



## **A importância e o contributo do controlo interno para a auditoria externa**

**Maqueline Silva de Andrade Meireles**

Dissertação de Mestrado  
Mestrado em Auditoria

**Porto – 2020**

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO  
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**



## **A importância e o contributo do controlo interno para a auditoria externa**

**Maqueline Silva de Andrade Meireles**

**Dissertação de Mestrado apresentada no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em Auditoria, sob orientação da Doutora Alcina Portugal Dias.**

**Porto – 2020**

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO  
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**

## **Nota ao leitor**

O texto da presente dissertação foi redigido em português do Brasil, de acordo com o Novo Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa. A escolha deve-se ao fato de a autora ser nativa de Fortaleza – Ceará – Brasil, onde residiu, até à sua vinda para Portugal, para frequentar o mestrado em Auditoria no ISCAP. A autora teve cuidado em evitar a utilização de palavras, expressões ou siglas regionalistas. Palavras e expressões que não permitiram uma tradução adequada encontram-se identificadas em itálico como evidência de estrangeirismo à língua portuguesa.

## **Resumo**

A contínua evolução económica e o aumento da competitividade fizeram as organizações mudarem as suas estratégias, processos e planos de ações. As atividades passaram a ser mais complexas e houve o surgimento de novos riscos. O controlo interno é o método que as organizações encontraram para transmitir fiabilidade e segurança a todas as partes interessadas. Assim, como o controlo interno tem grande importância, notou-se também uma exigência nos trabalhos executados pelas auditorias independentes. Estes trabalhos exigem muito mais qualidade atualmente.

Ao iniciar a auditoria externa, o auditor avalia os controlos internos e condiciona o planeamento de programa de auditoria a partir desta avaliação. Deste modo, o processo de planeamento de auditoria envolve a preparação do programa de auditoria depois de avaliada a estrutura do controlo interno, nível de confiança e risco do mesmo.

O presente trabalho tem o objetivo de verificar qual a importância e o contributo de um sistema de controlo interno para os trabalhos realizados pelas auditorias.

Para tal, inicialmente procedeu-se à explicação da metodologia praticada e à exposição do caso empírico, que teve como base a elaboração de um questionário respondido por 91 pessoas, dentre profissionais da área de contabilidade, que atuam como auditores externos, e profissionais das áreas de gestão, economia, administração e administração pública.

Com os resultados obtidos, foi possível ressaltar o contributo do sistema de controlo interno como uma ferramenta importante para a Auditoria Externa, uma vez que pode auxiliar o trabalho da auditoria e permitir uma redução da extensão dos procedimentos substantivos realizados.

**Palavras – Chave:** Auditoria, Sistema de Controlo Interno, Controlo Interno.

## **Abstract**

Continued economic evolution and increased competitiveness have caused organizations to change their strategies, processes and action plans. Activities have become more complex and new risks have arisen. Internal control is the method that organizations have found to transmit reliability and security to all interested parties. Thus, as internal control is of great importance, a requirement was also noted in the work performed by independent auditors. These jobs require much more quality today.

When starting the external audit, the auditor assesses the internal controls and conditions the planning of the audit program based on this evaluation. Thus, the audit planning process involves the preparation of the audit program after the internal control structure has been evaluated, level of confidence and risk.

This work aims to verify the importance and the contribution of an internal control system to the work carried out by the audits.

To this end, the methodology used was explained and the empirical case was exposed, which was based on the elaboration of a questionnaire answered by 91 people, among professionals in accounting, who act as external auditors, and professionals from management, economics, administration and public administration.

With the results obtained, it was possible to highlight the contribution of the internal control system as an important tool for the external audit, since it can assist the audit work and allow a reduction in the extent of the substantive procedures carried out.

**Keywords:** Audit, Internal Control System, Internal Control.

## **Agradecimentos**

Primeiramente, quero agradecer a Deus pela oportunidade de estudar fora do meu país de origem.

Agradeço aos meus familiares e principalmente ao meu esposo, Paulo Sérgio, que nesta trajetória sempre esteve ao meu lado, torcendo, e, acima de tudo, dando todo o suporte necessário e amor para mais esta nossa conquista.

A minha orientadora, Alcina Portugal Dias, pela atenção e pelo apoio na elaboração deste trabalho e a todos os professores que passaram pelo curso.

E a todos que de alguma maneira contribuíram para a realização deste curso, o meu Muito Obrigada.

## **Lista de Abreviaturas**

AE – Auditoria Externa

AI – Auditoria Interna

CI – Controlo Interno

COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

DFs – Demonstrações Financeiras

IFAC – International Federation of Accountants

IIA – The Institute of Internal Auditors

ISA – International Standards on Auditing

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

SCI – Sistema de Controlo Interno

SOX – Lei Sarbanes-Oxley

# ÍNDICE GERAL

Resumo .....	ii
Abstract.....	iv
Agradecimentos .....	v
Lista de Abreviaturas .....	vi
Índice de Figura .....	viii
Índice de Gráfico .....	ix
Índice de Tabela.....	x
<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>1</b>
<b>CAPÍTULO I – REVISÃO DA LITERATURA.....</b>	<b>4</b>
<b>1.1 AUDITORIA.....</b>	<b>5</b>
1.1.1 <i>Origem da Auditoria</i> .....	5
1.1.2 <i>Conceitos</i> .....	7
1.1.3 <i>Tipos de Auditoria</i> .....	8
1.1.3.1 <i>Auditoria Interna</i> .....	10
1.1.3.2 <i>Auditoria Externa</i> .....	13
<b>1.2 CONTROLO INTERNO .....</b>	<b>14</b>
1.2.1 <i>Conceito de controlo interno e seus componentes</i> .....	14
1.2.2 <i>Limitações do controlo interno</i> .....	18
1.2.3 <i>SCI e a Auditoria Externa</i> .....	20
1.2.4 <i>Contributo do controlo interno para a Auditoria externa</i> .....	21
1.2.5 <i>Questões de investigação</i> .....	24
<b>CAPÍTULO II – METODOLOGIA .....</b>	<b>25</b>
2.1 <i>Metodologia</i> .....	26
2.1.1 <i>Questões de investigação versus hipóteses</i> .....	28
2.2 <i>Problema</i> .....	28
2.3 <i>Caracterização da Amostra e população</i> .....	29
2.4 <i>Hipóteses de estudo</i> .....	30
2.4.1 <i>Hipótese 1:</i> .....	31
2.4.2 <i>Hipótese 2:</i> .....	31
2.4.2 <i>Hipótese 3:</i> .....	31
2.5 <i>Relação das hipóteses H1, H2 e H3</i> .....	32
2.6 <i>Modelo de análise</i> .....	32
2.7 <i>Construção do questionário</i> .....	34
2.8 <i>Recolha de dados</i> .....	37
<b>CAPÍTULO III – RESULTADOS.....</b>	<b>38</b>
3.1 <i>Apresentação e Interpretação de Resultados</i> .....	39
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>46</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>59</b>
<b>APÊNDICES .....</b>	<b>64</b>
<b>ANEXOS.....</b>	<b>72</b>

## Índice de Figura

<b>FIGURA 1</b> – COMPONENTES DO CONTROLO INTERNO.....	16
<b>FIGURA 2</b> – RELAÇÃO ENTRE AS HIPÓTESES .....	33

## Índice de Gráfico

<b>GRÁFICO 1 – FAIXA ETÁRIA .....</b>	<b>39</b>
<b>GRÁFICO 2 – PRINCIPAL ATIVIDADE COMO AUDITOR.....</b>	<b>40</b>
<b>GRÁFICO 3 – ÁREA DE FORMAÇÃO.....</b>	<b>40</b>
<b>GRÁFICO 4 – O BOM DESEMPENHO DA ENTIDADE É GARANTIDO POR UM ADEQUADO SISTEMA DE CONTROLO INTERNO .....</b>	<b>41</b>
<b>GRÁFICO 5 – AS INFORMAÇÕES CONCEDIDAS PELA AUDITORIA INTERNA MELHORAM O DESENVOLVIMENTO DA INSTITUIÇÃO.....</b>	<b>42</b>
<b>GRÁFICO 6 – A AVALIAÇÃO QUE O AUDITOR EXTERNO FAZ DO SISTEMA DE CONTROLO INTERNO CONDICIONA O PLANEAMENTO DE AUDITORIA EM RELAÇÃO À EXTENSÃO DOS PROCEDIMENTOS.....</b>	<b>42</b>
<b>GRÁFICO 7 – A EFICÁCIA DOS CONTROLOS INTERNOS PODE SER MEDIDA PELA EFICÁCIA E EFICIÊNCIA DAS OPERAÇÕES, CONFIABILIDADE DOS RELATÓRIOS, ENTRE ELES OS FINANCEIROS, E CUMPRIMENTO DE LEIS E REGULAMENTOS APLICÁVEIS? .....</b>	<b>43</b>
<b>GRÁFICO 9 – A CONFIANÇA DOS <i>STAKEHOLDERS</i> SOBRE A ENTIDADE IRÁ AUMENTAR SE ESTA POSSUI UMA VISÃO ESTRATÉGICA E ADEQUADOS SISTEMAS DE CONTROLO? .....</b>	<b>44</b>
<b>GRÁFICO 10 – OS SISTEMAS DE CONTROLO DEVEM SER TESTADOS PARA VERIFICAR SUA ADEQUAÇÃO PARA MONITORIZAÇÃO DOS RISCOS?.....</b>	<b>45</b>
<b>GRÁFICO 11– SE A GESTÃO PLANEOU E ORGANIZOU DE UMA FORMA QUE PROPORCIONOU UMA GARANTIA RAZOÁVEL.....</b>	<b>46</b>
<b>GRÁFICO 12– SE UMA INSTITUIÇÃO POSSUI UM SISTEMA DE CONTROLO INTERNO ESTA SERÁ MAIS CREDÍVEL DO QUE OUTRA QUE NÃO O TENHA? .....</b>	<b>47</b>
<b>GRÁFICO 13– O CONTROLO INTERNO SEMPRE ESTARÁ EM CONCORDÂNCIA COM A AUDITORIA EXTERNA?.....</b>	<b>47</b>
<b>GRÁFICO 14– OS COMPONENTES DO SISTEMA DE CONTROLO INTERNO.....</b>	<b>48</b>
<b>GRÁFICO 15– O SISTEMA DE CONTROLO INTERNO CONTRIBUI PARA A QUALIDADE DA AUDITORIA?.....</b>	<b>49</b>
<b>GRÁFICO 16 – AINDA QUE O AUDITOR IDENTIFIQUE UM MAU SISTEMA DE CONTROLO INTERNO .....</b>	<b>49</b>
<b>GRÁFICO 17 – PARA O AUDITOR A FIABILIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS.....</b>	<b>50</b>
<b>GRÁFICO 18 – UM BOM SISTEMA DE CONTROLO INTERNO CONTRIBUI PARA UMA AUDITORIA DE QUALIDADE.....</b>	<b>51</b>
<b>GRÁFICO 19 – UM BOM SISTEMA DE CONTROLO INTERNO E CONHECIMENTO DO MEIO ENVOLVENTE E DA ENTIDADE PERMITE AO ROC GANHAR TEMPO NAS FASES DE AUDITORIA</b>	<b>52</b>

## **Índice de Tabela**

<b>TABELA 1</b> – PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DA AUDITORIA INTERNA .....	12
<b>TABELA 2</b> – RELAÇÃO ENTRE AS PERGUNTAS DE INVESTIGAÇÃO. ....	24
<b>TABELA 3</b> – RELAÇÃO ENTRE AS PERGUNTAS DE INVESTIGAÇÃO E AS HIPÓTESES EM ESTUDO ..	28
<b>TABELA 4</b> – RELAÇÃO DAS HIPÓTESES EM ESTUDO .....	31
<b>TABELA 5</b> – RELAÇÃO DAS HIPÓTESES EM ESTUDO COM AS PERGUNTAS .....	36
<b>TABELA 6</b> – GÊNERO .....	39
<b>TABELA 7</b> – RELAÇÃO ENTRE AS QUESTÕES DE INVESTIGAÇÃO, AS HIPÓTESES E RESULTADOS ..	53

# INTRODUÇÃO

---

No presente trabalho, está refletido o tema “A importância e o contributo do controlo interno para a auditoria externa” e este se insere no âmbito do mestrado em Auditoria. Pretende-se, nesta introdução, descrever o objeto de estudo da investigação e da metodologia.

Nos dias de hoje, nos quais a mudança é constante e a competitividade é cada vez maior, temos como consequência a necessidade de dar respostas aos novos desafios gerados pela competitividade e também de garantir a continuidade do fluxo das operações através da fiabilidade das operações. Assim, entende-se que todas as empresas que têm o controlo interno funcionando de forma adequada têm com maior precisão as informações necessárias para uma boa gestão.

A qualidade da auditoria está na capacidade de o auditor detectar possíveis distorções materiais na análise das Demonstrações Financeiras (DFs) e de evidenciar a sua competência técnica e capacidade para transmitir a sua opinião. Garantir esta qualidade é uma preocupação frequente e, a cada dia, crescente no sentido de dar credibilidade às demonstrações financeiras. Estudos têm sido desenvolvidos nos últimos tempos, com o objetivo de avaliar quais os fatores que podem influenciar na qualidade da auditoria externa.

O controlo interno é um item de fundamental importância para o funcionamento das empresas, é uma ferramenta que auxilia a gestão na condução de seu negócio e garante que estes estejam de acordo com as políticas traçadas. De acordo com a estrutura conceptual do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), O SCI é “um processo efetuado pela administração, gestão e outro pessoal, desenhado para proporcionar segurança razoável a cerca da consecução dos objetivos relacionados com as operações, relato e conformidade”.

Em uma organização, o controlo interno é representado pelos procedimentos e pelas rotinas cujos objetivos são proteger os ativos, produzir dados fiáveis e ajudar na gestão. Assim, com todos esses atributos, o controlo interno torna-se uma ferramenta importante para a Auditoria externa.

Considerando a relevância de que se reveste o controlo interno dentro das organizações e o contributo que este pode gerar para o trabalho efetuado por auditorias externas, neste trabalho, objetiva-se obter um maior conhecimento dos fatores com impacto na qualidade da auditoria e do contributo do SCI no trabalho das auditorias.

Este trabalho de investigação encontra-se dividido em três capítulos:

No primeiro capítulo, é apresentada a revisão da literatura. Começamos por abordar a origem e conceitos e tipos de auditoria. Posteriormente, são abordados o conceito de SCI e os seus componentes, de acordo com o COSO, e qual o contributo do SCI para a auditoria externa.

No segundo capítulo, é descrita a metodologia, em que são expostas as questões de investigação, os objetivos a se atingir, o método utilizado na recolha e no tratamento dos dados e a caracterização da amostra.

Em seguida, no terceiro capítulo, demonstram-se os principais resultados obtidos e as limitações inerentes ao estudo.

Por fim, encerra-se este trabalho de investigação com as principais conclusões.

## CAPÍTULO I – REVISÃO DA LITERATURA

---

## **1.1 Auditoria**

### **1.1.1 Origem da Auditoria**

De acordo com Motta (1992), os primeiros indícios da existência de funções de Auditoria tiveram origem há vários séculos, ainda no tempo da civilização suméria, no qual os proprietários que confiavam os seus bens à guarda de terceiros conferiam ou determinavam que outros indivíduos verificassem os rendimentos provenientes das suas atividades económicas.

De acordo com documentos históricos, na época dos imperadores, eles já nomeavam altos funcionários que tinham como principal função supervisionar todas as operações financeiras de seus administradores provinciais e lhes prestar contas, verbalmente. A palavra auditoria tem origem do latim, vem de “*audire*”, que significa ouvir.

Na França, em meados do século II, os barões realizavam a leitura pública das contas de seus domínios, na presença de seus funcionários designados pela coroa. Na Inglaterra, por ato do Parlamento, o rei outorgava direito aos barões para nomear seus representantes oficiais. O próprio rei ordenou que as contas do testamento de sua falecida esposa fossem conferidas. As aprovações desses auditores eram atestadas em documentos que constituíram os primeiros relatórios de auditoria.

