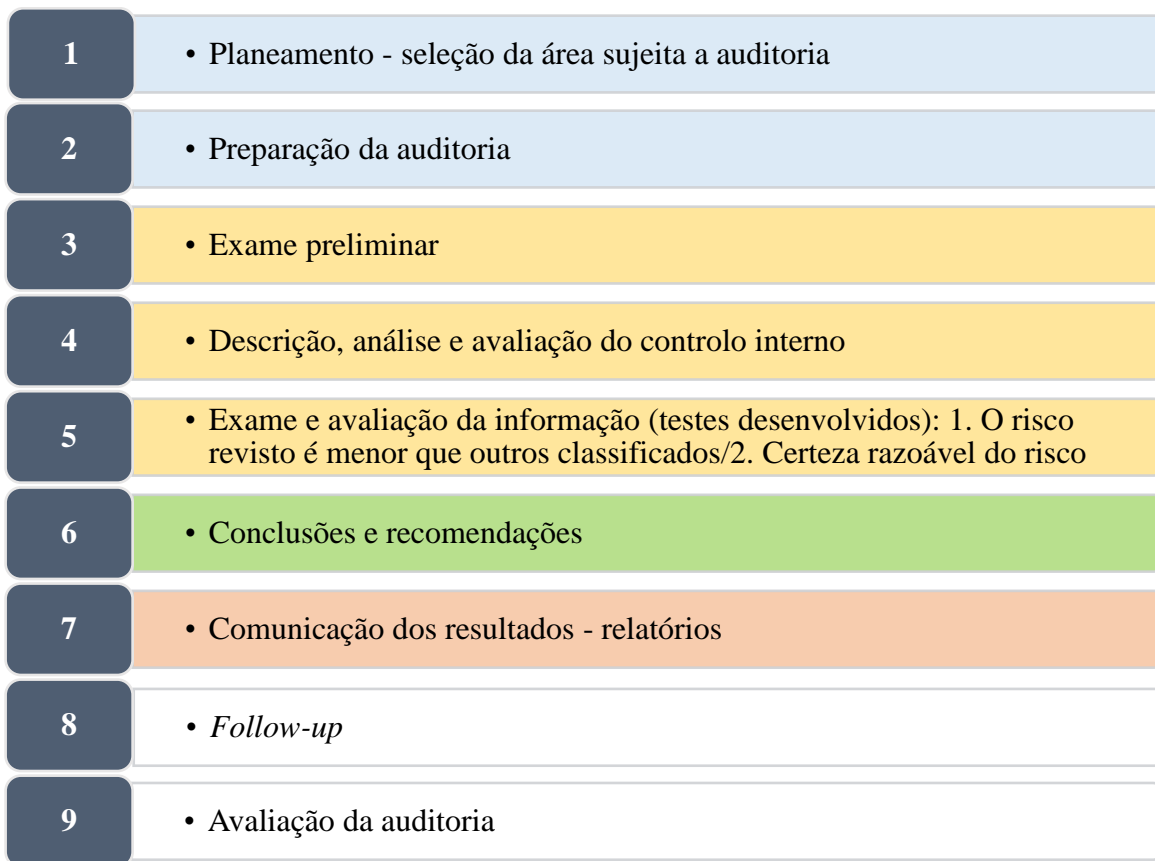


Figura 2.6. Fases de auditoria interna

Fonte: Morais e Martins (2013)

Para além do enunciado anteriormente, também a auditoria interna beneficia em questões de planeamento face à auditoria externa, uma vez que nesta segunda os auditores estão sempre dependentes do fecho de contas de cada cliente e de quando este pretende que decorra o trabalho de auditoria às demonstrações financeiras (Morais & Martins, 2013).

Embora cada entidade tenha a sua própria estrutura, destacamos os objetivos principais a alcançar no planeamento anual (Morais & Martins, 2013):

- Quando identificadas as áreas alvo de auditoria há que determinar os locais e interlocutores da entidade nessa área;
- Perspetivar os custos a incorrer com cada intervenção;
- Perspetivar o tempo que deverá ser despendido com cada intervenção, não descurando as ações de *follow-up*;

- Realizar um cronograma que inclui todas as datas previstas, duração e equipa;
- Como, quando e a quem deverão ser comunicados os resultados de auditoria.

A preparação da auditoria baseia-se na elaboração de um programa detalhado que inclui as práticas comuns de auditoria, a avaliação do controlo interno e da gestão de risco. No fundo, trata-se de um guia de aplicação para estruturar e organizar a consecução do trabalho (Morais & Martins, 2013).

O exame preliminar pressupõe um trabalho prévio de conhecimento da área a auditar, de uma descrição do sistema, da atividade e do processo conforme o trabalho definido a realizar (Morais & Martins, 2013).

Na fase da descrição, análise e avaliação do sistema de controlo interno, os auditores internos efetuam análises mais detalhadas dos procedimentos e sistemas de controlo da entidade, através de indagações, observações e conhecimento do manual de procedimentos implementados (Morais & Martins, 2013).

O exame e avaliação da informação constituem a fase procedente do levantamento e conhecimento de todos os processos. É aqui que é avaliado o controlo interno e, também, onde o auditor decide se pretende analisar a totalidade do universo ou apenas uma amostra. Efetua-se também «uma revisão detalhada das operações e, ou processos e respetivo sistema de controlo interno e gestão de risco, recorrendo a testes de conformidade que permitam avaliar a conceção e eficácia do sistema» (Morais & Martins, 2013, p. 158).

Após ter efetuado o exame, o auditor tem necessidade de proceder à preparação das conclusões e recomendações que darão origem aos relatórios de auditoria (Morais & Martins, 2013).

A comunicação dos relatórios é o momento a partir do qual o auditor interno dá a conhecer as conclusões do trabalho efetuado e, é também por este meio, que o comunica aos destinatários. Para além das conclusões são também apresentadas recomendações a implementar (Morais & Martins, 2013).

Referindo a fase de *follow-up*, podemos afirmar que assume uma importância quase tão marcada como a do exame e avaliação da informação, uma vez que é neste momento que o

auditor interno avalia se as recomendações elencadas nos relatórios foram efetivamente implementadas (Morais & Martins, 2013).

Comparando aquilo que são as realidades da auditoria interna e externa, a auditoria externa conclui o seu processo com a comunicação dos resultados, tendo a auditoria interna uma missão um pouco mais extensa realizando um acompanhamento contínuo a cada área (Morais & Martins, 2013). No entanto, quando se trata de um contrato de auditoria por períodos superiores a um ano, o processo de auditoria externa prevê um trabalho de *follow-up* contínuo e mantido nos anos subsequentes sobre as situações identificadas em anos anteriores.

Por fim, e após conclusão da auditoria é importante avaliá-la no sentido de manter um nível de controlo de qualidade eficaz e eficiente e acrescentar valor. No entanto, este processo deve ser efetuado logo após a auditoria estar concluída dado que poderá revelar-se mais preciso e criterioso do que se existir um espaçamento temporal superior (Morais & Martins, 2013).

Pelo descrito supra poderá transparecer que o processo de auditoria interna se afigura mais completo e com maior detalhe que o de auditoria externa, sobretudo pelas questões relacionadas com limitações temporais. Contudo, a realidade não traduz tal aparência. São dois tipos de auditoria com objetivos e destinatários bem diferentes e, por via disso, sujeitas a regulamentação, supervisão e responsabilidades totalmente distintas. Aos auditores externos exige-se-lhes que, em relativamente pouco tempo, obtenham adequado conhecimento da entidade, do negócio, do sistema de controlo interno e dos riscos a que está sujeita para com base nesse conhecimento poderem planear e desenvolver o trabalho com eficiência e sempre focados no risco. Por outro lado, a auditoria externa tem sempre por objeto a informação financeira, sendo o referido conhecimento uma base essencial para avaliar o risco de distorção material da mesma. Importa igualmente ter em conta que os principais destinatários do trabalho dos auditores externos estão, normalmente fora da entidade, só tendo acesso à informação por esta divulgada. O papel do auditor externo é dar confiança a essa informação e daí a natureza de função ou atividade de interesse público.

2.1.6. Comunicação em auditoria

O contexto profissional da auditoria representa-se por mais do que a mera realização de procedimentos de cariz técnico, sendo a comunicação do trabalho efetuado pelo auditor uma etapa de extrema importância no processo global. Como referido previamente, Moraes e Martins (2013) incluem o conceito de comunicação na sétima etapa do processo de auditoria interna, mais especificamente referindo-se à comunicação dos resultados. No entanto, as competências comunicacionais constituem-se como essenciais a todos os campos e tipos de auditoria e não somente a uma etapa específica do processo.

Segundo Smith (2005), toda a atividade de auditoria está intrinsecamente ligada com comunicação e competências de comunicação. No decurso do seu trabalho, o auditor mantém-se em permanente contacto com as entidades/áreas auditadas, estabelecendo com estas inúmeros pontos de contacto que se objetivam pela comunicação dos resultados e progresso do trabalho executado. Neste âmbito, para a manutenção desta estreita interação, torna-se essencial a construção de canais de comunicação a fim de se obterem dados indispensáveis para a consecução do trabalho, podendo realizar-se de duas formas:

- Um único interlocutor que, consoante as necessidades, vai solicitando aos vários departamentos/responsáveis os elementos necessários (mais comum em auditoria externa); ou
- Vários interlocutores responsáveis pelos diversos departamentos (mais comum em auditoria interna).

A capacidade de um auditor conseguir desenvolver uma comunicação eficaz e eficiente é fundamental, quer em auditoria interna, quer em auditoria externa, para a obtenção de ganhos marginais ao nível da gestão de tempo, bem como prevenção de erros e aumento da fiabilidade dos resultados (Smith, 2005).

Auditoria Interna

Para Messmer (2001, citado por Smith, 2005)¹, os agentes responsáveis na gestão dos departamentos de auditoria interna detêm a função e responsabilidade de comunicar e partilhar aos auditores internos tudo o que se relaciona com as prioridades fixadas pela empresa e direção. Também neste âmbito, Loss (2000, citado por Smith, 2005)² afirma inclusive que a comunicação eficiente se assume como um pilar fundamental da auditoria interna. Para tal, o auditor, respetivos supervisores e colegas de trabalho envolvidos no projeto de auditoria, devem manter vias comunicacionais estreitas e permanentes, tornando-se relevante que toda a comunicação seja clara, concisa e precisa de modo a assegurar o bom funcionamento ao longo de todo o processo (Smith, 2005).

Piehl (2003, citado por Smith, 2005)³ aborda a questão da comunicação sob uma perspetiva de *continuum* evolutivo, onde se torna imperioso que o profissional procure desenvolver as suas competências comunicacionais por forma a alcançar ganhos efetivos na gestão de todo o processo de auditoria, remetendo para a importância dessas mesmas competências como vantajosas para ultrapassar obstáculos impostos pelas condicionantes específicas de cada projeto de auditoria.

A comunicação assume, deste modo, particular relevância, dotando o auditor de ferramentas para a gestão de todo processo de auditoria que se constitui, na atualidade, como um processo de crescente grau de complexidade, potenciada quer pela regulação interna da própria profissão, pelo contexto profissional específico, como pela exigência evolutiva das empresas e dos mercados em que se inserem.

Loss (2000, citado por Smith, 2005)², estabelece um conjunto de passos e etapas necessárias para a implementação de um sistema de comunicação eficiente, que o próprio define como “*communication contract*”.

¹ Messmer, M. (2001). Interpersonal skills: the new essential in accounting. *National Public Accountant*, 46 (1), 28-29.

² Loss, J. (2000). The communications contract. *The Internal Auditor*, 57 (6), 88.

³ Piehl, C.B. (2003). Accounting – the future. *National Public Accountant*, April/May, 34.

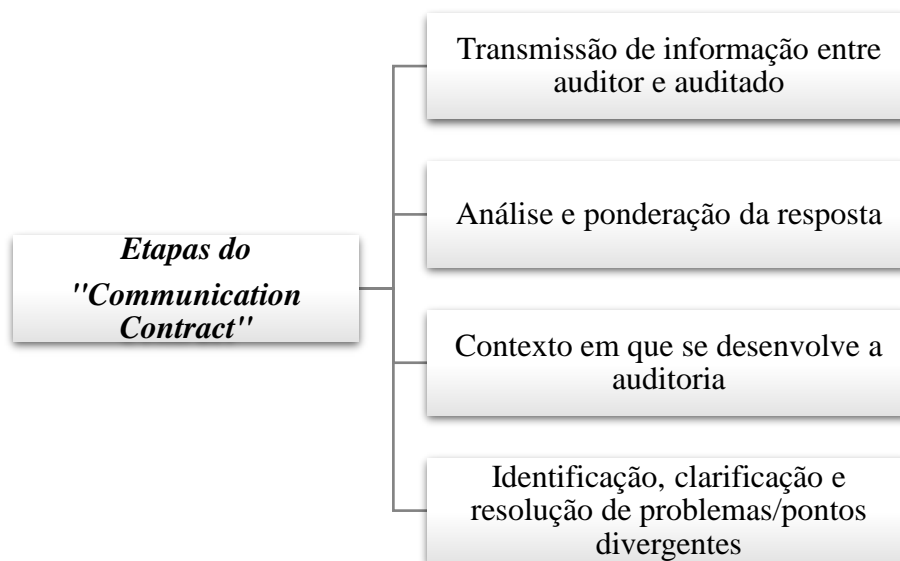


Figura 2.7. Etapas do “*Communication Contract*”

Fonte: Adaptado de Loss (2000, citado por Smith, 2005)²

A primeira etapa desta sistematização conceptual diz respeito à transmissão da informação entre auditor e auditado, sendo defendido que esta deve ser realizada em tempo útil e adequado às exigências do progresso natural da auditoria. Para tal objetiva-se uma linha de comunicação aberta entre ambas as partes por forma a permitir um fluxo permanente e constante de informação e potenciar o *feedback* imediato (Loss, 2000, citado por Smith, 2005)².

Na segunda etapa preconizam-se as competências de escuta e ponderação da resposta a efetivar. Este ponto prende-se, sobretudo, com as *nuances* da comunicação e sobre o seu potencial danoso nas relações estabelecidas entre o auditor e o auditado. Este parâmetro da comunicação procura focar, de forma mais vincada, o modo de transmissão da informação e não tanto o conteúdo da mesma. Como exemplos são referidas questões como a comunicação defensiva ou o emprego de expressões acusatórias/autoritárias que podem interferir negativamente na relação estabelecida entre os diferentes agentes envolvidos no processo de auditoria. Neste sentido, torna-se importante a adoção de estratégias comunicacionais que primem pelo uso de afirmações positivas e técnicas, como a clarificação e o parafraseado, constituindo-se como medidas de aferição de determinados pontos potencialmente discordantes ou fraturantes (Loss, 2000, citado por Smith, 2005)².

O terceiro ponto enunciado ao nível do “*communication contract*” é, provavelmente, um dos mais complexos de implementar e que parte de uma estrutura que não depende meramente do auditor. Esta etapa em específico visa a capacitação da sociedade para a criação de um ambiente «*non-biased*» onde auditor e auditado possam trabalhar conjunta e imparcialmente na consecução das suas funções sem que a contextualização interfira negativamente na fiabilidade dos resultados ou no decurso do processo de auditoria (Loss, 2000, citado por Smith, 2005)².

Por último, a quarta etapa identifica a necessidade de os dois agentes envolvidos no processo de auditoria estabelecerem um acordo onde se comprometem em identificar e direcionar esforços para a resolução de problemas, clarificando e explicando de forma racional as suas posições face aos assuntos em questão (Loss, 2000, citado por Smith, 2005)².

A criação e implementação destas etapas visa, em última instância, capacitar as relações estabelecidas entre auditor e auditado por forma a garantir um processo de auditoria de elevada qualidade com resultados fiáveis e fidedignos (Loss, 2000, citado por Smith, 2005)².

Segundo Morais e Martins (2013) a sétima etapa do processo de auditoria interna, comunicação de resultados, assume-se como essencial, uma vez que é nesta fase que o auditor traduz o seu trabalho sob forma tangível através de um relatório de auditoria.

Os objetivos de um relatório de auditoria são (Morais & Martins, 2013, p.161):

- Reportar informação essencial e imprescindível, que visa ajudar no processo de tomada de decisão através de recomendações suportadas por uma recolha de dados e apreciação sobre os mesmos;
- Apresentar um relato fidedigno, global e coerente sobre a auditoria realizada;
- Identificar os défices/oportunidades de melhoria nos processos ou procedimentos da entidade;
- Induzir “os auditados” no processo de mudança, patente face às necessidades identificadas e recomendações elencadas;
- «“Vender” convictamente o trabalho da atividade de Auditoria Interna»;
- «Avaliar o trabalho do auditor».

Esta contextualização do conceito de comunicação prende-se, claramente, com uma vertente mais estruturada e formal da interação entre auditor e auditado, visando clarificar e uniformizar aquilo que são os processos conducentes à emissão do relatório de auditoria.

Neste sentido, é importante realçar que antes da emissão do relatório final de auditoria, o auditor deve responsabilizar-se por uma aferição consecutiva da versão *draft* numa sequência crescente de hierarquia institucional. Ou seja, o auditor procura conferir aspetos do relatório, comparar dados e comunicar conclusões, numa fase inicial, com os responsáveis de cada departamento auditado e, numa fase posterior, a instâncias mais elevadas dentro da estrutura da entidade (Morais & Martins, 2013).

A implementação desta metodologia de trabalho, como referido supra, exige da parte do auditor um conjunto desenvolvido de competências comunicacionais, que permitam uma adequação eficiente da linguagem e da definição de objetivos por forma a extrair o máximo potencial da interação com os diferentes intervenientes, com vista a assegurar resultados fiáveis e prevenir potenciais incompreensões de factos.

O IPAI (2009), por intermédio da norma ND 2400, visa a regulamentação do trabalho de auditoria neste ponto específico. Estabelece, entre outros:

- a) Os critérios para comunicação: objetivos, âmbito e resultados;
- b) A qualidade das comunicações: precisas, objetivas, claras, concisas, construtivas, completas e tempestivas;
- c) Erros e omissões: caso as comunicações finais não integrem determinadas considerações sobre erros ou omissões significativas, o diretor do departamento de auditoria interna tem o dever de o comunicar às partes interessadas;
- d) Divulgação dos resultados.

Esta norma indica, também, que o relatório quando finalizado, deve ser sempre discutido e analisado em conjunto com a área auditada.

Auditoria Externa

Como referido, a comunicação assume um papel central em qualquer atividade de auditoria, quer ao nível da auditoria interna como da auditoria externa. Contudo, devido à diferente contextualização em que se desenvolve o trabalho de cada uma destas áreas de auditoria também difere, por sua vez, o impacto e especificidades da comunicação.

Nelson e Tan (2005) destacam que a área da comunicação em auditoria externa, à data do seu estudo, era uma das áreas menos desenvolvidas ao nível da documentação e investigação científica, realçando a importância da compreensão das interações entre o auditor, equipa de trabalho e entidade auditada para potenciar a *performance* profissional. O auditor insere-se num ambiente específico onde desenvolve a sua atividade e onde as interações estabelecidas influenciam a consecução dos objetivos propostos e a sua própria *performance*.

Mais recentemente, Bobek, Daugherty e Radtke (2012) abordam a temática da comunicação numa perspetiva de resolução de desafios e obstáculos que emergem no processo de auditoria. Neste estudo, pelos participantes inquiridos, foram detetadas e destacadas as problemáticas relacionadas com a prontidão de resposta por parte do cliente auditado, nomeadamente ao nível do *feedback* e da entrega de documentação. Dentro desta área descobriu-se que face a estes desafios, mais de 70% foram resolvidos eficazmente com recurso à implementação de estratégias de comunicação dentro da equipa e com o auditado.

Ahlkvist e Lagerlof (2017) no seu estudo referem que os *Chief Financial Officer* (CFO) apresentam a comunicação como um fator muito importante na relação auditor-cliente estabelecida, que se vê reforçada como sendo um indicador de qualidade do serviço prestado.

Neste aspeto, os autores supra, identificam três componentes essenciais na definição da relação auditor-cliente como fatores de qualidade:

1. Comunicação em ambos os sentidos (auditor-cliente; cliente-auditor);
2. Destaque do valor da relação interpessoal estabelecida entre os CFO e a restante equipa de auditoria (em especial *team-leaders*);
3. Reconhecer a importância de áreas problemáticas ou incongruências no decurso do trabalho que devam ser comunicadas de forma concisa e imediata.

A nível da investigação científica na área da auditoria externa podemos afirmar que existem vários estudos contraditórios no que concerne ao benefício/malefício produzido pela relação de longa duração entre auditor-externo e cliente.

Contudo, um dado é apresentado em todos estes trabalhos de investigação, e que se prende com a dualidade de potencial da duração do projeto de auditoria. A este respeito, convergem as ideias para o facto de que uma maior duração da auditoria implica um maior contacto e, por conseguinte, um aumento do conhecimento entre ambos os agentes, o que nos remete para o potencial benéfico ou danoso da construção e manutenção da relação entre os implicados.

Segundo Golen, Catanach e Moeckel (1997) foram identificadas 29 áreas problemáticas no que concerne à relação auditor-cliente (no âmbito da auditoria externa) sendo referidas infra as 10 mais relevantes após seriação por frequência e gravidade:

1. Distorção ou omissão de informação;
2. Falta de credibilidade;
3. Falta de confiança;
4. Atitude hostil;
5. Conhecimento contabilístico comum inadequado;
6. Tendência a não ouvir – atitude contraditória face a observações ou análises realizadas;
7. Falta de *feedback*;
8. Incompreensão sobre termos técnicos contabilísticos;
9. Conflitos de personalidade;
10. Precipitações e assunção de conclusões prematuras.

Os aspetos elencados, de uma relação negativa e deteriorada entre auditor externo e cliente auditado, apresentam enormes vieses na construção de uma análise detalhada e completa da auditoria. Sendo as competências de comunicação centrais na resolução e prevenção de potenciais conflitos/incongruências entre os intervenientes, comumente motivadas por algum grau de incompreensão do discurso e distorção na transmissão de informação (Ahlkvist & Lagerlof, 2017).

Neste seguimento, Fontaine, Herda e Letaifa (2013, citado por Ahlkvist e Lagerlof, 2017)⁴ referem que a construção de uma relação estável e de longa duração entre auditor e cliente pode assumir-se como extremamente viável e promotora de uma maior eficiência e fiabilidade dos resultados da auditoria. Tal torna-se possível sempre que a relação seja pautada por um compromisso mútuo de manutenção de uma comunicação concisa e detalhada, assegurando vias de *feedback* eficazes.

Este paralelismo de resultados positivos e competências comunicacionais é, como podemos observar comum a ambos os tipos de auditoria (externa e interna), constituindo-se deste modo como transversal à prática da auditoria e formação e desenvolvimento do auditor, ressaltando as diferenças inerentes à aplicação específica em cada domínio de atividade.

O IAASB (2018) dedica algumas normas à comunicação em auditoria, que se detalham de seguida.

A ISA 260 – Comunicação com os Encarregados de Governação centra-se na comunicação entre auditor e os encarregados de governação. Esta estabelece os requisitos, matérias a comunicar, processo de comunicação, documentação, e tem como principais objetivos:

- a) Comunicar claramente aos encarregados de governação as suas responsabilidades em relação à auditoria às demonstrações financeiras e uma visão geral do âmbito e oportunidade planeados da auditoria;
- b) Obter dos encarregados de governação informação relevante para a auditoria;
- c) Proporcionar aos encarregados de governação observações atempadas decorrentes da auditoria que sejam significativas e relevantes para a sua responsabilidade de supervisão do processo de relato financeiro; e
- d) Promover uma comunicação eficaz nos dois sentidos entre o auditor e os encarregados de governação.

⁴ Fontaine, R., Herda, D., & Letaifa, S.B. (2013). An Interview Study to Understand the Reasons Clients Change Audit Firms and the Client's Perceived Value of the Audit Service. *Current issues in Auditing*, 7 (1), 1-14.

A ISA 265 – Comunicar as Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados de Governação e à Gerência, estabelece os objetivos e requisitos da comunicação das deficiências detetadas durante a auditoria relativas ao sistema de controlo interno, que se revelaram suficientemente importantes para merecerem a atenção do auditor.

A ISA 700 – Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras estabelece como objetivos do auditor avaliar e formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras com base na prova obtida e expressar essa mesma opinião através de um relatório escrito. Este relatório deverá incluir algumas informações chave:

- Título: deve indicar que se trata de um relatório de um auditor independente;
- Destinatário;
- Parágrafo introdutório: deve conter o nome da entidade auditada, declarar que as demonstrações financeiras foram auditadas, identificar o título de cada demonstração que compõe o conjunto das demonstrações financeiras, remeter para o resumo das políticas significativas e para outras notas explicativas e indicar a data ou período a que se referem as demonstrações financeiras;
- Responsabilidade da gerência pelas demonstrações financeiras;
- Responsabilidade do auditor;
- Assinatura do auditor;
- Data do relatório;
- Domicílio do auditor.

Por último, a ISA 701 – Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente, aplicável a entidades cotadas e quando o auditor considerar necessário comunicar matérias relevantes no seu relatório. Realça-se apenas que a ISA 705 proíbe o auditor de comunicar matérias relevantes de auditoria se emitir uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras, exceto se este tipo de relato for exigido por lei ou regulamento. A ISA 701 define como objetivos do auditor formular e comunicar as matérias relevantes de auditoria, isto é, as matérias que tiveram mais importância na auditoria, com base no seu julgamento profissional.

2.2. Reciprocidade de benefícios

No decurso da presente dissertação foram elencadas diversas definições de auditoria e das suas tipologias, com maior enfoque ao nível da auditoria interna e da auditoria externa. Com o presente capítulo procura-se fazer a ponte entre ambos os conceitos de modo a elaborar uma matriz de compreensão entre os aspetos convergentes destas duas tipologias de auditoria, salientando quais as oportunidades de benefício a extrair desta potencial interação.

A auditoria interna constitui-se como um departamento específico de numa entidade, que visa a formulação e aplicação sistemática de controlos internos e a consecução de objetivos delineados pelas direções e administrações dessa mesma entidade. É regida por um vínculo legal e contratual de inclusão nos quadros da empresa, pelo que poderia ser posto em causa o princípio da independência. Para que o mesmo seja reforçado, há necessidade de integração de uma comissão de auditoria a quem será efetuado o reporte direto. Apresenta-se de seguida uma sugestão de organograma.

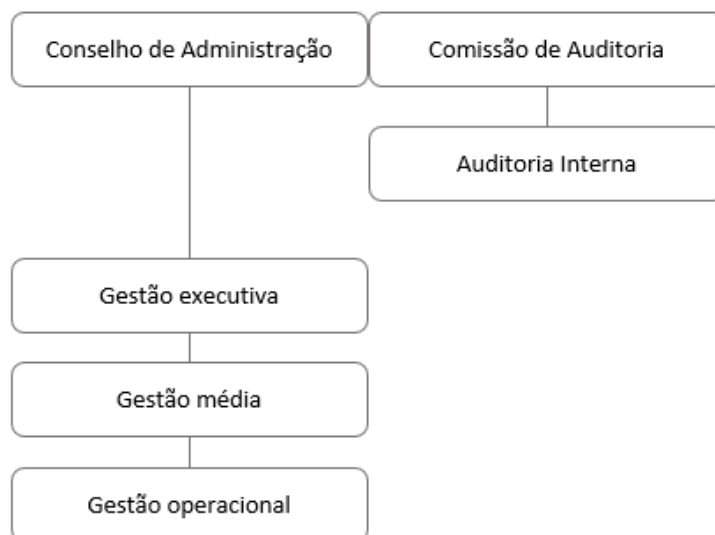


Figura 2.8. Posicionamento do departamento de auditoria interna no organograma da entidade

Fonte: adaptado Morais e Martins (2013)

Por sua vez, a auditoria externa opera de modo independente, não partilhando da totalidade dos objetivos da auditoria interna, sendo mais direcionada para a análise da informação financeira apresentada sob a forma de demonstrações financeiras. Para além disto, analisa ainda áreas que possam impactar diretamente no relato financeiro, identificando falhas e propondo melhorias. Por sua vez, os objetivos da auditoria interna direcionam-se de forma mais vinculada para os interesses da entidade e do aperfeiçoamento de procedimentos internos, melhorando o desempenho nas diferentes áreas operacionais, identificando lacunas e propondo soluções, à semelhança da auditoria externa (Barreto, 2017).

Neste sentido, importa ressaltar ainda uma outra temática relacionada com o modelo das quatro linhas de defesa, modelo adaptado do prévio modelo das três linhas de defesa (anexo 1), o primeiro voltado especificamente para instituições financeiras.

O modelo das três linhas de defesa é promovido pelo IIA como uma ferramenta importante para integrar, coordenar e alinhar todas as atividades, com o objetivo final de otimizar o controlo, gestão de risco e supervisão (ECIIA, 2013). Neste modelo, são apresentadas três linhas de defesa, a primeira refere-se à gestão operacional, a segunda às funções de gestão de risco e de controlo e a terceira linha à auditoria interna. Neste mesmo modelo são ainda apresentados como focos adjacentes, mas não integrativos das linhas de defesa, a entidade reguladora e a auditoria externa (ECIIA, 2013).

Em 2015, o *Bank for International Settlements* propõe uma nova versão do modelo de três linhas de defesa, o qual denomina modelo de quatro linhas de defesa, com a única diferença significativa referente ao nível da relação e colaboração estabelecidas entre auditoria interna–auditoria externa–regulador, que passa a constituir uma quarta linha de defesa. Neste sentido, podemos considerar um processo de adaptação à realidade de um contexto específico – o setor da banca, tendo como objetivo tornar os sistemas de gestão de risco mais eficazes, por intermédio do reforço da coordenação entre os reguladores/supervisores e as auditorias interna e externa, otimizando a comunicação entre estes três agentes, levando à redução/eliminação de assimetrias de informação entre eles.

