



Acrescentar valor à organização com a Auditoria Interna

Catarina Garcia de Albergaria Pinheiro

Dissertação de Mestrado

**Apresentado ao Instituto de Contabilidade e Administração do Porto para
a obtenção do grau de Mestre em Auditoria, sob orientação de Doutora
Alcina Portugal Dias**

**Porto – 2013
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**



Acrescentar valor à organização com a Auditoria Interna

Catarina Garcia de Albergaria Pinheiro

Dissertação de Mestrado

Mestrado em Auditoria

Porto – 2013

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

Resumo:

A globalização da economia, o aumento da concorrência, a crise económica mundial a que assistimos, está a afetar as organizações, expondo-as a uma grande variedade de riscos, que podem afetar a concretização dos seus objetivos e estratégias. Deste modo, as organizações devem conhecer os riscos que ameaçam o seu negócio, de modo a implementar medidas adequadas que mitiguem os mesmos e assim não coloquem em causa o cumprimento dos objetivos definidos para a organização.

Neste contexto atual e por forma a alinhar o seu contributo à estratégia, as funções de auditoria interna estão a deixar de se preocupar apenas com fatos passados e controlos e passam a repensar o foco dos seus modelos, as medidas a adotar, as ferramentas e instrumentos a utilizar para aumentar a sua performance, passando a incluir no seu trabalho a identificação, análise e avaliação dos riscos, contribuindo para a obtenção de “uma segurança razoável” de que os principais objetivos de negócio serão concretizados.

Na presente investigação, procurou-se iniciar reflexões sobre a importância da Auditoria Interna bem como explicar o seu propósito em termos de criação de valor numa organização. Para tal, efetuaram-se pesquisas bibliográficas para os principais conceitos, procedimentos, estruturas, riscos, normas e legislação aplicáveis à Auditoria Interna.

Para encontrar respostas que justifiquem a criação de valor gerada pela Auditoria Interna, foi estudada a eficácia do papel do Auditor Interno. Desta forma, foi efetuada a revisão da literatura e a pesquisa de estudos existentes e em desenvolvimento face ao papel da Auditoria Interna nas organizações e às novas formas de criação/maximização de valor.

Com o objetivo de comprovar como a Auditoria Interna pode acrescentar valor a uma organização, realizou-se um questionário, retiradas do universo das “500 MAIORES & MELHORES” empresas a atuarem no mercado português durante o ano de 2011, comparando assim, as opiniões dos diversos auditores internos.

Através das respostas obtidas o objetivo geral apresentado pode ser comprovado pela conclusão de que a Auditoria Interna contribui para acrescentar valor à organização. No entanto, apesar dos resultados obtidos, a reduzida dimensão da amostra não permite a sua generalização, consistindo este uma limitação do estudo.

Palavras chave: Auditoria Interna; Auditoria; Criação de valor, Auditor.

Abstract:

The globalization of the economy, increased competition, the global economic crisis affect organizations, exposing them to a wide variety of risks, which can reach the achievement of its objectives and strategies. Thus, organizations should understand the risks and threats of business in order to implement appropriate measures to mitigate them.

In the current context and to align their contribution to the strategy, the internal audit functions are no longer only concerned with past events. Control is used to measure to adopting the tools and instruments to improve performance. Analysis and risk assessment, contribute to the achievement of "reasonable assurance" that the main business goals are achieved.

The goal of this project is about the importance of Internal Audit is creation value an organization. To this end, bibliographic searches were conducted for key concepts, procedures, structures, risks, standards and legislation applicable to Internal Audit.

To find answers to justify the creation of value generated by Internal Audit, was studied the effectiveness of the Internal Auditor role. Thus a review of literature and the research studies was made the role of Internal Audit facing organizations and new ways of value creation /maximization.

In order to demonstrate how Internal Audit can add value to an organization, was made a survey, drawn from the universe of "500 LARGEST & BEST" companies operating on the Portuguese market in year 2011, comparing the views of many internal auditors.

Through the responses presented the overall goal can be proven by the finding that the Internal Audit contributes to add value to the organization. However, despite the results, the sample size does not allow its generalization to the universe of the population.

Key words: Auditing; Internal Auditing; Value Creation, Auditor.

Agradecimentos

Expresso o meu sincero agradecimento a todos aqueles que contribuíram para que este trabalho fosse possível.

À minha orientadora, Doutora Alcina Portugal Dias, expresso a minha especial gratidão pela disponibilidade, apoio demonstrado e crítica construtiva durante a realização desta dissertação.

À minha família pela dedicação, apoio e estímulo.

Ao meu namorado pelo incentivo constante, infinita compreensão e apoio.

Às minhas amigas pela constante motivação, paciência e auxílio.

Lista de Siglas e abreviaturas

AI – Auditoria Interna

AE – Auditoria Externa

AAA - American Accounting Association

AIA - American Institute of Accountant

AICPA – American Institute of Certified Public Accountants

CA – Comissão de Auditoria

CAAT - Computer Assisted Audit Techniques

CAE – Chief Audit Executive

CMVM - Comissão de Mercado de Valores Mobiliários

COSO - Committee of Sponsoring of the TreadWay Commission

DAI - Departamento de Auditoria Interna

ERM - Enterprise Risk Management

ERP - Enterprise Resource Planning

EUA - Estados Unidos da América

FASB – Financial Accounting Standard Board

FEE – Fédération des Experts Comptables Européens

GRC - Governance, Risk, Compliance

IASB – International Accounting Standards Board

IFAC – International Federation of Accountants

IIA - Institute of Internal Auditors

INTOSAI- International Organization of Supreme Audit Institutions

IOSCO - International Organization of Securities Commissions

IPAI Instituto Português de Auditores Internos

ISA – International Standards on Auditing

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OROC - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

SEC – Securities and Exchanges Commission

TC - Tribunal de Contas

UE - União Europeia

Índice geral

Lista de Siglas e abreviaturas.....	V
Índice de Tabelas.....	VIII
Índice de figuras.....	X
Introdução.....	1
Capítulo 1 – [Revisão da Literatura].....	4
1.1. Auditoria.....	6
1.1.1. Origem e evolução do conceito.....	6
1.1.2. Auditoria a nível internacional – últimos desenvolvimentos.....	8
1.1.3. Tipos de Auditorias.....	10
1.1.4. Auditoria Interna VS Auditoria Externa.....	11
1.1.5. Métodos e Técnicas de Auditoria.....	12
1.1.6. Fases da Auditoria.....	13
1.2. A Auditoria Interna e a Criação de Valor.....	15
1.2.1. Breve evolução e conceito de Auditoria Interna.....	15
1.2.2. Objetivos e funções da Auditoria Interna.....	16
1.2.3. A Auditoria Interna e o seu papel na organização.....	17
1.2.4. Criação e Organização de um departamento de Auditoria Interna.....	18
1.2.5. Normas para a prática profissional de Auditoria Interna.....	19
1.2.6. Relatórios de Auditoria Interna.....	20
1.2.7. Auditoria Interna e Controlo Interno.....	20
1.2.8. Auditoria Interna e Corporate Governance.....	22
1.2.9. Auditoria Interna e Compliance.....	24
1.2.10. Abordagem da Auditoria Interna no COSO-ERM.....	25
1.2.11. Auditoria Interna e Risco.....	27
1.2.12. Métodos de Inovação face ao Risco, ERM e Auditoria Interna.....	29
1.2.13. Corporate Governance, Risk and Compliance e a criação de valor pela Auditoria Interna.....	29
1.2.14. Auditoria Interna e a Gestão.....	30
1.3. Estudos efetuados por outros autores sobre o tema.....	33
Capítulo 2 – [Metodologia].....	38
2.1. Justificação da opção metodológica.....	39
2.2. Hipóteses de investigação.....	40
2.4. Procedimentos adotados.....	41
2.5. Elaboração do questionário	42