O surgimento da auditoria relaciona-se com a necessidade de controlar os registos contábeis e a necessidade de confirmar as informações quanto à realidade financeira – económica de uma entidade. As empresas, em decorrência da revolução industrial, ou mesmo com a taxaço do imposto de renda baseado nos resultados apurados em balanço, aceleraram ainda mais sua evolução.

Essa evolução deu-se paralelamente com o desenvolvimento económico, que impulsionou as grandes empresas, formadas por capitais de muitas pessoas, as quais necessitaram de um controlo adequado para a proteção de seus patrimônios.

A profissão de auditoria contábil remete “ao século XIX na Inglaterra, com uma forte influência da revolução industrial e com a expansão dos negócios para os Estados Unidos” (Hoog & Carlin, 2009, p. 51).

Franco e Marra (1991) complementam que o fator que alavancou a atividade da auditoria foi a grandeza económica e comercial da Inglaterra e da Holanda, em fins do século passado, bem

como dos Estados Unidos, onde hoje a profissão é mais desenvolvida, que determinou a evolução da auditoria, como consequência de crescimento das empresas, do aumento de sua complexidade e do envolvimento do interesse da economia popular dos grandes empreendimentos.

No entanto, por falta de prova, há uma dificuldade em determinar a data da primeira auditoria realizada. Contudo, o primeiro documento comprobatório de realização da auditoria no Brasil seria um parecer elaborado pela empresa Clarkson & Cross, atual Ernst & Young.

De acordo com Costa (2010), devido à colonização inglesa nos Estados Unidos da América e no Canadá e devido ao grande desenvolvimento industrial lá ocorrido, esse tipo de Auditoria veio posteriormente a desenvolver-se e aperfeiçoar-se nesses países, chegando posteriormente aos países da América Latina por empresas multinacionais norte-americanas.

Attie (2000) afirma que foi a partir da criação do *Security and Exchange Commission* (SEC), em 1934, nos Estados Unidos da América (EUA), que a profissão de auditor assumiu importância, uma vez que as entidades que transacionavam na Bolsa de Valores foram obrigadas a utilizar serviços de Auditoria para dar maior credibilidade às suas Demonstrações Financeiras.

Cordeiro (2011) afirma que, devido ao desenvolvimento do mercado de capitais e devido à crescente preocupação dos investidores com os lucros futuros, o foco da Auditoria sofreu uma alteração, tornando-se a análise das Demonstrações Financeiras o principal objetivo dos auditores. A Auditoria surge assim, de acordo com Marques (1997), como consequência da expansão da indústria britânica, que deu origem a maiores investimentos, surgindo também como consequência da criação das sociedades anônimas.

Na opinião de Attie (2000), a Auditoria evoluiu em paralelo com a contabilidade, evoluindo à medida que o desenvolvimento económico dos países foi aumentando, resultado do crescimento das empresas e da expansão das atividades produtoras, provocando uma crescente complexidade na administração dos negócios.

### 1.1.2 Conceitos

A auditoria é o exame sistémico das atividades desenvolvidas em determinada empresa ou setor, com o objetivo de verificar se elas estão de acordo com o que foi planeado e estabelecido previamente, se os processos foram implantados com eficácia e se estão adequados. Auditoria é um exame analítico e pericial que acompanha o desempenho das operações contábeis.

Auditoria é uma avaliação, por revisão, análise, estudo, a fim de opinar sobre o comportamento patrimonial, sobre a gestão de administradores, sobre a conduta de pessoas às quais se confiam bens ou riquezas, sobre o destino de fundos e recursos, em suma, busca “conhecer” pelos registos, documentos, controlos, como sucederam feitos que produziriam peças contábeis, através de registos, embrenhando-se por investigações amplas, quando o objetivo é descobrir a fraude ou coibir a corrupção (Sá & Sá, 1994).

A auditoria é uma análise detalhada das ações desenvolvidas dentro da empresa ou em cada setor, para verificar a conformidade com as disposições que foram inicialmente planeadas e já estabelecidas. Para Gil (2000, p. 21), a auditoria é “revisão, avaliação, emissão de opinião de processo e resultados exercidos em linha de negócios, produtos, serviços de horizonte temporal presente/futuro”.

De acordo com Costa (2010), não existe uma definição concreta e única do conceito de Auditoria; no entanto, alguns termos ou expressões são comuns às diversas definições apresentadas pelos vários autores, como de seguida exposto.

Para o Tribunal de Contas (1999), a Auditoria caracteriza-se por “um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objetivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada”.

Para Almeida (2014), a Auditoria consiste num processo de recolha de provas para atestar as diversas asserções, efetuadas pelo órgão de gestão, contidas nas Demonstrações Financeiras, com vista à avaliação das mesmas tendo por base as normas contabilísticas e outros referenciais aplicáveis.

Deste modo, e para Costa (2010), o objeto da Auditoria são as várias asserções subjacentes às Demonstrações Financeiras, sendo o seu objetivo a expressão de uma opinião sobre as mesmas por parte de um profissional independente e competente.

Assim, e de acordo com Figueiredo (2012), podemos concluir que a Auditoria sofreu uma grande evolução ao longo dos anos, reflexo das mutações económicas e sociais que ocorreram ao longo do tempo, originando uma mudança de paradigma. Se esta inicialmente objetivava a descoberta de erros e fraudes, chegou, posteriormente, a outros domínios, passando não só a evidenciar a natureza dos factos já ocorridos, mas também a desempenhar uma função preventiva e orientadora.

### **1.1.3 Tipos de Auditoria**

Dada a sua diversidade, a atividade de Auditoria pode assumir diferentes funções perante os objetivos a serem alcançados e os critérios adotados, podendo divergir, de acordo com Morais e Martins (2003), relativamente à sua amplitude, frequência, obrigatoriedade, âmbito, destinatários e até mesmo quanto ao profissional que a realiza, existindo, assim, diversas auditorias, tais como: Auditorias Informáticas e Auditorias aos Sistemas de Informação, Auditorias Forenses, Auditorias Estratégicas, Auditorias Ambientais, entre muitas outras.

Apesar desta diversidade, a Auditoria Financeira apresenta-se, segundo Teixeira (2006), como a mais tradicional, sendo as Auditorias não financeiras as que apresentam um maior desenvolvimento, nomeadamente a Auditoria Interna e, assim sendo, neste trabalho, apenas serão comparadas estas duas vertentes da Auditoria.

De acordo com Marques (1997), ambas as auditorias, externa e interna, examinam e avaliam atividades exercidas por outros profissionais, utilizando técnicas e metodologias idênticas, tais como planear, programar e elaborar, ambas utilizando *checklists* e questionários. Ainda segundo o autor, as duas auditorias calendarizam os seus trabalhos, ambas realizam testes, avaliam riscos e identificam erros e inconformidades, analisam e avaliam procedimentos de Controlo Interno, e ambas expressam a sua opinião em relatórios, podendo surgir propostas corretivas com o objetivo de eliminar ou reduzir as deficiências encontradas.

Um outro aspeto em comum entre esses dois tipos de Auditoria, na perspectiva de Lima (2014), está relacionado com a independência que ambos os auditores devem possuir. A independência do auditor, externo ou interno, deve ser absoluta, não devendo existir circunstâncias que condicionem a capacidade de desenvolver as suas responsabilidades de uma forma não influenciada.

Apesar das diversas semelhanças, essas auditorias apresentam várias diferenças, pois, tal como refere Marques (1997), a Auditoria Externa trabalha com o objetivo principal de emitir um parecer acerca das Demonstrações Financeiras, no sentido de verificar se estas refletem adequadamente, de forma verdadeira e apropriada, a situação patrimonial e financeira da empresa, concedendo este parecer uma maior credibilidade junto de entidades externas. Por sua vez, a Auditoria Interna pretende auxiliar a administração e apoiar os diferentes órgãos no desempenho das suas atribuições e responsabilidades, ou seja, o seu objetivo principal é apoiar toda a organização com vista a melhorar o funcionamento e os resultados da entidade.

Segundo o mesmo autor, estas duas auditorias diferem, também, relativamente aos principais destinatários e ao profissional responsável pela realização da Auditoria.

Na auditoria externa, os seus principais utentes são externos, tais como acionistas, governo, credores e público em geral, sendo realizada por profissionais de entidade independente à entidade auditada; na auditoria interna, os principais interessados são essencialmente internos, tais como a administração e os diferentes níveis de gestão, sendo a auditoria realizada por profissionais da própria entidade.

Mesmo os auditores, externo e interno, reconhecendo a importância do Controlo Interno, o seu conceito não é utilizado e entendido de forma parecida, pois, tal como referem Moraes e Martins (2003), os auditores externos sugerem recomendações para a melhoria do Controlo Interno, facultando um *feedback* sobre a eficiência e a eficácia destes, identificando as áreas mais vulneráveis e de maior risco que podem afetar a situação traduzida pelas Demonstrações Financeiras, não sendo a sua opinião uma declaração sobre a eficácia ou eficiência da entidade.

A auditoria interna é realizada por um funcionário da empresa e tem como objetivo avaliar o processo de gestão, no que se refere a aspetos como governança corporativa, gestão de riscos e procedimentos de aderência às normas, a fim de apontar eventuais desvios e vulnerabilidade às quais a empresa esteja sujeita. O objetivo principal é atender às necessidades da gerência e direção. A revisão das operações e do controlo interno é principalmente realizada para

desenvolver aperfeiçoamento e para induzir ao cumprimento de políticas e normas, sem estar restrita aos assuntos financeiros. O trabalho é subdividido em relação às áreas operacionais e às linhas de responsabilidade administrativa. O auditor se preocupa com a detecção e prevenção de fraudes.

A auditoria externa é realizada através da contratação de um profissional independente e sua principal finalidade é atender às necessidades de terceiros e de interessados no que diz respeito à fidedignidade das informações financeiras. A revisão das operações e do controle interno é principalmente realizada para determinar a extensão do exame e da fidedignidade às DFs. O auditor preocupa-se com a detecção e prevenção de fraudes, a não ser que haja possibilidade de substancialmente afetar as Demonstrações Financeiras. Ele deve ser independente em relação à gestão de topo em todos os sentidos.

A auditoria externa se distribui em diversas áreas de gestão, como auditoria de sistemas, auditoria de recursos humanos, auditoria de qualidade, auditoria das demonstrações financeiras, auditoria jurídica, auditoria contábil, entre outras.

### **1.1.3.1 Auditoria Interna**

“Segundo o *The Institute of Internal Auditors – The IIA*, auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de garantia e consultoria, concebida para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela ajuda uma organização a atingir seus objetivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a efetividade dos processos de gerenciamento de risco, controle e governança” (Dias, 2015; p. 1)

A auditoria interna é desempenhada por um departamento da empresa e sua principal função é a avaliação independente de todos os processos organizacionais dela, considerando: o atingimento de todos os objetivos existentes nesses processos; o suporte dos riscos inerentes, caso esses riscos não sejam atingidos; a eficiência dos controles adotados, que deveria garantir e assegurar a eficácia das operações desenvolvidas e a identificação das ações corretivas necessárias à manutenção e à melhoria da rentabilidade da empresa.

A auditoria precisa ser completamente imparcial à execução de seus trabalhos, pois precisa de credibilidade em suas conclusões.

Em uma organização, existe um conjunto de rotinas desenvolvidas para a execução das atividades da empresa, segmentadas pra atingir seus objetivos, por exemplo: todas as rotinas desenvolvidas para a realização dos pagamentos necessários estão contidas no processo de organização de pagamento. A auditoria estuda estes procedimentos atualmente desenvolvidos pela empresa, considerando a execução das melhores práticas possíveis para a obtenção de rentabilidade, agilidade, qualidade em seus produtos finais. O estudo dos riscos inerentes aos objetivos contidos nos processos organizacionais se torna uma busca por possíveis fragilidades no controle existente para o suporte desses riscos e, ao mesmo tempo, as possíveis consequências ou perdas.

A avaliação da eficiência e eficácia dos controles adotados que suportam riscos garantem o atingimento dos objetivos existentes; representam uma função primordial para o auditor interno. Com essa avaliação, o auditor tem como objetivo a constatação quanto à veracidade, à exatidão e à integridade de todos os dados e informes gerados, permitindo identificar as ações corretivas necessárias para que os processos representem fidedignamente a adoção de rotinas desenvolvidas.

Segundo Dias (2015; p. 3), o trabalho do auditor sempre será desenvolvido por amostragem, procurando selecionar uma fatia relevante das operações da empresa, considerando a materialidade e a relevância dessa amostra, de forma que os resultados apontados em seus testes representem um parâmetro aceitável de interpretação da eficiência e eficácia dos processos organizacionais.

De acordo com Tabora (2015, p. 15), “A auditoria interna é vista muitas vezes como uma técnica de controle de gestão que incide na análise, verificação e avaliação das atividades da entidade e da eficácia e conformidade do funcionamento de outras técnicas de controle. Consiste num serviço criado pela (e para a) própria entidade, contribuindo para o auxílio do órgão de gestão no cumprimento dos objetivos organizacionais”.

Com a necessidade das empresas, surgiu a auditoria interna, e esta se tornou parte integrante do negócio moderno. Nenhuma grande empresa pode ficar isenta dessa auditoria; se elas não têm isso agora, terão muito brevemente. No quadro abaixo, estão especificadas as principais atividades da auditoria interna numa entidade.

Auditoria interna a ser adotada	Motivo
Devem ser fixas as responsabilidades	Se não existir delimitação extra, o controle será deficiente
A contabilidade e as operações devem estar separadas	Um empregado não deve ocupar um posto em que tenha controle da contabilidade e, ao mesmo tempo, controle das operações que ocasionam lançamentos
Controles cruzados	Devem ser utilizadas todas as provas disponíveis para comprovar a exatidão, visando assegurar que as operações foram registradas corretamente
Nenhuma pessoa individualmente deve ter completamente a seu cargo uma transação comercial	Qualquer pessoa é passível de cometer erros, entretanto, é possível que se descubram os erros se o manejo de uma transação está dividido entre duas ou mais pessoas
Deve-se escolher treinar cuidadosamente os empregados	Um treinamento cuidadoso oferece como resultados melhor rendimento, custos reduzidos e empregados mais atentos
Se for possível, deve haver rotatividade dos empregados, e deve ser imposta a obrigação do usufruto de férias para todas as pessoas que ocupam cargos de confiança	Isso reduz as oportunidades de fraude e indica a adaptabilidade do empregado
As instruções de operações para cada cargo devem ser sempre fornecidas por escrito	Os manuais de procedimentos fomentam a eficiência e evitam erros ou interpretações erradas

**Tabela 1 - Princípios fundamentais da auditoria interna**

Fonte: Livro Auditoria de processos organizacionais: Teoria, finalidade, método de trabalho e resultados esperados. 4ª Edição.

O reporte de todas as avaliações feitas pela auditoria interna deverá ser feito diretamente ao presidente da empresa, pois terá a constatação de possíveis perdas financeiras ou assegurará a integridade, a veracidade ou a exatidão de suas operações.

### 1.1.3.2 Auditoria Externa

Para Ferreira (2012), a Auditoria Externa é executada pelo auditor independente e tem como objetivo a elaboração de um relatório ou parecer sobre as demonstrações financeiras no sentido de traduzirem ou não em todos os seus aspetos relevantes a situação do património da entidade na data do encerramento do exercício, o resultado das suas operações, as mutações de seu património líquido, seus fluxos de caixa e seus valores adicionados no período auditado.

Este tipo de auditoria também é designado de auditoria financeira, pois efetua uma análise às Demonstrações Financeiras. Como refere Costa (2010), não existe uma definição rígida de auditoria financeira, mas variados termos e expressões utilizados nas definições dadas por diversos autores e organismos profissionais.

Já o IFAC considera que a auditoria às demonstrações financeiras habilita o auditor a expressar a sua opinião sobre estas, que são preparadas de acordo com políticas contabilísticas reconhecidas. Neste contexto, os *stakeholders* não devem assumir que a opinião do auditor é uma garantia total da eficiência e da eficácia com que a administração da entidade conduziu o seu negócio. Neste âmbito, aos pareceres emitidos pelas auditorias externas, buscam dar fiabilidade às informações financeiras, de forma ética e independente, para satisfazer as necessidades dos interessados, como bancos, instituições financeiras, sócios, fornecedores, entre outros utentes.