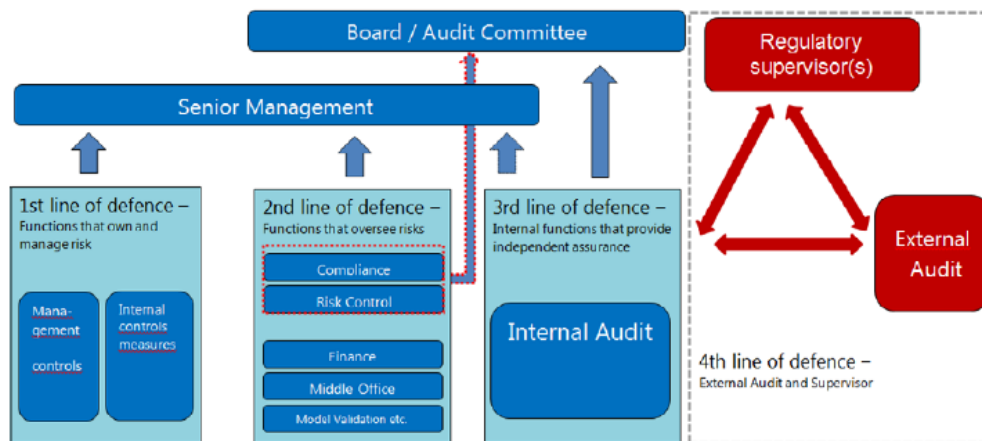


Figura 2.9. Modelo das quatro linhas de defesa

Fonte: *Bank for International Settlements* (2015)

A partir da conceitualização prévia, procuramos compreender de que modo é efetivado o contacto entre os auditores externos e os departamentos de auditoria interna, como integram o trabalho e os dados que recolhem destes departamentos e quais as normas que regem esta cooperação.

2.2.1. Utilização do trabalho dos auditores internos no contexto das normas internacionais de auditoria

No que concerne ao trabalho executado pelos auditores externos é necessário ter em linha de conta que este se encontra enquadrado nos normativos técnicos aplicáveis, sendo que a ISA 610, publicada pela IFAC, aborda especificamente a “Utilização do trabalho dos Auditores Internos”.

O auditor externo tem como responsabilidade a avaliação e julgamento sobre o trabalho específico da auditoria interna que pretende utilizar, realizar testes e aferir a fiabilidade desse trabalho na consecução dos seus próprios objetivos.

A ISA 610 integra um conjunto de responsabilidades, definições, objetivos e requisitos aos quais o auditor externo tem de se cingir e que determinam de que forma poderá ser utilizado o trabalho produzido pela auditoria interna. De entre os pressupostos elencados destaca-se

que ao auditor externo é atribuída a exclusiva responsabilidade pela opinião de auditoria emitida, independentemente do grau de autonomia do departamento de auditoria interna da entidade auditada (diretamente relacionado com a questão 6 do questionário aplicado a auditores externos e questão 4 do questionário aplicado a auditores internos).

Neste sentido, cabe ao auditor externo aferir e determinar os limites até aos quais pode fazer uso do trabalho produzido pela auditoria interna e até que ponto essa utilização se coaduna com os objetivos da auditoria externa e da fiabilidade dos resultados e parecer emitidos.

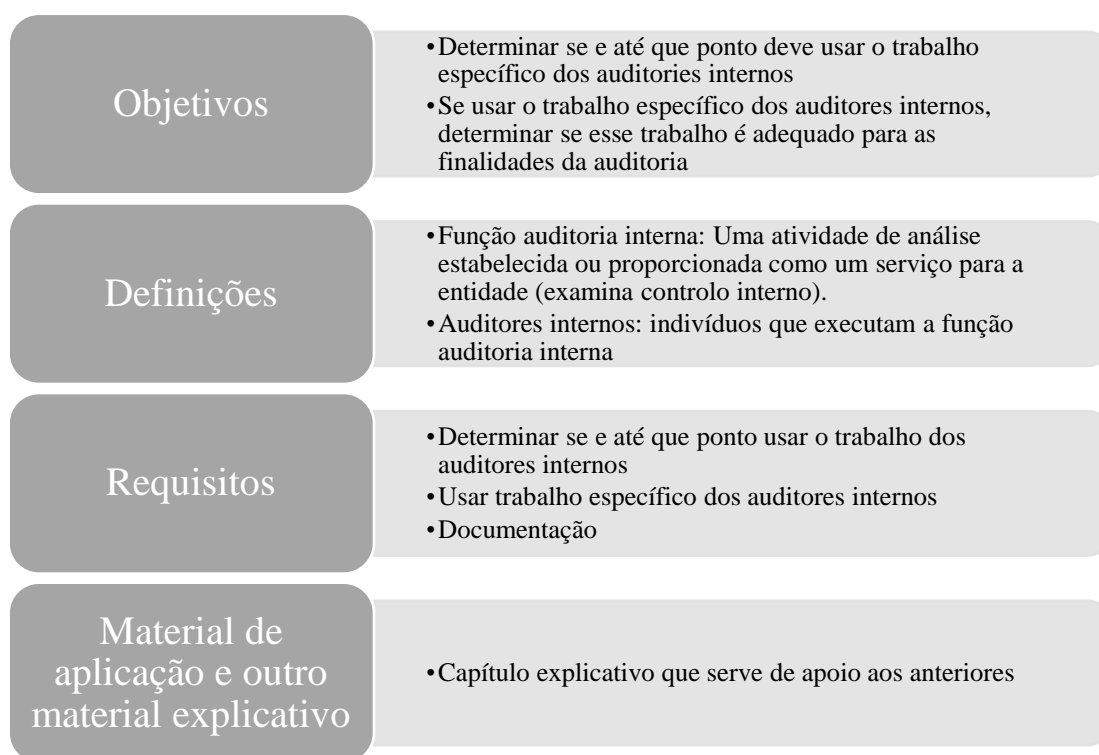


Figura 2.10. ISA 610

Fonte: Adaptado IAASB (2018)

Destaca-se que na determinação da utilização do trabalho dos auditores internos é necessário avaliar: a objetividade da função da auditoria interna, a competência dos auditores internos, o grau de probabilidade do trabalho realizado pelos auditores internos ter sido executado com o devido zelo profissional e se é provável determinar uma comunicação eficaz entre auditores internos e o auditor externo. Para o estabelecimento desta comunicação eficaz, o parágrafo A4 realça a importância de:

- Realizar reuniões em intervalos apropriados durante todo o período;
- O auditor externo ter acesso a relatórios de auditoria interna e outras informações sobre matérias consideradas significativas para a auditoria externa;
- O auditor externo informar os auditores internos sobre quaisquer matérias que tenham impacto na função auditoria interna.

No que concerne ao uso do trabalho específico de auditores internos, a mesma norma indica que o auditor externo deve apreciar e executar procedimentos de auditoria sobre esse trabalho para determinar a sua adequação para as finalidades a atingir. Para tal, o auditor externo deve apreciar se:

- a) Os auditores internos que executaram o trabalho dispõem de adequada formação técnica e competência;
- b) O trabalho foi devidamente supervisionado, revisto e documentado;
- c) Foi obtida prova de auditoria adequada, por parte dos auditores internos de forma a obterem conclusões razoáveis;
- d) As conclusões atingidas e relatórios preparados são apropriados às circunstâncias e consistentes com o trabalho executado;
- e) Todas e quaisquer situações divulgadas como “anormais” foram devidamente resolvidas pelos auditores internos.

Por fim, se o auditor externo usar o trabalho desenvolvido pelos auditores internos, deve incluir na sua documentação as conclusões atingidas no que respeita à sua apreciação sobre a adequação do trabalho (dos auditores internos) e aos procedimentos executados sobre esse mesmo trabalho.

2.2.2. Cooperação entre auditoria interna e externa: pontos de contacto/afastamento

No que diz respeito à definição do papel central executado pela auditoria interna e externa, a identificação e caracterização da primeira torna-se mais complexa, uma vez que não se encontra legislada, ou seja, ao passo que a auditoria externa possui um enquadramento legal onde a definição de funções é clara e perentória, a auditoria interna carece dessa mesma definição. Não obstante possuírem objetivos diferentes, ambos os tipos e formas de atuação

apresentam diversos pontos de contacto que são representativos da génese comum e do âmbito profissional em que se inserem.

A auditoria interna constitui-se como um pilar no dia-a-dia de uma organização, dando resposta a responsabilidades básicas de supervisão, salvaguarda de ativos, fiabilidade dos registos financeiros e eficiência nas operações, funcionando numa lógica de sistema de controlo interno (Pinheiro, 2008). O papel do auditor circunscreve-se num âmbito de avaliação profunda e detalhada da entidade em que se insere, por forma a emitir recomendações que permitam a contínua melhoria e desenvolvimento dos mecanismos internos da empresa (Silva, 2016).

Por sua vez, o auditor externo possui uma área de ação que se focaliza ao nível do sistema contabilístico-financeiro, abrangendo áreas potenciais da entidade auditada que possam assumir preponderância significativa nos resultados das demonstrações financeiras.

Segundo Pinheiro (2008) aos auditores externos podem interessar todos os trabalhos desenvolvidos por auditores internos, desde que estes permitam avaliar a fiabilidade dos registos financeiros, nomeadamente (este é um tema que serve de base à questão 1 do questionário aplicado aos auditores internos e à questão 3 do questionário dirigido aos auditores externos):

- Avaliação do sistema de informação contabilístico;
- Análise dos sistemas de controlo interno e eficácia do seu funcionamento;
- Avaliação dos processos e indicadores de *performance*;
- Análise de ações de controlo que visem a salvaguarda de ativos da entidade;
- Análise das políticas da entidade e procedimentos legais;
- Aferição da utilização económica dos recursos, sua eficiência e resultados esperados.

A utilização deste trabalho por parte do auditor externo tem por base a noção efetiva de que a auditoria interna se insere na estrutura da entidade, de modo que se torna fundamental a avaliação *a priori* do desempenho e competência do departamento de auditoria interna, numa base de rigor e independência. Para tal, é implementada uma análise de vários aspetos interligados com foco na posição organizacional e operações executadas pela auditoria interna (Pinheiro, 2008):

- Posição no organograma da empresa;
- Reporte funcional à comissão de auditoria;
- Visão e missão estabelecidas;
- Âmbito e objetivos da função;
- Competência técnica dos auditores (equipa);
- Planeamento das ações de auditoria;
- Relacionamento com os auditados na formulação das recomendações e avaliação do sistema de controlo;
- Relatórios elaborados;
- Monitorização do progresso de melhoria (*follow-up* realizados);
- Indicadores de atividade da função.

A este nível, Morais e Martins (2013) apresentam um conjunto sistematizado dos pontos de contacto e pontos de afastamento fundamentais, identificados em cada uma das tipologias de auditoria:

Quadro 2.2. Pontos de Contacto entre Auditoria Interna e Auditoria Externa

Pontos de Contacto

Avaliação do risco e materialidade.

Fundamentação no controlo interno para aplicação de testes.

Definição de soluções e correções para os problemas e défices detetados.

Utilização das mesmas técnicas.

Dependência da eficiência dos sistemas contabilísticos e de controlo interno existentes.

Fonte: Adaptado de Morais e Martins (2013)

Quadro 2.3. Pontos de Afastamento entre Auditoria Interna e Auditoria Externa

Pontos de Afastamento

Auditoria Interna: o principal destinatário é o órgão de gestão.

Auditoria Externa: existe uma multiplicidade de destinatários como investidores, empregados, mutuantes, fornecedores, clientes, público e Governo.

Auditoria Interna: autonomia variável, submetida a interesses e objetivos da entidade.

Auditoria Externa: total independência da análise efetuada e resultados emitidos.

Auditoria Interna: verificação das garantias fornecidas pelos controlos internos face aos objetivos da entidade.

Auditoria Externa: formulação de opinião independente que não se constitui como declaração de eficácia/eficiência da gestão da entidade.

Auditoria Interna: atuação preventiva, diligente e persistente no *follow-up*.

Auditoria Externa: atuação não-preventiva que visa a deteção e resolução de problemas pós-falha do controlo interno.

Auditoria Interna: formulação de críticas construtivas com base no conhecimento profundo da entidade.

Auditoria Externa: sugestão de melhorias através de críticas construtivas baseadas no entendimento da entidade numa perspetiva global.

Auditoria Interna: espectro de ação amplo, focando todas as áreas de atividade e operações da entidade – enfoque no domínio da gestão.

Auditoria Externa: atua nas áreas do sistema contabilístico-financeiro e atividades organizacionais que potencialmente influenciam as demonstrações financeiras – enfoque no domínio financeiro.

Fonte: Adaptado de Morais e Martins (2013)

A coordenação entre auditoria interna e auditoria externa não depende meramente dos seus pontos de contacto ou de afastamento, ela preconiza um equilíbrio ténue onde, principalmente da parte do auditor externo, são ponderados os riscos inerentes à interação e apropriação do trabalho realizado pelo auditor interno. Por este motivo torna-se relevante a implementação de um controlo faseado e com pressupostos bem definidos que permitam a manutenção da fiabilidade e independência dos resultados e pareceres emitidos (Lima, 2014).

Não obstante, a relação estabelecida entre ambas as partes compreendem um potencial benéfico e vantajoso, quando realizada de modo isento, coerente e fiável (Lima, 2014):

- Ao nível do auditor externo permite aumentar a eficiência da auditoria e das demonstrações financeiras;
- Para o auditor interno ressaltam-se, em especial, a obtenção de dados fulcrais para a avaliação dos sistemas de controlo de risco.

Neste âmbito, também beneficia a gestão da entidade, uma vez que o trabalho desenvolvido em conjunto entre auditoria interna e auditoria externa, permite obter uma visão mais abrangente das operações de maior risco.

Assente nesta premissa de cooperação e desenvolvimento benéfico para ambas as partes, a auditoria interna deve procurar informar e atualizar o auditor externo sobre os aspetos importantes para a consecução do seu trabalho, nomeadamente os relatórios com impacto mais proeminente na atividade da entidade – *core business*, aspetos relacionados com provisões, inventários e procedimentos especializados. No sentido inverso, a auditoria externa também deverá incitar esforços para produzir um *feedback* operacional sobre problemas detetados e questões relevantes na sistematização dos controlos internos (Pinheiro, 2008).

O propósito principal da convergência cooperativa de ambos os tipos de auditoria focam-se na otimização da eficiência dos respetivos trabalhos a desenvolver bem como a minimização dos custos afetos à auditoria. Tal pode ser obtido através da diminuição da duplicação de

tarefas, através da apropriação de relatórios e resultados apresentados quer pela auditoria interna como pela auditoria externa. Também o maior conhecimento sobre um determinado assunto ou aspeto alvo de auditoria poderá ser potenciado por ambos num sentido de aquisição de competências e dados relevantes para o processo de auditoria (Endaya & Hanefah, 2013).

Segundo os mesmos autores, a responsabilidade maior pelo desenvolvimento da colaboração e cooperação entre auditores internos e externos, recai sobre a comissão de auditoria (auditoria interna) e *senior management* (auditoria externa). É recomendável que o grau de cooperação seja definido e discutido previamente, respeitando sempre o pressuposto de confidencialidade inerente ao trabalho de auditoria (ECCIA, 2013).

Como referido previamente, a cooperação efetivada necessita de um próprio sistema de controlo que permita garantir a fiabilidade do trabalho realizado, sendo que esta realidade é inerente ao auditor externo. Com este propósito, os dados referidos por Teixeira, Inácio e Sousa (2013) permitem aferir que a confiança depositada pelo auditor externo no trabalho da auditoria interna depende de diversos fatores, sendo priorizados a competência técnica e experiência profissional.

2.2.3. Possível influência das comunicações dos auditores externos no planeamento e condução da auditoria interna

A presente dissertação procurou destacar a representação do *interface* construído entre auditores internos e auditores externos, identificando pontos de convergência e divergência, quer ao nível dos objetivos respeitantes a cada uma das áreas, bem como as metodologias e material de trabalho, procedimentos e processo global de auditoria.

Neste âmbito, procurou abordar-se nesta secção, com maior especificidade, as questões em torno da comunicação estabelecida que se pode assumir como fundamental ao nível da auditoria interna, nomeadamente pela absorção de informação relevante transmitida pela auditoria externa e que poderá adquirir impacto significativo na estruturação do seu próprio trabalho.

Importa ressaltar que da pesquisa bibliográfica efetivada, se considera à presente data, a existência de um déficit de informação cientificamente comprovada a respeito deste domínio em específico, tendo sido encontrados muito poucos dados sobre as repercussões da auditoria externa no planeamento da auditoria interna

Remetendo a Endaya (2014), a comunicação assume-se como um ponto-chave no processo de colaboração e cooperação entre auditor interno e auditor externo. No entanto, as redes comunicacionais apresentam enorme variabilidade, associada às formas de comunicação que se apresentam neste contexto de interação: comunicação eletrónica, escrita, face a face, telefónica, ou uma combinação de todos estes tipos.

Para contornar as potenciais dificuldades da relação entre auditor externo e interno e potenciar as qualidades emergentes da cooperação e colaboração de ambos os intervenientes, é proposto pelo autor citado:

- Plano de reuniões pré-estabelecido entre auditor externo e auditor interno, a decorrer com periodicidade mutuamente acordada e com a frequência desejada para manutenção de um *feedback* adequado sobre os materiais de trabalho;
- Acesso do auditor externo a informação relevante da auditoria interna, sob a forma de relatórios;
- Informação por parte do auditor externo ao auditor interno de qualquer informação relevante descoberta no decurso da análise e que tenha ou possa ter impacto no trabalho desenvolvido no âmbito dos processos de controlo interno.

Este plano de coordenação tem como foco o estabelecimento de uma rede de suporte onde o auditor interno poderá coordenar esforços com o auditor externo, realizando um aproveitamento do trabalho deste no sentido de atingir os seus próprios objetivos. Deste modo a auditoria externa contribui com uma visão independente e isenta da entidade, produzindo relatórios de conclusões/recomendações que importam ao auditor interno.

É na capacidade de adaptação, interpretação e utilização das recomendações suscitadas pela auditoria externa que os processos de controlo interno, avaliação de risco e deteção de fraude podem ser otimizados pelos departamentos de auditoria interna (Lin *et al.*, 2011).

A este nível podemos, ainda, ter em consideração o previsto na ISA 265 – Comunicar as deficiências no Controlo Interno aos Encarregados de Governação e à Gerência, uma vez

que a mesma requer que o auditor comunique «por escrito aos encarregados de governação, em tempo oportuno, as deficiências significativas no controlo interno identificadas durante a auditoria». A comunicação deve conter:

- a) Uma descrição das deficiências significativas e uma explicação dos seus potenciais efeitos (sem necessidade de quantificá-los), podendo ainda sugerir medidas corretivas;
- b) Informação suficiente e compreensível para os encarregados de governação e gerência. Adicionalmente, o auditor pode acrescentar outras informações, como eventuais deficiências adicionais, se os procedimentos adotados tivessem sido mais extensos, e identificar, por exemplo, entidades reguladoras às quais tenha de ser submetida a comunicação em causa.

Este tipo de comunicação impacta diretamente com o departamento de auditoria interna, uma vez que este é responsável pela «avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação» (IPAI, 2009, p.10). Para além disto, estes pontos identificados pelos auditores externos devem ser considerados no planeamento da auditoria interna, com o objetivo de verificar, melhorar e acompanhar ações corretivas às falhas detetadas (ECIIA, 2013).

A temática relacionada com os benefícios para auditoria interna decorrentes da comunicação efetuada pelos auditores externos relaciona-se com o questionário aplicado a auditores internos (com maior especificidade ao nível da questão 5).

3. Estudo empírico

3.1. Metodologia

Segundo Creswell (2014), todo o trabalho de investigação que perspectiva assumir um impacto premente no contexto científico atual tem obrigatoriamente procurar atingir a maior fiabilidade de resultados possível, com uma minimização de vieses e erros no processo de investigação. Neste sentido, as metodologias de investigação empregues, em qualquer estudo científico ou investigação formal, terão de ser claramente conhecidas, estudadas e previamente aplicadas, sendo essencial que reúnam consenso e suporte por parte da comunidade científica.

O trabalho desenvolvido estrutura-se sob uma metodologia científica de investigação, objetivando uma organização estável e congruente com os parâmetros de bom rigor científico. Deste modo, principiou-se a presente dissertação através da seleção de um tema/área de interesse no domínio da auditoria, seguido de uma aferição minuciosa do estado de arte do referido âmbito, por intermédio de uma extensa pesquisa bibliográfica, de dissertações e artigos científicos da área em bases de dados fidedignas (repositório científico do Instituto Politécnico de Lisboa, repositório científico da Universidade do Minho, repositório institucional da Universidade de Aveiro, repositórios científicos de acesso aberto em Portugal, biblioteca do conhecimento online, OpenAIRE, *google scholar*).

Posteriormente à informação recolhida e após determinação clara do objeto de estudo procedeu-se ao desenvolvimento e definição dos objetivos de estudo, bem como das respetivas questões de investigação essenciais à consecução do trabalho.

A questão de investigação é uma das etapas fundamentais de qualquer proposta formal à formulação de um estudo de investigação, uma vez que é esta a questão de partida que estrutura a base para encontrar as evidências disponíveis que permitam prestar cuidados seguros e de qualidade (Sousa *et al.*, 2018).

A partir das questões de investigação emergentes aplicou-se o método de recolha de dados no terreno, através da elaboração e aplicação de um inquérito por questionário, segundo uma estruturação suportada na metodologia quantitativa, que visa uma amostra definida para

recolha de dados e posterior análise estatística, que se considerou ser o método de abordagem mais adequado atendendo à respetiva área de interesse e objetivos pré-estabelecidos.

Segundo Fortin (2009) o principal objetivo da investigação baseada no método quantitativo pressupõe o estudo de factos, evidenciando as potenciais ligações e relações entre variáveis e predizendo resultados de causa-efeito que podem levar à verificação de teorias ou proposições teóricas. A investigação de cariz quantitativo visa a generalização dos resultados obtidos a determinadas populações-alvo a partir dos resultados obtidos com amostras significativas dessas mesmas populações ou similares.

3.1.1. Questões de investigação e os seus objetivos

A presente dissertação assume-se no âmbito da auditoria com particular enfoque nas relações e interações estabelecidas entre auditores internos e auditores externos.

Neste sentido no trabalho de investigação levado a cabo consideram-se com maior premência o domínio das perceções detidas pelos profissionais no que concerne às semelhanças e dissimilitudes entre ambas as áreas, quais as metodologias colaborativas e cooperativas atualmente implementadas e quais as potencialidades e reciprocidade de benefícios resultantes da convergência dos esforços coadjuvantes entre ambas as áreas de auditoria.

Objetiva-se uma abordagem à perceção dos auditores sobre áreas da comunicação, fiabilidade de resultados, cooperação e colaboração entre a auditoria interna e externa, bem como o seu estado de desenvolvimento no contexto português.

Neste sentido define-se como objeto central da investigação:

A relação estabelecida entre auditoria interna e auditoria externa, no âmbito de uma mesma entidade auditada.

Especificamente emergiram os seguintes objetivos:

Qual o alcance da potencial reciprocidade de benefícios que surge do trabalho conjunto entre auditores externos e auditores internos e implicações efetivas na *performance* de cada um dos profissionais para a sua respetiva área de atividade.

Perguntas de investigação emergentes sobre a temática:

- A auditoria externa usa de facto o trabalho dos auditores internos e em que extensão?
- Que principais fatores podem contribuir para um uso menos frequente por parte dos auditores externos?
- Que benefícios são identificados pelos auditores internos em resultado de maior interação e comunicação por parte dos auditores externos?

3.1.2. Recolha e tratamento de dados

Como referido previamente, na consecução da presente dissertação elegeu-se o método quantitativo como procedimento inerente à estruturação do trabalho, tendo sido procedido pela elaboração de dois inquéritos/questionários para recolha de dados relevantes diretamente de uma amostra previamente estabelecida no domínio da auditoria, em contexto nacional (apêndices A e B).

Cada questionário compreende um grau de especificidade inerente às duas áreas de auditoria que constituem o universo da amostra – auditores externos e auditores internos, pressupondo os mesmos objetivos e questões, mas diferenciando-se por atender ao contexto de atividade profissional de cada um dos inquiridos, focando as perspetivas que emergem no contacto e interação com profissionais da área oposta.

Os inquéritos foram elaborados através do “*Google Forms*”, que se objetiva como uma ferramenta *online* que permite a criação de um *link* com acesso remoto ao respetivo questionário. Após criação dos *links* afetos a ambos os questionários procedeu-se ao encaminhamento dos respetivos por *e-mail* individual a cada uma das entidades selecionadas para a amostra, com uma breve explicação do contexto e objetivos do estudo e referenciada

a privacidade e anonimato da recolha e tratamento dos dados obtidos das respostas aos inquéritos.

A aplicação dos inquéritos decorreu num período de 41 dias entre 04 de abril de 2019 e 15 de maio de 2019, no qual se objetivou um encaminhamento a 57 entidades cotadas da Bolsa de Lisboa e 117 entidades do Setor Empresarial do Estado, no que concerne à auditoria interna, e 185 SROC (divulgadas pela OROC), ao nível da auditoria externa. Obtiveram-se no total 23 respostas individuais no âmbito da auditoria interna e 31 respostas no âmbito da auditoria externa.

Ao nível da estrutura dos inquéritos os mesmos são compostos por uma parte comum que se traduz pelo guião de preenchimento onde são enunciados os objetivos do estudo, a fiabilidade e orientação do mesmo e também onde é referida a privacidade e anonimato da recolha e posterior tratamento dos dados obtidos.

Em seguida apresenta duas partes: uma primeira ligada à identificação dos inquiridos (número de anos de trabalho como auditor, cargo que ocupa na hierarquia da entidade/departamento, entre outras mais específicas para cada um dos tipos de auditor) consistindo em perguntas que permitam a exclusão e inclusão na amostra a ser trabalhada e analisada; e o segundo grupo estará ligado ao próprio objeto de inquérito. Ressalva-se que, atendendo à incidência dos inquéritos sobre a perceção dos auditores, a diferença base entre ambos os inquéritos apresentados, assume-se neste prisma, unicamente pela individualização do contexto profissional da auditoria interna face à auditoria externa.

O inquérito dirigido aos auditores internos é composto por 13 conjuntos de questões, divididos da seguinte forma:

- Caraterização da população: 7 questões;
- Inquérito: 6 conjuntos de questões, subdividindo-se: a primeira em 10 alíneas, a segunda, terceira e quarta sem alíneas, a quinta com 4 alíneas e a sexta, também, sem alíneas.

No que respeita ao inquérito orientado para os auditores externos, o mesmo constitui-se como se segue:

- Caracterização da população: 4 questões;
- Inquérito: 8 conjuntos de questões, subdividindo-se: a primeira sem alíneas, a segunda com 6 alíneas, a terceira com 9 alíneas, a quarta com 4 alíneas, a quinta sem alíneas, a sexta com 4 alíneas, a sétima com 5 alíneas e a oitava sem alíneas.

São utilizadas maioritariamente questões de resposta fechada, na parte inicial para definir com maior critério a amostra, e, na parte subsequente, para facilitar a análise dos resultados. Também se recorre à utilização de tabelas de organização em escala ordinal (que visam estabelecer uma gradação sequencial previamente estabelecida e apresentada ao inquirido onde existe uma seleção, por parte deste, do grau de importância/valorização/interesse face a determinada premissa enunciada).

3.2. Análise de resultados

No presente capítulo terá lugar a análise estatística dos dados obtidos através de questionários aplicados a auditores externos e a auditores internos.

Novamente se torna importante a ressalva de que foram aplicados 2 questionários distintos dirigidos às especificidades de cada área de auditoria (interna e externa) com base na pesquisa efetuada sobre o estado da arte.

Como referido anteriormente, os mesmos incidiram em duas vertentes:

- Auditores internos: tendo sido obtidas 23 respostas;
- Auditores externos: tendo sido obtidas 31 respostas.

Importa ressaltar que nos subcapítulos seguintes serão apresentados gráficos que analisam cada resposta particularmente, e nos casos em que a pergunta tem mais do que uma alínea antes da análise individual serão apresentados gráficos resumo com as respostas escaladas com 1, 2, 4 e 5.

No subcapítulo 3.2.3. proceder-se-á à interpretação e discussão dos resultados, tendo por base o enquadramento teórico do presente estudo e as questões de investigação propostas.

3.2.1. Auditores internos

Caraterização e definição da amostra

No que concerne ao questionário aplicado a auditores internos, é importante especificar que engloba uma distribuição dos mesmos a 57 entidades cotadas da Bolsa de Lisboa e 117 entidades do Setor Empresarial do Estado, das quais foram obtidas 23 respostas individualizadas.

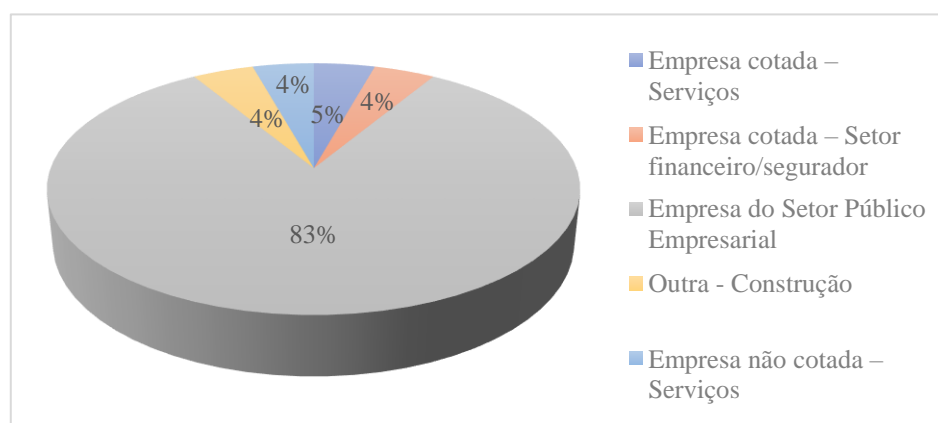


Figura 3.1. Distribuição por natureza da entidade

Do questionário conclui-se que 83% dos indivíduos pertencem ao setor público empresarial, 5% a empresas de serviços cotadas, 4% a empresas do setor financeiro/segurador cotadas, 4% a empresas de serviços não cotadas e 4% a outro tipo de entidades, nomeadamente construtoras.