2.6. População e amostra.....	46
Capítulo 3 – [Apresentação e Interpretação de resultados].....	47
3.1. Apresentação dos resultados obtidos.....	48
3.2. Interpretação dos resultados.....	52
3.3. Conclusões do Estudo.....	55
Capítulo 4 – [Conclusão].....	60
Referências Bibliográficas.....	62
Anexos.....	66
Apêndices.....	75

Índice de tabelas

Tabela 1 – Volume de Negócios.....	77
Tabela 2 – Tipo de entidade.....	77
Tabela 3 – Grupo Internacional.....	77
Tabela 3.1 - Países localização.....	77
Tabela 3.2 - Países da UE.....	77
Tabela 4 – DAI.....	78
Tabela 5 – Dependência hierárquica.....	78
Tabela 6 – Nº Auditores.....	78
Tabela 7 – Recursos disponíveis.....	78
Tabela 8 – Atuação.....	78
Tabela 9 – Manual.....	78
Tabela 10 – Conhece objetivos.....	79
Tabela 11 – Participação do O.G.	79
Tabela 12 – Cooperação do O.G.	79
Tabela 13 – Restrição ou limite.....	79
Tabela 14 – Grau de Independência.....	80
Tabela 15 – Grau de Importância.....	80
Tabela 16 – Informações Vinculadas.....	80
Tabela 17 – Sistemas de Controlo Interno.....	80
Tabela 18 – Importância do papel da AI.....	81
Tabela 19 – Supervisão do Risco.....	81
Tabela 20 – Alinhamento dos Riscos.....	81
Tabela 21 – Informações vinculadas.....	82
Tabela 22 – Fronteiras de risco.....	82
Tabela 23 – Medidas Preventivas.....	82
Tabela 24 – Perfil de mudança do risco.....	83
Tabela 25 – Mapa de Riscos.....	83
Tabela 26 – Gestão do Risco.....	83
Tabela 27 – Processos Risk Analysis.....	83

Tabela 28 – Programa de AI.....	83
Tabela 29 – Realocar Recursos.....	84
Tabela 30 – Formação Interna.....	84
Tabela 31 – Formação Externa.....	84
Tabela 32 – Contratação Externa.....	84
Tabela 33 – Ferramentas Tecnológicas.....	85
Tabela 34 – Estruturas ERM.....	85
Tabela 34.1 – Apetite pelo Risco.....	85
Tabela 35 – Verificação.....	86
Tabela 36 – Foco.....	86
Tabela 37 – Recursos adequados.....	86
Tabela 38 – Automação dos processos.....	86
Tabela 39 – Recomendações AI.....	86
Tabela 40 – Follow-up supervisão.....	87
Tabela 41 – Existência AI.....	87
Tabela 42 – Avaliação AI.....	87
Tabela 43 – Contribuição AI.....	87
Tabela 44 – Existência de KRI.....	88
Tabela 45 – KRI supervisionados pela SI.....	88
Tabela 46 – Áreas onde AI acrescentou valor.....	89
Tabela 47 – Formas de criação de valor pela AI.....	90
Tabela 48 – AI cria valor.....	91

Índice de figuras

Figura 1 – A Evolução das Metodologias de Auditoria.....	66
Figura 2 – Tendências da Auditoria Interna.....	68
Figura 3 – “Cubo” Controlo Interno.....	69
Figura 4 – “Pirâmide” Controlo Interno.....	69
Figura 5 – Modelo Corporate Governance.....	70
Figura 6 – The Coso Enterprise Risk Management Framework.....	70
Figura 7 – Enterprise Risk Management.....	71
Figura 8 – Componentes do Risco de Auditoria. Revista Revisores e Auditores.....	72
Figura 9 – Limitações do processo de auditoria. Auditoria baseada no risco. Revista Revisores e Auditores Jan/Mar 2008.....	73
Figura 10 – Enterprise Risk Management: “Na emerging model for building shareholder value. KPMG 2011.....	73
Figura 11 – “Placing a value on ERM.” KPMG, 2009.....	74
Figura 12 – “Survival of the most informed”. Governance, Risk and Compliance. KPMG, 2010.....	74
Quadro 1 – Auditoria Interna versus Auditoria Externa.....	66
Quadro 2 – Diferenças entre o Auditor Interno e o Auditor Externo. Moraes, Georgina et al (2007)	67
Quadro 3 - Empresas que constituem o nosso estudo (elaboração própria)	75
Quadro 4 - Empresas que constituem o nosso estudo por setor de atividade (elaboração própria)	76
Quadro 5 - Caracterização económico-financeira das empresas que constituem o nosso estudo (elaboração própria)	76
Gráfico 1 – Sistemas de Controlo Interno.....	81
Gráfico 2 – Informações vinculadas.....	82
Gráfico 3 – Contratação Externa.....	85
Gráfico 4 – Existência de KRI.....	88
Gráfico 5 – KRI supervisionados pela AI.....	89
Gráfico 6 – Áreas onde a AI acrescentou valor.....	90
Gráfico 7 – Formas de criação de valor pela AI.....	91

INTRODUÇÃO

Dada a conjuntura económica e social atual em Portugal e no mundo, as organizações encontram-se instáveis e em constante mutação. A velocidade de mudança, a crescente complexidade da economia, as expectativas cada vez maiores dos consumidores, a agressividade da concorrência, as consequências devastadoras que podem resultar de uma falha nos controlos, a rápida evolução tecnológica, entre outros fatores, estão a atingir as organizações, tornando-as mais vulneráveis.

Cada vez mais, as organizações têm necessidade de se reinventar e tomar as decisões mais assertivas contribuindo para o crescimento da organização assim como para o crescimento sustentado.

Tendo em consideração o contexto atual, considera-se que a nova visão da Auditoria Interna é uma mais-valia para a criação de valor da organização. Neste sentido, referimo-nos à evolução do paradigma da Auditoria Interna, nomeadamente ao facto desta deixar de se preocupar apenas com factos passados (análise *á posteriori*) e controlos e passar a incluir no seu trabalho a identificação, análise e avaliação dos riscos (visão futura), ajudar a melhorar a gestão estratégica, com respostas em tempo útil a constantes modificações no ambiente externo e interno que rodeiam a organização, tal contribui para a obtenção de “uma segurança razoável” de que os principais objetivos de negócio serão concretizados. Assim, é necessária uma adaptação da função e dos recursos à qualidade e produtividade, que possibilitem que a Auditoria Interna possa recomendar à gestão a tomada de iniciativas que acrescentem valor à organização.

A presente dissertação discute a temática que a Auditoria Interna acrescenta valor à organização. Nesta análise, busca-se perspetivar a forma como a Auditoria Interna pode acrescentar valor à organização. Assim, torna-se importante efetuar considerações sobre a seguinte questão: A Auditoria Interna acrescenta valor à organização?

Este trabalho encontra-se dividido em três capítulos, para além desta introdução.

O primeiro capítulo tem como objetivo demonstrar os estudos e as abordagens já realizadas sobre este tema, assim como o enquadramento do conceito de Auditoria e o desenvolvimento de pontos fulcrais para a consecução deste trabalho e o estudo da Auditoria Interna e como esta pode criar/acrescentar valor a uma organização.

No segundo capítulo efetua-se uma descrição sobre o modo como a investigação será realizada, descrevendo a população objeto de estudo, a definição da amostra e

respetiva justificação, assim como se referem os procedimentos adotados na recolha de dados.

No terceiro capítulo procede-se á apresentação e interpretação dos resultados obtidos e à discussão da consecução dos objetivos. Em seguida apresentar-se-á uma síntese das conclusões julgadas mais relevantes que se podem retirar ao longo deste trabalho, tendo em vista os objetivos previamente definidos, procurando caracterizar, identificar e relacionar as necessidades de adaptação da função e dos recursos à qualidade e produtividade, que possibilitem que a auditoria interna possa recomendar à gestão a tomada de iniciativas que acrescentem valor à organização. Por fim evidenciaremos ainda quais as limitações/ dificuldades sentidas para a realização do estudo em questão e efetuaremos ainda propostas para estudos futuros.