Para Pinheiro (2013), a Auditoria Externa é um exame independente, objetivo e competente de um conjunto de demonstrações financeiras de uma entidade, sendo conduzido por uma pessoa idónea, com o objetivo de exprimir uma opinião sobre se as Demonstrações Financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da empresa.

Auditoria Financeira é definida como sendo “Um processo objetivo e sistemático, efetuado por um terceiro independente, de obtenção e avaliação de prova em relação às asserções sobre ações e eventos económicos, para verificar o grau de correspondência entre essas asserções e os critérios estabelecidos, comunicando os resultados aos utilizadores da informação financeira.” (Almeida, 2014, p. 3).

Quanto à Auditoria Externa, esta é independente e é classificada para ser efetuada por profissionais externos e não obedientes à entidade, podendo assim exprimir a sua opinião quanto às Demonstrações Financeiras (Martins, 2015).

Martins e Morais (2007, p. 29) afirmam que: "... a auditoria externa só se interessa pelo sistema de controlo interno, como base de confiança no sistema contabilístico, para uma apresentação fiel das demonstrações financeiras."

## **1.2 Controlo interno**

### **1.2.1 Conceito de controlo interno e seus componentes**

De acordo com Costa (2010, 233), o controlo interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas numa entidade para: a) salvaguardar os seus ativos; b) verificar a exatidão e a fidedignidade dos seus dados contabilísticos; c) promover a eficácia operacional; e d) encorajar o cumprimento das políticas prescritas pelos gestores.

Almeida (1996), citado por Bordin & Saraiva (2006), apresenta também uma definição dentro do mesmo contexto, referindo que o controlo interno representa numa organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contabilísticos fiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

De acordo com Domnisoru e Vinatoru (2008), o controlo interno é definido como um processo, afetado pelas ações do conselho de administração e de outros níveis da estrutura organizacional da empresa, projetado para fornecer segurança razoável por forma a possibilitar a empresa de atingir os seus objetivos, planos e estratégias.

Como todos os outros conceitos, o conceito de controlo interno traz diversas abordagens e, como citado acima, pode ser visto e explicado em diferentes perspectivas. Outras definições de diversos autores poderiam ser citadas, porém, não acrescentariam valor às já abordadas, uma vez que utilizam a mesma base, o COSO, que, em 1992, emitiu o seu documento *Internal Control – Integrated Framework*, definindo o controlo interno como um processo desenhado e efetivado

pelo conselho de administração, gestores e outro pessoal da entidade, para providenciar uma segurança razoável sobre o alcance dos objetivos da entidade no que diz respeito a:

1. Eficácia e eficiência das operações;
2. Fiabilidade do relato financeiro;
3. Conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis.

A definição apresentada na ISA 315 – *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and its Environment* (Identificar e avaliar os riscos de distorção material através da compreensão da entidade e do seu meio envolvente) segue de perto a Estrutura Conceptual Integrada do Controlo Interno aprovada pelo COSO. Desta forma, o normativo dos auditores externos remete para o conceito e os objetivos do controlo interno (CI) do COSO.

O COSO, em 2013, atualizou a estrutura conceptual do controlo interno e o definiu como “um processo efetuado pela administração, gestão ou outro pessoal, desenhado para proporcionar segurança razoável a cerca da consecução dos objetivos relacionados com as operações, relato e conformidade.”.

O Sistema de Controlo Interno é um processo desenhado pelos responsáveis pela governação e pela gestão, mas deverá envolver toda a organização. Somente com o envolvimento e a participação de todos o SCI poderá ser implementado e ter sucesso. O SCI proporciona uma segurança razoável na proteção contra erros materiais, perdas, fraudes, violações de leis e regulamentos e falhas na satisfação dos três objetivos da entidade.

Com o intuito de proteger os ativos da entidade, o SCI deverá garantir eficácia e eficiência nas operações, descartando em cada momento os vários riscos associados ao alcance dos objetivos da entidade.

Em relação ao relato, a última definição do COSO não menciona o relato financeiro porque pretende-se alargar o âmbito de atuação do CI a qualquer relato efetuado pela entidade, financeiro ou não financeiro. O SCI deverá garantir credibilidade na elaboração de qualquer tipo de dados, de forma a que se apresentem fiáveis. Informações distorcidas podem levar a conclusões erradas e conseqüentes tomadas de decisão prejudiciais ou menos favoráveis para a entidade.

Também o SCI deverá assegurar o cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis através de uma boa comunicação e divulgação destes, junto de todos os colaboradores.

Para que os resultados pretendidos, relacionados ao SCI, sejam alcançados, mesmo os resultados que estão associados à fiabilidade das informações, à eficiência e à eficácia das operações ou aos objetivos relacionados às conformidades, é de suma importância atender aos cinco componentes do SCI: o ambiente de controlo, a avaliação do risco, a informação e comunicação, as atividades de controlo e a monitorização.



**Figura 1** – Componentes do controlo interno

Fonte: <http://www.ag-consultores.pt/auditoria-revisao-legal-de-contas/produto-auditoria-revisao-legal-de-contas/>

Os componentes estão identificados no Apêndice 1 da ISA 315, correspondendo à estrutura de CI do COSO, e demonstram uma estrutura eficaz para descrever e analisar o SCI implementado numa organização, mas precisam estar integrados para assegurar o alcance dos objetivos.

O ambiente de controlo constitui a estrutura base dos outros componentes, incluindo fatores como integridade, ética, competência, autoridade e responsabilidade; é o fundamento de um SCI eficaz, proporcionando disciplina e estrutura; dependendo da dimensão da organização, a definição de autoridade e delegação de responsabilidades é distinta. Enquanto numa micro ou pequena entidade todo esse processo deverá ser flexível e não necessariamente de forma escrita,

numa média ou grande entidade, esses elementos deverão ser estabelecidos e comunicados, de forma escrita, através de um organigrama, de um manual de descrição de funções, de um manual de políticas e procedimentos contabilísticos e de um manual de medidas de controlo interno (Costa, 2010).

Numa avaliação do risco da entidade, são importantes a identificação e a análise pela gestão dos riscos relevantes, associados aos objetivos da organização, e a determinação das atividades de controlo.

O SCI, assim como os processos de negócio relacionados, importantes para o relato e comunicação, envolve procedimentos e registos para manter responsabilidade sobre os ativos, passivos e capital próprio. Também o sistema de informação, composto por componentes físicos e *hardware*, *software*, pessoas, procedimentos e dados, é um componente fundamental na responsabilização sobre ativos, passivos e capital próprio. Numa organização, para que o SCI funcione, este tem que ser bem comunicado, incentivando a um compromisso por parte de todos os colaboradores no seu cumprimento, incluindo os responsáveis pela governação. É determinante para o sucesso do SCI que toda a organização tenha pleno conhecimento da sua estrutura, das responsabilidades que cabem a cada um, bem como das políticas de recursos humanos e suas práticas.

Podemos definir as atividades de controlo como sendo as políticas e procedimentos implementados para garantir de forma razoável que as ações identificadas pela gestão, necessárias para minimizar os riscos, sejam cumpridas; deste modo, as ações a implementar em resposta aos riscos identificados levarão a atividades de controlo, assegurando a entidade de que são tomadas todas as medidas necessárias para responder a esses riscos, minimizando-os o máximo possível.

A revisão de desempenho e controlos engloba a supervisão dos controlos internos pela gestão ou outras entidades externas ao processo. As atividades da auditoria interna avaliam, ao longo do tempo, o desempenho do sistema de controlo e a sua necessidade de adaptação à atualidade. Através da monitorização dos controlos, a gestão verifica se estes estão a funcionar como planeado (como foram comunicados/implementados) e se são alterados periodicamente, como resposta aos riscos identificados no dia a dia (ajustamento a novos riscos).

De acordo com Costa (2010), o SCI não pode ser estático, tem de ser revisto e alterado periodicamente, sempre que se mostre necessário. No seu dia a dia, uma entidade identifica

diversos riscos, que poderão ter as mais diversas origens, mas aos quais a entidade terá que dar resposta por forma a que, no que respeita, nomeadamente, ao relato financeiro, as Demonstrações Financeiras não sejam afetadas e continuem a apresentar uma imagem verdadeira e apropriada da entidade.

Após decisão sobre as ações a tomar, estas deverão ser novamente comunicadas por forma a que toda a organização caminhe lado a lado, comprometendo-se com o seu cumprimento.

### **1.2.2 Limitações do controlo interno**

Os controlos internos ajudam a manter os negócios, ou até mesmo neste caso as instituições sem problemas e garantem que os registos financeiros sejam confiáveis. Eles são uma parte imprescindível na construção ou até mesmo no desenvolvimento de uma instituição. Contudo, os controlos internos não podem garantir que tudo possa correr de forma planeada; embora eles estejam prontos para resolver determinadas situações, eles também têm limitações que os podem tornar ineficazes (Marques & Marçal, 2011).

Hoje em dia, por muito que esteja enraizado, planeado e desenvolvido, o processo de Controlo Interno não significa que este possa oferecer uma razoável certeza porque, nos dias de hoje, nada é 100% fiável, e se admitirmos que alguma coisa é segura, surge sempre algum acontecimento para desfazer essa ideia (Rodrigues, 2013).

Porém, é óbvio poder-se afirmar que o facto de existir um sistema de controlo interno numa entidade ou até mesmo numa instituição de ensino superior não quer dizer que esteja operativo, podem não ser atingidos os objetivos previamente definidos pela entidade para o ano que estão a trabalhar (Rodrigues, 2013).

Perante isto, é importante referir que, mesmo com um bom sistema de controlo interno implementado, nenhuma empresa está imune da ocorrência de irregularidades, erros e fraudes (Cruz, 2001).

Entre as diversas limitações que o SCI pode ter, damos ênfase às seguintes: o desinteresse que a gestão pode ter em manter o SCI adequado; a existência de erros humanos, conluio e fraudes,

bem como a relação de custo-benefício na implementação e manutenção desse SCI e até a dimensão da empresa.

Em relação ao desinteresse da gestão em manter um adequado sistema de controlo interno, poderíamos sugerir que é um contrassenso, pois a gestão deveria ser a mais interessada nas vantagens de um SCI adequado. Porém, nem sempre isso se verifica. Para o SCI funcionar, é necessário envolver toda a organização. É competência do órgão de gestão a sua implementação e manutenção, porém, a decisão final compete a esse órgão.

A existência de erros humanos, conluio e fraudes é também uma limitação, pois, por mais que existam esforços para reduzir as condições para a sua ocorrência, não podemos garantir a sua total eliminação. O SCI deverá funcionar como dissuasor à ocorrência de irregularidades e fraudes, mas nem sempre é possível garantir esse objetivo.

Esta situação é principalmente de responsabilidade das pessoas que trabalham na entidade, principalmente daquelas que possuem funções de maior responsabilidade, mas também de todas as outras.

O bom funcionamento do SCI está relacionado ao facto de as pessoas o conhecerem bem e estarem alinhadas no cumprimento dos seus objetivos.

Quando as pessoas não são responsáveis ou moralmente íntegras, o SCI não consegue atingir os seus objetivos. Os colaboradores precisam ter conhecimentos e capacidade para a execução das tarefas e ser responsáveis e responsabilizados pela boa execução, diminuindo eventuais erros, mesmo que involuntários, mas que afetarão toda a entidade. A falta de integridade poderá conduzir ao conluio, interno ou externo, e levar à prática de atos fraudulentos. Fatores como estes poderão pôr em causa as vantagens decorrentes da existência de um SCI. De acordo com Xiao (2011), nestas situações, os prejuízos para a entidade tenderão a ser maiores do que se não existisse SCI.

Geralmente, numa situação de prática de atos fraudulentos por alguém de um nível hierarquicamente mais baixo, a deteção é mais efetiva, pois, quanto mais elevado for o nível hierárquico de quem os pratica, mais difícil será a sua deteção.

Nenhuma entidade está livre dessas situações. Vale recordar os grandes escândalos financeiros que aconteceram, como os da *Enron* e *WorldCom*, que surgiram de grandes fraudes. Vale ressaltar que essas situações são costumeiras em entidades com fraco SCI.

A dimensão da entidade pode, também, funcionar como limitação do SCI. Quando vamos implementar um SCI, é importante conhecer o tamanho do negócio, pois o sistema é diferente conforme estejamos numa empresa com poucos colaboradores ou com muitos. Essa diferença é particularmente relevante, pois afeta o nível da segregação de funções. Numa pequena entidade, com poucos colaboradores, é mais difícil dividir as tarefas incompatíveis pelos colaboradores do que numa entidade maior, com muitos colaboradores.

Contudo, essa dificuldade pode ser compensada com diversas medidas no âmbito das atividades de controlo, como sejam as medidas relacionadas com sistemas de numeração sequencial dos documentos, pagamentos aprovados pelo gerente, aposição de um carimbo de “PAGO” em todos os documentos que suportem um pagamento, reconciliações bancárias mensais aprovadas pelo gerente, entre outros (Costa, 2010).

### **1.2.3 SCI e a Auditoria Externa**

Ao iniciar uma auditoria externa, os auditores, ainda na fase de planeamento, concentram-se no conhecimento da entidade e no meio em que está inserida, com enfoque no seu SCI, como refere a ISA 315.

Através da indagação aos funcionários e das observações, o auditor vai percebendo se existe um SCI implementado, se as pessoas dão importância a este controlo, se existe uma monitorização, e verifica a qualidade do SCI utilizado. Geralmente, é solicitado o manual de controlo interno, que poderá ser disponibilizado pela entidade, e ainda um organigrama por departamento com a descrição das funções.

Geralmente, as maiores entidades, que possuem dimensão significativa, possuem esse manual, porém, muitas vezes desatualizado. Nas empresas de pequena dimensão, esse manual praticamente não existe. O que é percebido na maioria dos casos é que esse SCI é implementado e transmitido aos colaboradores verbalmente.

Decorrente da segurança que encontrar no SCI, da existência de um bom SCI ou de um mau SCI, o auditor vai definir o tipo, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria a aplicar (Terrell, 1974). Como refere Inácio (2014), as expectativas quanto à adequação do SCI

vão ser determinantes para definir a realização de testes de controlo e a quantidade de testes substantivos a realizar. Ora, há situações nas quais, à partida, é tão perceptível o baixo nível do SCI que o auditor passará logo à definição dos testes a aplicar, sem passar pela validação de controlos, tendo necessidade, neste caso, de optar por uma maior quantidade de testes substantivos.

Quando os auditores constatarem que existe, de fato, um sistema de controlo interno, eles terão a opção de substituir alguns testes substantivos por testes de conformidades. Como sabemos, os testes substantivos poderão ser reduzidos, mas nunca eliminados, mesmo que exista um SCI muito bom.

Sabemos que o SCI é um elemento principal para as organizações e fundamental para o trabalho de auditoria, pelo que se coloca a seguinte questão:

Qual o maior contributo do SCI para a auditoria externa?

#### **1.2.4 Contributo do controlo interno para a Auditoria externa**

Com a sequência de escândalos ocorridos, a fiabilidade e a credibilidade das demonstrações financeiras tornaram-se um objetivo principal e assim notou-se uma maior exigência nos trabalhos executados pelas auditorias. Esses trabalhos exigem muito mais qualidade nos dias de hoje do que se exigia antes desses escândalos.

O processo de auditoria é um processo complexo, que tem que ser entendido em várias extensões, sempre avaliando a sua qualidade. Nesse contexto, os autores Manita e Elommal (2010) realizaram um estudo com o objetivo de construir uma escala de medição da qualidade do processo de auditoria, a utilizar pelas comissões de auditoria ou por outros organismos preocupados com a qualidade desta. Assim, propuseram uma escala com sete medidas para essa avaliação:

- Conhecimento da entidade e do meio envolvente.
- Riscos pertinentes e zonas sensíveis identificadas.

- A relevância e coerência do programa de acordo com os riscos identificados.
- O nível de comunicação e colaboração com a comissão de auditoria.
- Independência e ética do auditor.
- Composição e qualificação da equipa de auditoria.
- Organização e supervisão da missão e ética do auditor.

Através desse estudo, os autores definiram a sua avaliação de qualidade por três medidas utilizadas: conhecimento da entidade e do meio em que se envolvem, riscos inerentes e zonas sensíveis identificadas e relevância e coerência do programa de acordo com os riscos identificados.