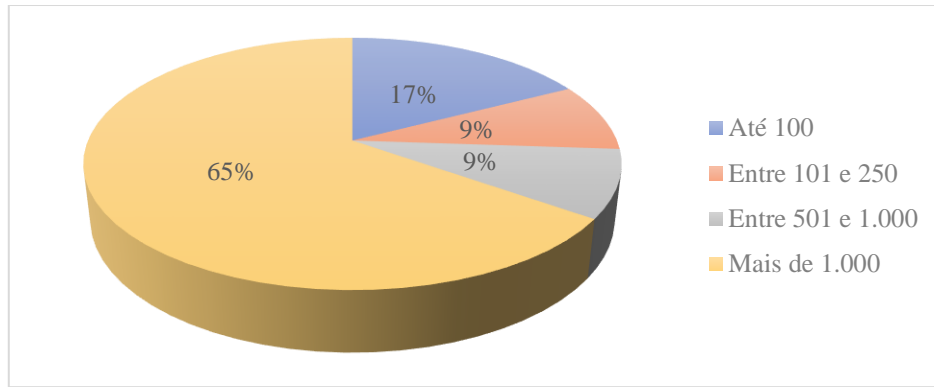


Figura 3.2. Distribuição por dimensão da entidade (em quantidade de colaboradores)

Da análise da Figura 3.2. verifica-se que em termos de dimensão da entidade em número de trabalhadores 65% apresentam mais de 1.000 colaboradores, 17% tem menos de 100 colaboradores, 9% tem entre 101 e 250 colaboradores e 9% entre 501 a 1.000 colaboradores.

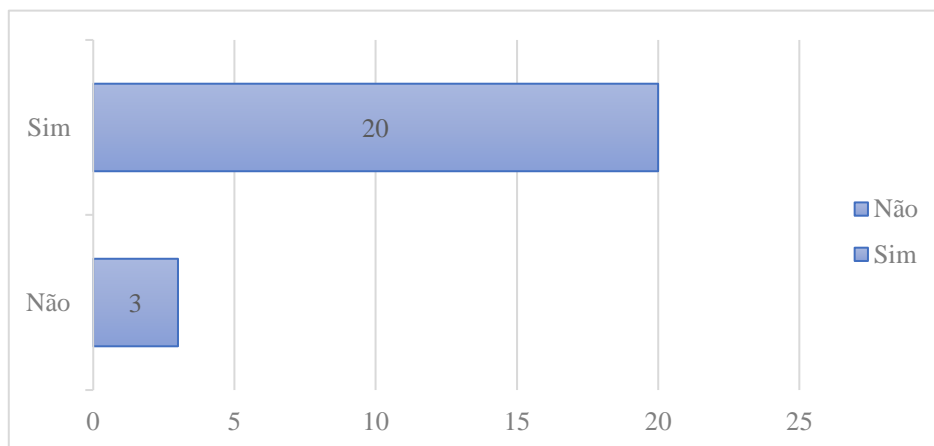


Figura 3.3. Distribuição por existência de departamento de auditoria interna

Na pergunta 3 foi solicitado aos inquiridos que confirmassem a existência de um departamento de auditoria interna na sua entidade empregadora. Atendendo que na definição da amostra somente interessam resultados de auditores internos inseridos num departamento de auditoria interna foram excluídos, após este ponto, 3 das respostas ao questionário, respetivamente mencionadas no mapa supra.

Verifica-se que em 60% das entidades respeitantes aos inquiridos apresentam na sua estrutura um departamento de auditoria interna com mais de 10 anos de existência. Os restantes 40% refletem entidades com departamento de auditoria interna com uma existência inferior a 10 anos. Destaca-se ainda que 90% destes departamentos de auditoria interna detêm apenas até 5 auditores internos, tendo a restante amostra (10%) entre 6 a 10.

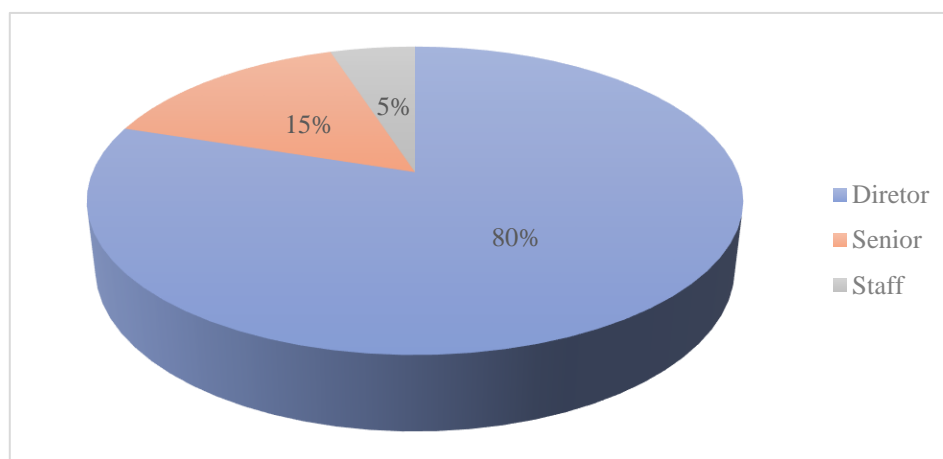


Figura 3.4. Distribuição por cargo que ocupa no departamento de auditoria interna

No que respeita ao nível hierárquico dos inquiridos, evidencia-se que 80% são diretores de um departamento de auditoria interna, 15% são *seniors* e 5% são *staffs*.

Ainda ao nível da caracterização da auditoria interna, realça-se que 50% dispõem de nível de direção ou equivalente, 35% de gabinetes e 15% nível de departamento ou equivalente.

Importa referir que dentro da amostra 75% destes departamentos ainda não têm nenhum auditor interno com qualificação CIA, sendo que os restantes 25% apenas têm 1 membro com certificação CIA.

Interação e reciprocidade entre auditoria interna e externa – perspetiva dos auditores internos

Após caracterização dos inquiridos, a segunda parte do questionário incidiu sobre a perceção quanto à interação, atual e potencial, entre auditoria externa e auditoria interna, seus riscos e benefícios, na perspetiva dos auditores internos.

O primeiro conjunto de questões recaiu sobre a avaliação que os inquiridos fazem quanto ao interesse demonstrado pelos auditores externos em alguns trabalhos desenvolvidos pela função da auditoria interna, cuja síntese se apresenta nos gráficos seguintes.

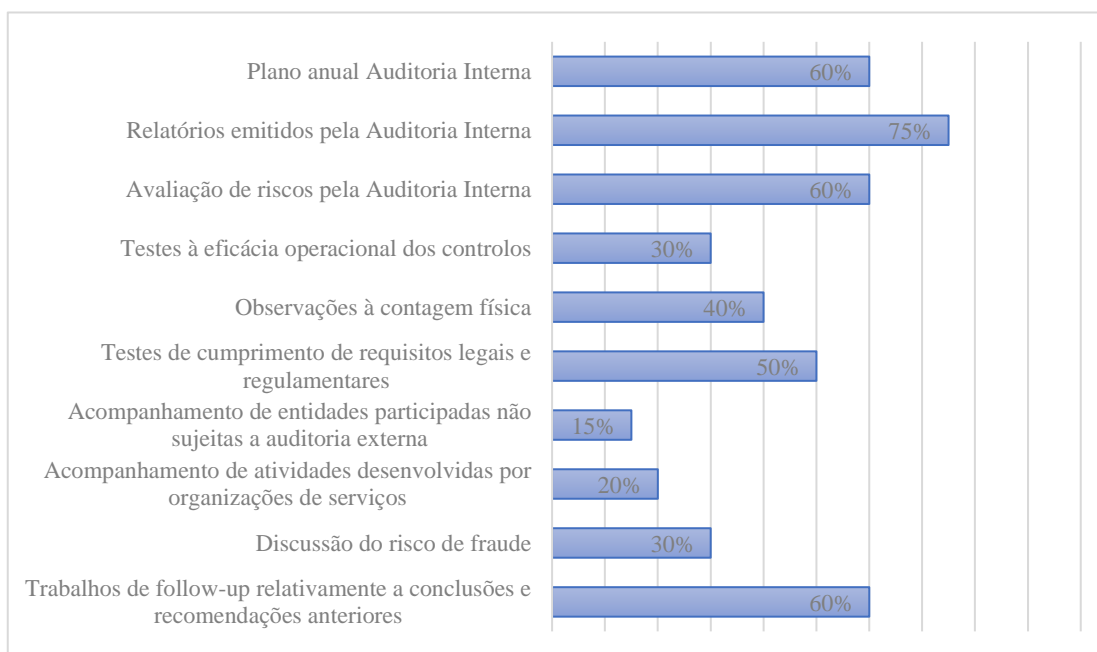


Figura 3.5. Síntese das respostas à questão 1: níveis 4 e 5 (Figuras 3.7 a 3.16)

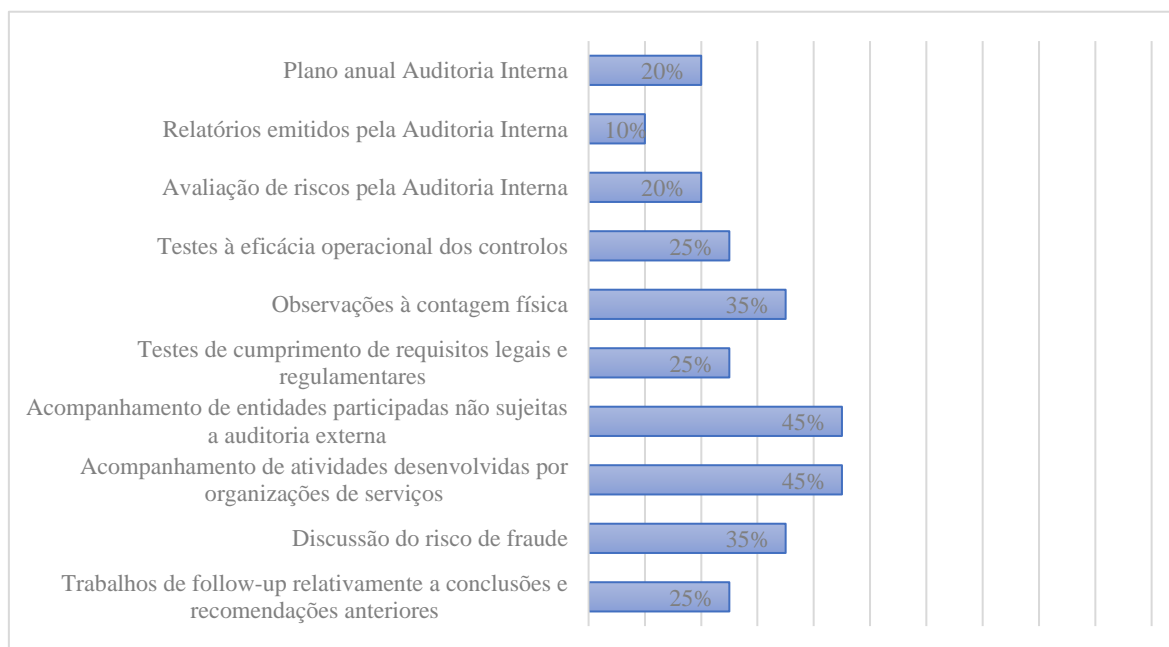


Figura 3.6. Síntese das respostas à questão 1: níveis 1 e 2 (Figuras 3.7 a 3.16)

A partir da análise aos gráficos acima podemos afirmar que em média 44% dos inquiridos consideram que os auditores externos têm bastante interesse ou nunca dispensam os trabalhos desenvolvidos pela auditoria interna. Por outro lado, em média, 29% dos auditores internos consideram que os auditores externos têm pouco ou nenhum interesse nos trabalhos desenvolvidos pela auditoria interna.

Analisando individualmente as respostas a cada uma das questões, temos:

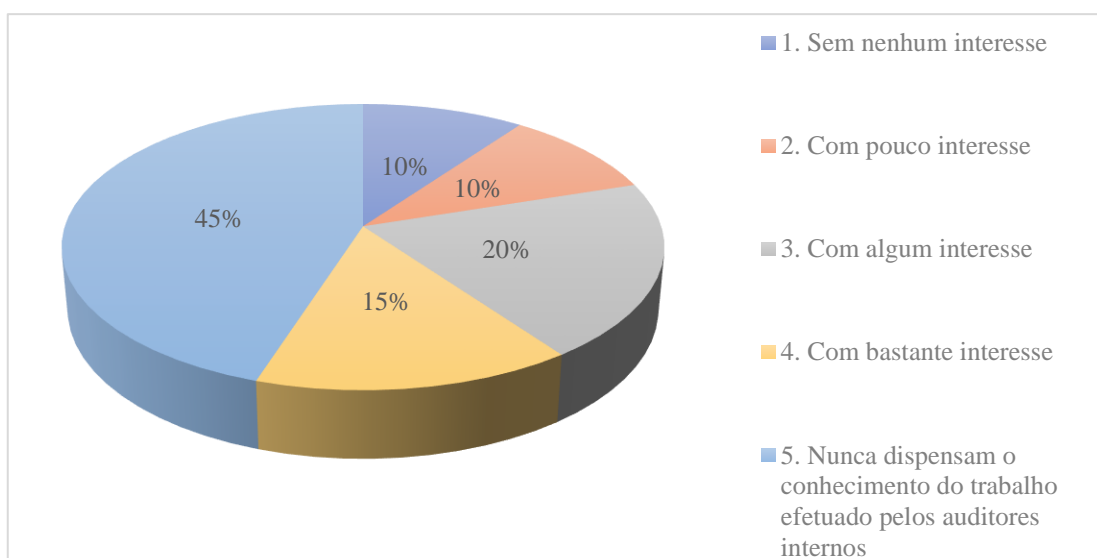


Figura 3.7. Distribuição pelo interesse no plano anual de atividades de auditoria interna

No que diz respeito ao interesse no plano anual de atividades do departamento de auditoria interna, verificamos que 45% dos inquiridos consideram que os auditores externos nunca dispensam o conhecimento do trabalho efetuado por auditores internos nesta temática, 20% com algum interesse, 15% com bastante interesse, 10% com pouco interesse e 10% sem nenhum interesse.

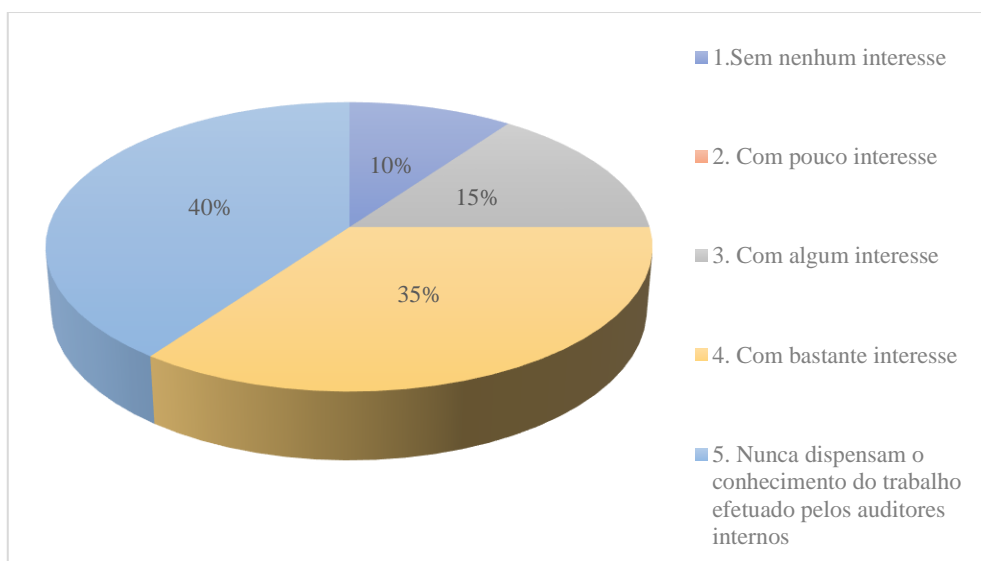


Figura 3.8. Distribuição pelo interesse nos relatórios emitidos pela auditoria interna

Quando questionados sobre o interesse que os auditores externos têm nos relatórios emitidos pela auditoria interna, 40% destacam que estes nunca dispensam o conhecimento do trabalho efetuado pela auditoria interna, 35% têm bastante interesse, 15% têm algum interesse e 10% sem nenhum interesse.

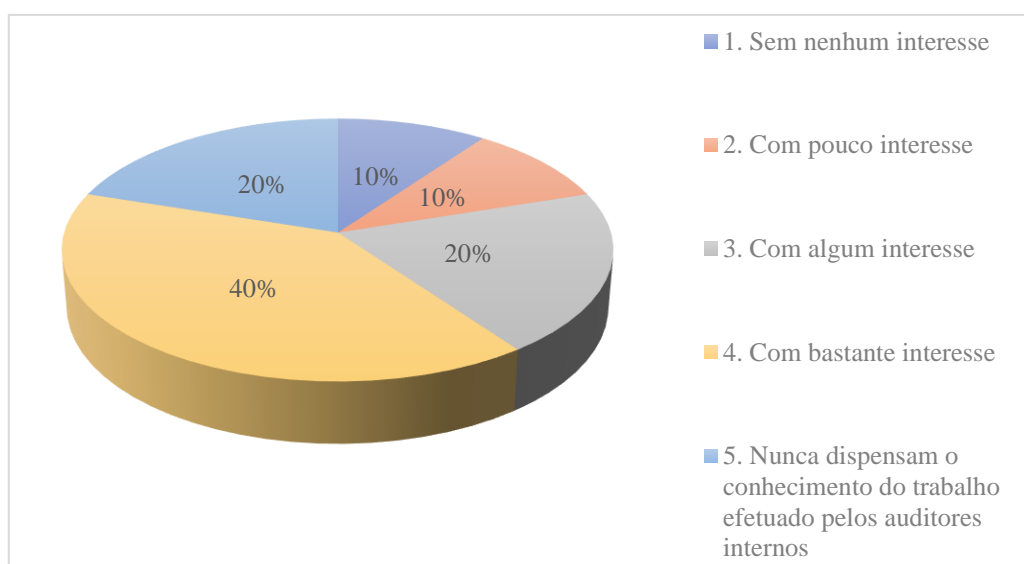


Figura 3.9. Distribuição pelo interesse na avaliação de riscos pela auditoria interna

Da análise à Figura 3.9. verifica-se que 40% consideram que os auditores externos têm bastante interesse na avaliação dos riscos realizada por parte da auditoria interna, 20% têm algum interesse, 20% nunca dispensam o conhecimento do trabalho efetuado pelos auditores internos, 10% sem nenhum interesse e 10% têm pouco interesse.

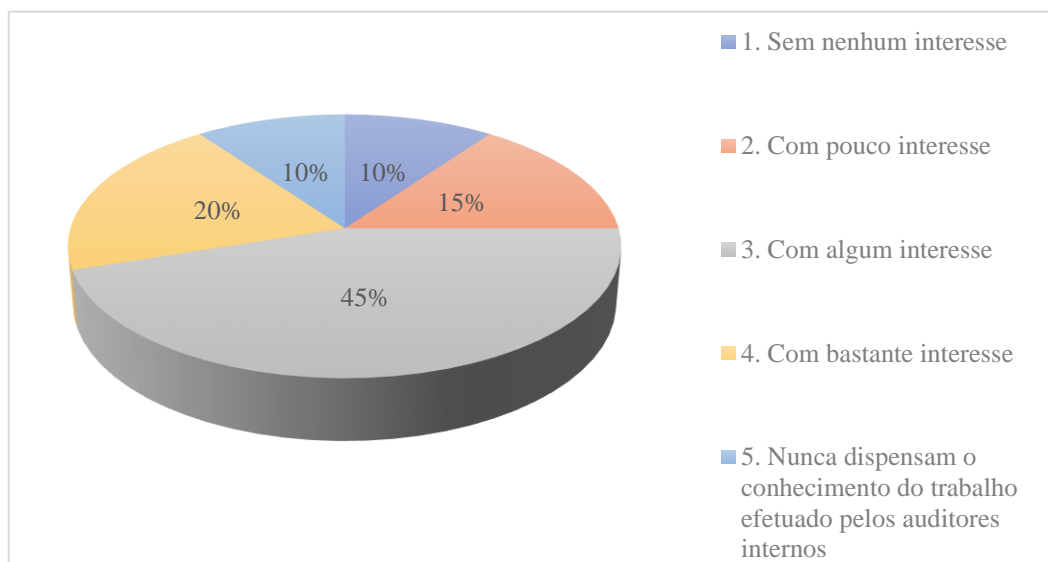


Figura 3.10. Distribuição pelo interesse nos testes à eficácia operacional dos controlos pela auditoria interna

Quanto ao interesse demonstrado pelos auditores externos nos testes à eficácia operacional dos controlos efetuados pela auditoria interna, 45% consideram ter algum interesse, 20% bastante interesse, 15% com pouco interesse, 10% sem nenhum interesse e 10% nunca dispensam o conhecimento do trabalho efetuado pelos auditores internos.

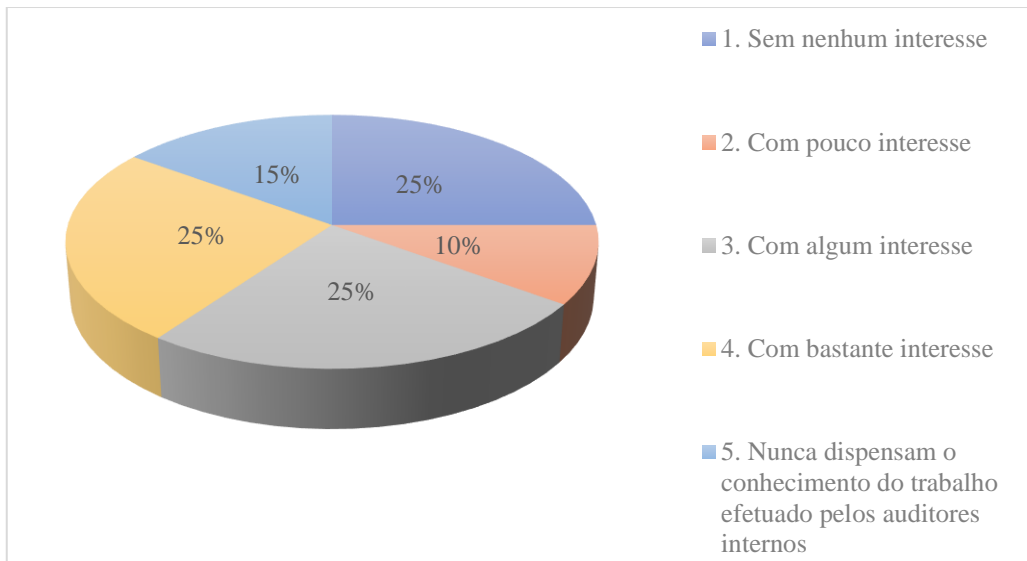


Figura 3.11. Distribuição pelo interesse nas observações à contagem física de ativos pela auditoria interna

Quando inquiridos sobre o interesse que os auditores externos têm sobre as observações à contagem física de ativos realizadas pela auditoria interna, 25% consideram que estes têm bastante interesse, 25% com algum interesse, 25% sem nenhum interesse, 15% nunca dispensam o trabalho efetuado neste âmbito e 10% consideram ter pouco interesse.

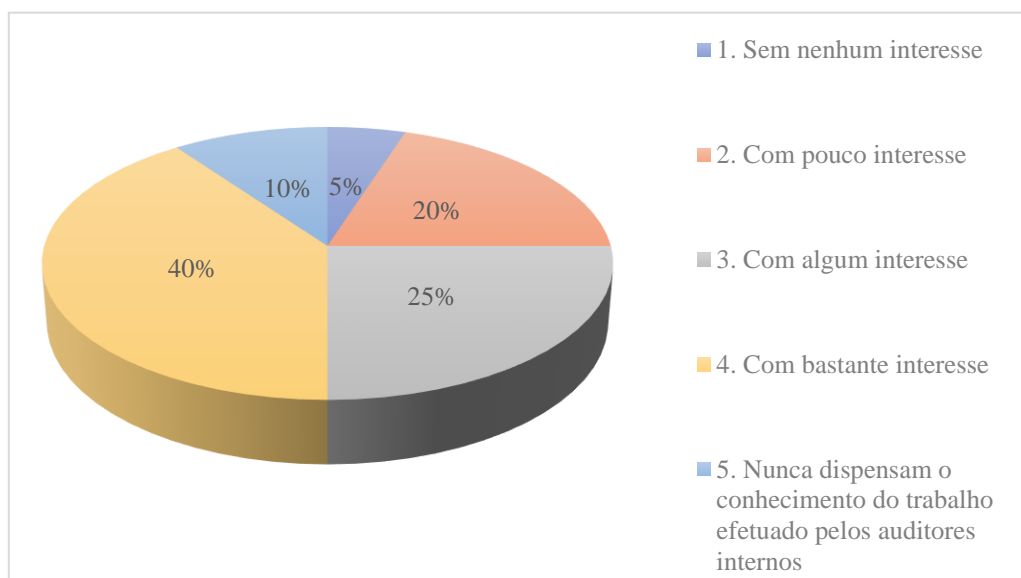


Figura 3.12. Distribuição pelo interesse nos testes de cumprimento de requisitos legais e regulamentares pela auditoria interna

Pela análise da Figura 3.12. conclui-se que 40% dos indivíduos consideram que os auditores externos têm bastante interesse nos testes de cumprimento de requisitos legais e regulamentares efetuados pela auditoria interna, 25% consideram que têm algum interesse, 20% pouco interesse, 10% consideram que os auditores externos nunca dispensam o conhecimento da auditoria interna e 5% consideram que estes não têm qualquer interesse.

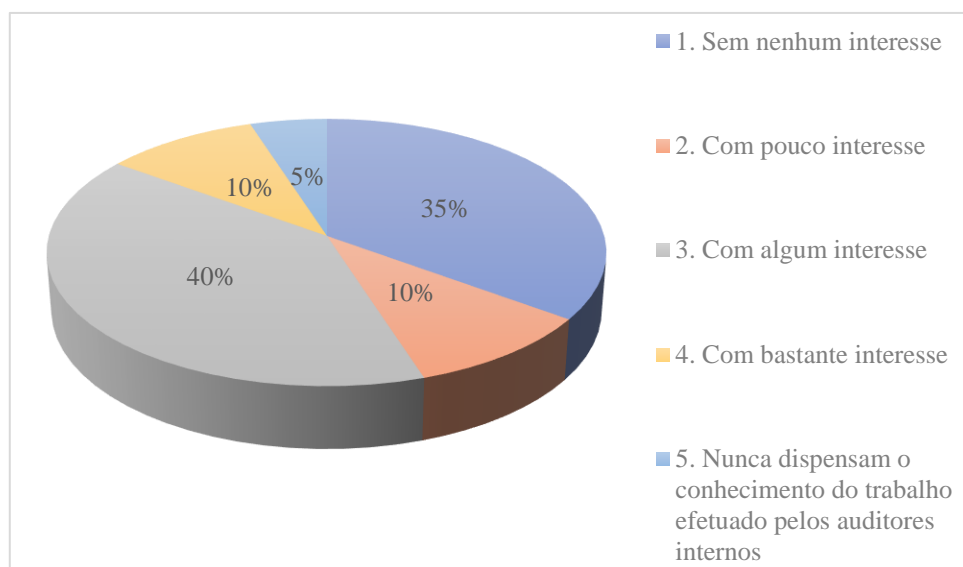


Figura 3.13. Distribuição pelo interesse no acompanhamento de entidades participadas não sujeitas a auditoria externa pela auditoria interna

Relativamente ao interesse demonstrado pelos auditores externos no acompanhamento efetuado pela auditoria interna nas entidades participadas não sujeitas a auditoria externa, 40% consideram que estes têm algum interesse, 35% não têm interesse nenhum, 10% têm pouco interesse, 10% têm bastante interesse, e apenas 5% consideram que os auditores externos nunca dispensam o trabalho efetuado pelos auditores internos.

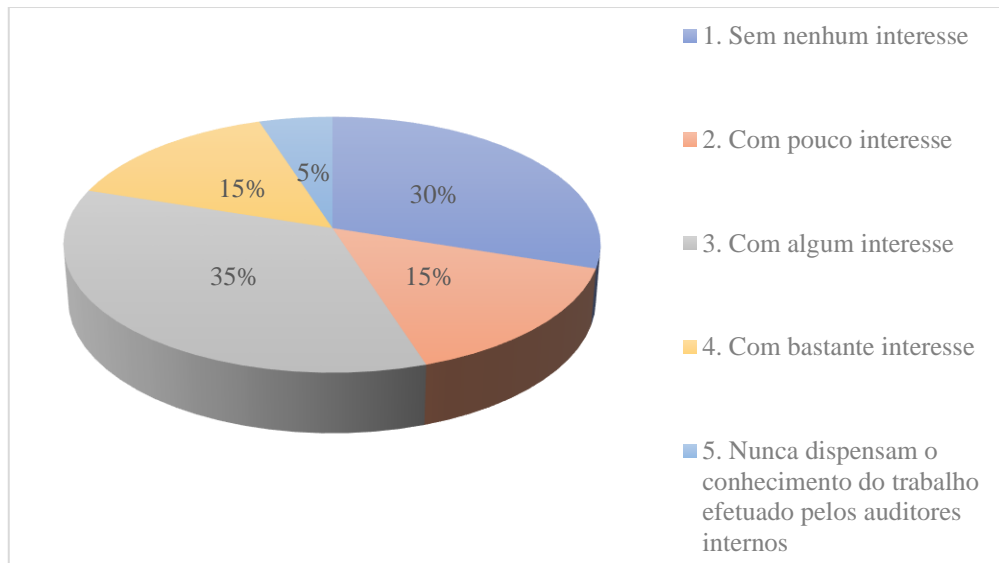


Figura 3.14. Distribuição pelo interesse no acompanhamento de atividades desenvolvidas por organizações de serviços pela auditoria interna

Quanto à percepção destes sobre o interesse dos auditores externos no acompanhamento de atividades desenvolvidas por organizações de serviços pela auditoria interna conclui-se que 35% considera que têm algum interesse, 30% sem nenhum interesse, 15% com pouco interesse, 15% com bastante interesse e 5% não dispense o trabalho desenvolvido pela auditoria interna.