Capítulo 1 – REVISÃO DA LITERATURA

Neste capítulo revemos a literatura relacionada com o tema em questão, procurando analisar os diversos estudos empíricos, os diferentes tipos de metodologia empregues e conhecer os resultados alcançados.

Efetuiremos o enquadramento de conceitos e o seu desenvolvimento para a consecução deste trabalho. Iniciaremos com a origem e a evolução da auditoria ao longo dos tempos. Em seguida, efetua-se uma breve distinção entre os diferentes tipos de auditoria e compara-se a auditoria interna com a auditoria externa. É referenciado, ainda que resumidamente, alguns métodos e técnicas, bem como as fases de auditoria.

De seguida estudamos o estudo da Auditoria Interna e como esta pode criar/acrescentar valor a uma organização. Desta forma, começamos por apresentar o conceito. Em seguida, são apresentadas as funções e objetivos, a gestão do risco e a maximização da auditoria interna. Como o controlo interno e o risco são fatores integrantes deste tipo de auditoria, serão tratados em seguida. Por fim é realçado o Governance, Risk and Compliance e a criação de valor na auditoria interna.

1.1 - Auditoria

1.1.1 - Origem e evolução do conceito de auditoria

Durante muitas décadas a Auditoria Interna foi entendida como uma atividade que visava essencialmente a avaliação da fiabilidade dos controlos internos, frequentemente, designada de “o controlo dos controlos”, ou seja, tinha como principal função salvaguardar os ativos da empresa, verificar se os procedimentos instituídos na organização estavam a ser cumpridos e ainda verificar a veracidade da informação financeira.

A origem da auditoria foi, em muito, discutida de forma austera pelos especialistas, mas esta está relacionada com o início das atividades económicas desenvolvidas pelo Homem. Segundo Boynton et. Al (2002):

“A auditoria começa numa época tão remota quanto a contabilidade. Sempre que o avanço da civilização tinha implicado que a propriedade de um homem fosse confiada, em maior ou menor extensão, a outra, a desejabilidade da necessidade de verificação da fiabilidade do último, tornou-se clara.”

A figura do auditor surgiu na Inglaterra, em 1314, uma vez que era uma potência económica, segundo Crepaldi (2004:105):

“ 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, determinou a evolução da auditoria, como consequência do crescimento das empresas, do aumento da sua complexidade e do envolvimento do interesse da economia popular nos grandes empreendimentos.”

Assim, já ao alcançar um grau superior de evolução, a auditoria de empresas começou com a legislação britânica, promulgada durante a Revolução Industrial, em meados do século XIX.

A necessidade de aperfeiçoamento no sistema contabilístico e, por conseguinte, da auditoria, ocorreu em 1929, com o “Crash” da bolsa de valores de Nova Iorque, visto que muitas empresas não tinham transparência e consistência nos seus dados financeiros, contribuindo, assim, com a já conhecida crise mundial. Houve, a partir daí, a necessidade de se mitigar as falhas nas divulgações contabilísticas das empresas, tendo como um dos primeiros passos, a criação do Comité May, que atribuía regras para as instituições que tinham as suas ações admitidas à negociação numa bolsa de valores, tornando-se obrigatória a auditoria independente das demonstrações financeiras.

O conceito de Auditoria tem sido alterado e atualizado ao longo dos tempos. Se inicialmente a auditoria tinha como objetivo detetar fraudes e erros, passou a ter domínios e formas específicas. Assim, a evolução do conceito ao longo dos tempos permite-nos verificar a forma como foi “atingida” pelas alterações económicas e sociais.

Não há uma definição de auditoria, e em face desta situação houve a necessidade de existir uma definição que fosse geralmente aceite. Alguns organismos tentaram harmonizar este conceito a nível internacional, como é o caso do AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), do IFAC (International Federation of Accountants), da INTOSAI

(International Organization of Supreme Audit Institutions), do IIA (Institute of Internal Auditors), entre outros.

Segundo o IFAC (Manual do TC Volume I, p. 22):

“ A auditoria é uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objetivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade.”

O Tribunal de Conta (Manual do TC Volume I, p. 22) define auditoria como:

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

De acordo com o INTOSAI (Manual do TC Volume I, p. 22) que está mais relacionado com o controlo das finanças públicas, no seu glossário dos termos comuns utilizado no âmbito do controlo externo pelo Tribunal de Contas de Portugal e da União Europeia define que a:

“auditoria é um exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas.”

Dos diversos conceitos apresentados, conclui-se que as diferenças encontram-se no tipo específico de entidade a auditar. Todas têm elementos comuns, o que permite determinar que a definição do IFAC é a mais abrangente e aplicável em geral a qualquer auditoria.

Em 2002, na Europa, e por força dos escândalos financeiros mundiais, a FEE (Fédération des Experts Comptables Européens), define a sua posição acerca do papel da Contabilidade e da Auditoria. Tal preocupação surge da necessidade de questões relacionadas com a credibilidade da informação e do sistema regulatório, para proteger os investidores, dado o colapso de algumas empresas como a Enron, que implicou o fim de uma das “gigantes” empresas de auditoria, a Arthur Andersen. Como tal, foi necessário reforçar a confiança na Auditoria e nos seus reguladores. Por um lado, reforçou-se o Corporate Governance através da criação do “Livro Branco”, por outro lado, esta situação veio merecer a atenção do COSO, para uma evolução de referencial comum ao nível do Enterprise Risk Management - ERM (gestão do risco empresarial).

Para Pinheiro (2005, pp.4) a “auditoria interna visa, essencialmente, apoiar a gestão de topo e os gestores operacionais, a identificar os riscos negativos das atividades/subprocessos e contribuir, necessariamente, com propostas de ações corretivas, numa lógica de criação de valor cliente e valor acionista. Outro aspeto primordial é a sustentação da realização de ações de auditoria, enquadrada em plano de ações baseado numa matriz de risco, num código de conduta e num cumprimento das Normas Profissionais estabelecidas pelo IIA”.

Inicialmente a auditoria interna focalizava-se essencialmente numa monitorização descontínua do controlo interno e só atuaria perante factos ocorridos. Por sua vez a nova abordagem amplia o horizonte da auditoria interna, uma vez que, para além de identificar e testar somente os controlos internos, a auditoria interna passará a identificar e testar o modo de mitigar os riscos. Neste novo paradigma, a auditoria interna passará a ter uma resposta proactiva e a monitorização feita aos riscos, controlo interno e planos estratégicos será um processo contínuo. (Quadro 3).

Atualmente, a auditoria ao desempenhar um papel estratégico no cumprimento da transparência da informação facultada pelas demonstrações financeiras, é-lhe confiada uma grande responsabilidade social. A dimensão social da auditoria está patente na utilização do termo nas diversas atividades. (Figura 1.)

1.1.2 – Auditoria a nível internacional – últimos desenvolvimentos

A auditoria, nos últimos anos, tem sentido os efeitos da globalização tanto a nível regulador, com a adoção no seu trabalho das Normas Internacionais de Auditoria (ISA's) do IFAC e a dependência às Diretivas, entre outras, a 8ª Diretiva (aprovação das pessoas responsáveis pela fiscalização legal dos documentos contabilísticos), bem como a nível económico, como, por exemplo, a falência da “Arthur Andersen” uma empresa multinacional de auditoria.

Crises mundiais como a asiática, em que diversos escândalos bancários tiveram lugar na região, e posteriormente os casos da Enron, World Com e Parmalat salientaram a importância de práticas institucionais que enfatizem a transparência e a ética das organizações. Na tentativa de recuperação da credibilidade dessas grandes empresas perante os investidores, o Congresso dos Estados Unidos da América aprovou em 23 de Julho de 2002, uma lei conhecida por Sarbanes- Oxley Act, que determina um conjunto de novas responsabilidades e sanções aos administradores das empresas de capital aberto nos Estados Unidos, com o fim de cobrir práticas prejudiciais que possam expor as empresas a elevados níveis de risco.