A eficácia dos controlos internos pode ser medida pela eficácia e eficiência das operações, confiabilidade dos relatórios, entre eles os financeiros, e cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis.

A eficácia do SCI é, assim, geralmente vista como um pré-requisito no processo de auditoria, pois a avaliação que o auditor externo fizer ao sistema irá condicionar o planeamento de programa de auditoria – tipo, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a aplicar (Terrell, 1974). Deste modo, o processo de planeamento de auditoria envolve a preparação do programa de auditoria depois de avaliada a estrutura do controlo interno, nível de confiança e risco do mesmo.

De acordo com Ibáñez (2008), ao nível do controlo interno, os auditores avaliam os riscos de controlo e ajustam a quantidade e a extensão dos procedimentos substantivos de acordo com as ameaças de controlo interno, quando estas forem apresentadas de acordo com o COSO.

O nível de qualidade da auditoria depende em grande parte do investimento dos gestores no SCI. Deve existir um equilíbrio entre o trabalho desenvolvido pelos gestores ao nível do SCI (preocupação com um bom SCI) e os esforços necessários por parte dos auditores para validar este mesmo SCI (Pae & Yoo, 2001). As entidades devem adotar alguns procedimentos no sentido de aumentar e desenvolver o seu SCI, com vista a um aumento da qualidade da auditoria. Assim, deverão, de acordo com Xiao (2011), dividir responsabilidades, criar um departamento de auditoria interna, fazer uso das ferramentas de informação eletrónicas que têm

ao dispor e dar mais atenção às qualidades de cada colaborador, partilhando-as periodicamente com os outros colaboradores.

O SCI tem, como vimos, cinco componentes inter-relacionados, que são o ambiente de controlo, a avaliação do risco, as atividades de controlo, a informação e comunicação e a monitorização.

Sawalqa & Qtish (2012) realizaram um estudo no qual analisaram a relação entre alguns desses componentes (avaliação do risco, ambiente de controlo e atividades de controlo) e a eficácia do programa de auditoria. Do trabalho desenvolvido, concluíram que o componente “avaliação do risco” contribui significativamente para a eficácia do programa de auditoria, não encontrando contributo significativo nos outros dois componentes.

Das alterações introduzidas ao nível do controlo interno com a Lei Sarbanes-Oxley (SOX), destaca-se a obrigação de as empresas públicas e os seus auditores externos se pronunciarem sobre a eficácia dos controlos internos ao nível das DFs, assim como a obrigação de revelação da presença de deficiências materiais ao nível do controlo interno, deficiências estas que poderão pôr em causa a qualidade da auditoria.

Uma vez que a presença de deficiências materiais ao nível do controlo interno é uma realidade em algumas empresas, Ashbaugh-Skaife, Collins e Kinney (2007) realizaram um estudo no sentido de perceber qual o tipo de empresas mais propensas à presença dessas deficiências, tendo verificado que são basicamente empresas mais complexas (maior número de segmentos de negócio e com exportações) que, frequentemente, envolvem-se em operações de fusões, aquisições e/ou reestruturações, que detêm grandes inventários e que têm crescimento mais rápido. Verificaram ainda que são empresas que investem muito pouco em controlo interno.

Johnstone, Li e Rupley (2011), por sua vez, analisaram em que medida a divulgação de uma deficiência material ao nível do controlo interno poderá provocar mudanças na gestão corporativa, tendo concluído que essa divulgação está positivamente associada a mudanças dos membros do conselho de administração, da comissão de auditoria e da gestão de topo. Essas mudanças revelam assim a grande importância que as empresas dão a tais divulgações. No que se refere à remediação de tais deficiências, de acordo com os mesmos autores, esta está positivamente associada a alterações nas características dos elementos de governação (por exemplo, aumento do número de conselheiros independentes no conselho ou aumento da perícia financeira dos membros da comissão de auditoria), bem como com o volume de negócios dos membros da comissão de auditoria.

O auditor procura constantemente por qualidade da auditoria. Como percebemos, isso depende de vários fatores, incluindo também o sistema de controlo interno. Um bom SCI, conciliado com o conhecimento do meio envolvente e o conhecimento da entidade, permite ao revisor oficial de contas ganhar tempo avançando para outras fases da auditoria, economizando tempo na validação exaustiva dos SCI.

### 1.2.5 Questões de investigação

Desta maneira, importa obter a opinião dos auditores quanto às seguintes questões retiradas da revisão da literatura elaborada:

<b>Questões de investigação</b>
1 – Uma auditoria externa pode ser mais eficaz se a empresa possui um SCI? (SOX, 2002)
2 – A avaliação do risco contribui significativamente para a eficácia do programa de auditoria? (Sawalqa & Qtish, 2012)
3 – Erros humanos e conluio são mais recorrentes em empresas que não possuem um SCI? (Costa, 2010)
4 – O SCI dá maior credibilidade às entidades e condiciona as mesmas ao sucesso? (Ashbaugh-Skaife et al., 2007)

**Tabela 2 – Descrição das perguntas de investigação.**

Fonte: Elaboração própria

## CAPÍTULO II – METODOLOGIA

---

## 2.1 Metodologia

Neste capítulo, temos o objetivo de dar o conhecimento sobre os procedimentos a serem utilizados para obter as respostas às questões e hipóteses enunciadas. Gil (2010) afirma que as pesquisas exploratórias têm como objetivo desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, visando à formulação de problemas mais precisos ou hipóteses para estudos posteriores.

Logo, a metodologia é o caminho para conseguir o conhecimento, e é através dela que são estudados e fundamentados os métodos utilizados na confecção do trabalho, com o objetivo de articular os procedimentos aplicados ao longo das várias etapas, de maneira a preservar a exatidão e a veracidade dos resultados. Essa ideia mantém-se fiel ao termo originário grego *Méthodos*, composto pelas palavras “Meta” e “hódos”, que, traduzidas para o português, podem ser interpretadas como “o caminho através do qual” (Bailly, 1950).

O conhecimento científico obtido no processo metodológico tem como finalidade, na maioria das vezes, explicar e discutir um fenômeno baseado na verificação de uma ou mais hipóteses. Sendo assim, está diretamente vinculado a questões específicas; trata de explicá-las e relacioná-las a outros fatos. “Ao analisar um fato, o conhecimento científico não apenas trata de explicá-lo, mas também busca descobrir suas relações com outros fatos e explicá-los” (Galliano, 1986, p. 26).

Existem dois tipos de abordagens distintas do problema: quantitativa e qualitativa.

Diehl (2004) descreve as duas abordagens do seguinte modo:

- A pesquisa qualitativa descreve a complexidade do problema, através da compreensão e classificação dos processos dinâmicos vividos nos grupos, possibilitando, deste modo, a compreensão das mais diferentes particularidades dos indivíduos.
- A pesquisa quantitativa utiliza a quantificação, tanto na recolha de dados quanto no tratamento das informações, através de técnicas estatísticas, procurando evitar possíveis distorções de análise e interpretação, possibilitando uma maior margem de segurança.

A pesquisa qualitativa surge, segundo Sousa e Baptista (2011), como alternativa à pesquisa quantitativa e centra-se na compreensão dos problemas, analisando os comportamentos, os valores e as atitudes. Para esses autores, esse tipo de investigação é indutivo e descritivo, uma vez que o investigador desenvolve conceitos a partir de padrões obtidos nos dados.

Para Santos (2013), na investigação qualitativa, o investigador tem como objetivo estudar e explicar a forma como os fenómenos sociais são concebidos, constituídos, interpretados e compreendidos, permitindo uma análise mais profunda das práticas sociais, não se baseando este método em técnicas estatísticas. No entanto, diversos autores defendem que um investigador não é obrigado a optar pela utilização exclusiva de métodos qualitativos ou quantitativos, podendo, e caso a investigação o exija, optar por realizar uma combinação desses dois métodos, permitindo tornar o processo de investigação mais sólido e consistente.

De acordo com Richardson (1989), o método quantitativo caracteriza-se pelo emprego da quantificação, tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento dessas através de técnicas estatísticas, desde as mais simples até as mais complexas. Conforme mencionado, possui como diferencial a intenção de garantir a precisão dos trabalhos realizados, conduzindo a um resultado com poucas distorções.

O método de investigação quantitativo representa, segundo Diehl (2004; citado por Lima, 2014), um dos tipos de pesquisa a realizar, utilizando esse método a quantificação para a recolha de dados e para o tratamento das informações, através de técnicas estatísticas, procurando evitar possíveis distorções de análise e interpretação, possibilitando uma maior margem de segurança.

Desta maneira, os estudos de campo quantitativos se guiam por um modelo de pesquisa no qual o pesquisador parte de quadros conceituais de referência muito bem estruturados, a partir dos quais formula hipóteses sobre o fenómeno que será estudado. A coleta de dados enfatizará as informações fornecidas e convertidas em números, que permitam verificar a ocorrência das consequências e, daí então, a aceitação ou não da hipótese. Os dados são analisados de acordo com a estatística ou outras técnicas matemáticas. Também os tradicionais levantamentos de dados são o exemplo clássico do estudo de campo quantitativo (Popper, 1972).

O presente trabalho enquadra-se também num estudo descritivo, uma vez que, segundo Silva & Menezes (2000), visa descrever as características de determinada população ou fenómeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis.

### 2.1.1 Questões de investigação *versus* hipóteses

Questões de investigação	Hipóteses
1 – Uma auditoria externa pode ser mais eficaz se a empresa possuir um SCI? (SOX, 2002)  4 – O SCI dá maior credibilidade às entidades e condiciona as mesmas ao sucesso? (Ashbaugh-Skaife et al., 2007)	H1 – Normalmente, o controlo interno visa garantir o auxílio à gestão.
2 – A avaliação do risco contribui significativamente para a eficácia do programa de auditoria? (Sawalqa & Qtish, 2012)	H2 – Normalmente, o uso de um SCI facilita a auditoria externa.
3 – Erros humanos e conluio são mais recorrentes em empresas que não possuem um SCI? (Costa, 2010)	H3 – A ausência de um sistema de controlo interno pode contribuir para fraudes.

**Tabela 3 – Relação entre as perguntas de investigação e as hipóteses em estudo**

Fonte: Elaboração própria

## 2.2 Problema

Este trabalho tem como objetivo conhecer a opinião de profissionais sobre o contributo de um SCI nos trabalhos de Auditoria Externa. Neste sentido, foi estabelecido um inquérito, para formular as hipóteses e a correlação de investigar os aspetos que influenciam na auditoria externa, bem como os que podem contribuir para sua melhoria na opinião dos seus usuários.

De acordo com Quivy e Campenhoudt (2005), a formulação do problema representa uma fase que tem grande importância no desenvolvimento do trabalho, uma vez que esta constitui efetivamente o princípio da orientação teórica da investigação, correspondendo à abordagem

ou à perspectiva teórica que se adota para tratar o problema formulado pela pergunta de partida. Ou seja, na visão destes autores, construir uma problemática significa escolher uma orientação teórica que é a fase na qual se deixa claro o quadro conceptual da investigação, em que estão os conceitos fundamentais e suas relações.

Desta forma, num contexto de globalização, em que existe uma crescente complexidade nos processos dentro das empresas, e em que os indivíduos necessitam cada vez mais de informações financeiras fiáveis, o controlo interno assume uma grande importância para tornar as auditorias financeiras mais rápidas e eficazes e, conseqüentemente, mais fiáveis.

Deste modo, o presente trabalho tem como objetivo verificar de que maneira ter o sistema de controlo interno numa entidade contribui para os trabalhos de auditoria externa.

### **2.3 Caracterização da Amostra e população**

Segundo Fortin (2003, p. 202), “A amostra é um subconjunto de uma população ou de um grupo de sujeitos que fazem parte de uma mesma população. É, de qualquer forma, uma réplica em miniatura da população alvo”.

Este inquérito, que obteve 91 respostas, esteve disponível *online* do dia 25/03/2020 ao dia 11/05/2020 no programa *Docs. da Google Drive* para todos os ROC e SROC do Brasil e de Portugal, que exercem a função de auditor como profissionais individuais, sócios de empresas, sob contratação de serviços, funcionários públicos e contabilistas. Também foram obtidas respostas de profissionais que atuaram como auditores em empresas de auditorias privadas ou públicas.

Das 91 respostas obtidas, foi constatado que os inquiridos da amostra estão inseridos na área de contabilidade e atuam como Auditores Externos. Estão também presentes na amostra profissionais de diferentes áreas, como gestão, economia, administração e administração pública, que trabalham ou trabalharam exercendo atividades com auditorias e já utilizaram um sistema de controlo interno, seja como auditor, seja dando suporte às auditorias independentes. Desta maneira, pretendeu-se conhecer a experiência que os inquiridos ganharam participando de um processo de auditoria externa.

## 2.4 Hipóteses de estudo

Num trabalho de investigação, o ponto mais importante é a elaboração de hipóteses de estudo, pois estas afirmações devem ser testadas. Posto isso, quando formulamos as hipóteses, estas foram sujeitas a testes.

Segundo Pinheiro (2013), a hipótese é um enunciado formal das relações previstas entre duas ou mais variáveis, ou seja, estas declaram a relação esperada entre as variáveis independentes e dependentes. Procuramos combinar as hipóteses com o problema e com os objetivos num prognóstico ou explicação clara dos resultados esperados da presente investigação.

Segundo Hill & Hill (2000), a definição da hipótese é que esta se destina a estabelecer a ligação entre a parte teórica e a parte empírica da investigação.

Portanto, a hipótese como uma suposição procura explicar o que ainda não se conhece. Como essa hipótese é provisória, deverá ser testada e sua validade deverá ser averiguada. Neste sentido, hipótese é uma suposta resposta ao problema a ser investigado.

As variáveis independentes deste estudo serão as hipóteses formadas pelas questões de investigação definidas. Essas hipóteses serão o guia para a investigação, pelo qual se espera chegar às conclusões que darão respostas a elas.

Portanto, é importante referir que foram formuladas três hipóteses para o estudo em andamento. Essas hipóteses foram definidas através de questões de investigação, elaboradas de acordo com a revisão da literatura, com o objetivo de questionar aquilo que foi dito pelos autores (Silva, 2016).

Assim sendo, podemos analisar, a partir do quadro que está a seguir, as hipóteses deste estudo.

<b>Hipóteses</b>
H1 – Normalmente, o controlo interno visa garantir o auxílio à gestão.
H2 – Normalmente, o uso de um SCI facilita a auditoria externa.
H3 – A ausência de um sistema de controlo interno pode contribuir para fraudes.

**Tabela 4 – Relação das hipóteses em estudo**

Fonte: Elaboração própria

#### **2.4.1 Hipótese 1:**

Para o IFAC (*Internacional Federation of Accountants*), o SCI é o plano de organização para todos os métodos e procedimentos adotados pela administração de uma entidade, para auxiliar e atingir o objetivo de gestão de garantir, de forma ordenada e eficiente, a condução dos negócios, incluindo a aplicação às políticas da administração, a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de fraudes e erros, a precisão e plenitude dos registos contabilísticos e, em devido tempo, a preparação de informação financeira fiável.

Para Carneiro (2001), o controlo interno visa garantir que o sistema funciona e que, acima de tudo, auxilia a gestão, porque, em qualquer empresa, o CI começa na adoção e no cumprimento das políticas que são elaboradas pela direção e chegam à administração.

#### **2.4.2 Hipótese 2:**

De acordo com Pinheiro (2013), a auditoria externa auxilia os trabalhos desenvolvidos pelo Controlo Interno e pela Auditoria Interna sempre numa vertente independente, ou seja, a Auditoria Externa relaciona-se com o Controlo Interno e com a Auditoria Interna, sendo que a Auditoria Externa é independente.

#### **2.4.2 Hipótese 3:**

Segundo Rodrigues (2005), antigamente as empresas implementavam sistemas de controlo interno para prevenir a ocorrência de fraude. Apesar da redução do risco de fraude ainda ser

uma preocupação válida, nos dias atuais, os SCI são utilizados também para monitorizar a consistência, a velocidade e a eficácia das transações.