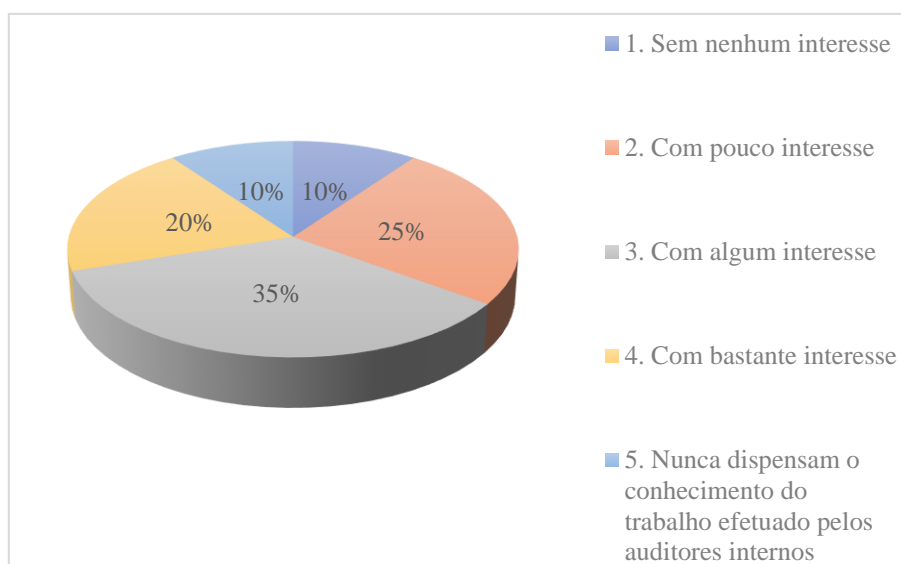


Figura 3.15. Distribuição pelo interesse na discussão acerca do risco de fraude

Quando questionados sobre o interesse dos auditores externos em debater questões sobre risco de fraude, 35% consideram que estes têm algum interesse, 25% com pouco interesse, 20% com bastante interesse, 10% sem nenhum interesse e 10% nunca dispensam o conhecimento dos auditores internos.

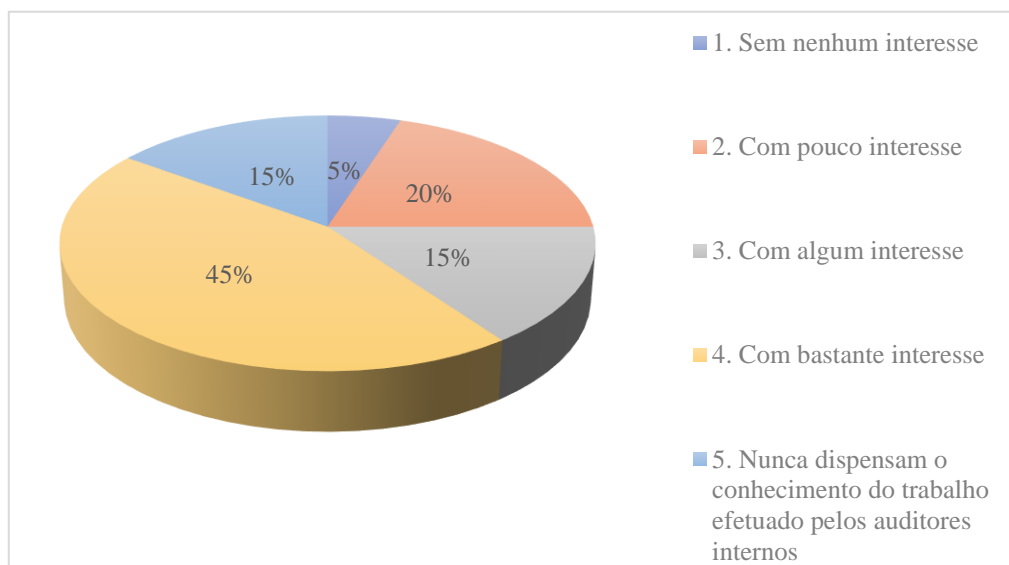


Figura 3.16. Distribuição pelo interesse por trabalhos de *follow-up* relativamente a conclusões e recomendações anteriores pela auditoria interna

No que concerne ao interesse demonstrado pelos auditores externos por trabalhos de *follow-up* a conclusões e recomendações anteriores efetuados pela auditoria interna, conclui-se que 45% consideram que os auditores externos têm bastante interesse nesta temática, 20% têm pouco interesse, 15% com algum interesse, 15% nunca dispensam este tipo de trabalho desenvolvido pela auditoria interna e 5% consideram que não têm nenhum interesse.

Na segunda questão procurou perceber-se a avaliação dos auditores internos sobre a importância da interação entre auditores externos e auditores internos no contexto da auditoria externa.

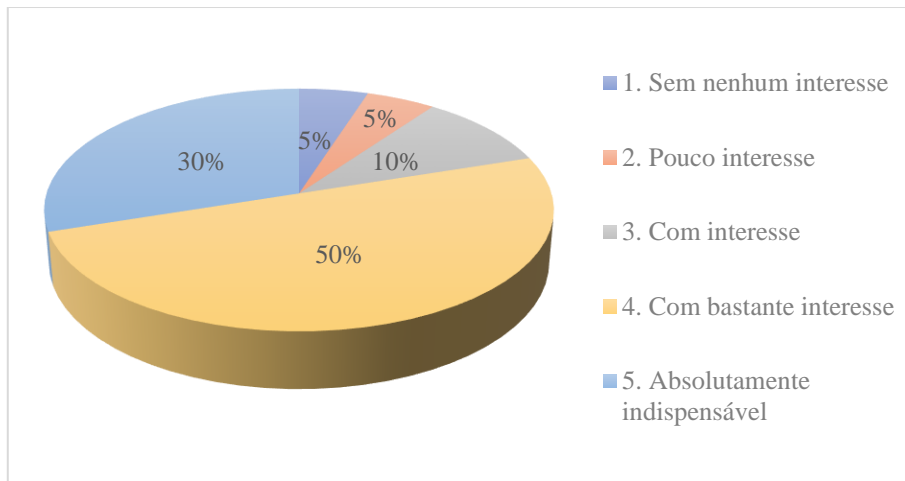


Figura 3.17. Distribuição pelo nível de importância na interação entre auditores externos e internos

Da análise à Figura 3.17. conclui-se que cerca de 50% considera existir bastante interesse nesta interação entre as duas profissões, 30% considera absolutamente indispensável, 10% têm interesse, 5% considera que tem pouco interesse e 5% considera que não tem nenhum interesse.

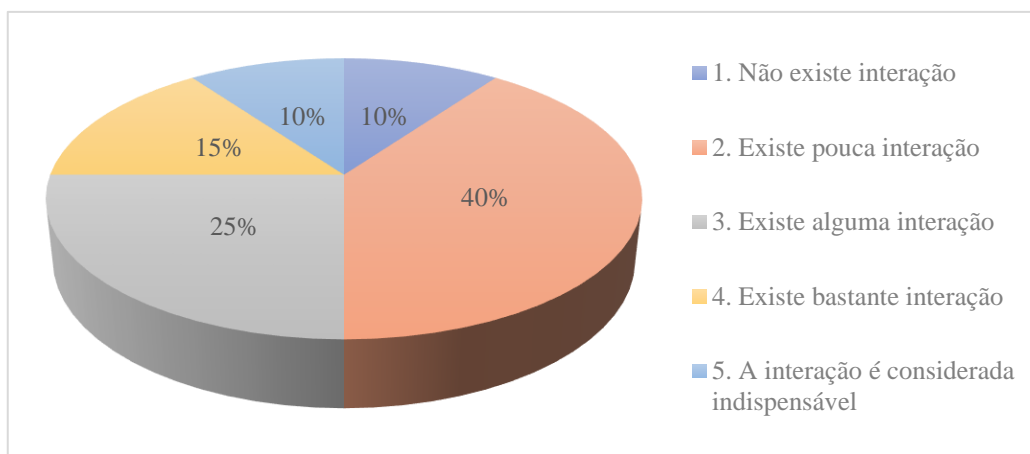


Figura 3.18. Distribuição por avaliação do nível de interação entre auditores externos e internos

No contexto da realidade vivenciada pelos inquiridos, a terceira questão incidiu sobre a avaliação que estes fazem sobre a existência da interação com os auditores externos. Deste modo, conclui-se que em 40% dos casos existe pouca interação, 25% existe alguma

interação, 15% existe bastante interação, 10% a interação é considerada indispensável e 10% não existe qualquer tipo de interação.

Para aqueles que responderam que a interação é pouca ou inexistente (níveis 1 e 2), foi solicitado ainda que justificassem o porquê. Os motivos devem-se essencialmente:

- À interpretação que os auditores externos fazem acerca da sua própria independência;
- À pouca consciência que existe sobre a importância de um trabalho em colaboração pelas duas profissões;
- À interação ser essencialmente efetuada com o departamento financeiro da entidade.

O quinto conjunto de questões incidiu sobre a percepção que os auditores internos têm sobre os benefícios de alguns trabalhos/procedimentos efetuados pela auditoria externa.

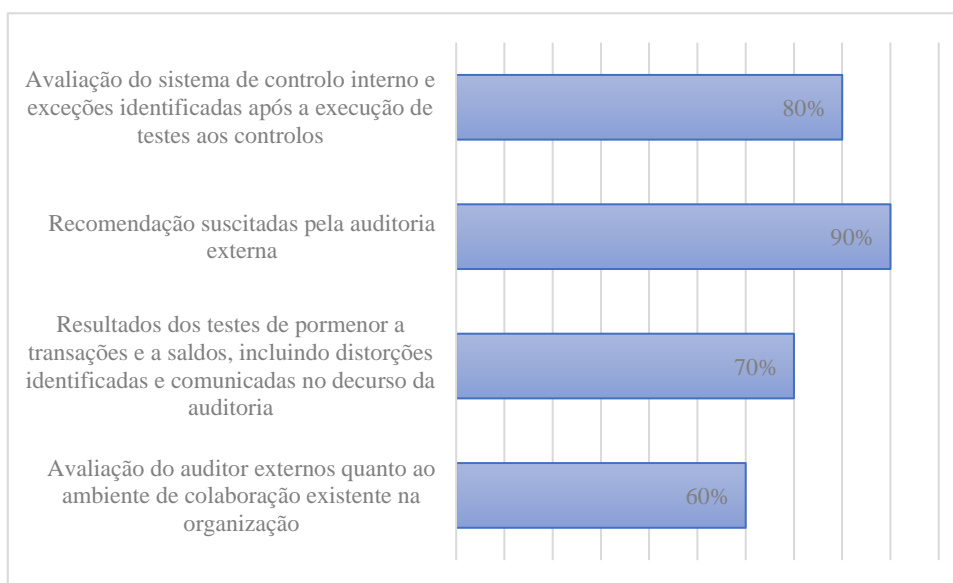


Figura 3.19. Síntese das respostas à questão 5: níveis 4 e 5 (Figuras 3.21 a 3.24)

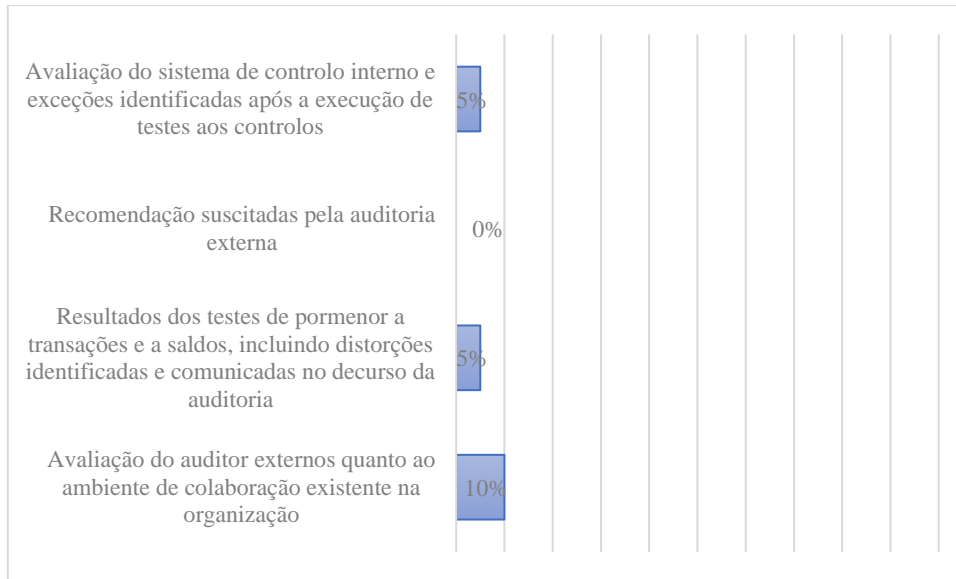


Figura 3.20. Síntese das respostas à questão 5: níveis 1 e 2 (Figuras 3.21 a 3.24)

Da análise efetuada verifica-se que em média, 75% dos inquiridos consideram que os trabalhos desenvolvidos pela auditoria externa produzem algum ou muito benefício para a auditoria interna. Por sua vez, em média 5% consideram que estes trabalhos produzem pouco ou nenhum tipo de benefício para a auditoria interna.

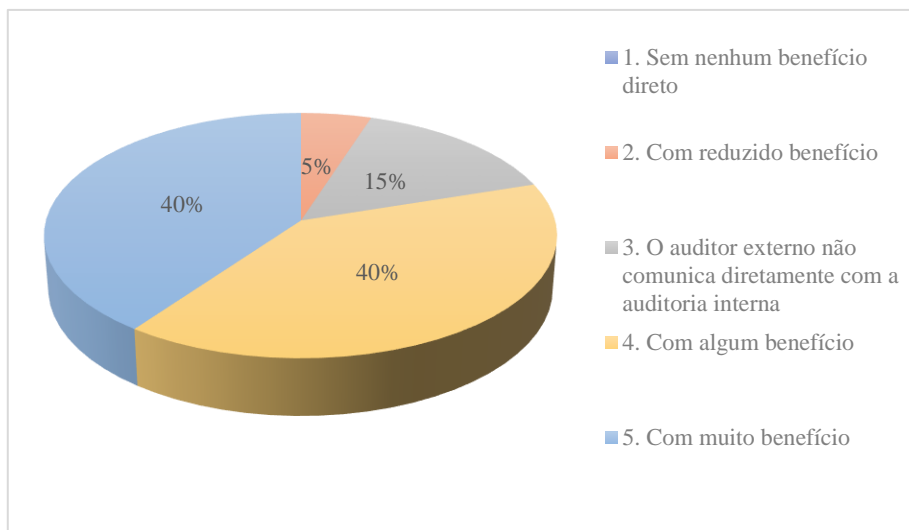


Figura 3.21. Distribuição pelo grau de benefício na avaliação do sistema de controlo interno

No que diz respeito à avaliação do sistema de controlo interno efetuado pelos auditores internos, 40% dos inquiridos considera que este tipo de teste tem muitos benefícios, 40% consideram que tem algum benefício, 15% a comunicação não efetuado diretamente com a auditoria interna e 5% consideram que os benefícios são reduzidos.

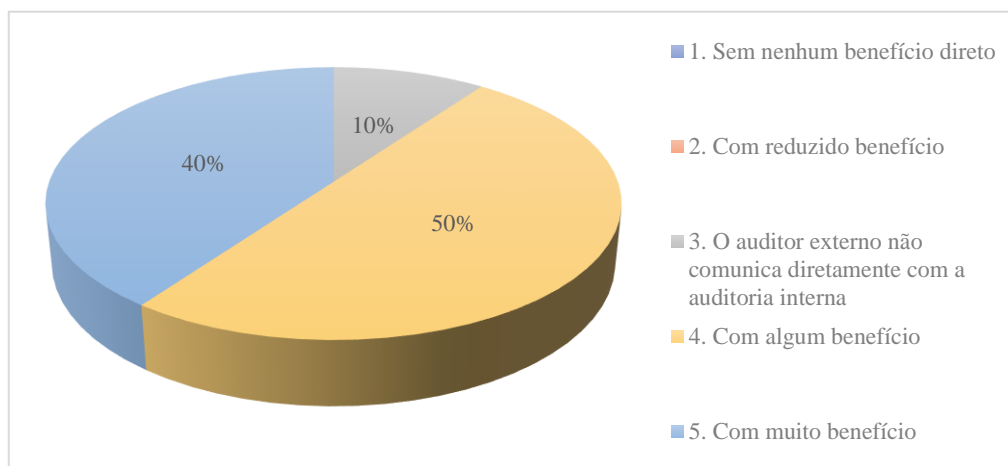


Figura 3.22. Distribuição pelo grau de benefício das recomendações suscitadas pela auditoria externa

Os inquiridos quando questionados sobre a perceção dos benefícios das recomendações suscitadas pela auditoria externa, 50% consideram que têm algum benefício, 40% têm muito benefício e 10% não comunica diretamente com o auditor externo.

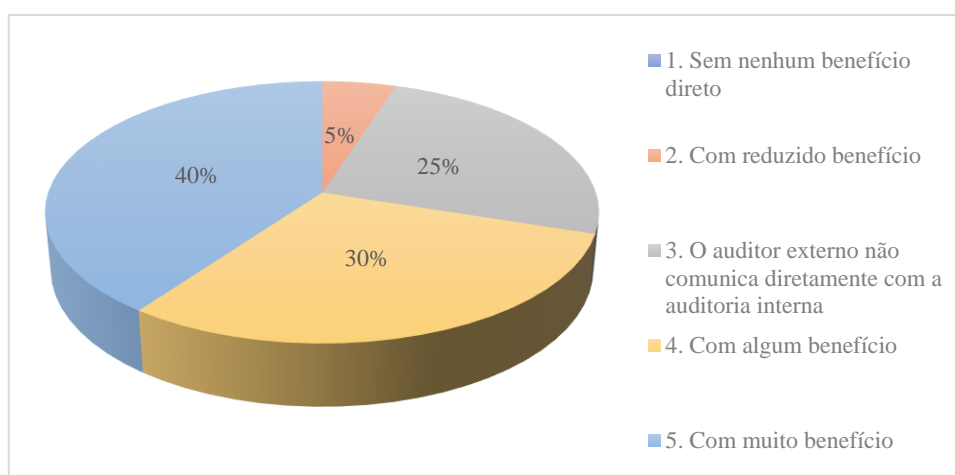


Figura 3.23. Distribuição pelo grau de benefício dos resultados dos testes de pormenor a transações e a saldos

Analisando a Figura 3.23, 40% dos indivíduos considera existirem muitos benefícios relativamente aos resultados dos testes de pormenor a transações e saldos efetuados pelos auditores externos, 30% considera existir algum benefício, 25% não comunica diretamente com o auditor externo e 5% considera que os benefícios são reduzidos.

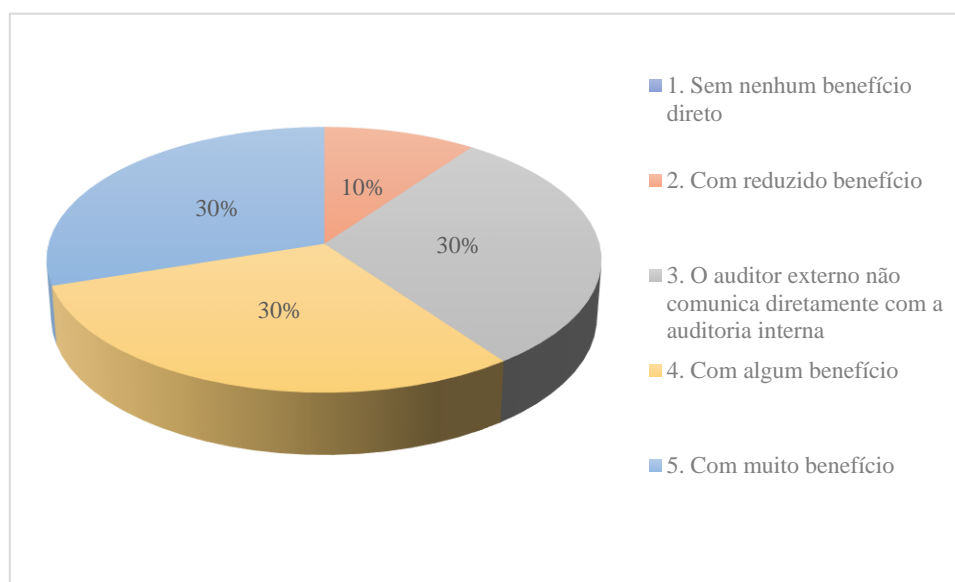


Figura 3.24. Distribuição por grau de benefício da avaliação do auditor externo quanto ao ambiente de colaboração existente na organização

Quando questionados sobre a perceção dos benefícios da avaliação do auditor externo quanto ao ambiente de colaboração existente na organização, 30% considera que tem muitos benefícios, 30% consideram ter algum benefício, 30% não comunica diretamente com os auditores externos e 10% considera que os benefícios são reduzidos.

A última questão apresentada no questionário procura percecionar a opinião dos inquiridos sobre uma possível integração dos auditores internos nas equipas de auditoria externa.

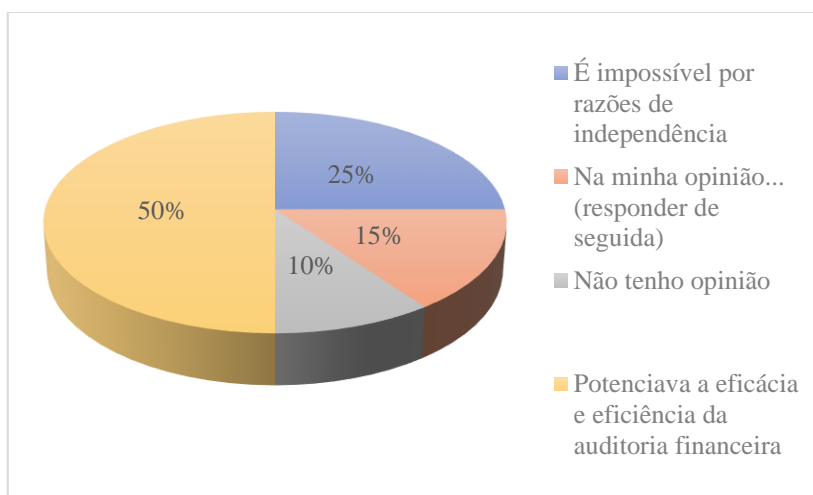


Figura 3.25. Distribuição da percepção sobre integração dos auditores internos nas equipas de auditoria externa

Neste contexto destaca-se que 50% dos indivíduos considera que a integração de auditores internos nas equipas de auditoria externa potenciaria a eficácia e eficiência da auditoria financeira, 25% considera esta integração impossível por razões de independência, 10% não tem opinião sobre este assunto e 15% dos indivíduos considera uma outra possibilidade:

- Potenciava a eficácia e eficiência não só da auditoria externa como também da auditoria interna;
- Não existe benefício em integrar as equipas de auditoria externa, uma vez que os seus procedimentos vão muito além da parte financeira;
- Poderia ser importante.

3.2.2. Auditores externos

Caraterização e definição da amostra

Tal como referido, no questionário aplicado a auditores externos obtiveram-se 31 respostas, do universo de 185 SROC (divulgadas pela OROC) às quais foi dirigido e encaminhado o presente questionário.

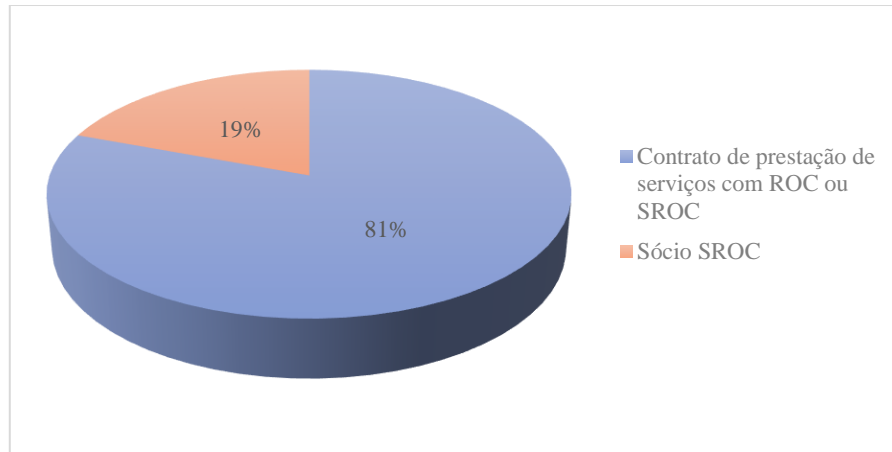


Figura 3.26. Distribuição por forma de exercício da atividade

Dos inquiridos 81% exerce a sua profissão sob contrato de prestação de serviços com ROC ou SROC e 19% são sócios de uma SROC. Realça-se que apesar dos contratos de prestação de serviços com ROC ou SROC não serem o mesmo que trabalhadores por conta de outrem em SROC, foi este o pressuposto assumido pelos inquiridos.

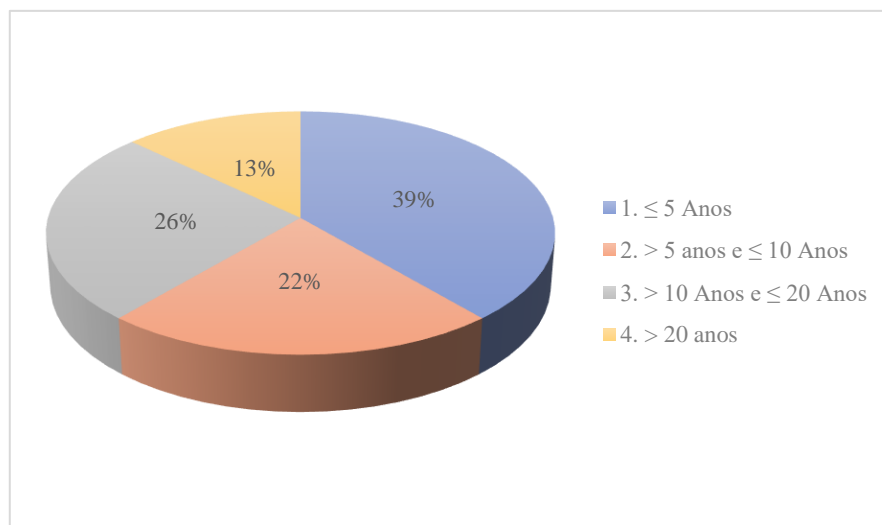


Figura 3.27. Distribuição por experiência profissional (em anos)

No que respeita à experiência profissional, 39% dos indivíduos exercem a atividade há menos de 5 anos, 26% têm entre 10 a 20 anos de experiência, 22% têm entre 5 a 10 anos de experiência e 13% têm mais de 20 anos de experiência.

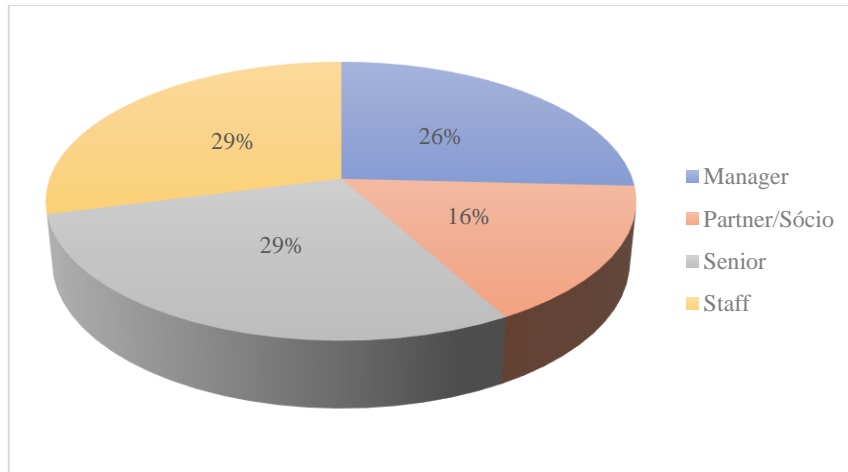


Figura 3.28. Distribuição sobre cargo que exerce

Relativamente ao nível hierárquico dos inquiridos, conclui-se que 29% são *seniors*, 29% são *staffs*, 26% são *managers* e 16% são *partners/sócios*.

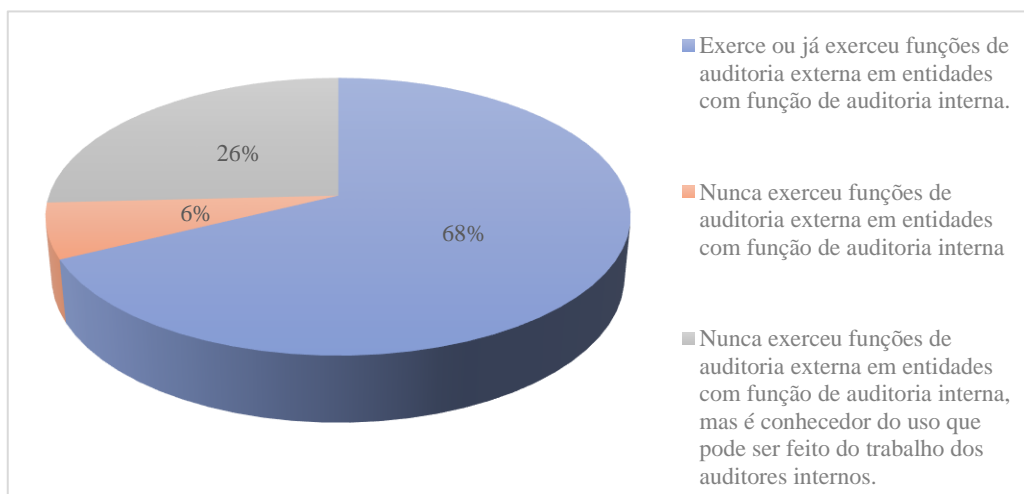


Figura 3.29. Distribuição por experiência profissional em termos de carteira

Quando questionados sobre a sua experiência em termos de carteira profissional, 68% exerce ou já exerceu funções de auditoria externa em entidades com função de auditoria interna, 26% nunca exerceu funções em entidades com auditoria interna, mas é conhecedor do uso que pode ser feito do trabalho dos auditores internos e 6% nunca exerceu funções de auditoria externa em entidades com um departamento de auditoria interna.