A lei de Sarbanes - Oxley opera em duas vertentes, uma vez que cria um organismo regulador das empresas de auditoria e aumenta de forma considerável as responsabilidades e as penas dos executivos, além de aumentar a complexidade da administração da empresa. Por outro lado, apura responsabilidades jamais vistas perante os diretores/administradores que vão desde o pagamento de multas ao cumprimento de longas penas, sanções estas, alargadas aos auditores que certificarem “contas” com números fraudulentos.

A responsabilidade social dos auditores implica a responsabilidade de informar com qualidade para todos os interessados no desenvolvimento da empresa. O conjunto das organizações cotadas na bolsa tem o dever, suscetível de proteção, de informar adequadamente todos os interessados. A informação prestada pelas empresas obteve a característica de um bem público, o que amplia o conceito de responsabilidade social da empresa. A responsabilidade social do auditor assume cada vez mais um papel fundamental na vida das organizações e da sociedade em geral, contribuindo para o seu bem-estar.

Os Estados Unidos são o principal mercado de auditoria mundial e nele se concentram as principais firmas de auditoria, as denominadas big-four. Todos conhecemos o elevado volume de contestações entre investidores e auditores. A responsabilidade do auditor é cobrada permanentemente e, muitas vezes, até de forma abusiva.

Os termos de responsabilidade do auditor perante a profissão estão geralmente definidos nos Códigos de Ética dos organismos profissionais.

As normas de auditoria, quando tratam da matéria, ou reproduzem aquilo que está nos Códigos de Ética ou apresentam alguns pontos referenciais, mas que na essência não altera substancialmente o que consta do Código.

Analisando as Normas Internacionais de Auditoria do IFAC, verifica-se que as ISA's que compõem os números 200- 400 “Princípios Gerais e Responsabilidades- estabelecem

várias referências à responsabilidade do auditor”. Na ISA 200 do IFAC há referências aos princípios gerais de uma auditoria, mencionando que o auditor deverá cumprir o Código de Ética do IFAC, que determina os seguintes princípios éticos que estabelecem as responsabilidades profissionais do auditor:

- independência;
- integridade;
- objetividade;
- competência profissional e cuidado devido;
- confidencialidade;
- conduta profissional;
- normas técnicas.

A ISA 240 do IFAC ocupa-se com a responsabilidade do auditor ao considerar a fraude e o erro numa auditoria, que é um ponto importante para analisar o grau de envolvimento do auditor, quando constatado, além de determinar o processo de comunicação de ambos ao cliente.

No que se refere à União Europeia (EU), a ausência de uma abordagem harmonizada no domínio da revisão oficial de contas, levou a Comissão a organizar, em 1996, uma ampla reflexão sobre a necessidade e o âmbito de novas medidas a adotar eventualmente a nível comunitário no que diz respeito à função a desempenhar pelos auditores externos. Esta reflexão foi lançada pelo livro Verde da Comissão de 1996 sobre “O papel, o estatuto e a responsabilidade do revisor oficial de contas na EU”. As reações ao livro Verde indicaram a necessidade de serem tomadas medidas a nível comunitário, para além das previstas na Diretiva 84/253/CEE do Conselho a “Oitava Diretiva” que refere de um modo geral respeito à aprovação dos revisores oficiais de contas na EU. Após o colapso da Enron, a Comissão emitiu um documento intitulado “Uma primeira resposta da EU às questões políticas suscitadas pelo caso Enron”, que inclui uma visão global das medidas a tomar em cinco domínios-chave, incluindo a utilização de normas comuns de auditoria. O Comité Europeu de Auditoria tem desenvolvido, desde 1999, trabalhos preparatórios com vista à utilização das ISA’s na EU, realizando um exercício de análise comparativa dessas normas relativamente aos requisitos vigentes nos Estados-Membros neste domínio. Este exercício tem evidenciado que existe já um elevado nível de convergência com as ISA’s. No entanto, identificou também a necessidade de melhorar o conjunto das ISA’s em certos pontos específicos, nomeadamente o desenvolvimento de uma norma para a revisão das contas dos grupos internacionais, a atualização do modelo de risco de auditoria das ISA e a elaboração de orientações em matéria de auditoria associadas às Normas Internacionais de Contabilidade (NIC).

A Comissão estabeleceu a obrigatoriedade de utilização das ISA’s na totalidade das revisões oficiais de contas efetuadas na EU a partir de 2005. Para tal, foram realizadas um conjunto de ações preparatórias: a atualização e conclusão da análise das diferenças entre as ISA’s e os requisitos nacionais em matéria de revisão de contas; a definição de um conjunto de princípios (“enquadramento”) para a avaliação das ISA’s; a análise de possíveis sistemas de aprovação; a elaboração de um relatório de auditoria comum e a disponibilidade de traduções de elevada qualidade para todas as línguas comunitárias e novas melhorias a introduzir no processo de normalização no domínio da revisão de contas da IFAC/IASB (International

Accounting Standards Board), assegurando nomeadamente que o interesse público seja devidamente tido em conta.

A Diretiva 2006/43/CE de 16 de Maio de 2006, procurou, porém, ser mais ousada quanto ao modo como a auditoria deve ser realizada para assegurar um trabalho de qualidade e aumentar a confiança dos mercados nas funções do auditor. Uma vez que a anterior Diretiva não tratava convenientemente a questão da auditoria a grupos económicos, define-se agora que quando um auditor se pronuncia sobre a imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados evidenciados nas demonstrações financeiras consolidadas, assume, necessariamente, responsabilidade pelo reflexo contabilístico das operações de todo o grupo e não só da empresa-mãe.

A Diretiva também exige que seja divulgado o montante total de honorários cobrados pelos auditores e separados entre as seguintes quatro componentes: serviços de auditoria, outros serviços de segurança, serviços de consultoria fiscal e outros serviços que não de auditoria. Propõe também a criação de um sistema em que a supervisão dos auditores seja atribuída a um órgão constituído, pelo menos maioritariamente, por não profissionais no ativo, o que não significa, contudo, que algumas das funções de supervisão não possam ser exercidas por representantes desta área de atividade, designadamente o controlo da qualidade.

A Diretiva obriga ainda à constituição de um Comité de Auditoria para entidades de interesse público, entre as quais as sociedades cotadas. As funções a desempenhar pelo Comité de Auditoria devem abranger a supervisão:

- do processo de reporte financeiro e da eficiência do controlo interno;
- da auditoria realizada pelo auditor independente bem como a revisão;
- a independência do auditor e, em particular, o fornecimento de serviços adicionais à entidade auditada.

Este novo cenário originou o alargamento do alcance e das atividades de auditoria.

1.1.3 - Tipos de Auditorias

Existem vários tipos de auditoria, que variam conforme os critérios adotados na sua classificação e de acordo com o objetivo pretendido, quer quanto à sua amplitude, à sua frequência, obrigatoriedade ou ainda quanto ao sujeito que as realiza.

Segundo Moraes e Martins (2003), quanto ao conteúdo e fins existem três tipos de auditorias: das demonstrações financeiras, de conformidade e operacional.

De acordo com o Tribunal de Contas (Volume I, p.24), quanto ao objetivo, podemos ter auditorias de contas, da situação financeira, de legalidade e regularidade e auditorias de gestão ou operacionais/resultados.

Quanto à amplitude, isto é, o universo a auditar, distinguem-se auditorias gerais e parciais, estas últimas por sua vez podem ser horizontais (exame específico a um controlo) ou a projetos e programas.

Quanto ao período temporal, as auditorias estão classificadas em auditoria de informação histórica e auditoria de informação previsional ou prospetiva.

Quanto á frequência, as auditorias podem ser ocasionais ou únicas, permanentes ou de fim de exercício.

Quanto à obrigatoriedade podemos encontrar auditorias de fonte contratual ou de fonte legal.

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

Perante estas classificações pode-se concluir que a auditoria tradicional é a auditoria externa, isto é, a auditoria às demonstrações financeiras e que as auditorias não financeiras são as que têm apresentado maiores desenvolvimentos.