## **2.5 Relação das hipóteses H1, H2 e H3**

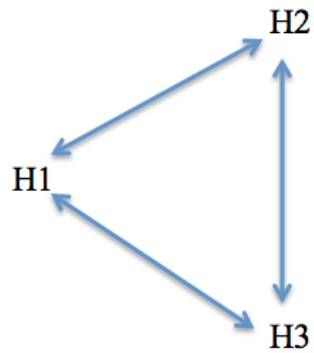
As hipóteses estão relacionadas entre si e, conseqüentemente, uma complementa a outra. Desta maneira, a H1 está relacionada à H3, isso porque antigamente o objetivo do controlo interno inicialmente era mitigar e detetar fraudes ou erros que pudessem prejudicar a entidade. Com o passar dos anos, o controlo interno foi inserido na gestão como uma forma de auxiliar na tomada de decisão e no cumprimento dos seus objetivos.

Adicionalmente, a H1 também se relaciona à H2, porque as ações realizadas pelo sistema de controlo interno significam que a gestão planeou e organizou de uma forma que proporcionou à auditoria externa uma garantia razoável de que os riscos da organização foram geridos eficazmente e que a organização atingirá os seus objetivos e metas de forma eficiente e económica, e que as transações realizadas têm um nível maior de fiabilidade. Por consequência, a auditoria externa terá maior fiabilidade em reduzir os testes substantivos que serão realizados.

Diante do exposto, H2 relaciona-se a H3, uma vez que possuir um sistema de controlo interno traz um certo grau de organização e fiabilidade para as entidades e, portanto, ajuda-as de maneira eficaz e eficiente a atingir seus objetivos, garantindo de uma forma razoável a redução ou deteção dos riscos associados.

## **2.6 Modelo de análise**

Após efetuar a revisão da literatura contextualizada na problemática da pesquisa, é primordial iniciar o enquadramento teórico evidente para a investigação, originando, deste modo, o modelo de análise. A conexão das hipóteses irá nos conduzir a uma Conclusão sobre a realização desse estudo. As hipóteses estudadas acima estão relacionadas da seguinte maneira:



**Figura 2** – Relação entre as Hipóteses  
Fonte: Elaboração própria

Como é possível verificar, as hipóteses de análise estão relacionadas entre si. H1 implica a H2 e H3, assim como H2 implica a H1 e H3, como também H3 implica a H1 e H2.

As três hipóteses interligam-se umas com as outras e têm a mesma percentagem de relevância para o estudo, de 33,3% cada uma.

## 2.7 Construção do questionário

Este questionário foi elaborado a partir da tabela de hipóteses formuladas no ponto 2.4 (Hipóteses de estudo).

<b>Hipóteses</b>	<b>Perguntas</b>
<b>H1</b> – Normalmente, o controlo interno visa garantir o auxílio à gestão.	<b>1.</b> O bom desempenho da entidade é garantido por um adequado sistema de controlo interno?
<b>H1</b> – Normalmente, o controlo interno visa garantir o auxílio à gestão.	<b>2.</b> As informações concedidas pela auditoria interna melhoram o desenvolvimento da instituição?
<b>H2</b> – Normalmente, o uso de um SCI facilita a auditoria externa.	<b>3.</b> A avaliação que o auditor externo faz do sistema de controlo interno condiciona o planeamento de auditoria em relação à extensão dos procedimentos?
<b>H1</b> – Normalmente, o controlo interno visa garantir o auxílio à gestão.	<b>4.</b> A eficácia dos controlos internos pode ser medida pela eficácia e eficiência das operações, confiabilidade dos relatórios, entre eles os financeiros, e cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis?
<b>H3</b> – A ausência de um sistema de controlo interno pode contribuir para fraudes.	<b>5.</b> Um sistema de controlo interno reduz a exposição aos riscos negativos?
<b>H1</b> – Normalmente, o controlo interno visa garantir o auxílio à gestão.	<b>6.</b> A confiança dos <i>stakeholders</i> sobre a entidade irá aumentar se esta possui uma

	visão estratégica e adequados sistemas de controle?
<b>H3</b> – A ausência de um sistema de controle interno pode contribuir para fraudes.	7. Os sistemas de controle devem ser testados para verificar sua adequação para monitorização dos riscos?
<b>H1</b> – Normalmente, o controle interno visa garantir o auxílio à gestão.	8. Se a gestão planeou e organizou de uma forma que proporcionou uma garantia razoável de que os riscos da organização foram geridos eficazmente, isto significa dizer que a empresa possui um adequado sistema de controle interno?
<b>H3</b> – A ausência de um sistema de controle interno pode contribuir para fraudes.	9. Se uma instituição possui um sistema de controle interno, esta será mais credível do que outra que não o tenha?
<b>H2</b> – Normalmente, o uso de um SCI facilita a auditoria externa.	10. O controle interno sempre estará em concordância com a Auditoria externa?
<b>H2</b> – Normalmente, o uso de um SCI facilita a auditoria externa.	11. Os componentes do sistema de controle interno (Ambiente de controle, processo de avaliação de risco, atividades de controle, sistema de informação e comunicação e monitorização dos controles) têm grande relevância para a opinião dos auditores externos?

<p><b>H2</b> – Normalmente, o uso de um SCI facilita a auditoria externa.</p>	<p><b>12.</b> O SCI contribui para a qualidade da auditoria?</p>
<p><b>H3</b> – A ausência de um sistema de controlo interno pode contribuir para fraudes.</p>	<p><b>13.</b> Ainda que o auditor identifique um mau sistema de controlo interno, o seu trabalho final não será afetado?</p>
<p><b>H2</b> – Normalmente, o uso de um SCI facilita a auditoria externa.</p>	<p><b>14.</b> Para o Auditor, a fiabilidade das demonstrações financeiras depende da fiabilidade do sistema de controlo interno?</p>
<p><b>H3</b> – A ausência de um sistema de controlo interno pode contribuir para fraudes.</p>	<p><b>15.</b> Embora a existência de um mau sistema de controlo interno possa ser compensada por procedimentos de auditoria, um bom SCI contribui positivamente para uma auditoria de qualidade?</p>
<p><b>H2</b> – Normalmente, o uso de um SCI facilita a auditoria externa.</p>	<p><b>16.</b> Um bom SCI, conciliado com o conhecimento do meio envolvente e o conhecimento da entidade, permite ao revisor oficial de contas ganhar tempo para outras fases da auditoria?</p>

**Tabela 5 – Relação das hipóteses em estudo com as perguntas**

Fonte: Elaboração própria

## 2.8 Recolha de dados

Quanto à recolha de dados, optou-se por fazer uma caracterização da amostra, com o intuito de saber se um Sistema de Controlo Interno é importante e contribui para os trabalhos das auditorias externas. Com isso, decidiu-se usar o método quantitativo.

Este método foi aplicado com profissionais da área de contabilidade que atuam ou atuaram como Auditores Externos, assim como profissionais de diferentes áreas, como gestão, economia, administração e administração pública, que trabalham ou trabalharam exercendo atividades com auditorias ou já utilizaram um sistema de controlo interno, com o objetivo de verificar se existe um contributo do SCI num trabalho de Auditoria Externa.

As questões enunciadas no inquérito foram compostas em dois grupos, sendo estes: A caracterização da amostra e o Contributo do Controlo interno para a Auditoria externa.

Antes de expor o inquérito *online*, foi feito um pré-teste, pelo qual dois alunos foram chamados a responderem ao inquérito e o avaliarem, sendo que, posteriormente, foi preciso modificar algumas questões.

Para o tratamento e a análise dos dados, recorreremos à estatística descritiva e utilizamos o programa *Docs. da Google Drive*.

## CAPÍTULO III – RESULTADOS

---

### 3.1 Apresentação e Interpretação de Resultados

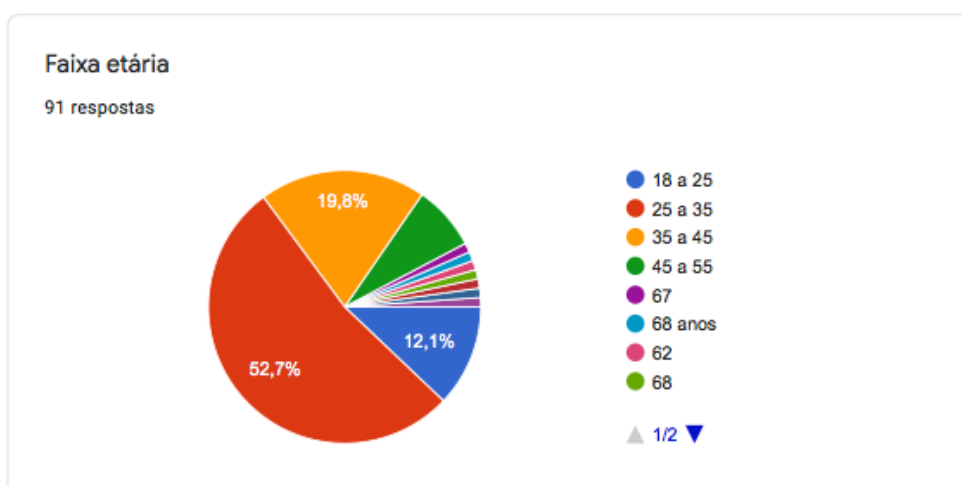
Examinando a primeira parte do inquérito, composta por quatro perguntas, sendo estas de caracterização do inquirido, que são as seguintes: Faixa Etária, Sexo, Principal atividade como Auditor e Área de formação, verificamos que existem respostas quase semelhantes para a quantidade de inquiridos do sexo feminino e do sexo masculino, sendo uma percentagem de 52% do sexo masculino e 48% para o sexo feminino, obtendo assim um total de 91 pessoas inquiridas.

Género	Nº Pessoas	Percentagem
Masculino	47	52%
Feminino	44	48%
Total	91	100%

**Tabela 6 – Género**

Fonte: Elaboração própria

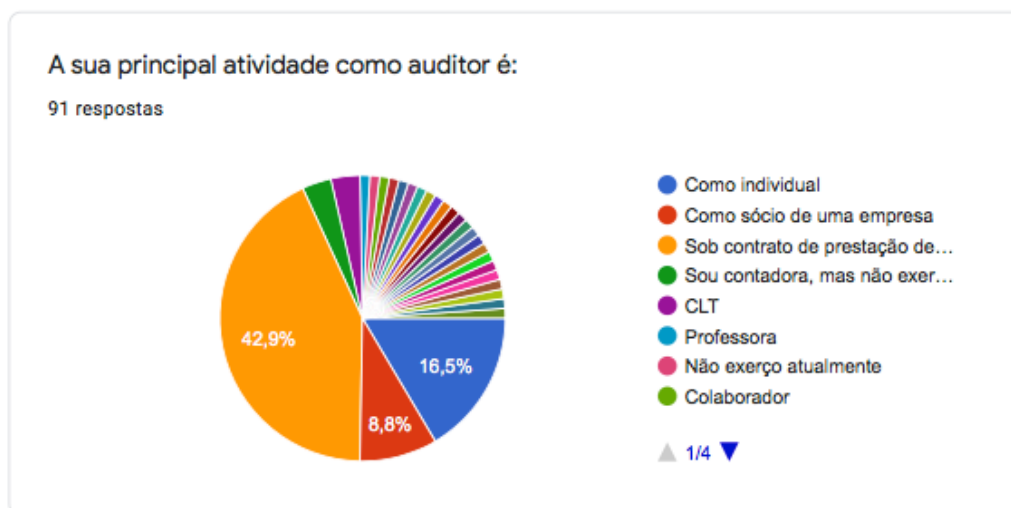
Em relação à faixa etária, a maior parte dos inquiridos encontra-se entre os 25 e 35 anos, representando assim a percentagem de 52,7%. Entretanto, 19,8% dos inquiridos estão entre os 35 e 45.



**Gráfico 1 – Faixa Etária**

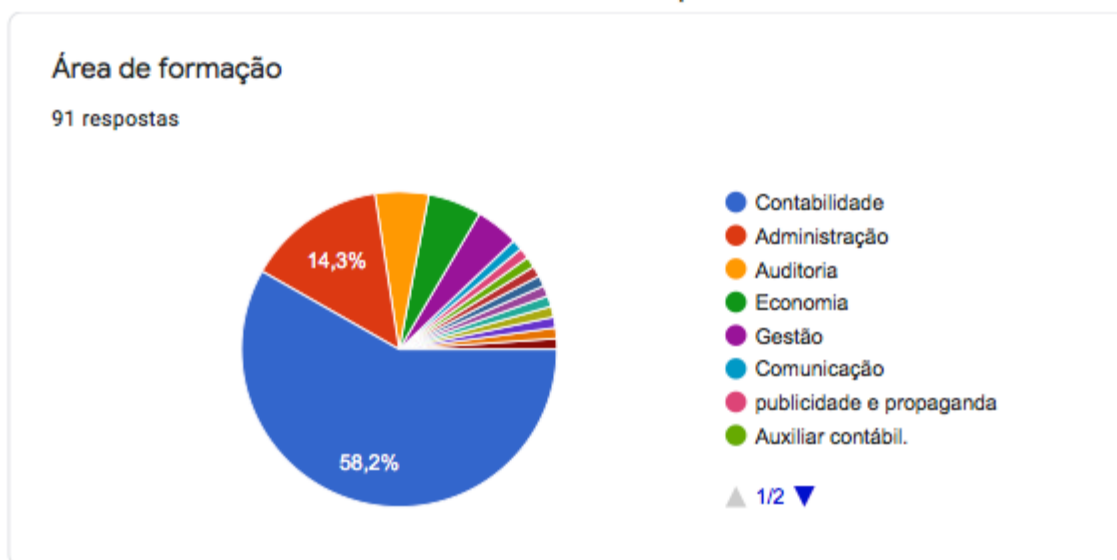
Fonte: Elaboração própria

Outro aspeto importante e relevante na caracterização dos inqueridos é a principal atividade exercida como Auditor, pois teremos a opinião destes profissionais em diversas áreas em que atuam. Com isto, tivemos uma percentagem de 42,9% de auditores que trabalham sob contrato de prestação de serviços, 16,5% como individuais e 8,8% como sócios de empresas.



**Gráfico 2 – Principal Atividade como Auditor**  
Fonte: Elaboração própria

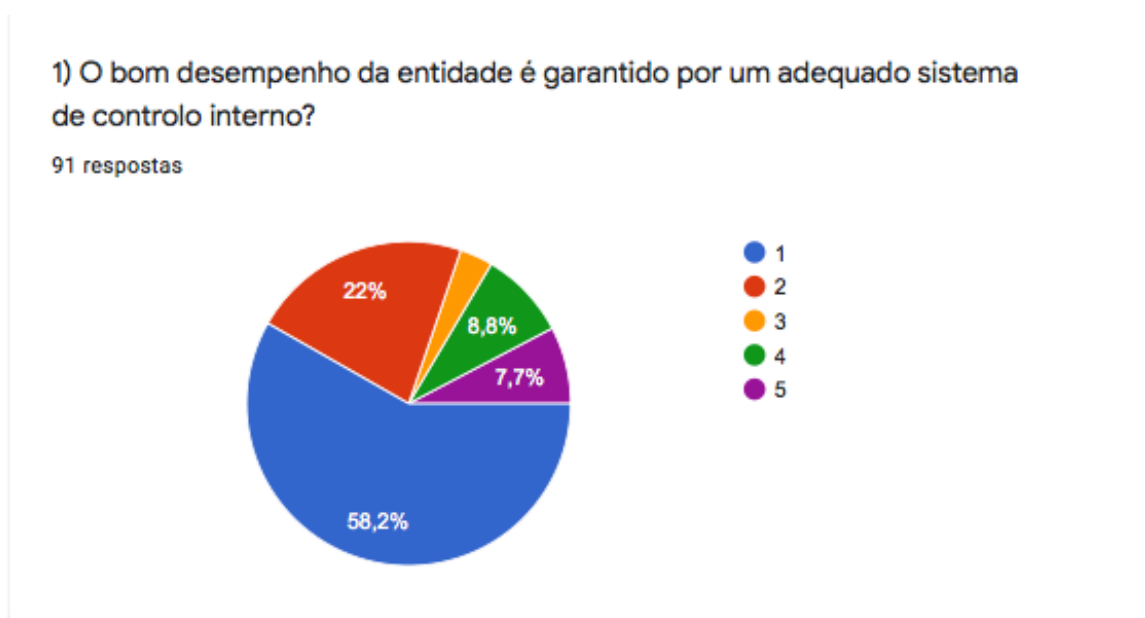
Através do gráfico “Área de formação”, podemos verificar que a grande maioria dos inquiridos tem estudos em Contabilidade, com o total de 58,2% dos inquiridos, seguindo-se assim de 14,3% de profissionais que têm estudos em Administração.