Interação e reciprocidade entre auditoria interna e externa – perspectiva dos auditores externos

Após caracterização dos inquiridos, a segunda parte do questionário incidiu sobre a percepção quanto à interação, atual e potencial, entre auditoria externa e auditoria interna, seus riscos e benefícios, na perspectiva dos auditores externos.

A primeira questão procurou perceber qual a avaliação sobre a importância da interação entre auditores externos e internos no contexto da auditoria financeira, do ponto de vista dos auditores externos.

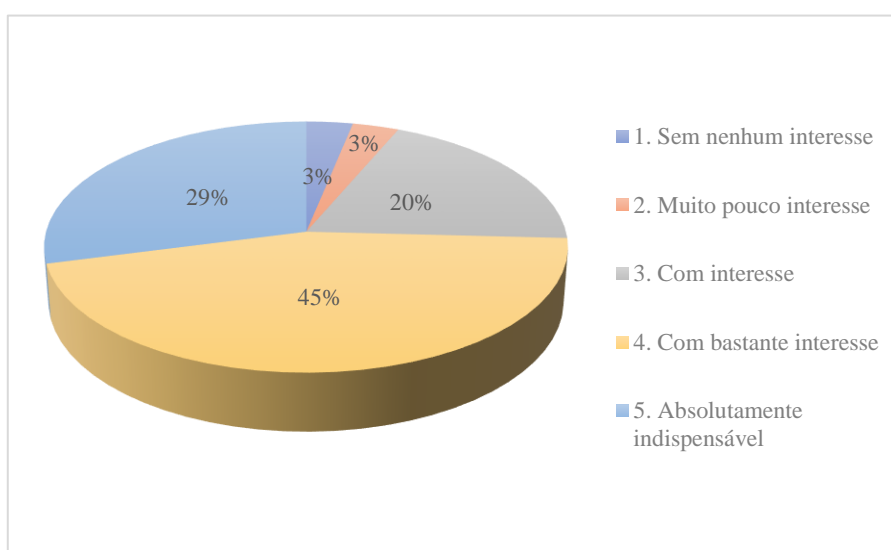


Figura 3.30. Distribuição da percepção sobre o interesse da interação entre auditores externos e internos

Da análise da Figura 3.30. conclui-se que 45% dos indivíduos considera esta interação bastante interesse, 29% consideram esta interação absolutamente indispensável, 19% consideram ter algum interesse, 3% considera ter pouco interesse e os restantes 3% sem qualquer interesse.

O segundo conjunto de questões incide sobre a avaliação da utilização dos trabalhos desenvolvidos pela auditoria interna, para posteriormente serem utilizados para as finalidades de auditoria externa, com base na importância de determinados fatores.

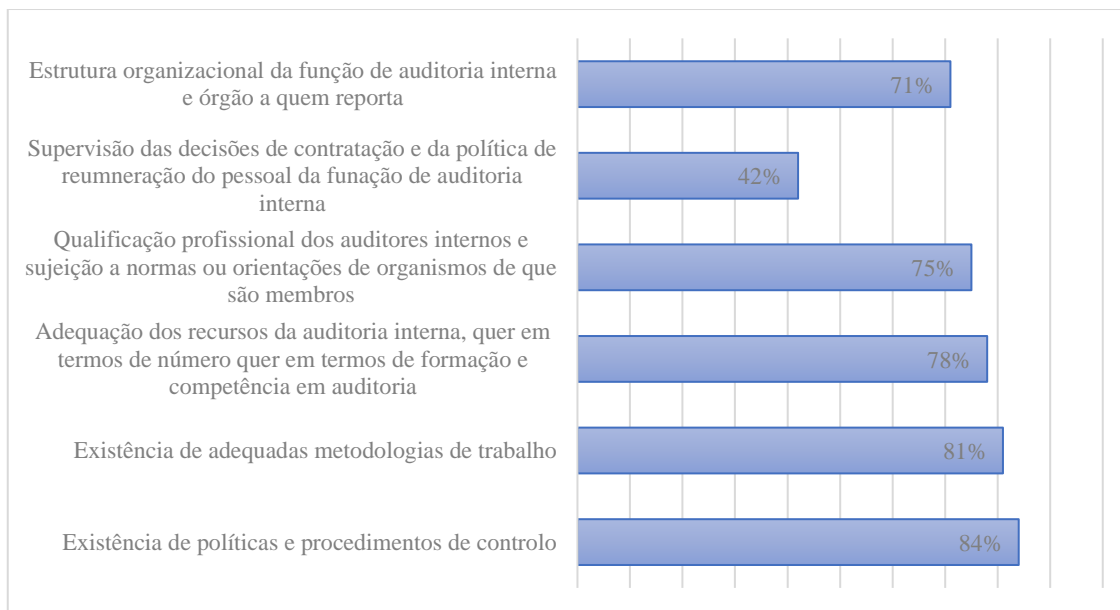


Figura 3.31. Síntese das respostas à questão 2: níveis 4 e 5 (Figuras 3.33 a 3.38)

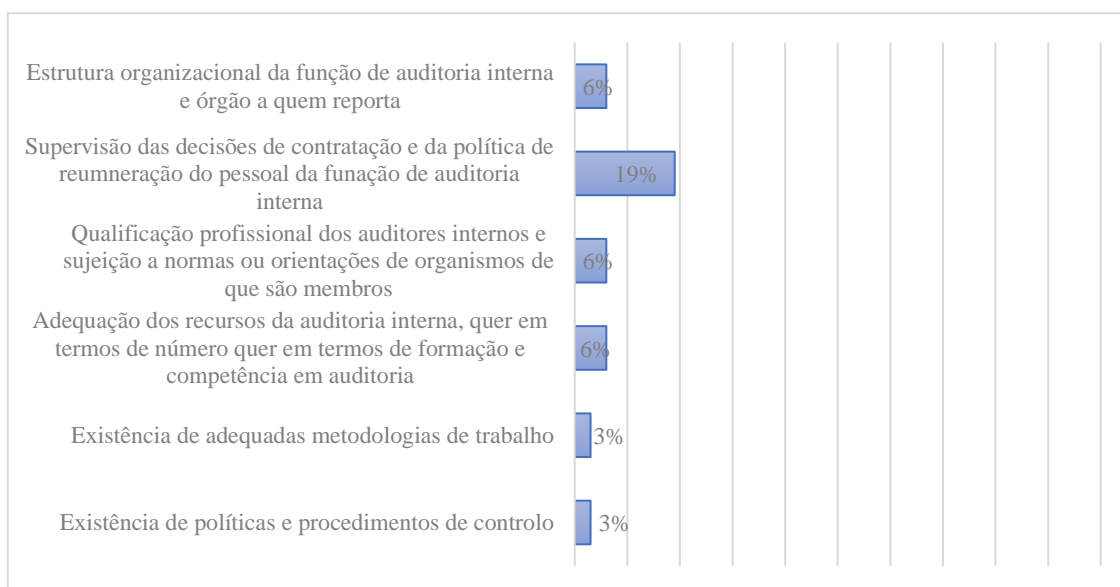


Figura 3.32. Síntese das respostas à questão 2: níveis 1 e 2 (Figuras 3.33 a 3.38)

Analisando os quadros supra, é possível afirmar que em média 77% dos inquiridos considera, como muito ou bastante importante, os trabalhos desenvolvidos pela auditoria interna que poderão ser usados para as finalidades da auditoria externa. Por sua vez, em média 6% dos mesmos consideram nenhuma ou muito pouca importância nestes trabalhos para as finalidades da auditoria externa.

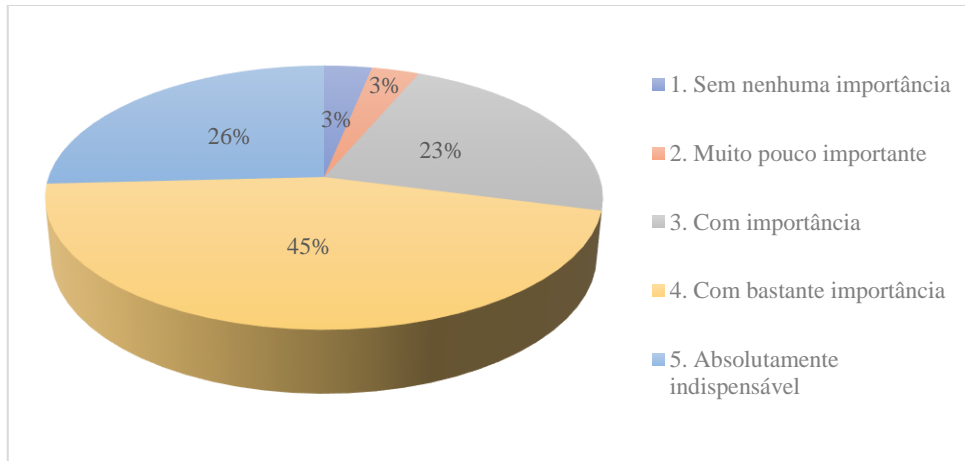


Figura.3.33. Avaliação da importância na estrutura organizacional de auditoria interna e órgão a quem reporta

Verifica-se que 45% considera bastante importante o fator da estrutura organizacional de auditoria interna e o órgão a quem reporta, 26% considera absolutamente indispensável, 23% considera importante, 3% considera pouco importante e 3% sem qualquer tipo de importância.

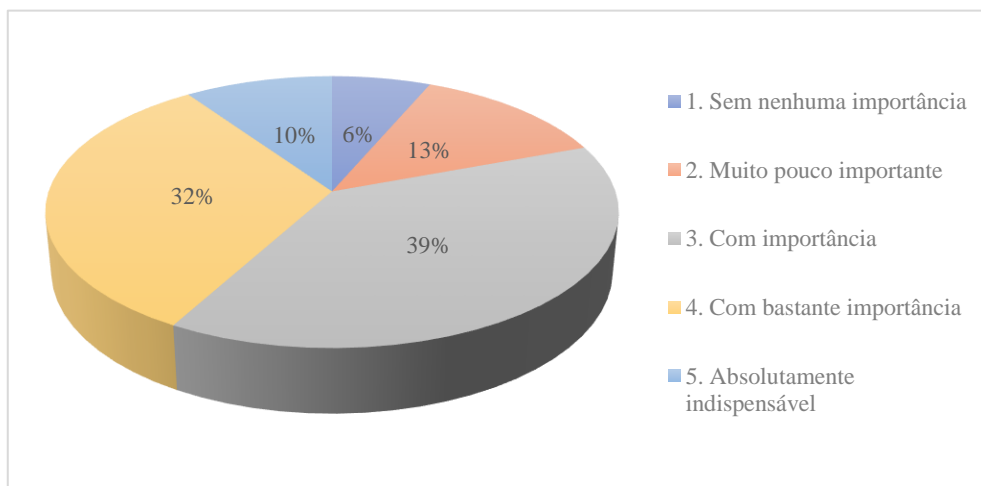


Figura 3.34. Avaliação da importância na supervisão das decisões de contratação e políticas de remuneração do pessoal

Quando questionados sobre a importância da auditoria interna na supervisão das decisões de contratação e políticas de remuneração do pessoal, 39% considera um fator importante, 32%

considera bastante importante, 13% considera muito pouco importante, 10% absolutamente indispensável e 6% sem nenhuma importância.

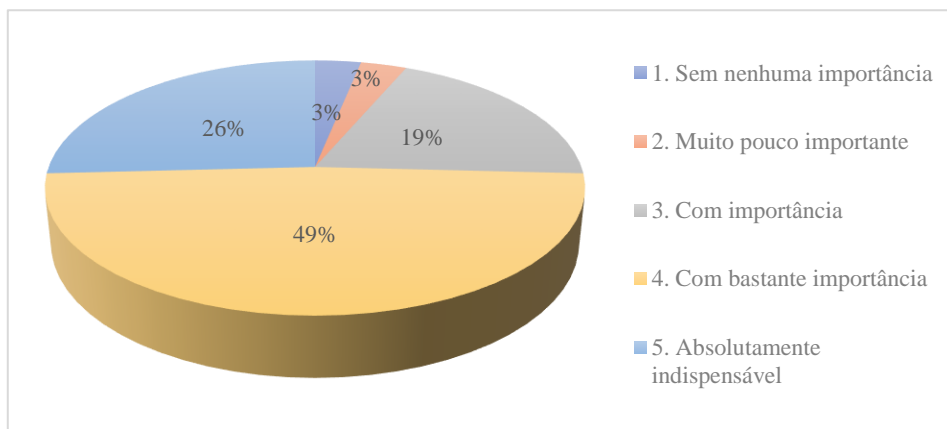


Figura 3.35. Avaliação da importância da qualificação profissional dos auditores internos e sujeição a normas ou orientações de organismos de que são membros

Da percepção sobre a qualificação profissional dos auditores internos e sujeição a normas ou orientações de organismos de que são membros, 49% consideram um fator bastante importante, 26% consideram absolutamente indispensável, 19% com importância, 3% muito pouco importante e 3% sem nenhuma importância.

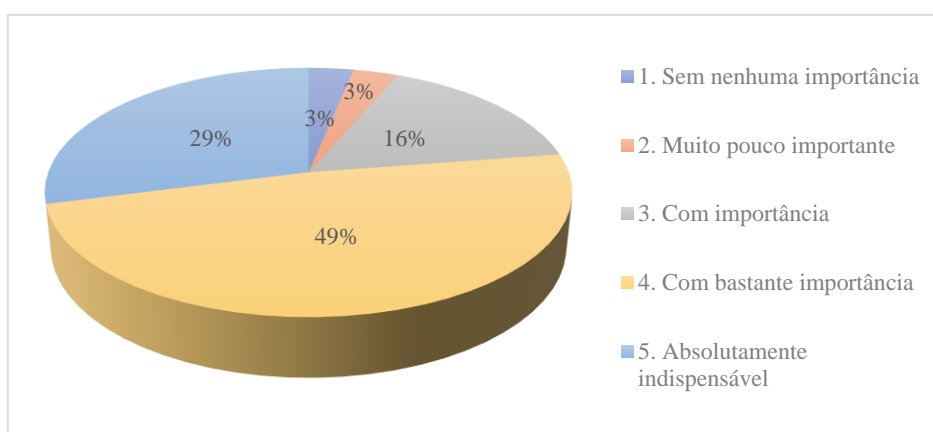


Figura 3.36. Avaliação da importância da adequação dos recursos da auditoria interna (formação e competência)

Quanto à importância do fator da adequação dos recursos da auditoria, mais especificamente no que concerne à formação e competência, 49% dos indivíduos considera um fator bastante importante, 29% absolutamente indispensável, 16% com importância, 3% muito pouco importante e 3% sem nenhuma importância.

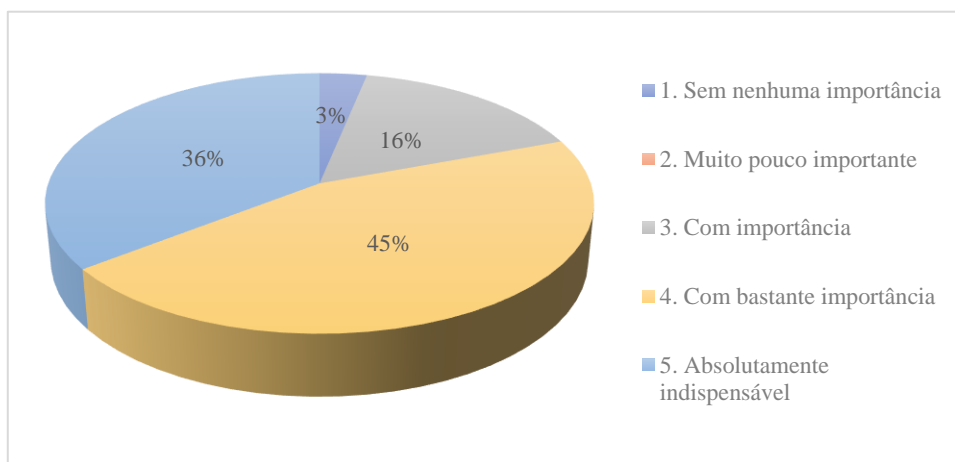


Figura 3.37. Avaliação da importância da existência de adequadas políticas e metodologias de trabalho

Da análise da Figura 3.37. conclui-se que 45% considera que a existência de políticas e metodologias adequadas de trabalho é um fator com bastante importância, 36% absolutamente indispensável, 16% com importância e 3% sem nenhuma importância.

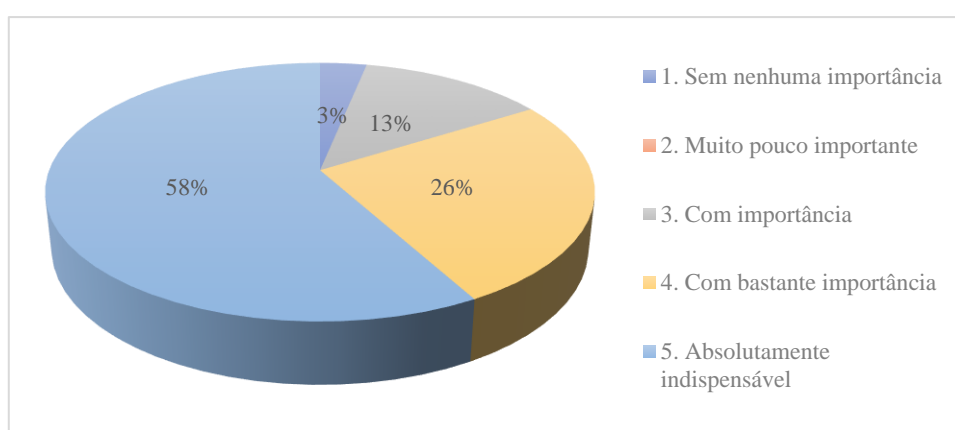


Figura 3.38. Avaliação de importância da existência de políticas e procedimentos de controle

No que diz respeito à importância do fator existência de políticas e procedimentos de controlo, 58% dos inquiridos considera absolutamente indispensável, 26% considera um fator com bastante importância, 13% com importância e 3% sem nenhuma importância.

O terceiro conjunto de questões incidiu sobre a avaliação quanto à possibilidade de utilização dos trabalhos realizados pelos auditores internos.

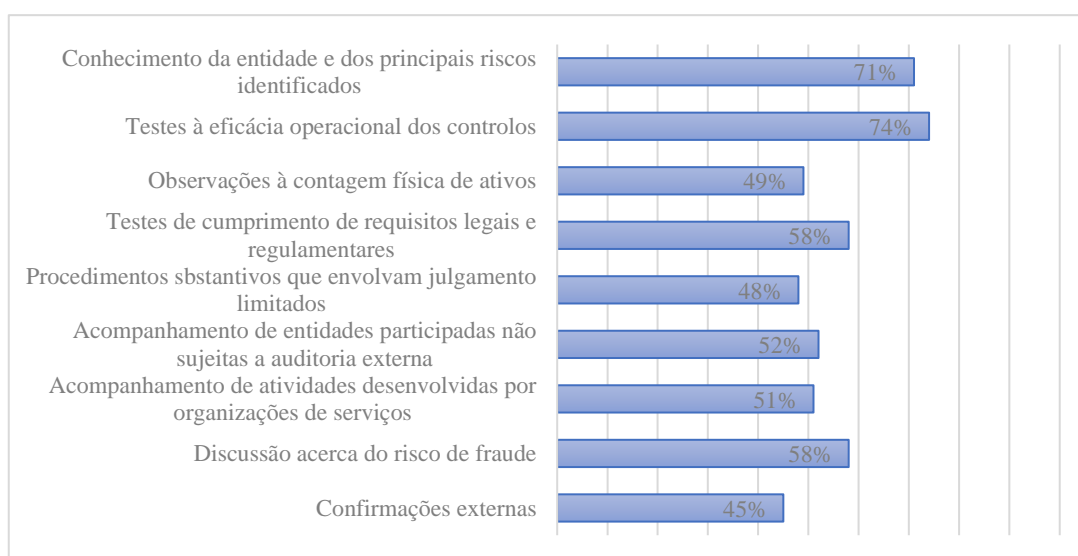


Figura 3.39. Síntese das respostas à questão 3: níveis 4 e 5 (Figuras 3.41 a 3.49)

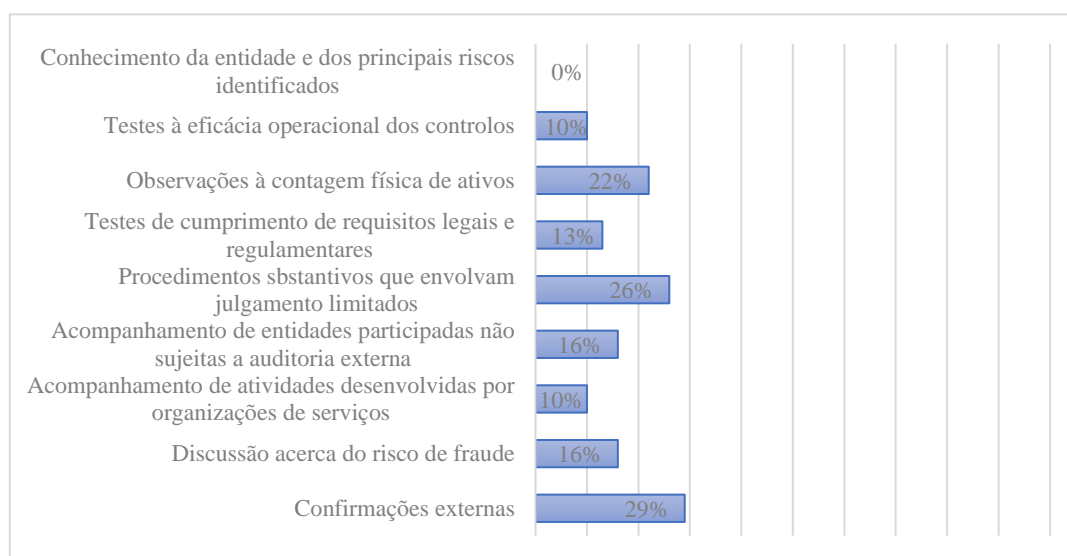


Figura 3.40. Síntese das respostas à questão 3: níveis 1 e 2 (Figuras 3.41 a 3.49)

Dos gráficos apresentados é possível verificar que, em média 52% dos inquiridos considera que estes trabalhos, desenvolvidos pela auditoria, assumem “bastante possibilidade” de serem utilizados pela auditoria externa ou são considerados como absolutamente indispensáveis para o decorrer do seu trabalho. No entanto, verifica-se ainda que em média 16% considera que é pouco provável/possível a sua utilização ou mesmo nenhuma.

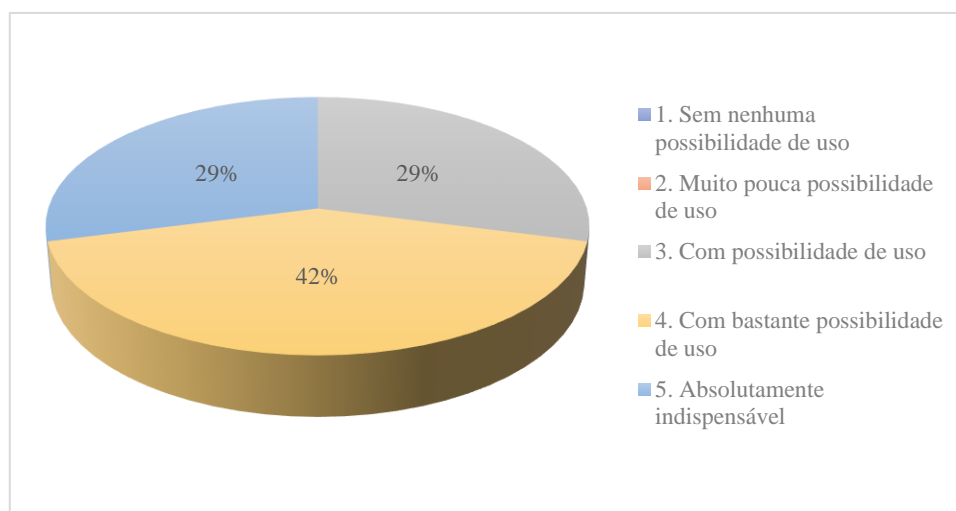


Figura 3.41. Utilização de trabalhos sobre o conhecimento da entidade e dos principais riscos identificados

Relativamente à avaliação sobre a utilização de trabalhos de auditoria interna sobre o conhecimento da entidade e dos principais riscos identificados, 42% dos inquiridos consideram que é bastante provável ser utilizado, 29% considera que este tipo de trabalhos é absolutamente indispensável e 29% considera que é possível a sua utilização.

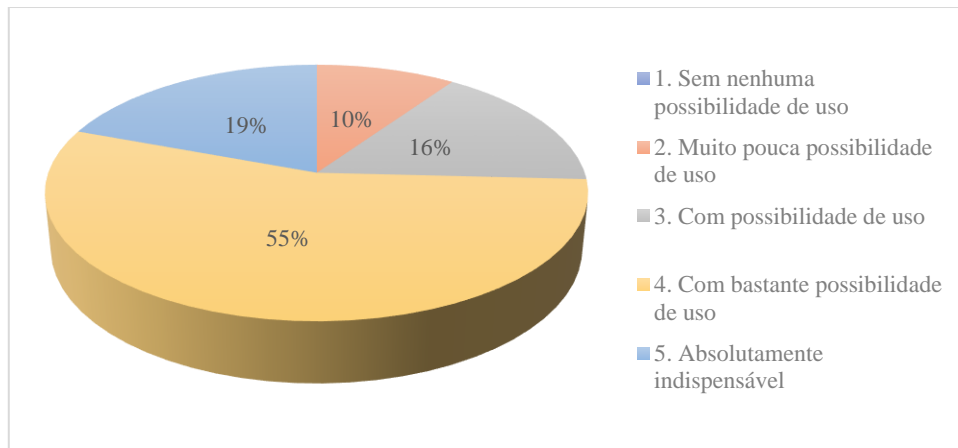


Figura 3.42. Utilização de testes à eficácia operacional dos controlos

Analisando a Figura 3.42. verifica-se que 55% dos indivíduos considera que é bastante possível utilizarem os testes à eficácia operacional dos controlos, 19% consideram absolutamente indispensável a sua utilização, 16% que existe alguma possibilidade de uso e 10% com muita pouca possibilidade de uso.

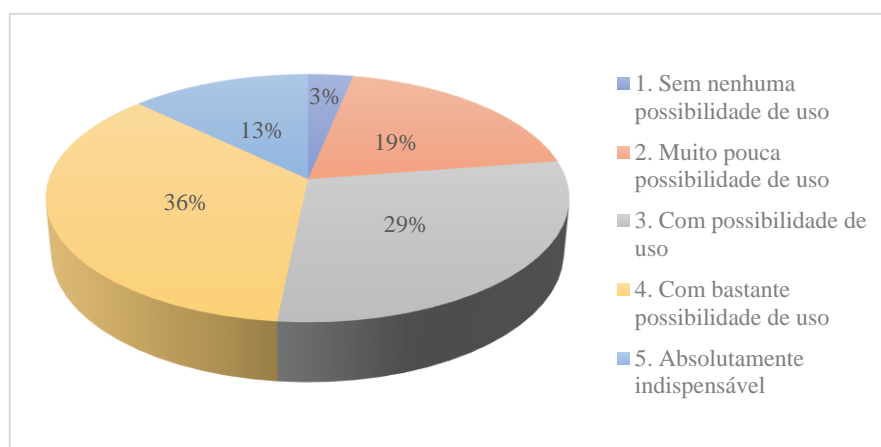


Figura 3.43. Utilização das observações à contagem física de ativos

Os inquiridos quando questionados sobre a possibilidade de utilização dos trabalhos de observações à contagem física de ativos efetuado pelo departamento de auditoria interna, 36% considera que é bastante provável a sua utilização, 29% considera que é possível a sua utilização, 19% muito pouco possível, 13% absolutamente indispensável e 3% sem nenhuma possibilidade de ser utilizado.

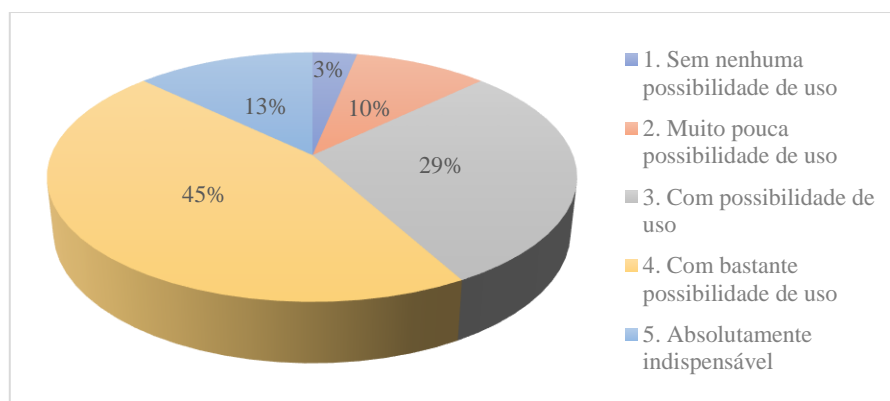


Figura 3.44. Utilização dos testes ao cumprimentos de requisitos legais e regulamentares

No que concerne à possibilidade de utilização de testes ao cumprimento de requisitos legais e regulamentares realizados pela auditoria interna, 45% dos indivíduos refere que é bastante possível a sua utilização, 29% existe possibilidade de uso, 13% considera absolutamente indispensável, 10% considera pouco possível que seja utilizado e 3% considera não ser possível.