Por outro lado, mesmo a auditoria interna sendo diferente da auditoria externa, estas devem colaborar e trabalhar em conjunto de forma a aumentar a produtividade nas empresas. Pois, a auditoria interna pode possuir conhecimentos mais profundos do know-how da organização e tem a possibilidade de realizar uma auditoria contínua, facultando ao auditor externo uma maior segurança aquando da emissão do seu parecer sobre as demonstrações financeiras.

1.1.4 - Auditoria Interna VS Auditoria Externa

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 Interna

Inicialmente, a Auditoria Interna tinha como funções principais a salvaguarda dos ativos das empresas e a verificação do cumprimento dos procedimentos e regras estabelecidos pelos gestores.

Como se sabe uma das principais funções da gestão reside na implementação de um adequado sistema de Controlo Interno cujos principais objetivos consistem em assegurar:

- ⊗ A confiança e a integridade da informação;
- ⊗ O cumprimento das políticas e da legislação aplicável;
- ⊗ A custódia dos ativos;
- ⊗ A utilização económica e eficiente dos recursos;
- ⊗ A realização dos objetivos fixados.

Neste sentido, auditoria interna é definida como uma técnica de controlo de gestão que, mediante a análise, verificação e avaliação independente das atividades da empresa, e da eficácia e conformidade do funcionamento das demais técnicas do controlo, tem em vista

auxiliar os gestores e os demais serviços no desempenho das suas funções e responsabilidades. (Quadro 1)

Assim, cabe ao Auditor Interno assegurar o cumprimento dos objetivos da Administração pelo que, neste contexto, deve exercer as suas funções de forma independente dos serviços que audita. (Quadro 2).

Enquanto a auditoria externa, tem a sua função focada na verificação da situação financeira e se os resultados das operações de um dado período foram adequadamente apresentados nas Demonstrações Financeiras e se estão de acordo com as normas vigentes, para tal pode recorrer aos serviços de auditoria interna, sem que deixe de cumprir o seu objetivo. Deve organizar as suas funções, para que os seus programas, contenham procedimentos idênticos e evitem a execução de tarefas repetidas. Sendo elaborada por uma entidade imparcial, os seus relatos, podem reconhecer a informação financeira perante os sócios/administradores, Estado, instituições financeiras, fornecedores e clientes. Quando tal ocorre, os auditores externos podem recorrer aos trabalhos efetuados pelos auditores internos. A ISA 610, nos seus parágrafos 9 e 11 refere que “O auditor externo deve obter um conhecimento suficiente das atividades de auditoria interna para auxiliar a planear a auditoria e a desenvolver uma abordagem de auditoria eficaz” e “No decurso do planeamento da auditoria o auditor externo deve levar a efeito uma avaliação preliminar da função de auditoria interna quando lhe parecer que a auditoria interna é relevante para a auditoria externa das demonstrações financeiras em áreas específicas de auditoria.” Desta forma, o auditor externo tem todo o interesse em utilizar o trabalho realizado pelo auditor interno (e vice versa), o que melhora tanto o trabalho da auditoria externo como o da auditoria interna e, conseqüentemente, o da própria organização.

1.1.5 - Métodos e técnicas de Auditoria

Segundo o Tribunal de Contas (Volume I p. 27) é necessário precisar o sentido e o alcance que devem ser dados aos métodos e às técnicas, ou seja, definir o seu conteúdo no âmbito da auditoria.

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

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

A complexidade e o volume das operações realizadas pelas empresas são as causas para que sejam desenvolvidas técnicas de auditoria específicas, aplicadas por meio de provas seletivas, testes e amostragem. O auditor, no decorrer do seu trabalho, recorre a um conjunto elevado de procedimentos que o auxiliam na formação de uma opinião e que variam de acordo com o tipo de trabalho a efetuar, podendo classificar-se meios gerais ou específicos. Os procedimentos gerais são aqueles que têm aplicação nas várias fases de execução do trabalho e contêm técnicas de verificação como a inspeção, a observação, a entrevista, a confirmação, a análise e o cálculo. Os procedimentos específicos são aqueles que apenas têm aplicação em certas áreas e tipos de auditoria.

A opinião do auditor tem que estar fundamentada em factos comprovados, evidências fatuais e informações irrefutáveis. O auditor necessita de avaliar cada elemento quanto à sua objetividade, importância, validade e fiabilidade.

1.1.6 - Fases da Auditoria

Qualquer auditoria deve desenvolver-se sempre por três grandes fases sequenciais, cuja observância é determinante para o respetivo sucesso, independentemente dos seus objetivos e da entidade por ela responsável. Assim, as fases mais importantes da auditoria são:

- ✳ Compromisso de auditoria;
- ✳ Planeamento;
- ✳ Execução;
- ✳ Avaliação e elaboração do relatório.

Fase do Planeamento

De realçar que esta fase é a mais importante, um mau planeamento pode conduzir a falhas e erros que podem colocar em causa a auditoria.

Segundo a ISA 300 – “ Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras”, o objetivo do auditor é planejar a auditoria de tal forma que esta será executada de maneira eficaz. O auditor deve estabelecer uma estratégia global de auditoria que fixe o âmbito, a tempestividade e a direção da auditoria, e que o oriente no desenvolvimento do plano de auditoria.

Segundo Baptista da Costa (2010):

“O auditor deve planejar o trabalho de campo e estabelecer, a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adotar, com vista a atingir um nível de segurança que deve proporcionar e tendo em conta a sua determinação do risco de auditoria e a sua definição dos limites de materialidade.”

Nesta fase deve obter-se um estudo preliminar, cujo objetivo é um elevado conhecimento da entidade a auditar e a elaboração e a aprovação do plano global de auditoria.

No estudo preliminar, também designado por pré-planeamento, deve-se proceder à recolha e avaliação prévia de informação, avaliação preliminar dos sistemas e controlos, definição dos objetivos de auditoria em pormenor e determinação das necessidades de recursos e calendarização da ação. É necessário a elaboração de um dossier permanente da entidade, este deve integrar todas as informações relevantes, podendo ser consultado em qualquer momento.

No que se refere à elaboração e aprovação do plano global de auditoria, deve ser contemplado o âmbito e a natureza da auditoria, a calendarização e objetivos, os critérios e a metodologia a utilizar e a discriminação de todos os recursos necessário à sua realização. Constitui, assim, um documento-chave, que deve ser preparado em devido tempo e conter todas as informações necessárias, permanecendo, no entanto, claro e conciso.

O planeamento da auditoria é um processo dinâmico.

Fase da execução

Nesta fase procede-se ao exame e avaliação concreta dos controlos instituídos, à elaboração do programa de trabalho e à execução deste programa.

No que se refere ao exame e avaliação dos controlos, os objetivos consistem na análise do controlo existente na entidade a auditar (com vista a aferir a sua fiabilidade e grau de confiança, pois de tal dependerá o aprofundamento ou não do trabalho de auditoria, assim como o tipo de testes que se aplicarão).

No que respeita à elaboração do programa de trabalho, o auditor deve identificar detalhadamente as áreas, operações, registos ou documentos a analisar, em conformidade com os objetivos definidos no plano de auditoria, referenciando ainda os procedimentos a aplicar. Há ainda necessidade de elaborar programas detalhados para cada uma das áreas a examinar e que constituirão os dossiers correntes de auditoria.

A execução dos programas de trabalho consiste na realização do trabalho de campo, aplicando os procedimentos e técnicas anteriormente definidos.

Fase de Avaliação e elaboração do relatório

Nesta fase, o auditor deve apresentar explicações sobre todas as questões suscitadas pelo trabalho anterior e apreciar os seus eventuais efeitos sobre as conclusões gerais, com vista à determinação das matérias que serão objeto de relatório e que, como tal, determinarão, em parte, a respetiva estrutura.

O relatório deve contemplar as atividades e os programas ou projetos auditados e observar, correta e imparcialmente, os factos constatados. Deve ser elaborado tendo em conta objetivos de clareza, concisão e exatidão, que terão de estar sempre presentes face à necessidade de apreensão correta do respetivo conteúdo por parte dos destinatários.