**Gráfico 3 – Área de Formação**  
Fonte: Elaboração própria

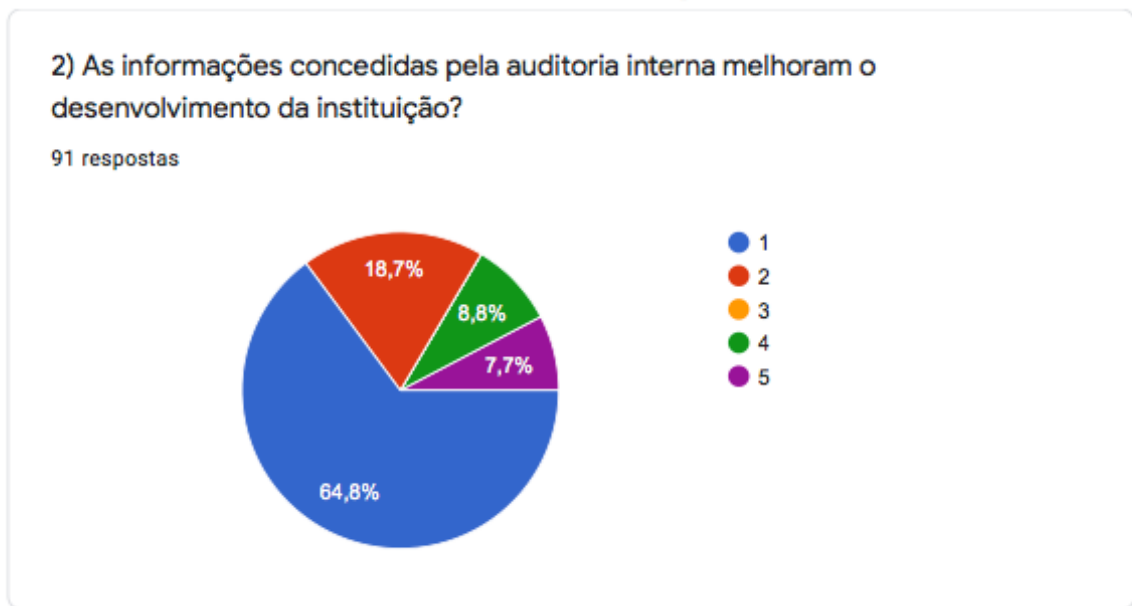
A segunda parte do inquérito é composta por perguntas sobre o contributo, a relevância e as atividades do controlo interno que podem interferir no trabalho da Auditoria Externa. Usamos para análise a Escala de *Likert*. Assim, os inquiridos especificaram seu nível de concordância com as afirmações. Consideramos as respostas de 1 a 5, sendo: 1 – Concorda Totalmente; 2 – Concorda Parcialmente; 3 – Não concorda nem discorda; 4 – Discorda Parcialmente; 5 – Discorda Totalmente. Obtivemos então os seguintes resultados.

- “O bom desempenho da entidade é garantido por um adequado sistema de controlo interno?”: dos 91 inquiridos, 53 concordam com essa afirmação, representando assim uma percentagem de 58,2% num total de 100%; em contrapartida, sete inquiridos discordam totalmente dessa afirmação, representando um total de 7,7%.



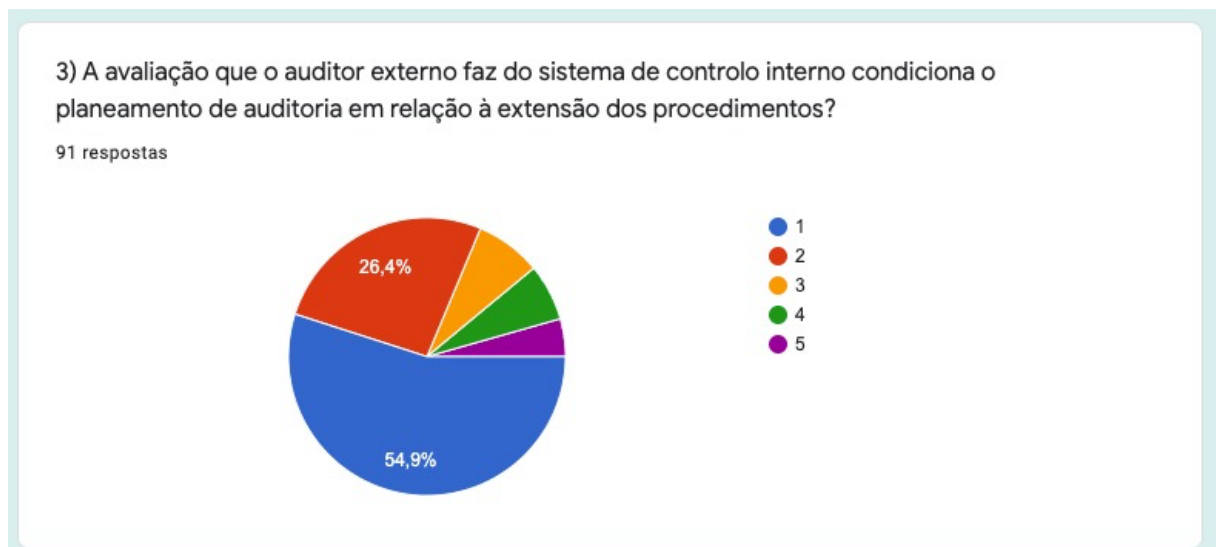
**Gráfico 4** – O bom desempenho da entidade é garantido por um adequado sistema de controlo interno?  
Fonte: Elaboração própria

- “As informações concedidas pela auditoria interna melhoram o desenvolvimento da instituição?”: nessa pergunta, 59 dos inquiridos responderam que concordam totalmente com a afirmação, representando 64,8%; em contrapartida, tivemos sete respostas que discordam completamente da afirmativa, representando uma percentagem de 7,7%.



**Gráfico 5** – As informações concedidas pela Auditoria interna melhoram o desenvolvimento da instituição?  
 Fonte: Elaboração própria

- “A avaliação que o auditor externo faz do sistema de controlo interno condiciona o planeamento de auditoria em relação à extensão dos procedimentos?”: nessa questão, 50 dos inquiridos concordaram totalmente com a afirmação, o que corresponde a 54,9% de um total de 100%; em contrapartida, tivemos quatro respostas que discordaram totalmente, representando um montante de 4% dos inquiridos.

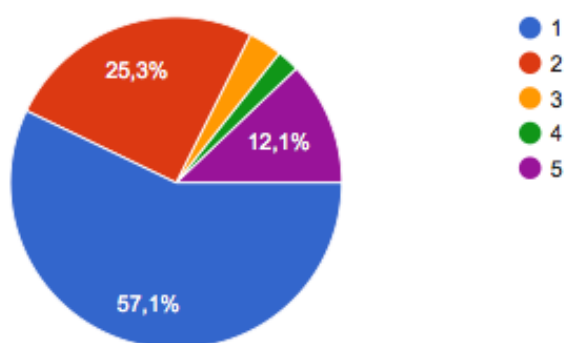


**Gráfico 6** – A avaliação que o auditor externo faz do sistema de controlo interno condiciona o planeamento de auditoria em relação à extensão dos procedimentos?  
 Fonte: Elaboração própria

- “A eficácia dos controlos internos pode ser medida pela eficácia e eficiência das operações, confiabilidade dos relatórios, entre eles os financeiros, e cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis?”: nessa questão, 51 dos inquiridos concordam totalmente com a informação, correspondendo a 57,1% de um total de 100%; apenas 11 pessoas, as quais representam 11% de um total de 100%, discordam totalmente.

4) A eficácia dos controlos internos pode ser medida pela eficácia e eficiência das operações, confiabilidade dos relatórios, entre eles os financeiros, e cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis?

91 respostas

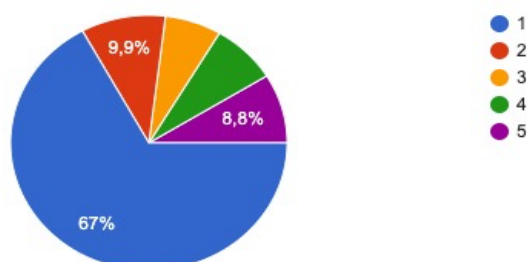


**Gráfico 7** – A eficácia dos controlos internos pode ser medida pela eficácia e eficiência das operações, confiabilidade dos relatórios, entre eles os financeiros, e cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis?  
Fonte: Elaboração própria

- “Um sistema de controlo interno reduz as exposições aos riscos negativos?”: nessa questão, temos 60 inquiridos que concordaram com a afirmação, o que representa 67% de um total de 100%. Oito pessoas discordaram totalmente com a afirmação, representando 8,8% dentro do universo de 100%.

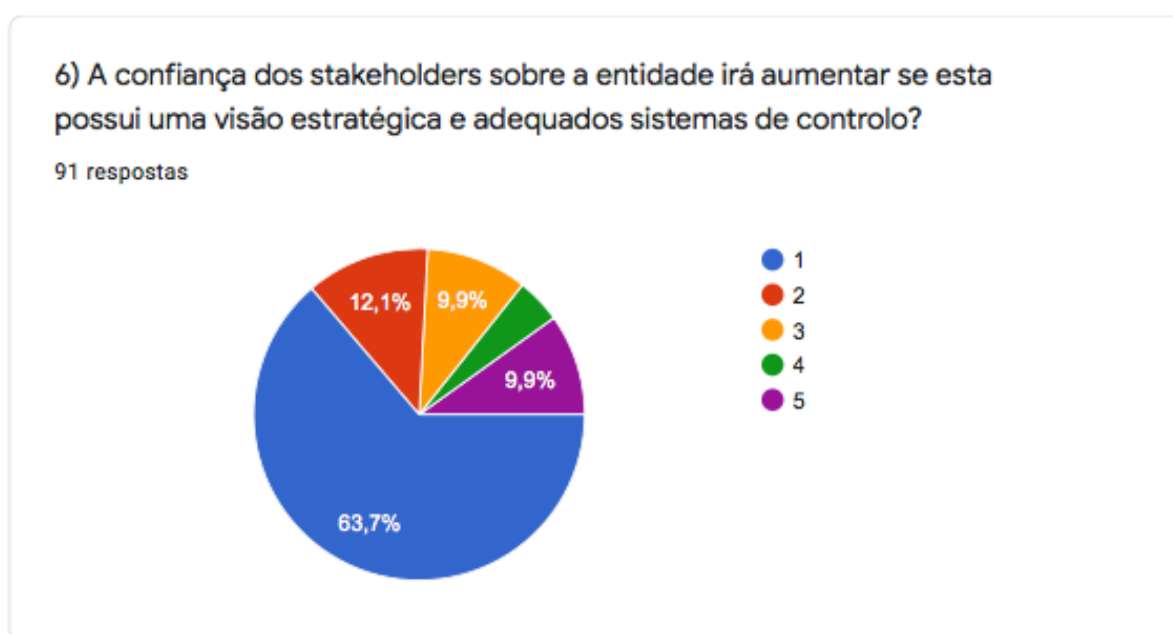
5) Um sistema de controlo interno reduz as exposições aos riscos negativos?

91 respostas



**Gráfico 8** – Um sistema de controlo interno reduz a exposição aos riscos negativos?  
Fonte: Elaboração própria

- “A confiança dos *stakeholders* sobre a entidade irá aumentar se esta possui uma visão estratégica e adequados sistemas de controlo?”: nessa questão, 57 dos inquiridos, os quais representam 63,7% no universo de 100%, responderam que concordam plenamente, e nove inquiridos discordam totalmente da afirmação, correspondendo a 9,9% da amostra.

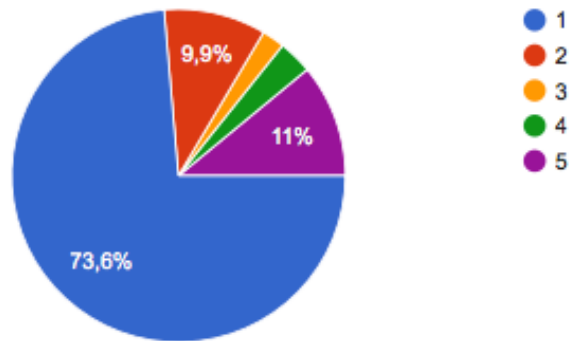


**Gráfico 9** – A confiança dos *stakeholders* sobre a entidade irá aumentar se esta possui uma visão estratégica e adequados sistemas de controlo?  
Fonte: Elaboração própria

- “Os sistemas de controlo devem ser testados para verificar sua adequação para monitorização dos riscos?”: nessa indagação, 66 inquiridos, que representam 73,6% da amostra, concordam plenamente com a afirmação; 10 inquiridos discordam totalmente, representando, assim, 11% da população.

7) Os sistemas de controlo devem ser testados para verificar sua adequação para monitorização dos riscos?

91 respostas



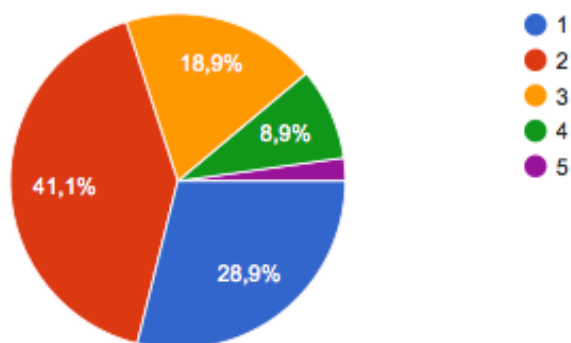
**Gráfico 10** – Os sistemas de controlo devem ser testados para verificar sua adequação para monitorização dos riscos?

Fonte: Elaboração própria

- “Se a gestão planeou e organizou de uma forma que proporcionou uma garantia razoável de que os riscos da organização foram geridos eficazmente, isto significa dizer que a empresa possui um adequado sistema de controlo interno?”: nessa questão, 28,9% dos inquiridos concordam plenamente; 37 inquiridos, que representam 41,1% da amostra, concordam parcialmente; dois inquiridos discordam totalmente dessa afirmação, o que representa 2,2%.

8) Se a gestão planeou e organizou de uma forma que proporcionou uma garantia razoável de que os riscos da organização foram geridos eficazmente, isto significa dizer que a empresa possui um adequado sistema de controlo interno?

90 respostas

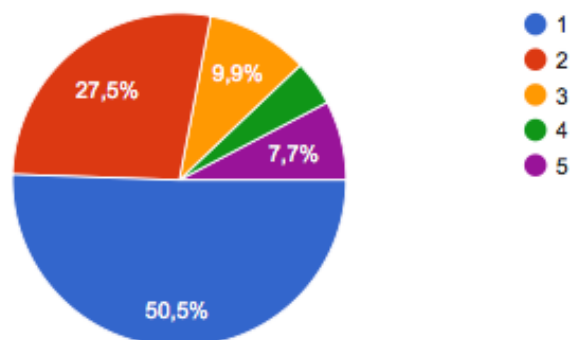


**Gráfico 11** – Se a gestão planeou e organizou de uma forma que proporcionou uma garantia razoável  
Fonte: Elaboração própria

- “Se uma instituição possui um sistema um sistema de controlo interno, esta será mais credível do que outra que não a tenha?”: nessa questão, 45 dos inquiridos, que representam 50,5% da amostra, concordam totalmente; sete inquiridos discordam totalmente dessa afirmação, o que representa 7,7%.

9) Se uma instituição possui um sistema de controlo interno esta será mais credível do que outra que não o tenha?