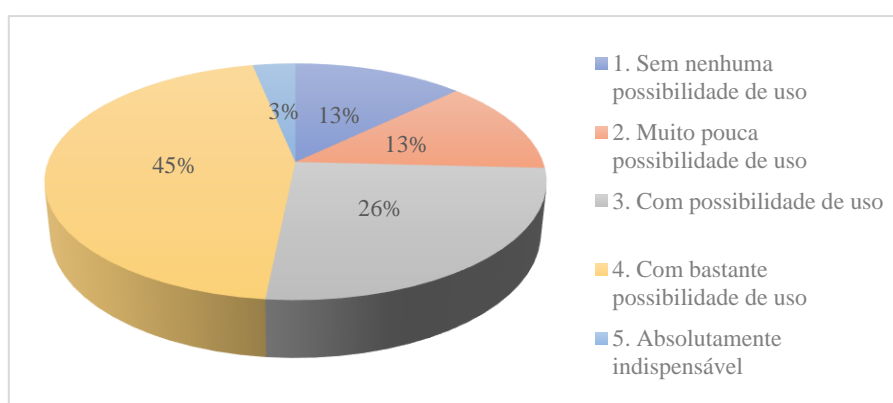


Figura 3.45. Utilização de procedimentos substantivos que envolvam julgamento limitado

Em termos da possibilidade de uso de procedimentos substantivos que envolvam julgamento limitado, 45% considera que é bastante possível, 26% considera que é possível, 13% sem nenhuma possibilidade de utilização, 13% muito pouco possível de ser utilizado e 3% considera que a sua utilização é absolutamente indispensável.

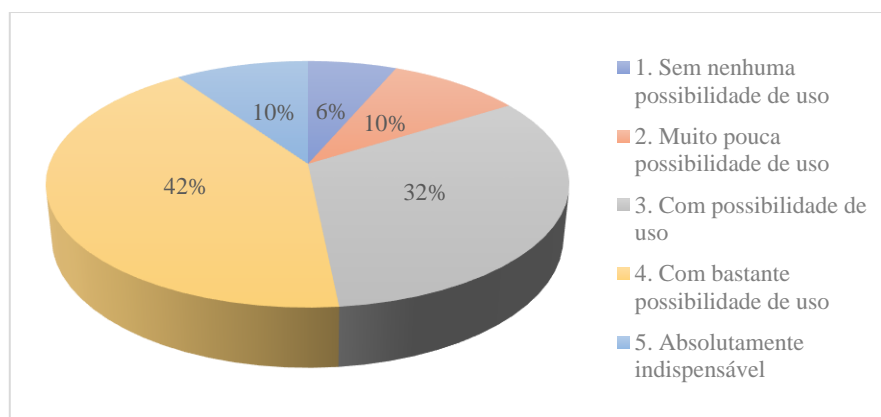


Figura 3.46. Utilização de trabalhos de acompanhamento de entidades participadas não sujeitas a auditoria externa

Conclui-se da análise da Figura 3.46. que 42% considera que é bastante possível a utilização de trabalhos de acompanhamento de entidades participadas não sujeitos a auditoria externa, efetuados pelo departamento de auditoria interna, 32% considera possível a sua utilização, 10% considera absolutamente indispensável, 10% com muito pouca possibilidade de utilização e 6% sem qualquer tipo de possibilidade de uso.

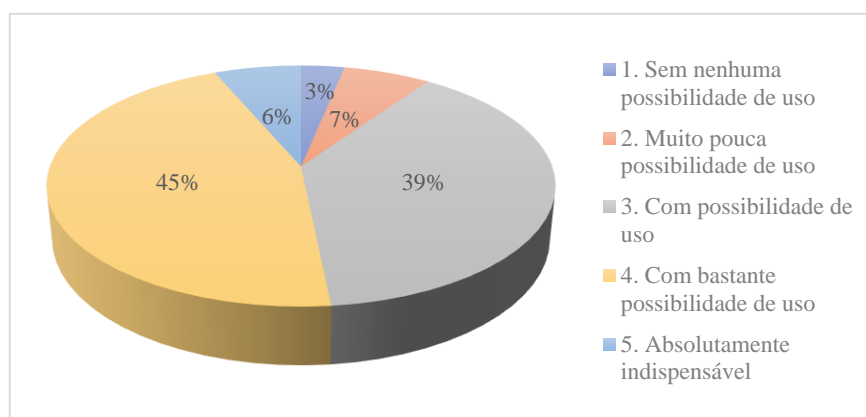


Figura 3.47. Utilização de trabalhos de acompanhamento de atividades desenvolvida por organizações de serviços

Analisando o quadro supra evidencia-se que 45% dos inquiridos considera bastante possível utilizar trabalhos de acompanhamento de atividades desenvolvidas por organizações de serviços efetuados pela auditoria interna, 39% considera que existe possibilidade de uso, 7%

muito pouco provável de ser utilizado, 6% absolutamente indispensável e 3% sem nenhuma possibilidade de uso.

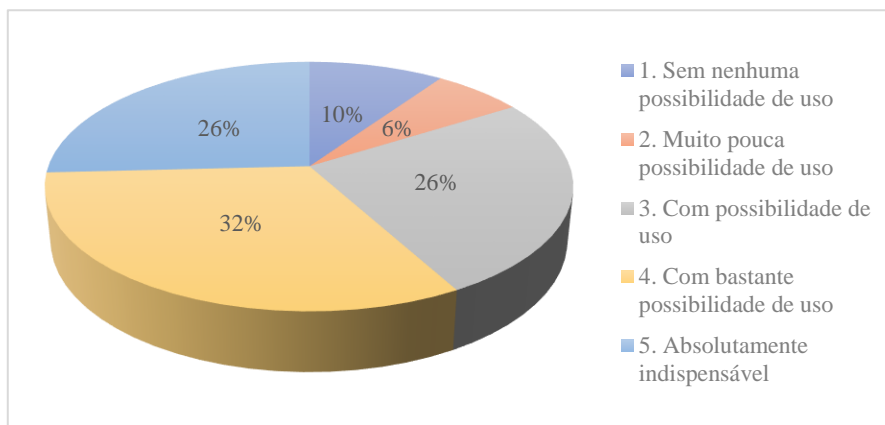


Figura 3.48. Utilização de trabalhos desenvolvidos sobre riscos de fraude

Relativamente à utilização de trabalhos desenvolvidos sobre riscos de fraude, 32% dos indivíduos considera bastante possível a sua utilização, 26% considera que é possível, 26% considera que a utilização destes trabalhos é absolutamente indispensável, 10% considera que não existe qualquer tipo de possibilidade de uso e 6% considera que é muito pouco possível o seu uso.

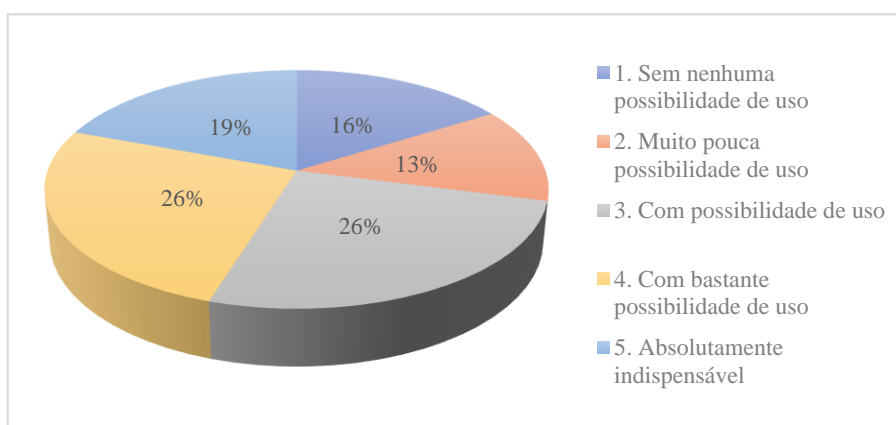


Figura 3.49. Utilização de trabalhos que envolvam confirmações externas

Os inquiridos quando questionados sobre a possibilidade de uso de trabalhos que envolvam confirmações externas verifica-se que 26% considera que é bastante possível, 26% considera

que é possível, 19% considera que a sua utilização é indispensável, 16% considera que não é possível utilizar este tipo de trabalho e 13% considera que é muito pouco possível.

No quarto conjunto de questões procurou-se perceber a importância atribuída a certas funções/tarefas realizadas pelos auditores externos para determinar o uso dos trabalhos da auditoria interna.

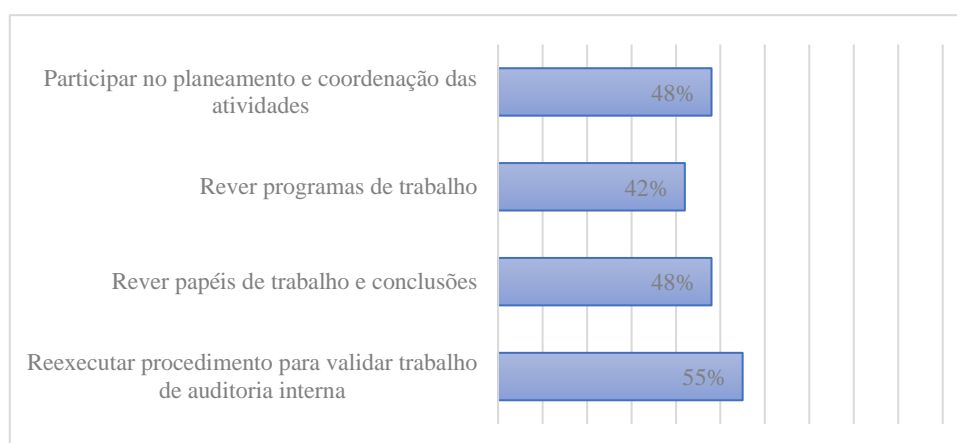


Figura 3.50. Síntese das respostas à questão 4: níveis 4 e 5 (Figuras 3.52 a 3.55)

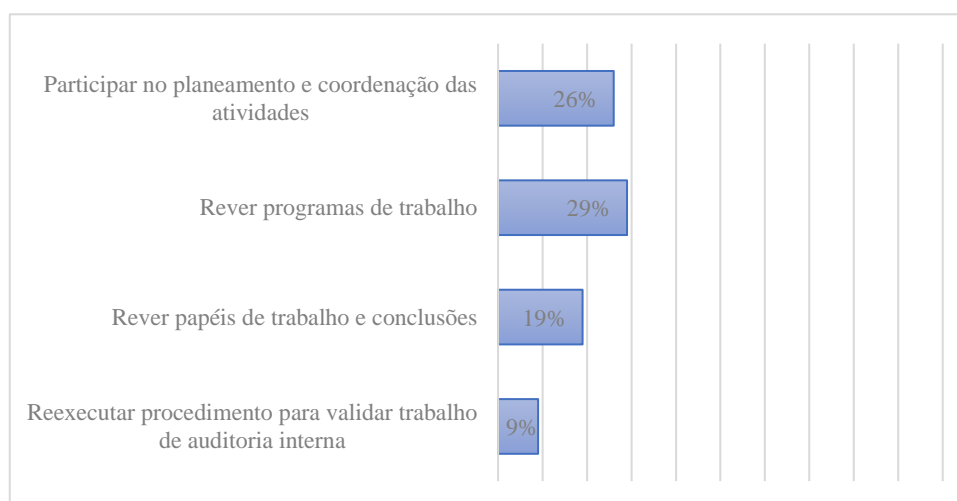


Figura 3.51. Síntese das respostas à questão 4: níveis 1 e 2 (Figuras 3.52 a 3.55)

No que concerne ao nível de importância atribuída pelos auditores externos a determinadas tarefas num contexto de uso de trabalhos de auditoria interna, pode afirmar-se que em média

48% considera que este uso se assume como muito importante ou absolutamente indispensável. Noutro sentido, em média 23% considera que a utilização destes trabalhos é muito pouco importante ou até mesmo sem qualquer tipo de importância.

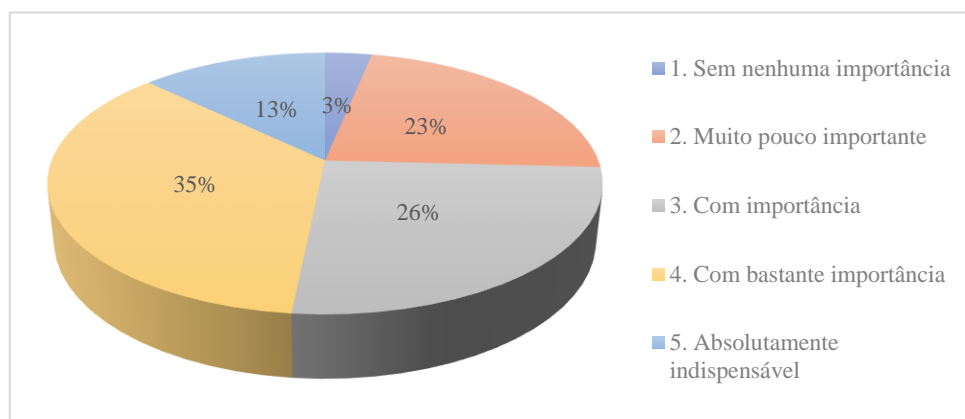


Figura 3.52. Importância atribuída à participação no planeamento e coordenação das atividades

Os inquiridos quando questionados sobre a importância que atribuem à sua participação no planeamento e coordenação de atividades com a auditoria interna, 35% considera que é bastante importante esta participação, 26% considera importante, 23% muito pouco importante, 13% considera absolutamente indispensável e 3% considera não ter qualquer tipo de importância.

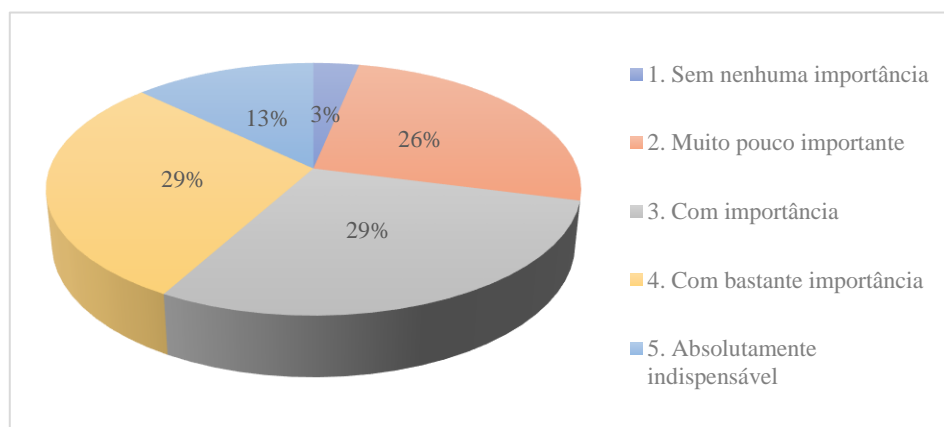


Figura 3.53. Importância atribuída à revisão dos programas de trabalho

Relativamente à importância atribuída à revisão dos programas de trabalho 29% considera bastante importante, 29% considera importante, 26% considera muito pouco importante, 13% absolutamente indispensável e 3% sem nenhuma importância.

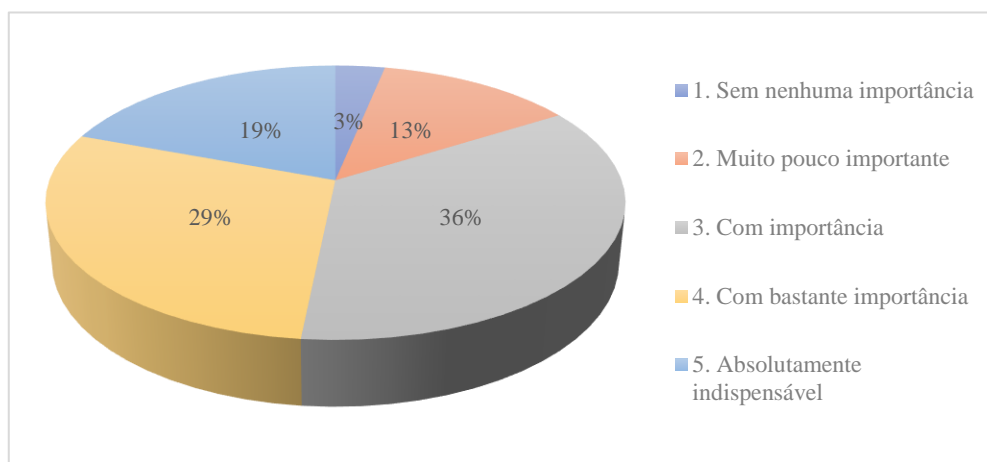


Figura 3.54. Importância atribuída à revisão dos papéis de trabalho e conclusões

No que concerne à importância atribuída à revisão dos papéis de trabalho e conclusões, 35% considera importante, 29% considera bastante importante, 19% considera absolutamente indispensável, 13% muito pouco importante e 3% sem nenhuma importância.

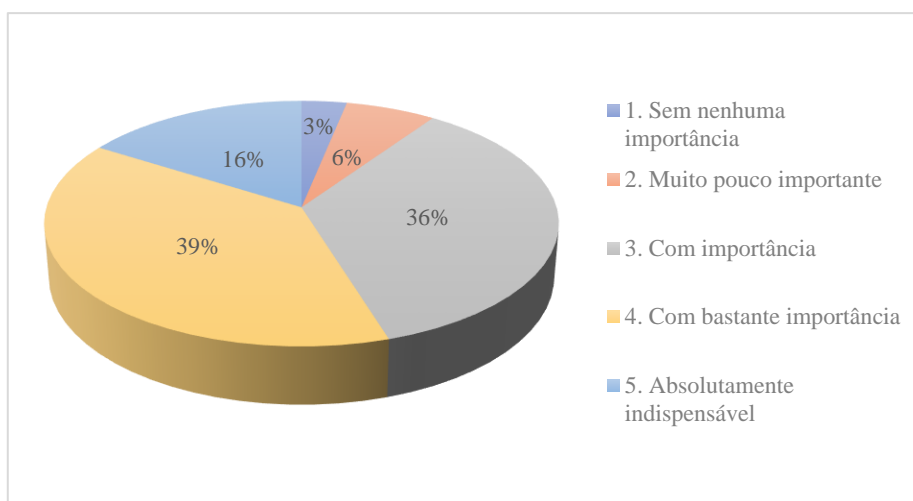


Figura 3.55. Importância atribuída ao reexecutar procedimentos para validar trabalho da auditoria interna

Analisando a Figura 3.55. percebe-se que 39% dos inquiridos considera bastante importante reexecutar procedimentos para validar trabalho da auditoria interna, 35% considera importante, 16% considera absolutamente indispensável, 6% muito pouco importante e 3% sem nenhuma importância.

No que diz respeito à quinta questão, esta assume enfoque sobre a utilização que os inquiridos fazem dos trabalhos da auditoria interna.

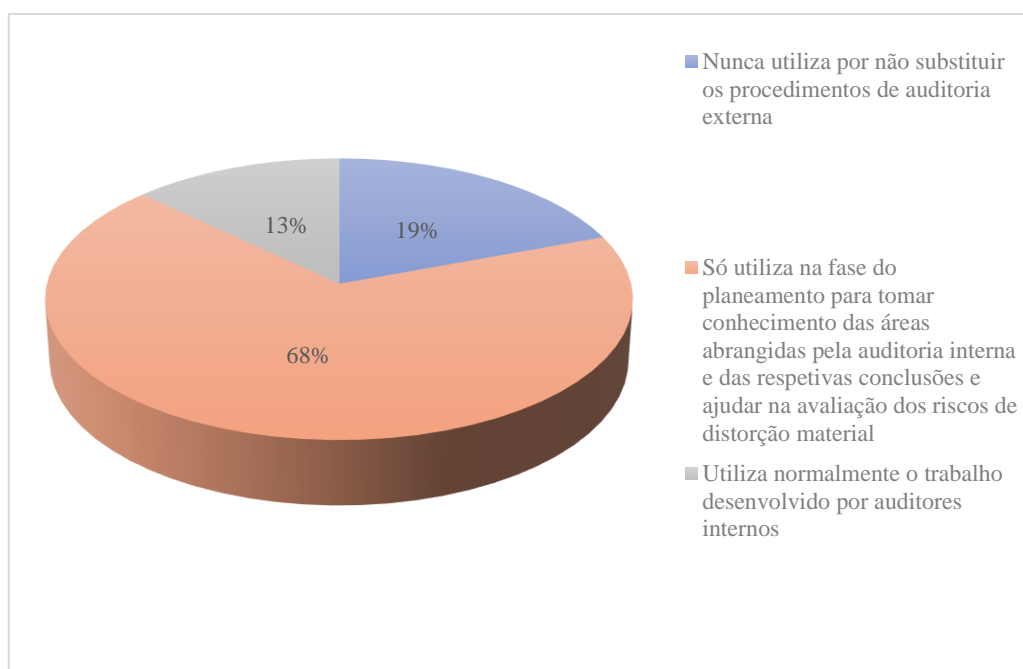


Figura 3.56. Que utilização é feita pelos auditores externos do trabalho de auditoria

Conclui-se que 68% dos indivíduos só utiliza o trabalho desenvolvido pelos auditores internos na fase de planeamento para tomar conhecimento das áreas abrangidas pela auditoria interna e das respetivas conclusões, ajudando na avaliação dos riscos de distorção material, 19% nunca utiliza por não substituir os procedimentos de auditoria externa e 13% utiliza normalmente o trabalho desenvolvido por auditores internos.

O sexto conjunto de questões incidiu sobre a relevância de certos fatores suscetíveis de constituir reserva quanto ao uso do trabalho dos auditores internos.

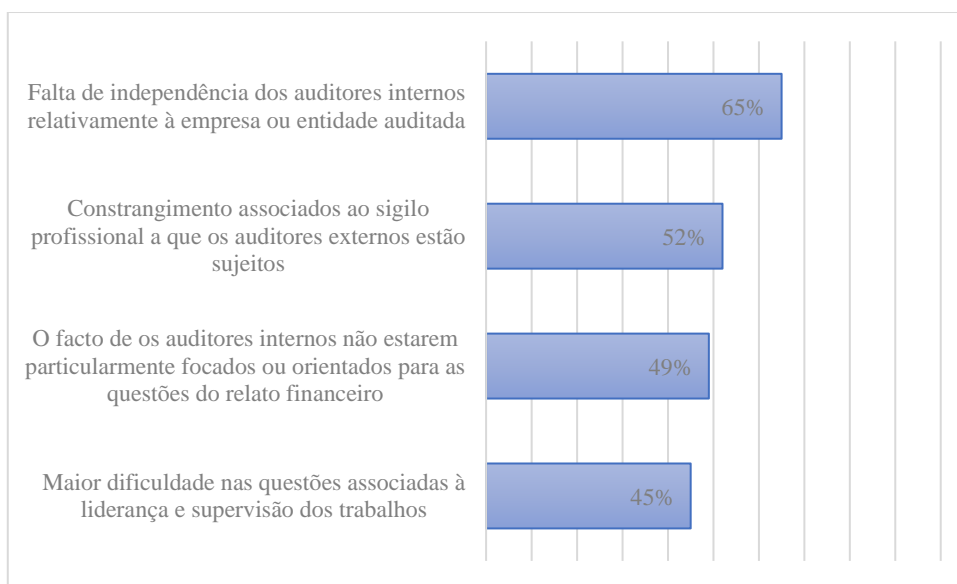


Figura 3.57. Síntese das respostas à questão 6: níveis 4 e 5 (Figuras 3.59 a 3.62)

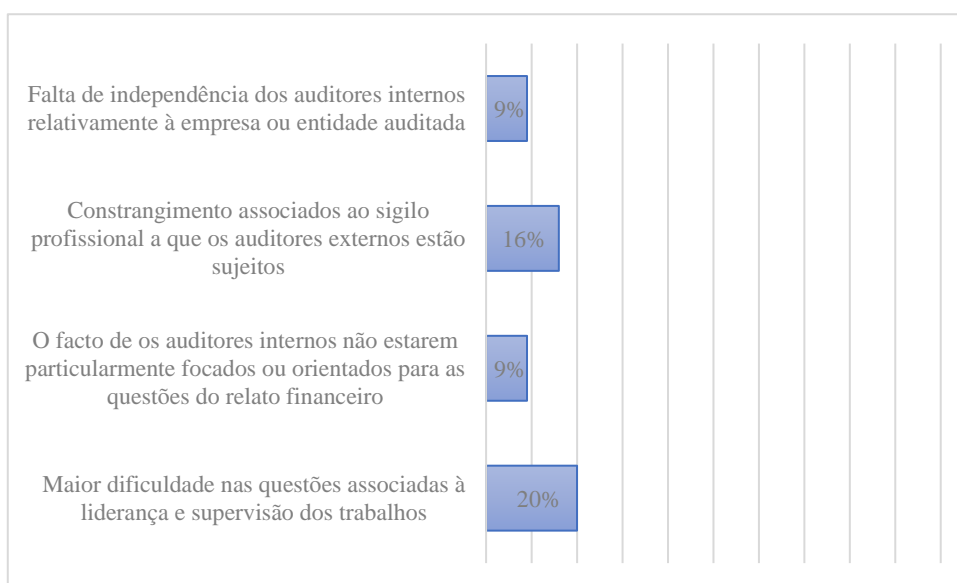


Figura 3.58. Síntese das respostas à questão 6: níveis 1 e 2 (Figuras 3.59 a 3.62)

Dos factores que poderão constituir reserva, quanto ao uso do trabalho dos auditores internos, verifica-se que em média 51% dos inquiridos considera que pode ser bastante relevante ou absolutamente relevante. No mesmo sentido, somente 13%, em média, considera com pouco ou nenhum grau de relevância.

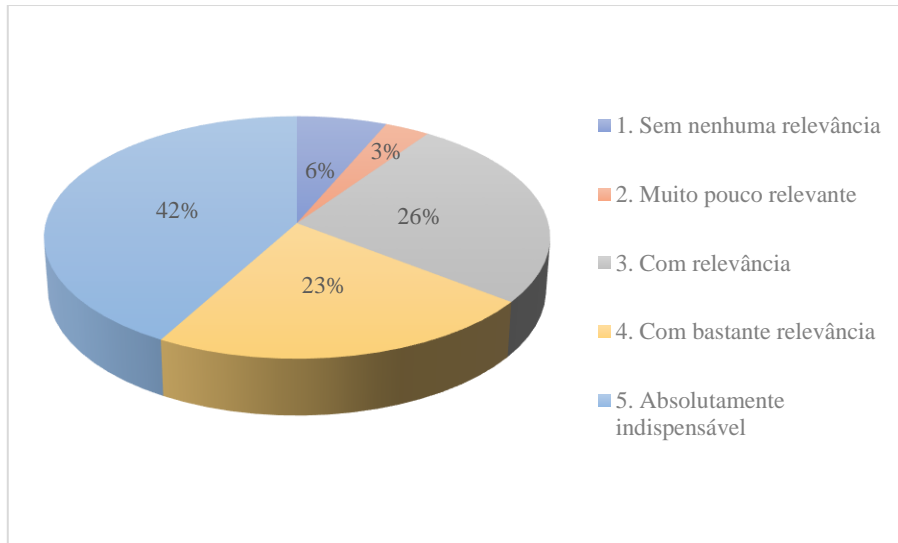


Figura 3.59. Importância do fator: falta de independência

Da análise à percepção da importância do fator falta de independência 42% considera ser absolutamente relevante, 23% com bastante relevância, 26% com relevância, 6% sem nenhuma relevância e 3% muito pouco relevante.

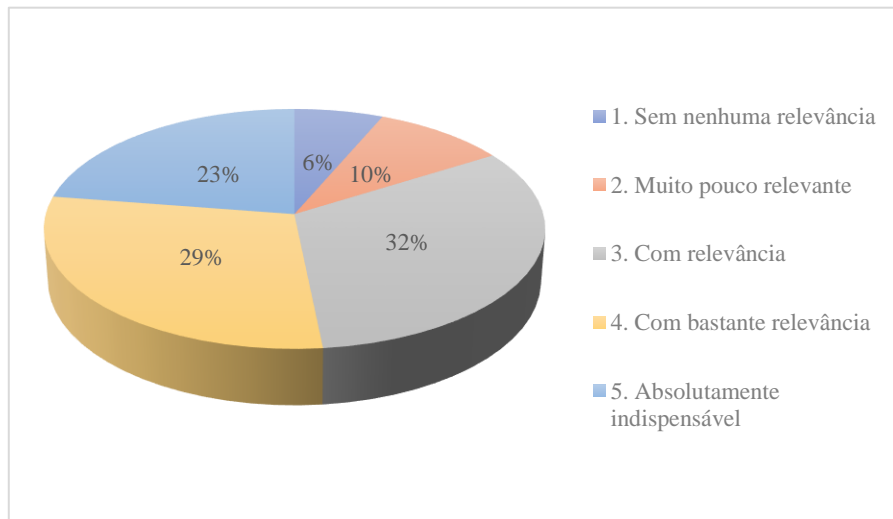


Figura 3.60. Importância do fator: constrangimento associado ao sigilo profissional a que os auditores externos estão sujeitos

No que concerne ao constrangimento associado ao sigilo profissional a que os auditores externos estão sujeitos, 32% considera ser relevante, 29% com bastante relevância, 23% com relevância absoluta, 10% muito pouco relevante e 6% sem qualquer relevância.