Segundo a ISA 700 – “O relatório do auditor independente sobre um conjunto completo de demonstrações Financeiras com finalidade geral”, o relatório deve conter uma expressão clara da opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras, o auditor deve avaliar as conclusões extraídas da prova de auditoria obtida como a base para formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras e deve mencionar quais os princípios observados no período em exame.

1.2 – A Auditoria Interna e a criação de valor

1.2.1 - Breve evolução e conceito de Auditoria Interna

A AI é um conceito relativamente recente. Surgiram nos Estados Unidos, os primeiros auditores internos, de uma forma organizada, por volta dos anos 40, em 1941 foi criado o IIA. Porém, o seu reconhecimento aparece muito mais tarde. Na Europa, o Reino Unido e a Alemanha são os países que a praticam há mais tempo. Em Portugal, a auditoria interna é bastante recente, tendo apenas cerca de 30 anos, apenas em 1992 foi criado o IPAI (Instituto Português de Auditores Internos). Dadas as inovações empresariais também a auditoria teve de evoluir. O crescimento acelerado das empresas, quer no que se refere às suas dimensões, quer no que se refere à diversificação da sua atividade económica, o controlo da atividade ficou mais complexo. Assim, surge a auditoria interna como função de apoio à gestão, capaz de auxiliar a empresa em diversas áreas, como Corporate Governance, melhores práticas éticas, gestão de risco, melhores práticas de controlo interno e de compliance, tecnologias de informação, qualidade e ambiente.

Apesar da atividade de auditoria interna ser recente, comparativamente com a externa, o IIA definiu-a e tem vindo a revê-la, fruto da adaptação às mudanças da gestão. A primeira definição de auditoria interna do IIA nos Standards for the Professional Practice of Internal Auditing surgiu em 1978 e era a seguinte:

“A Auditoria Interna é uma função, completa e independente, estabelecida na organização para examinar e avaliar as suas atividades, como um serviço para a organização.”

O objetivo da auditoria interna é apoiar os membros da organização no desempenho eficaz das suas responsabilidades. Com este fim, este tipo de auditoria fornece-lhes análises, avaliações, recomendações, conselhos e informação concernente às atividades revistas. O objetivo da auditoria inclui a promoção de um controlo eficaz a um custo razoável.

Em 1999, o IIA atualiza este conceito e surge uma nova definição:

“A Auditoria Interna é uma atividade independente, de garantia objetiva e consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização na consecução dos seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação.” (Tradução do IIA – Portugal).

Os objetivos desta nova definição são os de acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização e apoiar a organização a atingir os seus objetivos.

Segundo a INTOSAI (1999), a auditoria interna é considerada como “um meio funcional que permite aos responsáveis por uma entidade obter de fonte interna e segura de que os processos, pelos quais os responsáveis, funcionam de forma que se encontrem reduzidas ao mínimo, as probabilidades de existência de fraudes, erros ou ineficiência”.

De acordo com Silva e Costa (2004), a focalização da auditoria interna na organização não é mais do que a transposição da evolução e modificação do papel desempenhado por este tipo de auditoria durante os últimos anos, especialmente ao nível do setor privado, tendo sido dada maior importância à melhoria contínua com a gestão de topo. Esta alteração no papel e na função da auditoria interna está assente na mudança de paradigma que abandonou a tradicional função de controlo financeiro/contabilístico e passou a centrar a sua ação na

identificação de todos os riscos inerentes às diversas atividades da organização tentando, deste modo, que os objetivos da mesma sejam alcançados de forma mais económica, eficiente e eficaz.

Pinheiro (2005, p.4) afirma que:

“O papel da auditoria interna visa, essencialmente, apoiar a gestão de topo e os gestores operacionais, a identificar os riscos negativos das atividades/subprocessos e contribuir, necessariamente, com propostas de ações corretivas, numa lógica de criação de valor cliente e valor acionista. Outro aspeto primordial da auditoria interna é a sustentação da realização de ações de auditoria, enquadrada em plano de ações, baseado numa matriz de risco, num código de conduta e em observância das Normas Profissionais estabelecidas pelo IIA.”

Atualmente, considera-se que a auditoria interna deve atuar em toda a hierarquia da organização, avaliando a eficácia dos seus resultados em relação aos recursos colocados à disposição, bem como a economicidade e eficiência dos controlos internos existentes para a gestão dos recursos. (Figura 2)

1.2.2 - Objetivos e funções da Auditoria Interna

Objetivos

A auditoria interna visa assegurar, que a entidade executa as políticas, diretrizes e procedimentos providos da direção, detetando as áreas organizacionais onde se produzem, ou podem vir a produzir, distorções, assim como, avaliar para aumentarem a eficácia e eficiência dos processos de gestão de risco e de Governance.

O objetivo da atividade de auditoria interna é incentivar o cumprimento dos objetivos da entidade, para o qual se desenvolve no âmbito do trabalho, tradicionalmente, em duas áreas, a contabilística e a organizacional.

Funções

A função de auditoria interna assume um papel de relevância estratégica para o sistema de governação da organização.

As funções da atividade de auditoria interna estão dependentes da orientação das políticas definidas pela direção.

A responsabilidade da atividade de auditoria interna é servir a entidade de forma consistente com as normas e diretivas em vigor, assim como com os padrões profissionais de conduta regulamentados no Código de Ética do IIA.

As principais funções deste tipo de auditoria são:

Função de apoio à direção – a direção precisa da auditoria interna, mais do que uma simples avaliação, uma orientação. Isto é, para além de identificar e avaliar deficiências do sistema, o auditor interno deverá ser um assessor da direção. Desta forma, a auditoria interna

apresenta-se como um apoio ao Órgão de Gestão, só tem razão para existir se a direção lhe reconhecer utilidade, a posicionar num elevado nível hierárquico e se definir os seus estatutos e atribuições. Isto é, quando reconhece que a sua atividade acrescenta valor à organização.

Função de vigilância do sistema de controlo – a principal responsabilidade da auditoria interna é a de dotar a direção de uma ferramenta de controlo. O auditor quantifica e avalia, de acordo com as normas estabelecidas, a situação do sistema de controlo, concluindo se é ou não aceitável. Caso não o seja terá que identificar as causas da não conformidade. A atividade de auditoria interna deve proporcionar informação à direção com fim de controlo. Sendo o auditor, um elemento chave de feedback da entidade.

1.2.3 – A Auditoria Interna e o seu papel na Organização

O contributo da AI é cada vez maior para a organização. Pinheiro (2008) realça que, o auditor interno, normalmente pertence aos quadros da organização e faz parte das suas funções avaliar os sistemas de controlo interno e os procedimentos e quando necessário elimina as tarefas de trabalho inúteis promovendo as que acrescentam valor e que ajudam a empresa a alcançar os objetivos definidos. Caso durante o seu trabalho sejam detetados alguns erros vai promover as devidas recomendações apoiando-se na lógica de custo/benéfico. Para além de sugerir recomendações, auxilia a empresa na identificação de oportunidades de melhoria e de crescimento dos lucros. Ao longo do seu trabalho estabelece o seu plano de atuação face a uma modelo de riscos identificados.

Teixeira (2006) refere-se ao auditor interno como sendo um “sócio estratégico da gestão” uma vez que, e um pouco na sequência do que aqui já foi relatado, para a autora o auditor interno tem o papel de assessor e consultor na identificação dos riscos e deve propor estratégias que permitam à organização melhorar o seu desempenho dentro do sector económico.

O auditor deve ter perfeito conhecimento e estar a “par” das estratégias de negócio no desenvolvimento da organização e conferir, constantemente, os planos de auditoria para que estes reflitam as condições atuais. Tal significa que, o auditor interno deverá manter-se atualizado relativamente a todas as normas e regulamentos que possam ter impacto dentro da organização.