91 respostas



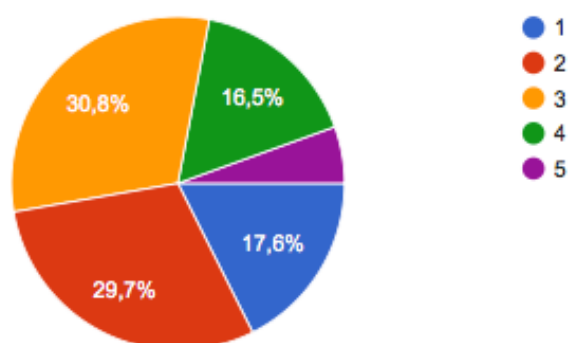
**Gráfico 12** – Se uma instituição possui um sistema de controlo interno, esta será mais credível do que outra que não o tenha?

Fonte: Elaboração própria

- “O controlo interno sempre estará em concordância com a Auditoria externa?”: nessa questão, 28 inquiridos, que representam 30,8% da amostra, não concordam nem discordam; cinco inquiridos discordam totalmente dessa afirmação, o que representa 5,5%.

10) O controle interno sempre estará em concordância com a Auditoria externa?

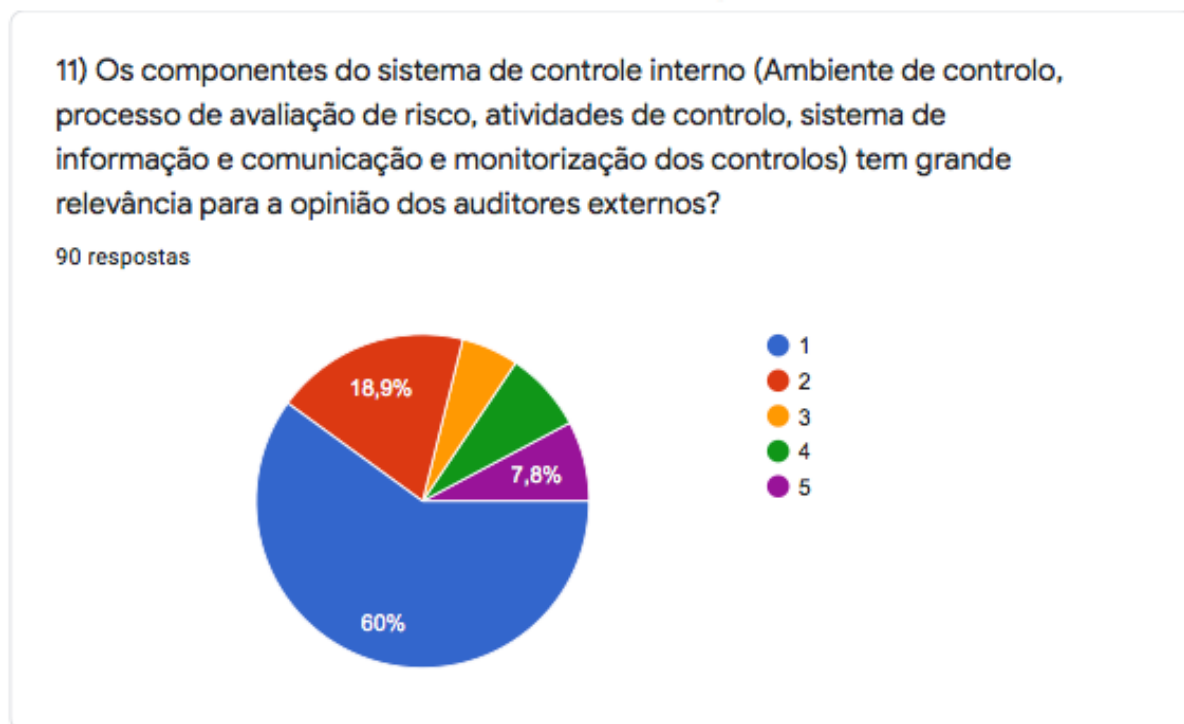
91 respostas



**Gráfico 13** – O controle interno sempre estará em concordância com a Auditoria externa?

Fonte: Elaboração própria

- “Os componentes do sistema de controlo interno (Ambiente de controlo, processo de avaliação de risco, atividades de controlo, sistema de informação e comunicação e monitorização de controlos) têm grande relevância para a opinião dos auditores internos?”: nessa questão, 54 inquiridos, que representam 60% da amostra, concordam plenamente; sete inquiridos discordam totalmente dessa afirmação, o que representa 7,7%.

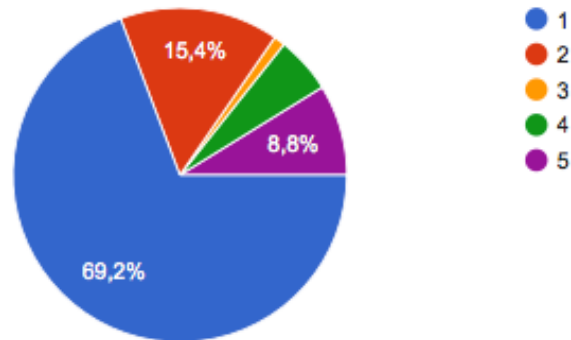


**Gráfico 14** – Os componentes do sistema de controlo interno  
 Fonte: Elaboração própria

- “O sistema de controlo interno contribui para a qualidade da Auditoria?”: nessa questão, 62 inquiridos, que representam 69,2% da amostra, concordam plenamente; sete inquiridos discordam totalmente dessa afirmação, o que representa 7,7%.

12) O Sistema de controlo interno contribui para a qualidade da auditoria?

91 respostas



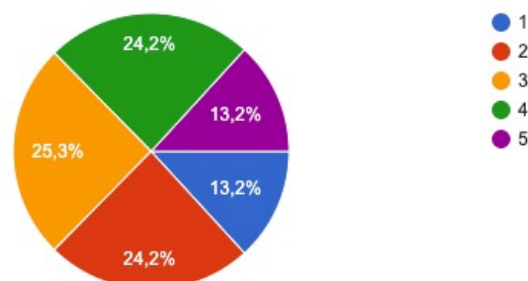
**Gráfico 15** – O sistema de controlo interno contribui para a qualidade da auditoria?

Fonte: Elaboração própria

- “Ainda que o auditor identifique um mau sistema de controlo interno, o seu trabalho final não será afetado?”: nessa questão, 23 inquiridos, que representam 25,3% da amostra, não concordam nem discordam; 12 inquiridos discordam totalmente dessa afirmação, o que representa 13,2%, assim como 12 inquiridos, que representam também os mesmos 13,2%, concordam totalmente.

13) Ainda que o auditor identifique um mau sistema de controlo interno, o seu trabalho final não será afetado?

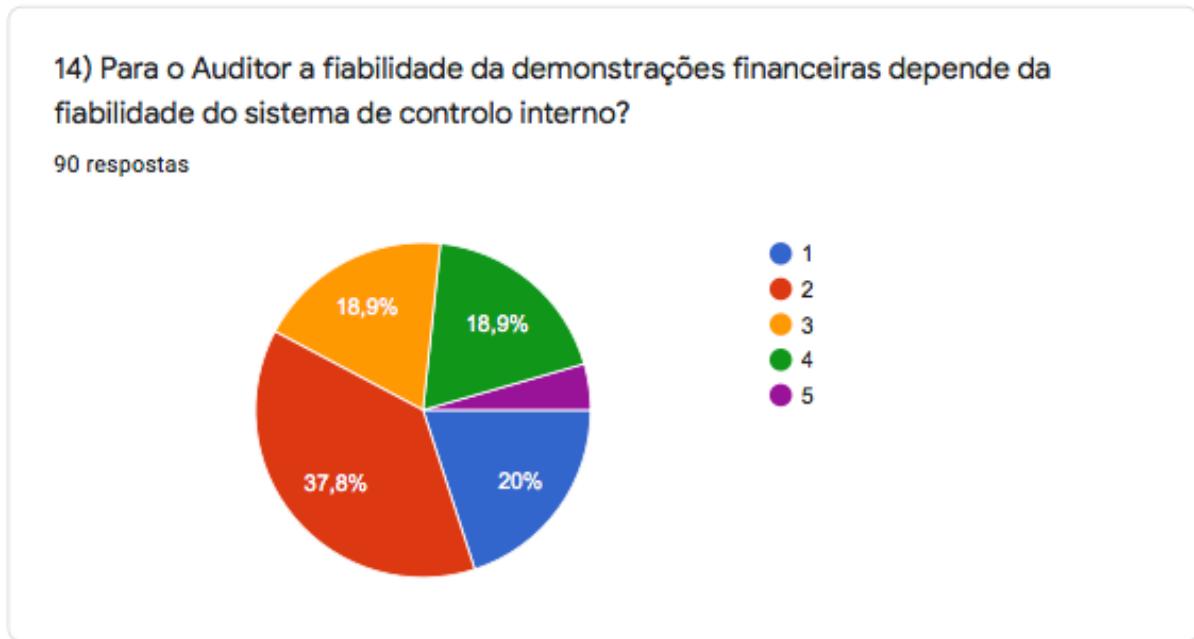
91 respostas



**Gráfico 16** – Ainda que o auditor identifique um mau sistema de controlo interno

Fonte: Elaboração própria

- “Para o Auditor, a fiabilidade das demonstrações financeiras depende da fiabilidade do sistema de controlo interno?”: nessa questão, 34 inquiridos, que representam 37,8% da amostra, concordam parcialmente, e apenas quatro, que representam 4,4%, discordam totalmente.

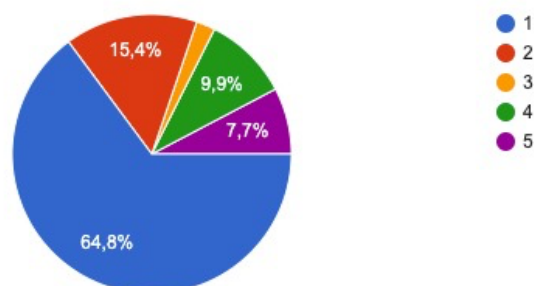


**Gráfico 17** – Para o auditor, a fiabilidade das demonstrações financeiras  
 Fonte: Elaboração própria

- “Embora a existência de um mau sistema de controlo interno possa ser compensada por procedimentos de auditoria, um bom sistema de controlo interno contribui positivamente para uma auditoria de qualidade?”: nessa questão, 58 inquiridos, que representam 64,8%, concordam totalmente, e 7 inquiridos, que representam 7,7%, discordam totalmente.

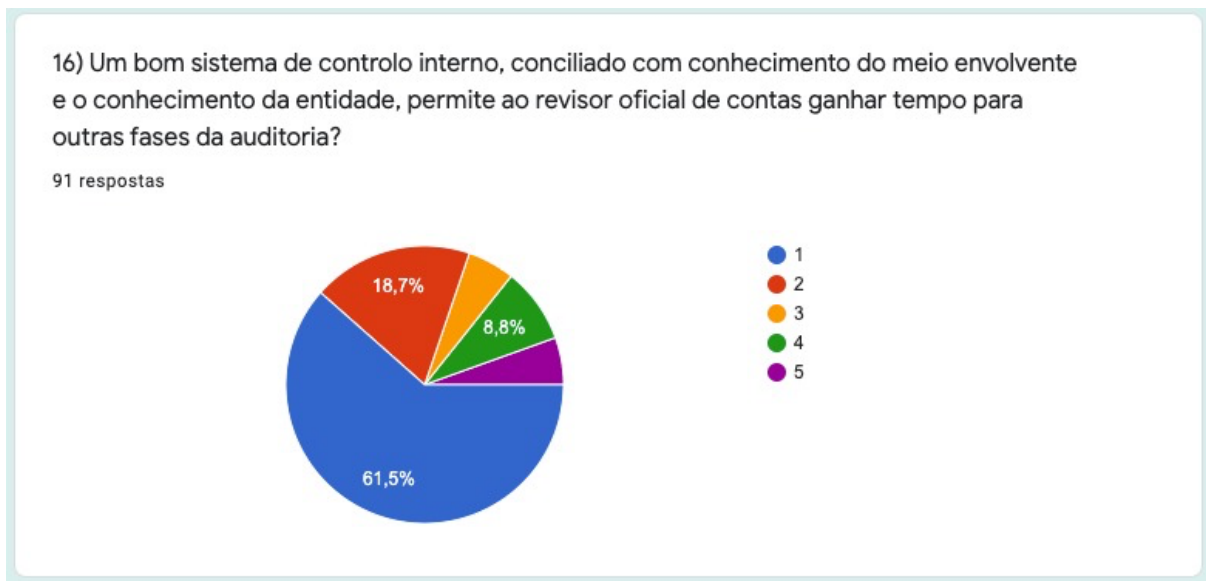
15) Embora a existência de um mau sistema de controlo interno possa ser compensada por procedimentos de auditoria, um bom sistema de controlo interno contribui positivamente para uma auditoria de qualidade?

91 respostas



**Gráfico 18** – Um bom sistema de controlo interno contribui para uma auditoria de qualidade  
Fonte: Elaboração própria

- “Um bom sistema de controlo interno, conciliado com o conhecimento do meio envolvente e o conhecimento da entidade, permite ao Revisor Oficial de Contas ganhar tempo para outras fases de Auditoria?”: nessa questão, 55 dos inquiridos, que representam 61,5% da amostra, concordam totalmente e apenas 5 inquiridos, que representam um total de 5,5% dos inquiridos, discordam totalmente da afirmação.



**Gráfico 19** – Um bom sistema de controlo interno e conhecimento do meio envolvente e da entidade permite ao ROC ganhar tempo nas fases de Auditoria  
 Fonte: Elaboração própria

Como é possível examinar, os diferentes profissionais que responderam ao questionário têm a mesma linha de opinião. Isso tornou mais confortável o tratamento de dados e, consequentemente, a sua análise. Verificamos também que o controlo interno pode ser uma grande valia para as organizações, pode criar valor a estas e pode contribuir com os trabalhos realizados por Auditorias Externas. Portanto, considera-se que as hipóteses foram evidentemente validadas e que o Controlo Interno pode ter um papel relevante para as Auditorias Independentes.

### 3.2 Validação das Hipóteses

Com base nas informações obtidas pelas respostas aos inquiridos, vamos analisar o teste efetuado às três hipóteses definidas anteriormente. A seguir, temos uma tabela que apresenta a relação das questões de investigação, as hipóteses e os resultados obtidos. O demonstrativo dos cálculos efetuados está no Apêndice B.

<b>Questões de investigação</b>	<b>Hipóteses</b>	<b>Resultados</b>
1 – Uma auditoria externa pode ser mais eficaz se a empresa possuir um SCI? (SOX, 2002)  4 – O SCI dá maior credibilidade às entidades e condiciona as mesmas ao sucesso? (Ashbaugh-Skaife et al., 2007)	<b>H1</b> – Normalmente, o controlo interno visa garantir o auxílio à gestão.	De acordo com as respostas do questionário, <b>78,38%</b> acham que o controlo interno visa garantir o auxílio à gestão.
2 – A avaliação do risco contribui significativamente para a eficácia do programa de auditoria? (Sawalqa & Qtish, 2012)	<b>H2</b> – Normalmente, o uso de um SCI facilita a auditoria externa.	<b>71,68%</b> dos inquiridos concordam que o uso do Sistema de Controlo Interno facilita o trabalho da Auditoria externa.
3 – Erros humanos e conluio são mais recorrentes em empresa que não possuem um SCI? (Costa, 2010)	<b>H3</b> – A ausência de um sistema de controlo interno pode contribuir para fraudes.	Das respostas obtidas através do inquérito, <b>71,2%</b> concordam que a ausência de um SCI pode contribuir para fraudes.

**Tabela 7 – Relação entre as questões de investigação, as hipóteses e resultados**

Fonte: Elaboração própria

### **3.3 Validação do modelo de análise**

Assumimos anteriormente que cada hipótese representaria um valor percentual igual a 33,33% para cada uma. Com esse fundamento, consideramos que o resultado obtido foi satisfatório, pois demonstra que obtivemos nas respostas uma soma superior à percentagem de 70% em cada hipótese. Então, podemos afirmar que o Controle Interno tem importância e contribui com os trabalhos da Auditoria Externa, validando, assim, o modelo de análise, que é de 73% e o percentual das hipóteses. O demonstrativo dos cálculos efetuados está no Apêndice B.