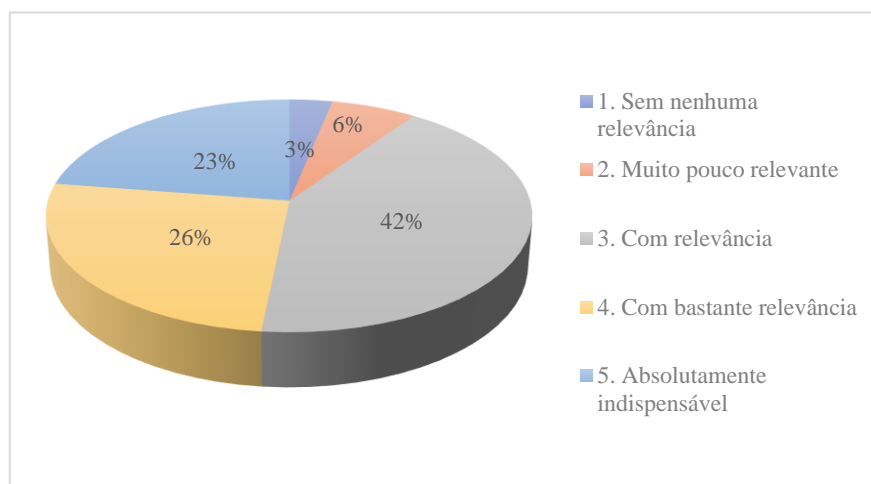


Figura 3.61. Importância fator: o facto de os auditores interno não estarem particularmente focados ou orientados para as questões do relato financeiro.

Conclui-se que 42% dos inquiridos consideram o fator mencionado na Figura 4.61. com relevância, 26% bastante relevante, 23% como absolutamente relevante, 6% muito pouco relevante e 3% sem nenhuma relevância.

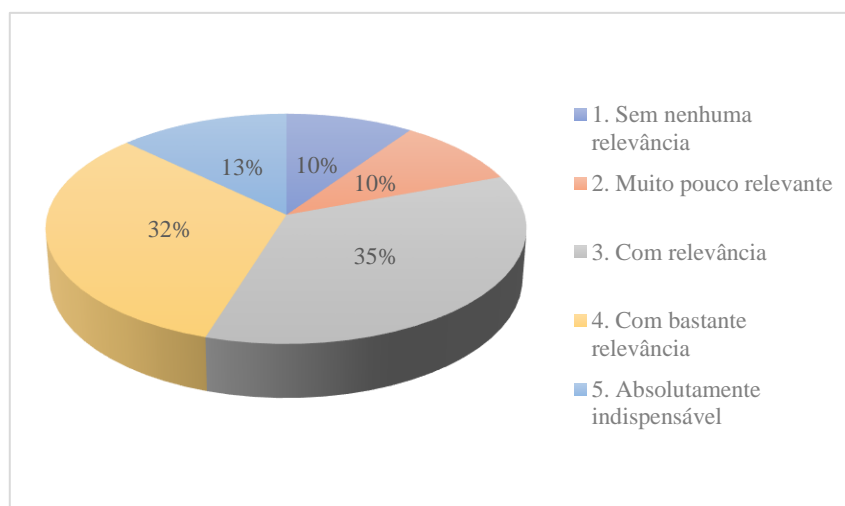


Figura 3.62. Importância fator: maior dificuldade nas questões associadas à liderança e supervisão dos trabalhos

Em termos da importância relativa a uma maior dificuldade nas questões associadas à liderança e supervisão dos trabalhos, 35% dos inquiridos considera relevante, 32% com bastante relevância, 13% com uma relevância absoluta, 10% com muito pouca relevância e 10% sem nenhuma relevância.

Quanto ao sétimo conjunto de questões, este pretende obter conclusões sobre as áreas em que é mais provável a utilização do trabalho dos auditores internos.

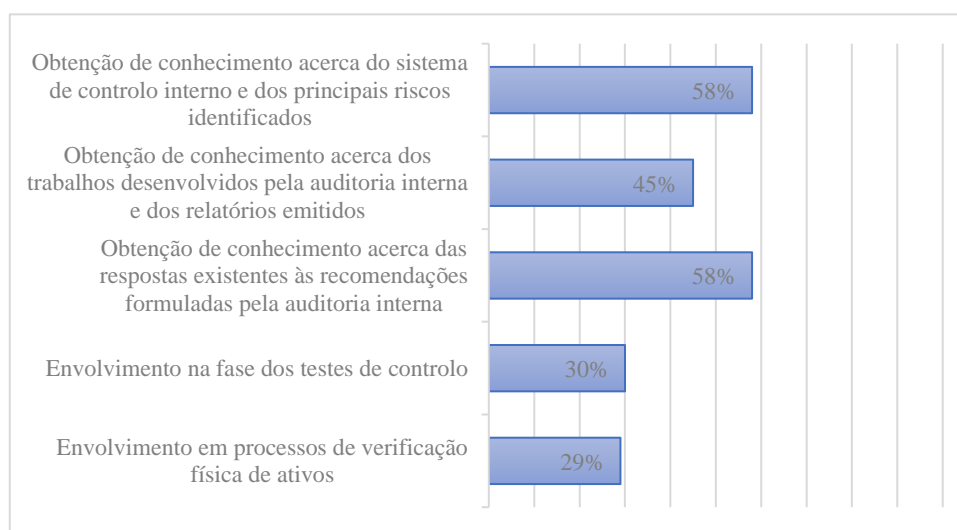


Figura 3.63. Síntese das respostas à questão 7: níveis 4 e 5 (Figuras 3.65 a 3.69)

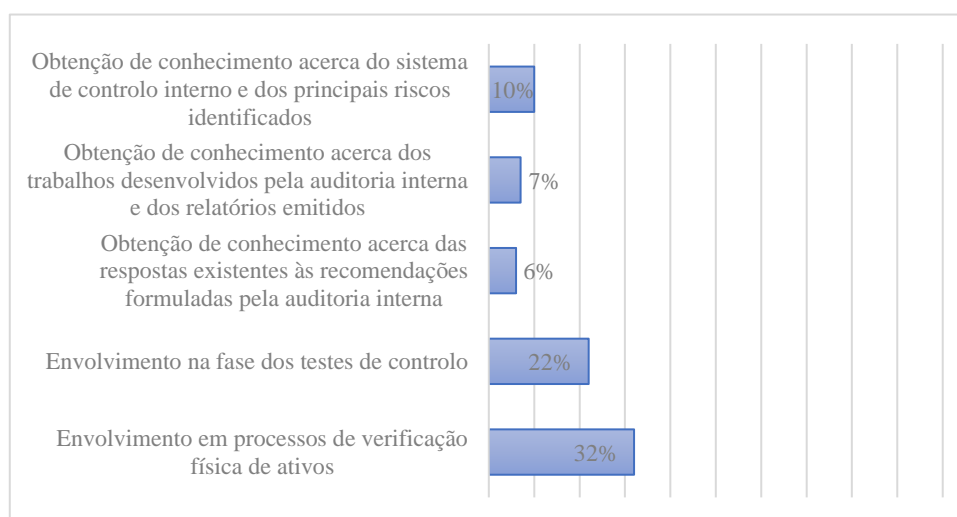


Figura 3.64. Síntese das respostas à questão 7: níveis 1 e 2 (Figuras 3.65 a 3.69)

Em termos da perceção das áreas que mais provavelmente serão utilizadas pelos auditores externos, em média 45% das identificadas no gráfico são referenciadas com uma utilização “frequente” ou “sempre”. Por outro lado, apenas 10% considera que são pouco ou nunca usadas.

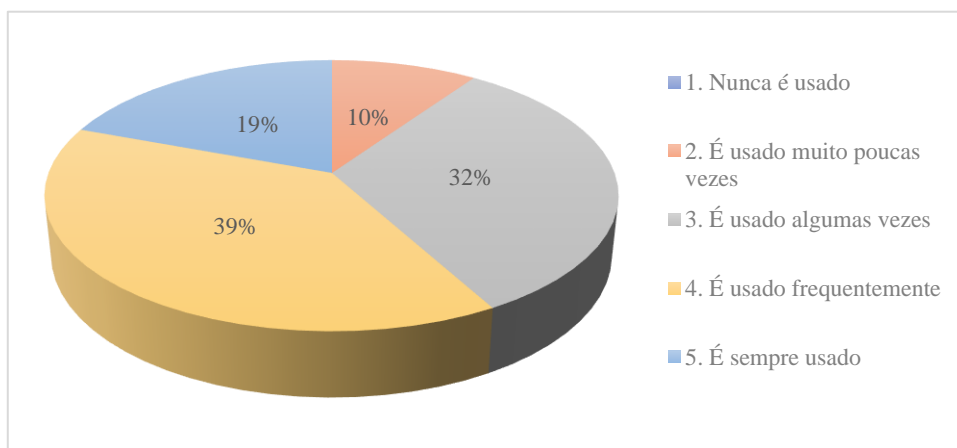


Figura 3.65. Obtenção de conhecimento acerca do sistema de controlo interno e dos principais riscos identificados

Relativamente à graduação sobre o uso de trabalhos da função de auditoria interna no que respeita à obtenção de conhecimento acerca do sistema de controlo interno e dos principais riscos identificados, 39% considera que é usado frequentemente, 32% considera que é usado algumas vezes, 19% utiliza sempre e 10% considera que é muito poucas vezes utilizado.

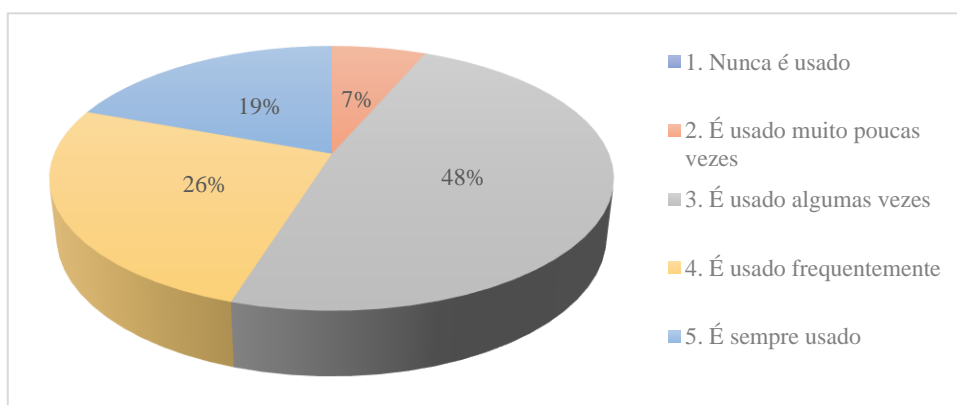


Figura 3.66. Obtenção de conhecimento acerca dos trabalhos desenvolvidos pela auditoria interna e dos relatórios emitidos

No que respeita ao uso feito de trabalhos desenvolvidos pela auditoria interna e dos relatórios emitidos, 48% considera que é usado algumas vezes, 26% usa frequentemente, 19% usa sempre e 7% é usado muito poucas vezes.

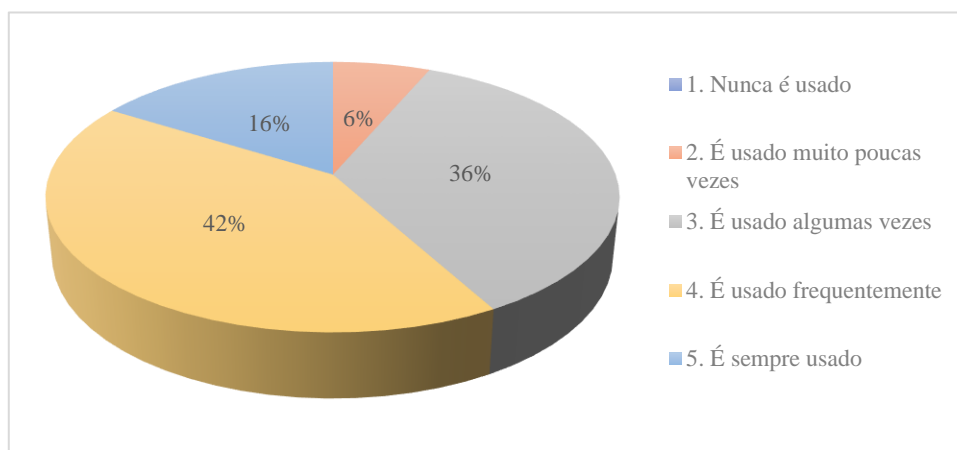


Figura 3.67. Obtenção de conhecimento acerca das respostas existentes às recomendações formuladas pela auditoria interna

Conclui-se que 42% usa frequentemente as respostas existentes às recomendações formuladas pela auditoria interna, 36% usa algumas vezes, 16% usa sempre e 6% usa muito poucas vezes.

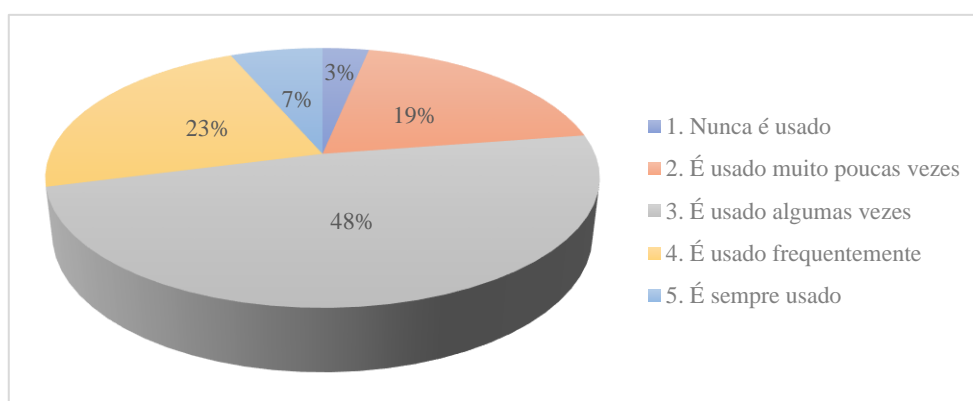


Figura 3.68. Envolvimento na fase dos testes aos controlos

Quanto ao envolvimento na fase dos testes aos controlos, 48% é usado algumas vezes, 23% é usado frequentemente, 19% usa poucas vezes, 7% é usado sempre e 3% nunca usa.

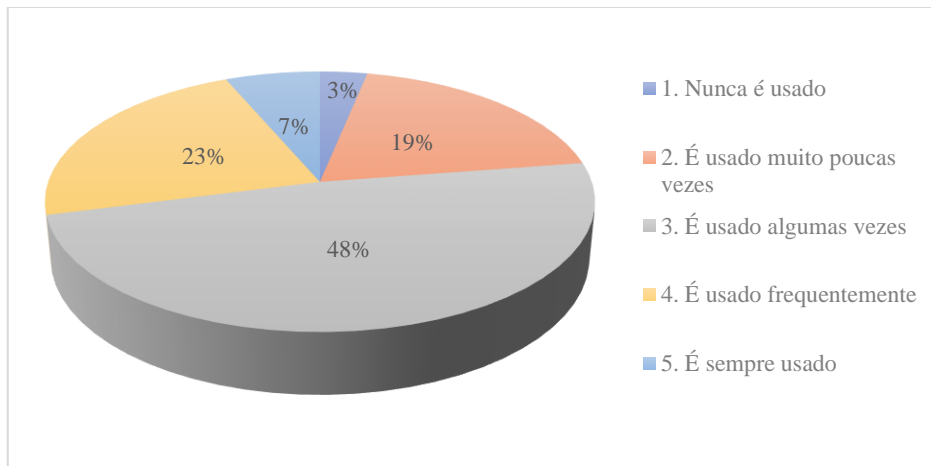


Figura 3.69. Envolvimento em processos de verificação física de ativos

No que respeita ao envolvimento em processos de verificação física de ativos, 48% dos inquiridos usa algumas vezes este tipo de teste, 23% usa frequentemente, 19% usa muito poucas vezes, 7% usa sempre e 3% nunca usa.

A última questão do inquérito procurou perceber se enquanto auditores externos partilham habitualmente com os responsáveis pela auditoria interna os aspetos identificados que devem ser objeto de melhoria.

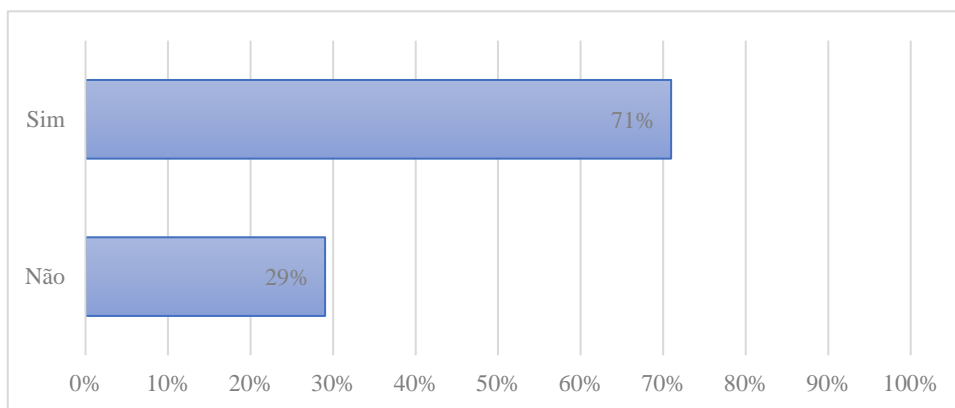


Figura 3.70. Partilha de aspetos identificados pelos auditores externos aos responsáveis de auditoria interna

Da análise à Figura 3.70. verifica-se que 71% dos indivíduos partilha as situações identificadas decorrentes da auditoria externa com os responsáveis pelo departamento de auditoria interna e 29% não faz esta mesma partilha.

3.2.3. Interpretação e discussão de resultados

Para o estudo empírico da presente dissertação procedeu-se à análise de dados cuja recolha obedeceu a duas tipologias distintas. Numa primeira fase procedeu-se a uma revisão da literatura sobre a temática subjacente e, seguidamente a uma análise dos resultados obtidos através da aplicação de métodos estatísticos aos questionários aplicados a auditores internos e externos.

Tal como referido no subcapítulo 3.1.1., estabeleceram-se as seguintes perguntas de partida:

- A auditoria externa usa de facto o trabalho dos auditores internos e em que extensão?
- Que principais fatores podem contribuir para um uso menos frequente por parte dos auditores externos?
- Que benefícios são identificados pelos auditores internos em resultado de maior interação e comunicação por parte dos auditores externos?

Nesta subsecção, em particular, procura-se objetivar aquilo que foram os dados e os resultados obtidos com recurso a inquérito/questionário e interpretá-los à luz do enquadramento teórico. Deste modo, é feita a tentativa de correlacionar o enquadramento teórico com o estudo empírico e questões de partida.

Importa ressaltar, antes de se prosseguir para a interpretação e discussão dos resultados, que na sua forma inicial existia a perspetiva de uma maior amostra no que concerne às respostas aos questionários elaborados e submetidos às entidades previamente referidas. Neste sentido, torna-se essencial reforçar a ideia de que a análise e interpretação dos resultados tem em linha de conta a amostra reduzida e que se compreende a possibilidade de um viés de amostra ou variabilidade amostral que possam colocar em causa a universalidade do estudo e dos resultados apresentados. Face ao exposto, verifica-se que este aspeto se expõe como uma limitação do estudo, uma vez que não nos permite extrapolar conclusões a partir da base amostral que possam ser fidedignamente aplicadas ao universo inicialmente proposto a estudo.

Como referido, o enfoque do presente trabalho situou-se em torno do tipo e forma de interação entre auditores internos e externos e quais os benefícios dessa relação.

Da análise das respostas é possível inferir que, quer auditores externos, quer auditores internos, consideram com bastante preponderância a importância da relação estabelecida entre ambos no decurso da sua atividade profissional. Ao nível dos auditores internos 80% consideram essa interação indispensável ou bastante importante/interessante, enquanto do lado dos auditores externos 74% apresentam a mesma opinião.

Embora seja patente esta perceção inicial sobre a importância da interação, aquilo que os dados obtidos nos revelam é que, na prática, a efetividade dessa relação não reflete a importância que lhe é atribuída. Com efeito, 50% dos auditores internos afirmam pouca ou nenhuma interação existente com os auditores externos. No mesmo seguimento, no que concerne aos auditores externos, estes afirmam com uma preponderância de 68% que só utilizam/interagem com os auditores internos numa fase de planeamento. Os dados apresentados por Silva (2013) vão justamente ao encontro do apresentado, sendo que para além de concluir que os auditores externos não se reúnem com regularidade com os auditores internos, estes também não solicitam informação ou têm em conta a opinião dos auditores internos na maioria das vezes.

No que concerne às principais vantagens apontadas pelos auditores internos na reciprocidade de benefícios com os resultados do trabalho encetado pela auditoria externa, assumem-se com maior relevância a avaliação do sistema de controlo interno e as recomendações suscitadas pelos auditores externos. Nesta perspetiva Silva (2016) afirma também que um dos pontos essenciais do contacto entre ambas as áreas se assume ao nível do *feedback* permanente e constante que permite realizar ajustes com base em recomendações, sendo a auditoria interna o maior beneficiário desta transação por obter um parecer externo e independente que faz emergir potenciais áreas problemáticas e métodos de resolução das mesmas.

Também os dados presentes objetivam, que na perspetiva dos auditores externos, a transmissão da informação relevante e recomendações potenciais é realizada em cerca de 71% dos casos.

Apresenta-se de seguida um gráfico resumo com a comparação entre as respostas dadas por auditores internos e externos, no que respeita à perceção de cada qual sobre a possível utilização do trabalho dos auditores internos por parte dos auditores externos.

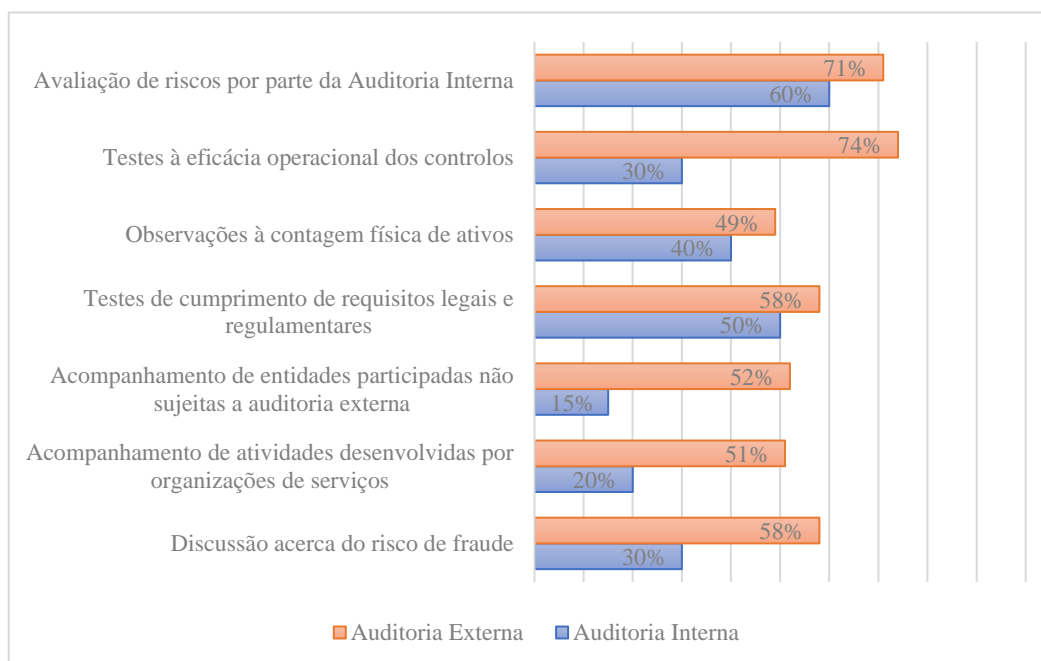


Figura 3.71. Comparação auditores externos e internos níveis de resposta 4 e 5

No que concerne à perceção dos trabalhos desenvolvidos pela auditoria interna que têm bastante probabilidade de uso ou uso indispensável, é possível afirmar-se que as respostas que apresentam maior concordância entre os dois grupos de inquiridos são a avaliação de riscos por parte da auditoria interna/conhecimento da entidade, observações às contagens físicas e testes de cumprimento de requisitos legais e regulamentares. Por sua vez, verifica-se uma maior discrepância face aos testes à eficácia operacional dos controlos, o acompanhamento de entidades participadas não sujeitas a auditoria externa e o acompanhamento de atividades desenvolvidas por organizações de serviços.

Outro dado relevante remete-nos para os atributos do trabalho de auditoria interna que adquirem maior preponderância, por parte dos auditores externos, na consecução dos seus objetivos de trabalho, destacando-se:

- 1) Estrutura organizacional da auditoria interna e órgão de reporte;
- 2) Qualificação profissional dos auditores internos;
- 3) Adequação dos recursos de auditoria interna (nomeadamente ao nível da competência e formação).

Ao nível do segundo e terceiro pontos elencados, pode ser realizada uma correlação com os resultados apresentados por Pinheiro (2008) e Teixeira *et al.* (2013), que acometem para a necessidade do auditor externo obter um determinado grau de confiança sobre o trabalho de auditoria interna, para que dele possa retirar mais-valias, sendo essa fiabilidade influenciada por fatores como qualificação, competência e experiência profissionais.

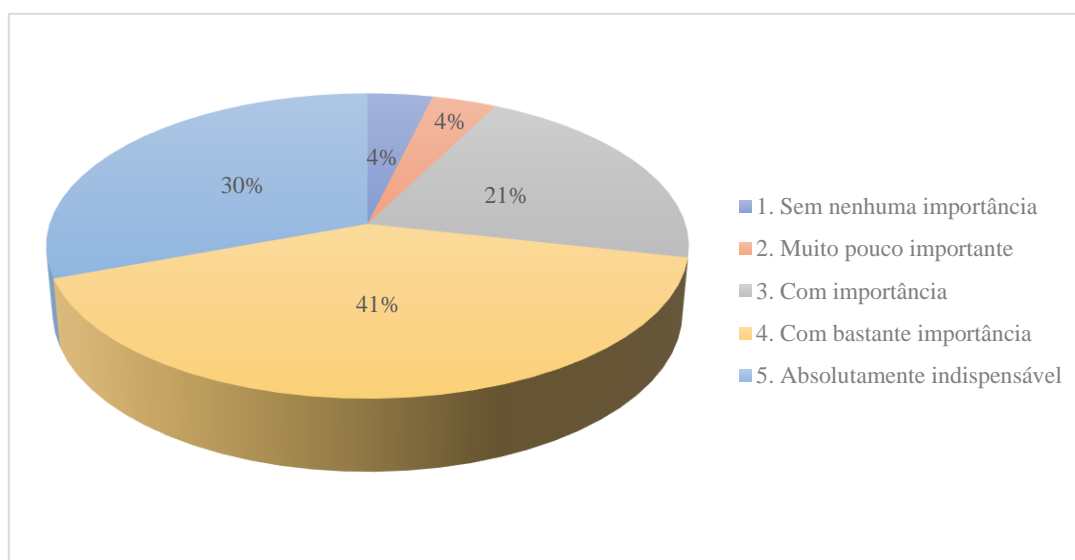


Figura 3.72. Distribuição da avaliação sobre a suscetibilidade de uso dos trabalhos de auditoria interna por auditores externos (geral)

Não obstante, os dados indicam-nos um potencial de 71%, perspectivado pelos auditores externos, no que concerne à utilização do material elaborado por departamentos de auditoria interna.

Neste âmbito, surgem com maior importância a utilização de trabalhos sobre o conhecimento da entidade, que vai ao encontro das conclusões apresentadas por Barreto (2017), Teixeira *et al.* (2013) e Endaya e Hanefah (2013), que referem a auditoria interna como uma área privilegiada ao nível do conhecimento detalhado e profundo da entidade, que pode ser

assumida como uma vantagem por parte do auditor externo na contextualização da auditoria financeira. Também deste ponto emerge o interesse perspectivado ao nível de um maior detalhe na aquisição de conhecimento sobre os sistemas de controlo interno da entidade em questão e na verificação física de ativos.

Outro ponto-chave enumerado com bastante significância refere-se à utilização de trabalhos desenvolvidos no âmbito da avaliação de risco de fraude.

Por último, podemos considerar que, quer auditores internos, quer auditores externos, assumem como importante e vantajosa a convergência dos trabalhos de ambas as áreas, considerando uma reciprocidade efetiva de benefícios, contudo revela-se atualmente uma falta de aplicação prática dessa mesma interação.

Da perspetiva do auditor interno a ineficácia da relação estabelecida associa-se à especificidade que os auditores externos apresentam ao considerarem uma pequena parcela dos trabalhos da auditoria interna, nomeadamente a avaliação de riscos e planeamento anual de atividades.

Já ao nível do auditor externo, consideram-se outras variáveis que podem assumir-se como impeditivas à utilização do trabalho produzido pela auditoria interna, especificamente o grau de independência/isenção do auditor interno face à entidade e o sigilo profissional inerente ao auditor externo que pode incapacitar uma via de comunicação eficaz com o departamento de auditoria interna ou seus representantes.

4. Conclusões, limitações e sugestões para futuras investigações

A auditoria interna e a auditoria externa assumem-se, na atualidade como áreas profissionais de crescente e renovada interligação, com um incremento positivo da frequência de contacto e trabalho conjunto. Este processo evolutivo tem vindo a ser impulsionado também por diversos organismos reguladores e associações profissionais que assumem a importância de uma abordagem sistematizada, coerente e estruturada sobre as relações profissionais estabelecidas entre auditoria interna e auditoria externa.

A OROC, a CMVM e o IPAI, a nível nacional, e a IFAC e o IIA a nível internacional, representam um conjunto de entidades que assumem um papel central no desenvolvimento e regulação profissional, tendo como principal objetivo credibilizar os resultados emitidos pelos auditores no seu exercício profissional, aumentar a confiança sobre a auditoria e, consequentemente, sobre o mercado financeiro.