Segundo o presidente do IPAI, Barreiro (2007), a auditoria interna dentro da organização é bastante discreta uma vez que só se dá conta da sua existência quando surgem situações problemáticas. O autor defende que a função da auditoria não deverá ser só para socorrer, ou melhor, de “salvação do naufrago”. Embora seja o que acontece na maior parte das vezes o ideal seria que o auditor fosse visto como um guia de modo a evitar situações limite, ajudando a organização a contornar todas as suas dificuldades, isto é, que atuasse muito mais por antecipação do que como resposta a situações menos favoráveis.

Uma forma de a confiança na auditoria interna ser alcançada é constatar que esta trás valor à organização. Para Moraes (2003) a auditoria interna acrescenta valor à organização porque possui características que apoiam e abrem caminho para que o modelo governo das sociedades seja aplicado pela organização com sucesso. Isto porque:

- ✳ Atua em áreas críticas da organização, promovendo a redução dos riscos de gestão;
- ✳ Fortalece o sistema de controlo interno por meio de uma eficiente supervisão;
- ✳ Recomenda decisões que podem vir a solucionar falhas nos processos, e melhorar o desempenho das organizações;

- ⊗ Tenta defender credibilidade e transparência no processo de prestação de contas e confiança nas informações fornecidas;
- ⊗ Provoca maior envolvimento e responsabilidade do órgão de gestão, órgão de fiscalização e Comitê de Auditoria, frente às recomendações mencionadas nos seus pareceres e relatórios.

1.2.4 – Criação e organização de um departamento de Auditoria Interna

Na fase embrionária ou desenho organizacional da atividade de auditoria interna, é fundamental ter uma visão estratégica e organizacional da missão e objetivos da entidade para que a atividade de auditoria interna seja integrada na organização de uma forma adequada.

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

Desta forma, a criação de um departamento de auditoria deverá ser submetida a um processo de implementação rigoroso e de acordo com as seguintes fases:

O âmbito de intervenção do departamento de auditoria interna deve estar devidamente delimitado, para que sejam fixados de forma objetiva os limites e alcance do campo de atuação da auditoria interna, as atribuições, os recursos, bem como os meios e o seu posicionamento na estrutura organizacional.

Definição objetiva dos diferentes níveis hierárquicos, nomeadamente o superior e o inferior. A posição da auditoria interna mais importante, tradicional e lógica é a sua configuração, sito é, defini-la como órgão da Direção ou Conselho de Administração da organização. Uma vez que, a auditoria interna, na nossa visão, constitui um instrumento fundamental de apoio á gestão, para que tenha uma visão ampla do conjunto das atividades da organização, deve ter competência e capacidade para proceder a auditorias incorporadas nos vários domínios de gestão da organização.

Deve ser criado ou reforçado o sistema de comunicação interna, quer ao nível horizontal quer ao vertical, baseada na divulgação a toda a organização, da missão, dos valores, do conteúdo, bem como dos níveis de responsabilidade, atribuições e explicação das motivações que originaram a criação do departamento de auditoria interna

Em conjunto com a elaboração do desenho organizacional do departamento de auditoria interna, será essencial a elaboração de um manual de auditoria, onde sejam definidos os procedimentos concretos, que deve cumprir a função de auditoria interna.

Por fim e após o reconhecimento da importância da criação da atividade de auditoria interna, é relevante analisar a sua posição hierárquica, pelas funções desempenhadas, exigindo-lhe total liberdade de atuação e independência relativamente a todos os outros departamentos.

De acordo com Barreiro (2007), "as organizações que possuam auditoria interna podem ter um fator competitivo de grande importância, uma vez que um departamento de

auditoria interna, competente e atuante, pode, atempadamente, evitar a eclosão de fraudes ou de outro tipo de comportamentos lesivos quer morais quer materiais, antiéticos ou, simplesmente, de natureza desviante”.

Mas, e de modo a que o auditor consiga apoiar o sucesso da organização, este deverá ter um conhecimento que não se restrinja somente às “atividades auditáveis”, devendo ter uma noção de toda a envolvente do negócio, só assim, poderá atuar num âmbito muito mais amplo. Miller (2008) salienta, que esse conhecimento permite que os planos de auditoria sejam focalizados para outros aspetos e alargados de acordo com as necessidades. O que permitirá uma auditoria mais apropriada.

1.2.5 – Normas para a Prática Profissional de Auditoria Interna

As normas para a prática profissional da atividade de auditoria interna são emanadas pelo IIA e têm sofrido, com o decorrer do tempo, alterações, sendo periodicamente revistas e publicadas.

O IPPF (Internacional Professional Practices Framework) refere que as normas, traduzem os critérios como as operações da atividade de auditoria interna são avaliadas e mensuradas, destinando-se a clarificar a forma como deverá ser praticada a auditoria interna. Nenhuma informação contida no IPPF deve ser interpretada de forma a conflitar com as leis e regulamentos aplicáveis. Se surgirem situações em que a informação contida no IPPF possa estar em conflito com leis ou regulamentos, os auditores internos são encorajados a contactar o IIA, ou a obter conselho jurídico para posterior orientação.

As normas têm como objetivos:

- ⊗ Definir os princípios básicos que representam a prática de auditoria interna tal como ela deverá ser – delineado no Código de Ética do IIA;
- ⊗ Proporcionar um enquadramento para o desempenho e promoção de um amplo conjunto de atividades de auditoria interna – permitindo acrescentar valor;
- ⊗ Estabelecer uma base para a avaliação do desempenho da auditoria interna;
- ⊗ Promover a melhoria dos processos e das operações das organizações.

As Normas Internacionais para a Prática de Auditoria Interna, dividem-se em:

Normas de Atributo (série 1000) – estão relacionadas com as características das organizações e dos indivíduos que desempenham serviços de auditoria interna;

Normas de Desempenho (série 2000) - descrevem a natureza dos serviços de auditoria interna e proporcionam critérios de qualidade através dos quais, o desempenho destes serviços poderá ser avaliado.

Normas de Implementação – desenvolvem-se em torno das normas de atributos e de desempenho, proporcionando uma orientação aplicável a casos específicos de trabalhos de auditoria.

As normas funcionais e de desempenho aplicam-se a todos os serviços de auditoria interna e as normas de implementação aplicam-se àquelas duas na execução de trabalhos específicos: atuação e independência relativamente a todos os outros departamentos.

1.2.6 – Relatórios de Auditoria Interna

O resultado do trabalho da auditoria interna traduz-se na emissão de um relatório. Este, é o produto dos estudos, investigações e análises realizadas durante o trabalho de campo e traduz por escrito a opinião e as recomendações de todo o trabalho desenvolvido.

É necessário que todos estejam conscientes que os relatórios assinalam falhas e deficiências dos controlos, sistemas e procedimentos de que são responsáveis, em último caso, os cargos superiores da organização. Incluem ainda recomendações e propostas de como evitar e eliminar falhas ou deficiências.

A Norma 2400 “Comunicação dos Resultados” contida nas Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria do IIA, define que os auditores internos devem comunicar os resultados do trabalho, essa comunicação deve incluir os objetivos do trabalho e o seu âmbito bem como as conclusões aplicáveis recomendações e planos de ação.

Qualquer relatório de auditoria, quer emanado pela auditoria externa quer pela interna, deve conter a avaliação do sistema de controlo de interno da organização, independentemente da perspetiva.

1.2.7 - Auditoria Interna e Controlo Interno

Cada vez mais a atenção dada ao controlo interno é maior, isto porque um bom controlo interno pode acrescentar valor à organização. Segundo Russo (2004) a importância dada ao controlo interno tem aumentado graças à globalização dos mercados e ao aumento da concorrência entre empresas, obrigando-as a melhorar e aperfeiçoar os processos de gestão dos seus negócios, de forma a poderem sobreviver em mercados cada vez mais exigentes, aliás uma das ferramentas que as empresas devem utilizar para controlar e gerir melhor as suas atividades e os seus ativos é precisamente, o controlo interno. Podemos arriscar a dizer que seria impossível gerir eficazmente uma organização sem um eficaz controlo interno.