## CONCLUSÃO

---

Este trabalho foi realizado com o objetivo de obter um maior conhecimento sobre a influência de um adequado sistema de controlo sobre a qualidade da Auditoria, assim como analisar o contributo do Sistema de Controlo Interno no trabalho das auditorias externas. O caso prático realizado foi de carácter quantitativo, através de um questionário de 16 questões.

Possuir um Sistema de Controlo interno é extremamente importante para garantir a tomada de decisão e o auxílio à gestão, pois resultados poucos fiáveis ou errados podem levar a decisões imprudentes. Mais de 73% dos inquiridos consideram que, além do auxílio à gestão, que tem grande relevância no ponto de análise para a tomada de decisão, o SCI facilita o trabalho da Auditoria Externa e pode contribuir para a redução de fraudes.

Assim, através do trabalho de investigação, pretendeu-se mostrar que um Sistema de Controlo Interno é importante para o trabalho da Auditoria externa.

O questionário foi disponibilizado *online* nas plataformas digitais e enviado a profissionais Auditores e profissionais das áreas relacionadas. Depois do envio, foi recolhida a informação, somando um total de 91 respostas.

Da análise dos dados obtidos com o estudo realizado, podemos concluir que:

Mais da metade dos profissionais que responderam, 78,32% acreditam que o Controlo Interno visa garantir o auxílio à gestão e que o bom desempenho da entidade, com produção de dados fiáveis e respeito às políticas traçadas em seu planeamento, é garantido quando a instituição possui um bom Sistema de Controlo Interno.

O Controlo Interno é uma área que se torna cada vez mais importante dentro de uma organização e, portanto, as informações fornecidas melhoram o desenvolvimento das instituições. Quando analisamos a eficácia e eficiência das operações, também garantimos uma maior confiabilidade dos relatórios e o cumprimento das leis aplicáveis. É importante salientar que a confiança em relação às partes interessadas poderá aumentar se a instituição possuir uma visão estratégica de negócio, assim como adequados sistemas de controlo.

71,68% dos inquiridos concordam que o uso do Sistema de Controlo Interno facilita o trabalho da Auditoria. Sabemos que, para realizar uma auditoria de qualidade, precisamos de três

grandes fatores: a independência do auditor, o conhecimento do meio da entidade envolvente e a existência de um sistema de controlo interno adequado.

O objetivo principal de implementar um SCI é a existência de um conjunto de procedimentos e controlos que condicionem os processos das entidades a caminharem com o que foi preestabelecido pela gestão. A existência de falhas ao nível do Controlo Interno de uma entidade pode influenciar no alcance dos objetivos e na qualidade da informação fornecida. Portanto, a correta avaliação desse Sistema de Controlo Interno é de grande importância no mundo corporativo, pois permite avaliar a eficácia operacional e, conseqüentemente, trazer melhorias.

Em particular, a avaliação do Sistema de Controlo Interno é de extrema relevância para a Auditoria Externa, pois permite uma redução da extensão dos procedimentos substantivos a realizar no decorrer da Auditoria. Um adequado Sistema de Controlo Interno pode auxiliar no trabalho da Auditoria, porém, a opinião final do auditor não será influenciada, uma vez que a opinião emitida por ele resulta de decisões sobre a adequação e a suficiência da prova e das interpretações de resultados obtidos nos procedimentos de Auditoria.

Os resultados do nosso estudo indicaram que os auditores dão grande importância ao Sistema de Controlo interno ao longo de todo o processo de auditoria. 71,20% dos inquiridos acreditam que a ausência de um SCI pode contribuir para fraudes e que a exposição aos riscos negativos será aumentada, pois um adequado Sistema de Controlo Interno permite criar, preservar valor e mitigar os riscos a que a organização está sujeita, uma vez que as atividades de controlo são constituídas por políticas, procedimentos e práticas desenvolvidas para direcionar cada controlo, a fim de tornar menos graves os riscos previamente identificados, que afetam, de alguma forma, os objetivos definidos pela gestão da organização.

Diante do modelo de análise criado e considerando a interação das hipóteses de estudo anteriormente descritas, poder-se-á dizer, em termos de conclusão, que aquele se valida em cerca de 73,75% (1/3 de cada uma das hipóteses definidas).

## **Limitações ao Estudo**

Diante do momento delicado que vivemos por causa da pandemia, uma das limitações foi a obtenção das respostas ao questionário, que esteve disponível *online* para a população em estudo. O tempo de espera para a obtenção das respostas foi uma dificuldade sentida, impedindo, assim, o desenvolvimento do trabalho, pois essas respostas eram a base do estudo de trabalho em análise.

Também relacionada ao momento que vivemos, houve limitação em relação ao acesso à biblioteca física, para expandir a bibliografia e os estudos, assim como em relação ao encontro com outros mestrandos e às reuniões com a orientadora, o que nos impediu de avançar rapidamente com o trabalho.

Outra das limitações encontradas foi a escassez de respostas obtidas na recolha de dados, principalmente por parte dos Revisores Oficiais de Contas, dado que inúmeros inquéritos distribuídos via *e-mail* não tiveram retorno.

## **Propostas para investigações futuras**

O desenvolvimento de estudos futuros poderia examinar os riscos que uma organização pode vir a sofrer por não possuir um Sistema de Controlo adequado, com a análise de fraquezas e de possíveis revelações futuras de fraudes.

Por fim, investigações futuras poderiam observar diferentes instrumentos de mitigação do risco de fraude; por exemplo, uma cooperação entre a Auditoria Interna e a Auditoria Externa.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

---

Almeida, B. J. (2014). Manual de Auditoria Financeira – uma Análise Integrada baseada no risco. Editora Escolar.

Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D. W., & Kinney JR, W. R. (2007). *The Discovery and reporting of internal control deficiencies prior SOX-mandated audits*. *Journal of Accounting and Economics*, 44, 166–192.

AG Auditoria e consultoria (2019). A Auditoria impõe um adequado conhecimento do negócio do cliente, bem como do seu sistema de controlo interno. Disponível em: <http://www.ag-consultores.pt/auditoria-revisao-legal-de-contas/produto-auditoria-revisao-legal-de-contas/>

Attie, William (2000). Auditoria: Conceitos e aplicações. 3. ed. São Paulo: Atlas.

Bailly, A. (1950). Dictionnaire: Grec/Français. França.

Bordin, P, & Saraiva, C. J. (2006). O Controle Interno como ferramenta fundamental para a fidedignidade das Informações Contábeis. 1º Simpósio de Iniciação Científica dos cursos de Ciências Contábeis de Santa Maria, Santa Maria, RS.

Costa, C. B. (2010). Auditoria Financeira - Teoria & Prática. Lisboa: Rei dos Livros.

Cruz, M. D. (2001). Controlo nas Empresas. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, São Mamede de Infesta.

Carneiro, A. (2001). Auditoria de Sistemas de Informação. FCA - Editora de Informática, lda.

Cordeiro, C. M. R. (2011). Auditoria e Governança Corporativa. Curitiba: IESDE Brasil S.A.

Dias, S. V. S. (2015). Auditoria de processos organizacionais. 4. ed. São Paulo: Atlas.

Diehl, A. A. (2004). Pesquisa em Ciências Sociais Aplicadas: métodos e técnicas. São Paulo: Prentice Hall.

Domnisoru, S., & Vinatoru, S.-S. (2008). Auditor independence, Audit Committee Quality and Internal Control Weaknesses. *Annals of the University of Petroșani, Economics*, 8 (1), 161-166.

Ferreira, R. J. (2012). Contabilidade avançada: inclui a nova estrutura conceitual comentada. Rio de Janeiro.

Franco, H., & Marra, E. (1991). Auditoria contábil. 2. ed. São Paulo: Atlas.

- Figueiredo, C. M. A. (2012). O Contributo de boas práticas contabilísticas para uma auditoria financeira eficaz (Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto).
- Fortin, M. (2003). O processo de investigação: da concepção à realização. Loures: Lusociência.
- Galliano, A. G. (1986). O método científico: teoria e prática. São Paulo: Harbra.
- Gil, A. L. (2000). Auditoria operacional e de gestão: qualidade da Auditoria. 5. ed. São Paulo: Atlas.
- Gil, A. C. (2010). Métodos e Técnicas de Pesquisa Social. São Paulo: Atlas.
- Hill, M. M., & Hill, A. (2000). Investigação por Questionário. Lisboa: Edições Sílabo.
- Hoog, W. A. Z., & Carlin, E. L. B. (2009). Manual de auditoria contábil das sociedades empresárias: de acordo com o novo código civil lei 10.406/02. 2. ed. 1. reimpr. Curitiba: Juaruá.
- Inácio, H. C. (2014). Controlo Interno - Enquadramento Teórico e Aplicação Prática. Escolar Editora.
- Ibáñez, P. C. (2008). *Internal control risk influence when planning an audit: an empirical study of the COSO conceptual framework*.
- Johnstone, K., Li, C., & Rupley, K. H. (2011). *Changes in Corporate Governance associated with the revelation of Internal Material Weakness and their subsequent remediation. Contemporary Accounting Research*, 28(1), 331–383.
- Morais, G., & Martins, I. (2003). Auditoria Interna: Função e Processo. Lisboa: Áreas Editora.
- Martins, D. C. (2015). A Implementação da Auditoria Interna numa Câmara Municipal do Minho - Relatório de Estágio. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, São Mamede de Infesta.
- Marques, F. L., & Marçal, N. (2011). Manual de Auditoria e Controlo Interno no Sector Público. Lisboa: Edições Sílabo.
- Marques, J. M. (1997). Auditoria e Gestão. Lisboa: Editorial Presença.
- Manita, R., & Elommal, N. (2010). *The quality of Audit Process: An Empirical Study with Audit Committees. International Journal of Business*, 15.

- Motta, João Maurício (1992). Auditoria: princípios e técnicas. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- Pinheiro, C. (2013). Acrescentar valor à organização com a Auditoria Interna. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (Dissertação de Mestrado), São Mamede de Infesta.
- Pinheiro, J. L. (2005). Auditoria Interna - Criar Sucesso. Revista de Auditoria Interna.
- Pae, S., & Yoo, S.-W. (2001). *Strategic Interaction in Auditing: An Analysis of Auditors' Legal Liability, Internal Control System Quality and Audit Effort*. *The Accounting Review*. Vol. 76, p. 333 - 356.
- Popper, K. R. (1972). A lógica da pesquisa científica. São Paulo: Ed. Cultrix.
- Quivy, R., & Campenhoudt, L. V. (2005). Manual de Investigação em Ciências Sociais. 4. ed. Lisboa: Gradiva.
- Rodrigues, C. (2005). A colaboração entre o ROC e o auditor interno. *Revisores e empresas*, 30.
- Rodrigues, S. P. (2013). O Contributo da Auditoria Interna para uma gestão eficaz. Instituto Superior de Contabilidade do Porto, São Mamede de Infesta.
- Richardson, R. J. (1989). Pesquisa social: métodos e técnicas. São Paulo: Atlas.
- Sá, A. L. (2000). Curso de Auditoria. 9. ed. São Paulo: Atlas.
- Sá, A. L., & Sá, A. M. L. (1994). Dicionário de contabilidade. 9. ed. São Paulo: Atlas.
- Sawalqa, F. Al, & Qtish, A. (2012). *Internal Control and Audit Program Effectiveness: Empirical Evidence from Jordan*. *International Business Research*, 5(9).
- Silva, E. L., & Menezes, E. M. (2000). Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação. Florianópolis: UFSC/PPGEP/LED.
- Sousa, M. J., & Baptista, C. S. (2011). Como Fazer Investigação, Dissertações, Teses e Relatórios. Lisboa: Pactor.
- Taborda, D. M. G. (2015). Auditoria: Revisão Legal de Contas e Outras Funções do Revisor Oficial de Contas. 2. ed. Sílabo, Lda.

Teixeira, M. F. (2006). O contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Auditoria) – Universidade Aberta, Coimbra.

Terrell, J. H. (1974). *A Conceptual Auditing Methodology-Interrelationships Between the Financial Statements, Internal Controls, and the Audit Program*. *The Accounting Review*, 176–180.

Tribunal de Contas (1999). Manual de Auditoria e de Procedimentos, vol. I e II Ed.

Xiao, Q. (2011). *Research on the Status of SMEs of Ya'an in the Internal Control*. *Journal of Management and Strategy*, 2(3). doi:10.5430/jms.v2n3p86

## APÊNDICES

---

## A – Questionário

### Contributo do Controlo Interno para a Auditoria Externa

Dados do entrevistado

**\*Obrigatório**

Endereço de e-mail \*

Seu e-mail

Faixa etária \*

18 a 25

25 a 35

35 a 45

45 a 55

Outro:

Sexo \*

Feminino

Masculino

A sua principal atividade como auditor é: \*

Como individual

Como sócio de uma empresa

Sob contrato de prestação de serviços

Outro:

Área de formação \*

Contabilidade

Administração

Auditoria

Economia

Gestão

Outro:

Analise as questões mencionadas abaixo, identificando na escala de 1 a 5 a sua resposta.

(1 – Concorda totalmente; 2 – Concorda parcialmente; 3 – Não concorda nem discorda; 4 – Discorda parcialmente e 5 – Discorda totalmente)

1) O bom desempenho da entidade é garantido por um adequado sistema de controlo interno?

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5

2) As informações concedidas pela auditoria interna melhoram o desenvolvimento da instituição?

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5

3) A avaliação que o auditor externo faz do sistema de controlo interno condiciona o planeamento de auditoria em relação à extensão dos procedimentos?

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5

4) A eficácia dos controlos internos pode ser medida pela eficácia e eficiência das operações, confiabilidade dos relatórios, entre eles os financeiros, e cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis?

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5

5) Um sistema de controlo interno reduz a exposição aos riscos negativos?

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5

6) A confiança dos stakeholders sobre a entidade irá aumentar se esta possui uma visão estratégica e adequados sistemas de controlo?

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5

7) Os sistemas de controlo devem ser testados para verificar sua adequação para monitorização dos riscos?

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5

8) Se a gestão planeou e organizou de uma forma que proporcionou uma garantia razoável de que os riscos da organização foram geridos eficazmente, isto significa dizer que a empresa possui um adequado sistema de controlo interno?

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5

9) Se uma instituição possui um sistema de controlo interno, esta será mais credível do que outra que não o tenha?

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5

10) O controlo interno sempre estará em concordância com a Auditoria externa?

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5

11) Os componentes do sistema de controlo interno (Ambiente de controlo, processo de avaliação de risco, atividades de controlo, sistema de informação e comunicação e monitorização dos controlos) têm grande relevância para a opinião dos auditores externos?

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5

12) O Sistema de controlo interno contribui para a qualidade da auditoria?

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5

13) Ainda que o auditor identifique um mau sistema de controlo interno, o seu trabalho final não será afetado?

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5

14) Para o Auditor, a fiabilidade das demonstrações financeiras depende da fiabilidade do sistema de controlo interno?

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5

15) Embora a existência de um mau sistema de controlo interno possa ser compensada por procedimentos de auditoria, um bom sistema de controlo interno contribui positivamente para uma auditoria de qualidade?

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5

16) Um bom sistema de controlo interno, conciliado com o conhecimento do meio envolvente e o conhecimento da entidade, permite ao Revisor Oficial de Contas ganhar tempo para outras fases da auditoria?

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5

## B- Validação percentual das hipóteses

MODELO DE ANÁLISE					
Questões	%	Hipóteses	Dados Likert *	Validação hipótese	Modelo 1/3 cada hipótese
1	20,00%	H1	80,2	16,04	
2	20,00%		83,5	16,70	
4	20,00%		82,4	16,48	
6	20,00%		75,8	15,16	
8	20,00%		70	14,00	
				<b>78,38</b>	<b>26,13</b>
3	16,67%		81,3	13,55	
10	16,67%		47,3	7,88	
11	16,67%		78,9	13,15	
12	16,67%		84,6	14,10	
14	16,67%		57,8	9,63	
16	16,67%	H2	80,2	13,37	
				0,00	
					<b>71,68</b>
5	20,00%		76,9	15,38	
7	20,00%		83,5	16,7	
9	20,00%		78	15,6	
13	20,00%		37,4	7,48	
15	20,00%		80,2	16,04	
		H3		<b>71,20</b>	<b>23,73</b>
MODELO DE ANÁLISE					<b>73,75</b>

\*concordo + concordo totalmente

## ANEXOS

---