A cooperação e colaboração estabelecidas entre auditores internos e externos pauta-se por objetivos claros e bem definidos, que se afirmam cada vez mais importantes, na perspetiva dos profissionais, nos domínios da avaliação dos sistemas de controlo interno e numa linha de *feedback* constante que permite a realização de ajustes e confrontação de informações.

Através dos resultados obtidos, podemos destacar que também a comunicação surge como um conceito estruturante, sendo enunciado como um dos principais fatores facilitador ou dificultador da interação estabelecida, dependendo do grau de eficácia da mesma.

Do estudo empírico efetuado percebeu-se que, embora os dois grupos de inquiridos considerem importante a relação estabelecida entre eles, na prática o mesmo não se efetiva. Neste sentido, os auditores externos assinalam como principais fatores constituintes de reserva relativos à utilização de certos trabalhos da auditoria interna, os seguintes:

- Falta de independência dos auditores internos relativamente à empresa ou entidade auditada;
- Constrangimento associado ao sigilo profissional a que os auditores externos estão sujeitos.

Realça-se que em termos da perceção sobre a possível utilização dos trabalhos dos auditores internos, por parte dos auditores externos, os profissionais de auditoria externa consideram que os mais prováveis/possíveis são: a avaliação de riscos, conhecimento da entidade, testes à eficácia operacional dos controlos, testes de cumprimento de requisitos legais e regulamentares e discussão sobre risco de fraude. Por sua vez, no que diz respeito aos auditores internos, estes consideram que os trabalhos com maior probabilidade de uso são a avaliação de riscos, conhecimento da entidade, testes de cumprimento de requisitos legais e regulamentares e observações à contagem física de ativos.

No que concerne aos benefícios identificados pelos auditores internos sobre os trabalhos/procedimentos efetivados pelos auditores externos, destacam-se como os mais relevantes a avaliação do sistema de controlo interno e exceções identificadas após execução de testes aos controlos e as recomendações suscitadas pelos mesmos.

É possível concluir que existe uma visão positiva e acentuada sobre a importância da relação estabelecida entre auditoria interna e externa, no entanto ressalvam-se ainda alguns pontos que necessitam ser aprimorados. Destes pontos divergentes consideram-se, nomeadamente, a seleção e definição mais concreta do material produzido pela auditoria interna a ser utilizado pela auditoria externa, e a constatação da existência de um contacto mais concentrado na fase de planeamento da auditoria externa mas diluído no restante decurso do trabalho.

No que respeita às limitações do estudo realizado importa referir, como limitação *major*, a pequena quantidade de respostas obtidas a partir dos questionários aplicados. Esta diminuta base amostral impede uma tentativa mais consolidada de extrapolar conclusões que possam ser fielmente integradas e aplicadas no universo inicialmente proposto a estudo.

Após o término do presente trabalho algumas questões foram emergindo, questões essas que importa salientar pelo potencial de investigação futura. Como referido, a relação entre auditoria interna e externa é cada vez mais relevante no contexto das empresas, o que por

sua vez, induziu uma maior especificidade de normativos legais emanados por diversos organismos reguladores da profissão. No entanto, quem se assume no contexto atual como principal/principais impulsionador(es) e gestor(es) desse processo relacional? As próprias entidades auditadas ou organismos reguladores? Quais atitudes e/ou trabalhos os auditores internos e externos consideram que ambos poderiam desenvolver e que seriam relevantes para o seu trabalho? (Permitindo, desta forma, um incremento na obtenção de benefícios quer para a auditoria externa, quer para a interna, mas também para os utilizadores da informação). Se existisse um alargamento dos trabalhos desenvolvidos pela auditoria externa às componentes não financeiras, quais as consequências resultantes na relação entre auditores externos e internos?

O que podemos afirmar é um balanço claramente favorável no sentido da promoção e desenvolvimento de uma relação mais coesa, bem implementada e estruturada entre auditoria interna e auditoria externa, quer pelos dados retirados do trabalho de diversos autores no decurso dos últimos anos, como pela documentação de cariz legal e normativo produzida por organismos reguladores e, em última instância pela própria perspetiva dos profissionais no decurso da sua prática profissional.

Referências bibliográficas e bibliografia

Referências bibliográficas

- Ahkvist, P. & Lagerlof, M. (2017). *Auditor-client Communication: A qualitative study on the effects of auditor tenure, feedback, and dissemination of communication* (Degree Project, Umea School of Business and Economics, Umea, Sweden). Disponível em: [file:///C:/Users/ssalmeida/Downloads/\(Alkvist%20&%20Lagerlof,%202017\)%20-%20A%20qualitative%20study%20on%20the%20effects%20of%20auditor%20tenure,%20feedback,%20and%20dissemination%20of%20communication.pdf](file:///C:/Users/ssalmeida/Downloads/(Alkvist%20&%20Lagerlof,%202017)%20-%20A%20qualitative%20study%20on%20the%20effects%20of%20auditor%20tenure,%20feedback,%20and%20dissemination%20of%20communication.pdf)
- Almeida, B. J. (2017). *Manual de Auditoria Financeira* (2ª ed.). Lisboa: Escolar Editora. ISBN: 978-972-592-522-5.
- Alves, J. J. (2015). *Princípios e prática de auditoria e revisão de contas* (1ª ed.). Lisboa: Edições Sílabo. ISBN: 978-972-618-821-6.
- Aviso n.º 15652/2009. *D.R. Série II*. 173 (07-09-2009).
- Bank for International Settlements (2015). *The “four lines of defence model” for financial institutions*. Disponível em: <https://www.bis.org/fsi/fsipapers11.pdf> (consultado em 10 de janeiro de 2019).
- Barreto, A. C. (2017). *Auditoria interna no desempenho organizacional* (Dissertação de Mestrado, Escola Superior de Ciências Empresariais, Setúbal, Portugal). Disponível em: <https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/20748/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o.pdf>
- Bobek, D., D., Daugherty, B. E. & Radtke, R. R. (2012). Resolving Audit Engagement Challenges through Communication. *A Journal of Practice & Theory*, 31 (4), 21-45.
- Byrnes, P. E., Al-Awadhi, A., Gullvist, B., Brown-Libur, H., Teeter, R., Warren, J. D. & Vasarhelyi, M. (2018). Evolution of Auditing: From the Traditional Approach to the Future Audit. *Emerald Publishing*. 285-297.
- Comissão Europeia (2010). *Livro Verde, Política de auditoria: as lições da crise*. Disponível em: [http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com\(2010\)0561/com_com\(2010\)0561_pt.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com/com_com(2010)0561/com_com(2010)0561_pt.pdf) (consultado em 10 de janeiro de 2019).
- Costa, C. B. (2018). *Auditoria Financeira - Teoria e Prática* (12ª ed.). Lisboa: Rei dos Livros.
- Creswell, J. W. (2014). *Research design: Qualitative, Quantitative, & Mixed methods approaches* (4ª ed.). Dorchester: SAGE Publications.
- Decreto-lei n.º 262/86. *D.R. Série I*. 201 (02-09-1986).
- Decreto-lei n.º 142-A/91. *D.R. Série I-A*. 83 (10-04-1991).
- Decreto-lei n.º 486/99. *D.R. Série I-A*. 265 (13-11-1999).

- Demyanyk, Y. & Hemert, O. V. (2009). Understanding the Subprime Mortgage Crisis. *The Review of Financial Studies*, 24 (6), 1848-1880.
- Duarte, L. S. (2010). *Relatório de Estágio: Auditoria Financeira* (Relatório de estágio, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, Coimbra, Portugal). Disponível em:
<https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/14023/1/Relat%C3%B3rio%20Est%C3%A1gio%20Lara%20Duarte.pdf>
- ECIIA (2013). *Improving Cooperation Between Internal and External Audit*. Disponível em:
<http://eciia.eu/wp-content/uploads/2019/02/ECIIA-Internal-vs-External-Audit-WEB.pdf> (consultado em 10 de janeiro de 2019).
- Endaya, K. A. (2014). Coordination and Cooperation between Internal and External Auditors. *Journal of Finance and Accounting*, 5 (9), 76-80.
- Endaya, K. A., & Hanefah, M. M. (2013). Internal Audit Effectiveness: An Approach Proposition to Develop the Theoretical Framework. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4 (10), 92-103.
- Fernandes, L. M. (2010). *Alterações normativas após SOX: efeitos na opinião do auditor* (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro, Aveiro, Portugal). Disponível em:
<https://ria.ua.pt/bitstream/10773/3540/1/4744.pdf>
- Ferreira, J. C. (2016). *Evolução da regulamentação da auditoria em Portugal – os novos desafios do sector* (Dissertação de Mestrado, Instituto Politécnico de Tomar, Tomar, Portugal). Disponível em:
<https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/18502/1/Evolução%20do%20normativo%20de%20auditoria%20em%20Portugal%20-%20Os%20novos%20desafios%20do%20setor.pdf> (consultado em 16 novembro 2018).
- Fortin, M. F. (2009). *Fundamentos e etapas do processo de investigação* (1ª ed.). Lisboa: Lusodidacta.
- Golen, S., P., Catanach, A., H. & Moeckel, C (1997). The Frequency and Seriousness of Communication Barriers in the Auditor-Client Relationship. *Business Communication Quarterly*, 60 (6), 23-37.
- IAASB (2015). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* (2015 ed). Traduzido pela OROC em 2015.
- IAASB (2018). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements* (2018 ed).
- IIA (2008). *Código de Ética*. Disponível em: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Code%20of%20Ethics%20Portuguese.pdf> (consultado em 16 novembro 2018).

- IIA (2013). *Declaração de posicionamento do IIA: as três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles*. Disponível em: <https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/PP%20The%20Three%20Lines%20of%20Defense%20in%20Effective%20Risk%20Management%20and%20Control%20Portuguese.pdf> (consultado 29 agosto 2018)
- IIA (2017). *Normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna*. Disponível em: <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Portuguese.pdf> (consultado 29 agosto 2018).
- IPAI (2009). *Enquadramento internacional de práticas profissionais de auditoria interna*. Disponível em: http://www.ipai.pt/fotos/gca/ippf_2009_port_normas_0809_1252171596.pdf (consultado 29 agosto 2018).
- IPAI (2019). *Certificações – Manual do candidato*. Disponível em: http://www.ipai.pt/fotos/gca/certificacoes_iaa_manual_em_portugues_2019_1563976631.pdf (consultado 29 agosto 2019).
- Lei n.º 140/2015. *D.R. Série I*. 174 (07-09-2015) 7135-7177.
- Lei n.º 148/2015. *D.R. Série I*. 176 (09-09-2015) 7501-7516.
- Lei n.º 15/2017. *D.R. Série I*. 85 (03-05-2017) 2180-2181.
- Lima, P. N. (2014). *O impacto da auditoria interna no desempenho organizacional* (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Porto, Portugal). Disponível em: https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/5478/1/DM_PedroLima_2014.pdf
- Mestre, T. M. (2016). *Reforma Europeia de Auditoria: Perspetiva dos intervenientes do setor no contexto português* (Dissertação de Mestrado, ISCTE-IUL, Lisboa, Portugal). Disponível em: https://repositorio.iscte-iul.pt/bitstream/10071/13596/1/Tese_final_281016.pdf
- Morais, G. & Martins, I. (2013). *Auditoria Interna* (4ª ed.). Lisboa: Áreas Editora. ISBN: 978-989-8058-81-2.
- Nelson, M. & Tan, H. (2005). Judgment and Decision Research in Auditing: A Task, Person, and Interpersonal Interaction Perspective. *A Journal of Practice & Theory*, 24 (s-1), 41-71.
- Oliveira, N. (2013). *O papel da auditoria interna na monitorização do processo de governação das organizações* (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, Portugal). Disponível em: <https://repositorio.ipl.pt/handle/10400.21/2603>
- OROC (2011). *Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*. Disponível em: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Bastonario/2011/CodigoEtica2011.pdf> (consultado em 16 novembro 2018).

- PCAOB (2017). *Auditing Standards of the Public Company Accounting Oversight Board*. Disponível em: https://pcaobus.org/Standards/Auditing/Documents/PCAOB_Auditing_Standards_as_of_December_15_2017.pdf (consultado em 16 novembro 2018).
- Pinheiro, J. L. (2008). *Auditoria Interna – Auditoria Operacional – Manual Prático para Auditores Internos* (1ª ed). Lisboa: Editora Rei dos Livros. ISBN: 978-972-51-1137-6.
- Silva, A. M. (2016). *A evolução da auditoria interna em Portugal: Estudo comparativo* (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, Portugal). Disponível em: <https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/7230/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o.pdf>
- Silva, T., M. (2013). *Impacto da auditoria interna na externa – ótica do auditor interno* (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e administração de Aveiro, Aveiro, Portugal). Disponível em: <https://ria.ua.pt/bitstream/10773/12107/1/8401.pdf>
- Smith, G. (2005). Communication skills are critical for internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 20 (5), 513-519.
- Sousa, L. M., Marques, J. M., Firmino, C. F., Frade, F., Valentim, O. S., & Antunes, A. V. (2018). Modelos de formulação da questão de investigação na prática baseada na evidência. *Revista investigação em enfermagem*, 23 (2), 31-39.
- Teixeira, V., M., Inácio, H. C. & Sousa, J. F. (2013). *Impacto da auditoria interna na externa – ótica do auditor externo* (Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro). Disponível em: <https://ria.ua.pt/bitstream/10773/13335/1/77.pdf>

Bibliografia

- Balachandran, B. V., & Ramakrishnan, R. T. (1980). Internal Control and External Auditing for Incentive Compensation Schedules. *Journal of Accounting Research*, 18, 140-171.
- Decreto-lei n.º 158/2009. *D.R. Série I*. 133 (13-07-2009).
- Decreto-lei n.º 5/2015. *D.R. Série I*. 5 (08-01-2015).
- Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho. 157 (17-05-2006) 87 – 107.
- Diretiva 2014/56/UE do Parlamento Europeu e do Conselho. 158 (16-04-2014) 196 – 226.
- Felix, W. L., Gramling, A. A. & 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*, 39 (3), 513-534.

- Ferreira, C. M. (2016). *Auditoria Financeira e Auditoria Interna: Cooperação e Criação de Valor* (Relatório de Estágio Mestrado em Contabilidade, Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho, Braga, Portugal). Disponível em: <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/42676/1/Carlos%20Manuel%20Machado%20Ferreira.pdf>
- ^[4] Fontaine, R., Herda, D., & Letaifa, S.B. (2013). An Interview Study to Understand the Reasons Clients Change Audit Firms and the Client's Perceived Value of the Audit Service. *Current issues in Auditing*, 7 (1), 1-14.
- Geiger, M., A., & Raghunandan, K. (2002). Auditor Tenure and Audit Reporting Failures. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21 (1), 67-78.
- Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A., & Wallage, P. (2005). *Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing* (2^a ed.). Essex: Pearson Education Limited. ISBN: 0-273-68410-8.
- Jabbar, N. S. (2018). The implications of internal and external auditing integration on the auditing performance and its impact on the expectation gap exploratory study in the Iraqi environment. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 22 (3), 1 – 15.
- Junaidi, Hartadi, M., & Miharjo, S. (2012). Does Auditor Tenure Reduce Audit quality? *Gadjah Mada International Journal of Business*, 14 (3), 303-315.
- Lin, S., Pizzini, M., Vargus, M., & Bardhan, I. R. (2011). The Role of the Internal Audit Function in the Disclosure of Material Weaknesses. *The Accounting Review*, 86 (1), 287-323.
- ^[2] Loss, J. (2000). The communications contract. *The Internal Auditor*, 57 (6), 88.
- ^[1] Messmer, M. (2001). Interpersonal skills: the new essential in accounting. *National Public Accountant*, 46 (1), 28-29.
- Morgan, D. L. (2007). Paradigms Lost and Pragmatism Regained: Methodological Implications of Qualitative and Quantitative Methods. *Journal of Mixed Methods Research*, 1 (1), 48-76.
- Perreault, S., & Kida, T. (2011). The relative effectiveness persuasion tactics in auditor-client negotiations. *Accounting, Organizations and Society*, 36 (8), 534-547.
- ^[3] Piehl, C.B. (2003). Accounting – the future. *National Public Accountant*, April/May, 34.
- Quivy, R. & Campenhoudt, L. (2005). *Manual de Investigação em Ciências Sociais* (4^a ed.). Lisboa: Gradiva. ISBN: 972-662-275-1.
- Regulamento (EU) N.º 537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho. 158 (14-04-2014) 77 – 112.
- Simões, P. O. (2017). *Os limites da auditoria interna (o perfil do whistleblowing)* (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, Portugal). Disponível em: https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/8921/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o_Patrick_Sim%C3%B5es_Frente%20e%20Verso.pdf

- Stewart, L. M. (2011). External auditors' reliance on internal auditing: further evidence. *Managerial Auditing Journal*, 26 (6), 464-481.
- Suwaidan, M. S. & Qasim, A. (2010). External auditors' reliance on internal auditors and its impact on audit fees. *Managerial Auditing Journal*, 25 (6), 509-525.

Apêndices

Apêndice A – Inquérito Auditores Internos

Caraterização da população

Natureza da Entidade

- Empresa cotada – Setor financeiro/segurador (4%)
- Empresa cotada – Indústria (5%)
- Empresa cotada – Serviços (83%)
- Empresa do Setor Público Empresarial (4%)
- Outra: (4% - Construção e empresa não cotada de serviços)

Número de colaboradores da Entidade

- Até 100 (17%)
- 101 a 250 (9%)
- 251 a 500 (0%)
- 501 a 1000 (9%)
- Mais de 1000 (65%)

Existência de Auditoria Interna ou função equivalente

- Sim, há mais de 10 anos.
- Sim, há menos de 10 anos. } 20 respostas
- Não (3 respostas)

Caso a resposta seja não algumas das questões seguintes poderão ficar prejudicadas

Caraterização da Auditoria Interna

- Nível de direção ou equivalente (50%)
- Nível de Departamento ou equivalente (15%)
- Gabinete (35%)
- Estrutura dotada de recursos próprios (0%)
- Estrutura que recorre a outsourcing (0%)

Cargo que ocupa

- Diretor (80%)
- *Manager* (0%)
- *Senior* (15%)
- *Staff* (5%)

Número de auditores internos próprios, incluindo responsável

- Até 5 (90%)
- 6 a 10 (10%)
- 11 a 20 (0%)
- Mais de 20 (0%)

Existência de Auditores com qualificação “*Certified Internal Auditor*”

- Ainda não existem (15%)
- Existe 1 (5%)
- Existem 2 (0%)
- Existem 3 (0%)
- Existem mais de 3 (0%)

Inquérito

Trabalhos de auditoria interna em que geralmente os auditores externos manifestam interesse de leitura ou de uso

Numa escala de 1 a 5 em que: 1 – Sem nenhum interesse; 2 – Com pouco interesse 3 – Com algum interesse; 4 – Com bastante interesse; 5 – Nunca dispensam o conhecimento do trabalho efetuado pelos auditores internos

		1	2	3	4	5
1	Que avaliação faz quanto ao interesse que os seguintes trabalhos desenvolvidos pela função de auditoria interna merecem aos auditores externos:					
1.1	Plano anual de atividades da Auditoria interna	10%	10%	20%	15%	45%
1.2	Relatórios emitidos pela Auditoria interna	10%		15%	35%	40%
1.3	Avaliação de riscos por parte da Auditoria Interna	10%	10%	20%	40%	20%
1.4	Testes à eficácia operacional dos controlos	10%	15%	45%	20%	10%
1.5	Observações à contagem física de ativos (inventários e outros)	25%	10%	25%	25%	15%
1.6	Testes de cumprimento de requisitos legais e regulamentares	5%	20%	25%	40%	10%
1.7	Acompanhamento de entidades participadas não sujeitas a auditoria externa	35%	10%	40%	10%	5%

1.8	Acompanhamento de atividades desenvolvidas por organizações de serviços	30%	15%	35%	15%	5%
1.9	Discussão acerca do risco de fraude	10%	25%	35%	20%	10%
1.10	Trabalhos de follow-up relativamente a conclusões e recomendações anteriores	5%	20%	15%	45%	10%

Importância da interação entre auditores externos e auditores internos

Numa escala de 1 a 5 em que: 1 – Sem nenhum interesse; 2 – Pouco interesse; 3 – Com interesse; 4 – Com bastante interesse; 5 – Absolutamente indispensável

		1	2	3	4	5
2	Como avalia a importância da interação entre auditores externos e auditores internos no contexto da auditoria financeira	5%	5%	10%	50%	30%

Nível de interação entre auditores externos e auditores internos

Numa escala de 1 a 5 em que: 1 – Não existe interação; 2 – Existe pouca interação; 3 – Existe alguma interação; 4 – Existe bastante interação; 5 – A interação é considerada indispensável

		1	2	3	4	5
3	Como avalia o nível de interação entre auditores externos e auditores internos no contexto da auditoria financeira	10%	40%	25%	15%	10%

4. Caso o nível de interação indicado na questão anterior seja inferior a 3 tal pode ficar a dever-se:

- À interpretação que os auditores externos fazem acerca da sua própria independência.
- À interpretação que os auditores externos fazem acerca do sigilo profissional a que estão sujeitos
- Outras razões.....

5. Contributos ou benefícios para a auditoria interna decorrentes do trabalho desenvolvido e comunicado pelos auditores externos

Numa escala de 1 a 5 em que: 1 – Sem nenhum benefício direto; 2 – Com reduzido benefício; 3 – O auditor externo não comunica diretamente com a auditoria interna; 4 – Com algum benefício; 5 – Com muito benefício, como avalia os benefícios para a auditoria interna do trabalho desenvolvido pela auditoria externa:

		1	2	3	4	5
5	Benefícios para a auditoria interna dos seguintes trabalhos/procedimentos da auditoria externa:					
5.1	Avaliação do sistema de controlo interno e exceções identificadas após a execução de testes aos controlos		5%	15%	40%	40%
5.2	Recomendações suscitadas pela auditoria externa			10%	50%	40%
5.3	Resultado dos testes de pormenor a transações e a saldos, incluindo distorções identificadas e comunicadas no decurso da auditoria		5%	25%	30%	40%
5.4	Avaliação do auditor externo quanto ao ambiente de colaboração existente na organização		10%	30%	30%	30%

6. Integração dos auditores internos nas equipas de auditoria externa

Na sua opinião esta integração

- É impossível por razões de independência (25%)
- É impossível por via de conflitos éticos (0%)
- Potenciava a eficácia e eficiência da auditoria financeira (50%)
- Na minha opinião..... (15%)
- Não tenho opinião (10%)

Apêndice B – Inquérito Auditores Externos

Caraterização da população

Forma de exercício da atividade

- Sócio de SROC (19%)
- ROC individual (0%)
- Contrato de prestação de serviços com ROC ou SROC (81%)

Experiência profissional (em anos)

- ≤ 5 Anos (23%)
- > 5 anos e ≤ 10 Anos (22%)
- > 10 Anos e ≤ 20 Anos (26%)
- > 20 anos (13%)

Cargo que ocupa

- *Partner/Sócio* (16%)
- *Manager* (26%)
- *Senior* (29%)
- *Staff* (29%)

Experiência profissional (em termos da carteira)

- Exerce ou já exerceu funções de auditoria externa em entidades com função de auditoria interna (68%)
- Nunca exerceu funções de auditoria externa em entidades com função de auditoria interna (6%)
- Nunca exerceu funções de auditoria externa em entidades com função de auditoria interna, mas é conhecedor do uso que pode ser feito do trabalho dos auditores internos (26%)

Inquérito

Importância da interação entre auditores externos e auditores internos

Numa escala de 1 a 5 em que: 1 – Sem nenhum interesse; 2 – Muito pouco interesse; 3 – Com interesse; 4 – Com bastante interesse; 5 – Absolutamente indispensável

		1	2	3	4	5
1	Como avalia a importância da interação entre auditores externos e auditores internos no contexto da auditoria financeira	3%	3%	19%	45%	29%

Na avaliação sobre se o trabalho de auditoria interna pode ser usado para as finalidades da auditoria externa

Numa escala de 1 a 5 em que: 1 – Sem nenhuma importância; 2 – Muito pouco importante; 3 – Com importância; 4 – Com bastante importância; 5 – Absolutamente indispensável

		1	2	3	4	5
2	Na avaliação sobre se o trabalho de auditoria interna pode ser usado para as finalidades da auditoria externa que importância, atribui aos seguintes fatores:					
2.1	Estrutura organizacional da função de auditoria interna e órgão a quem reporta	3%	3%	23%	45%	26%
2.2	Supervisão das decisões de contratação e da política de remuneração do pessoal da função de auditoria interna	6%	13%	39%	32%	10%
2.3	Qualificação profissional dos auditores internos e sujeição a normas ou orientações de organismos de que são membros	3%	3%	19%	49%	26%

2.4	Adequação dos recursos da auditoria interna, quer em termos de número quer em termos de formação e competência em auditoria	3%	3%	16%	49%	29%
2.5	Existência de adequadas metodologias de trabalho	3%		16%	45%	36%
2.6	Existência de políticas e procedimentos de controlo	3%		13%	26%	58%

Trabalhos da auditoria interna suscetíveis de poderem ser usados pelos auditores externos

Numa escala de 1 a 5 em que: 1 – Sem nenhuma possibilidade de uso; 2 – Muito pouca possibilidade de uso; 3 – Com possibilidade de uso; 4 – Com bastante possibilidade de uso; 5 – Absolutamente indispensável

		1	2	3	4	5
3	Que avaliação faz quanto à possibilidade de os seguintes trabalhos desenvolvidos pela função de auditoria interna poderem ser usados pelos auditores externos?					
3.1	Conhecimento da entidade e dos principais riscos identificados			29%	42%	29%
3.2	Testes à eficácia operacional dos controlos		10%	16%	55%	19%
3.3	Observações à contagem física de ativos (inventários e outros)	3%	19%	29%	36%	13%
3.4	Testes de cumprimento de requisitos legais e regulamentares	3%	10%	29%	45%	13%

3.5	Procedimentos substantivos que envolvam julgamento limitado	13%	13%	26%	45%	3%
3.6	Acompanhamento de entidades participadas não sujeitas a auditoria externa	6%	10%	32%	42%	10%
3.7	Acompanhamento de atividades desenvolvidas por organizações de serviços	3%	7%	39%	45%	6%
3.8	Discussão acerca do risco de fraude	10%	6%	26%	32%	26%
3.9	Confirmações externas	16%	13%	26%	26%	19%

Importância atribuída a certas funções ou tarefas da auditoria externa num contexto de uso de trabalhos da auditoria interna

Numa escala de 1 a 5 em que: 1 – Sem nenhuma importância; 2 – Muito pouco importante; 3 – Com importância; 4 – Com bastante importância; 5 – Absolutamente indispensável

		1	2	3	4	5
4	Ao determinar o uso do trabalho da função de auditoria interna que importância atribui às seguintes funções ou tarefas da auditoria externa quanto a esse trabalho?					
4.1	Participar no planeamento e coordenação das atividades	3%	23%	26%	35%	13%
4.2	Rever os programas de trabalho	3%	26%	29%	29%	13%
4.3	Rever papéis de trabalho e conclusões	3%	13%	35%	29%	19%
4.4	Reexecutar procedimento para validar trabalho da auditoria interna	3%	6%	35%	39%	16%

O uso do trabalho dos auditores internos

5	<p>Como auditor externo de entidades que dispõem da função de auditoria interna</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Utiliza normalmente o trabalho desenvolvido por auditores internos (13%) ▪ Só utiliza na fase do planeamento para tomar conhecimento das áreas abrangidas pela auditoria interna e das respetivas conclusões e ajudar na avaliação dos riscos de distorção material (68%) ▪ Nunca utiliza por não substituir os procedimentos de auditoria externa (19%)
---	--

Fatores que podem constituir reserva quanto ao uso do trabalho dos auditores internos

Numa escala de 1 a 5 em que: 1 – Sem nenhuma relevância; 2 – Muito pouco relevante; 3 – Com relevância; 4 – Com bastante relevância; 5 – Absolutamente indispensável

		1	2	3	4	5
6	Que relevância atribui aos seguintes fatores suscetíveis de constituir reserva ao uso do trabalho dos auditores internos no contexto da auditoria financeira?					
6.1	Falta de independência dos auditores internos relativamente à empresa ou entidade auditada	6%	3%	26%	23%	42%
6.2	Constrangimento associado ao sigilo profissional a que os auditores externos estão sujeitos	6%	10%	32%	29%	23%
6.3	O facto de os auditores internos não estarem particularmente focados ou orientados para as questões do relato financeiro	3%	6%	42%	26%	23%
6.4	Maior dificuldade nas questões associadas à liderança e supervisão dos trabalhos	10%	10%	35%	32%	13%

Áreas em que mais provavelmente é usado o trabalho dos auditores internos

Numa escala de 1 a 5 em que: 1 – Nunca é usado; 2 – É usado muito poucas vezes; 3 – É usado algumas vezes; 4 – É usado frequentemente; 5 – É sempre usado

		1	2	3	4	5
7	Tendo em conta a sua experiência como auditor externo e a perceção dos procedimentos geralmente adotados, indique a graduação do uso do trabalho da função de auditoria interna relativamente aos seguintes aspetos:					
7.1	Obtenção de conhecimento acerca do sistema de controlo interno e dos principais riscos identificados		10%	32%	39%	19%
7.2	Obtenção de conhecimento acerca dos trabalhos desenvolvidos pela auditoria interna e dos relatórios emitidos		7%	48%	26%	19%
7.3	Obtenção de conhecimento acerca das respostas existentes às recomendações formuladas pela auditoria interna		6%	36%	42%	16%
7.4	Envolvimento na fase dos testes aos controlos	3%	19%	48%	23%	7%
7.5	Envolvimento em processos de verificação física de ativos	6%	26%	39%	26%	3%

8	Partilha habitualmente com as pessoas responsáveis pela auditoria interna os aspetos identificados que devam ser objeto de melhoria? <ul style="list-style-type: none"> ▪ Sim (71%) ▪ Não (29%)
---	---

Anexos

Anexo 1 – Modelo das três linhas de defesa



Fonte: ECIA (2013)