Começamos por falar em controlo interno, mas, o que se entende por controlo interno? Em que áreas atua e quais as suas funções? Podemos começar por referir que a sua definição não gera consenso, surgindo diferentes conceitos.

O primeiro conceito de Controlo Interno surgiu em 1934, publicado pelo AICPA e usado pela SEC, SAS n.º1 que definia:

“O controlo interno compreende um plano de organização e coordenação de todos os métodos e medidas adotadas num negócio a fim de garantir a salvaguarda de ativos, verificar a adequação confiabilidade dos dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão às políticas estabelecidas pela gestão.”

Deste conceito resulta que o sistema de controlo interno é o plano da organização e todos os métodos e procedimentos adotados pela gestão de uma organização para ajudar a alcançar os objetivos de gestão de assegurar, a metódica e eficiente conduta dos seus negócios, incluindo a adesão às políticas da gestão, a salvaguarda de ativos, a prevenção e deteção de fraudes e erros, a precisão e plenitude da contabilidade e a preparação e a informação financeira fidedigna atempadamente.

Em 1992, o COSO definiu controlo interno como

“Um processo levado a cabo pelo Conselho de Administração, Direção e outros membros da organização com o objetivo de proporcionar um grau de confiança razoável na concretização dos seguintes objetivos:

- ⊗ Eficácia e eficiência dos recursos;
- ⊗ Fiabilidade da informação financeira;
- ⊗ Cumprimento das leis e normas estabelecidas.” (Figura 3)

Segundo o IIA, 2007, Controlo

“É qualquer ação empreendida pela gestão, pelo conselho e outros membros da entidade para aperfeiçoar a gestão do risco e melhorar a possibilidade do alcance dos objetivos e metas da organização.”

A gestão planeia, organiza e dirige o desempenho de ações eficientes para assegurar com razoabilidade que os objetivos e metas serão alcançados. (Figura 4).

DiNapoli (2007) descreve, ainda, que o controlo interno caracteriza-se pela integração das atividades, planos, atitudes, políticas, e os esforços dos trabalhadores de uma organização que trabalham em conjunto de modo a fornecer uma garantia razoável de que a organização irá atingir os seus objetivos.

O mesmo autor defende que o controlo interno afeta todos os aspetos de uma organização, e que deve ser visto como um aspeto básico da organização, uma vez que apoia a organização ao longo da sua missão aumentando a probabilidade desta alcançar os seus objetivos.

Por norma, uma boa gestão está associada a um bom controlo interno, mas o seu sucesso depende da atenção que as pessoas dão ao seu funcionamento. Deste modo só será eficaz quando todas as pessoas e o seu ambiente circundante trabalharem em conjunto.

Das definições apresentadas pelos diferentes organismos conclui-se que o conceito de controlo interno não é único, sendo bastante amplo, referindo todos os aspetos que envolvem as operações de uma organização e não apenas os aspetos diretamente relacionados às funções contabilísticas e financeiras.

O controlo interno deve ser parte integrante das atividades normais de uma organização, tendo por função acompanhar o funcionamento global e recomendar, dado o seu carácter detetivo, preventivo ou corretivo, as ações a empreender para garantir um elevado desempenho e os resultados que correspondem aos objetivos previamente estabelecidos. Quando não existem procedimentos de controlo interno, é frequente a ocorrência de erros involuntários e irregularidades.

Os sistemas de controlo interno não são, nem devem ser iguais em todas as organizações. As organizações e as suas necessidades de controlo interno variam de acordo com o setor em que operam, da sua dimensão e natureza da organização, do número de unidades operacionais, da sua cultura, filosofia de gestão e a sua dispersão geográfica.

O auditor deve obter conhecimento suficiente dos sistemas de controlo interno implementados na organização de forma que lhe permita planear o seu trabalho e determinar a natureza, o momento e o alcance dos testes a realizar. Tal avaliação permite diminuir a diminuição dos testes de substanciação a efetuar e por conseguinte diminuir o tempo de realização do trabalho.

Enquanto o controlo interno oferece uma perspetiva dinâmica e valorizadora que permite manter o domínio, a Auditoria avalia o grau de domínio alcançado. A organização forma um todo (sistemas, organizações, funções, operações, ativos e passivos) que deverá estar sob controlo interno e potencialmente sujeita a Auditoria.

Segundo o IFAC, em 2004 na ISA n.º315 parágr. 41 e 54,

“O auditor deve obter compreensão do controlo interno relevante para a auditoria. Obter a compreensão do controlo interno envolve avaliar a conceção de um controlo e determinar se foi implementado (...)”.

A Auditoria é uma função de supervisão, isto é, um controlo ex-post, enquanto o controlo interno tem carácter preventivo ou ex-ante. Não obstante, também pode ter uma atuação ex-post, mas a sua aplicação só se justifica pela existência de normas preventivas.

Como vimos várias são as definições mas o que se destaca é que na realidade na última década, as organizações têm investido fortemente na melhoria da qualidade dos seus sistemas de controlo interno, segundo COSO (2009), esta situação está relacionada com o facto:

- ✳ De um bom controlo interno ser um bom investimento para a organização uma vez que ajuda a assegurar que os objetivos operacionais, financeiros e de conformidade serão satisfeitos;
- ✳ De muitas empresas terem passado a ser obrigadas a informar sobre a qualidade dos controlos internos sobre relatórios financeiros, como aconteceu com as empresas que estão sujeitas á lei SOX.

Contudo, um sistema eficaz de controlo interno não é, por si só, uma garantia de que a organização atingirá os seus objetivos. O controlo interno não pode dar garantia absoluta à administração quanto à realização dos seus objetivos, isto porque, existem limitações inerentes a todos os sistemas de controlo interno, havendo sempre a possibilidade de existir uma avaria na estrutura de controlo interno, a ocorrência de um simples erro ou engano o que pode levar a que sejam tomadas decisões dissimuladas, por outro lado podem também ocorrer situações de contorno aos controlos por conivência ou por substituição de gestão, deste modo o sistema de controlo interno só poderá fornecer garantias razoáveis. Na realidade uma estrutura de controlo interno eficaz mantém as pessoas certas informadas sobre o progresso da organização (ou a falta de progresso) na realização dos seus objetivos, embora não possa garantir, por si só, o sucesso e a sobrevivência da organização (AICPA, 2005).

Intrinsecamente relacionado com o controlo interno surge a equipa de auditoria interna, que reportando-se muitas vezes diretamente à comissão de auditoria do conselho de administração e/ou aos níveis mais altos de gestão, desempenha um papel importante na monitorização do sistema de controlo interno e ao proceder à sua avaliação contribui para a eficácia contínua do sistema de controlo interno (AICPA, 2005).

1.2.8 - Auditoria Interna e Corporate Governance

A temática do Corporate Governance tem vindo, progressivamente, a ganhar visibilidade e notoriedade um pouco por todo o mundo. Não sendo uma área totalmente nova, a conjuntura atual deu-lhe uma maior relevância. De fato, a cada vez maior competitividade, a complexidade e exigência dos mercados e do meio envolvente, trouxe novas e cada vez mais

abundantes discussões sobre a forma como as empresas são governadas e controladas – em particular nos últimos anos, desde que alguns casos mais mediáticos de falências nos Estados Unidos da América (Enron, Worldcom) e em 2004 o caso da Parmalat, vieram pôr em evidência a insuficiência das práticas existentes. Como tal, a definição de regras internas de funcionamento e tomada de decisão, equilíbrio das relações entre acionistas e investidores e a equipa de gestão, da ética empresarial e de controlo interno e gestão do risco são urgentes e críticas para as organizações na atualidade.

Em Portugal também se refletiu essa expansão através das recomendações sobre o governo das sociedades emitidas pela entidade reguladora do mercado Bolsista - CMVM.

Embora o Corporate Governance seja definido e regulamentado de diferentes formas em todo o mundo, organizações de todas as dimensões, indústrias e países estão de acordo quanto aos seus objetivos principais: auxiliar os líderes a manter organizações sustentáveis, merecedoras da confiança do mercado e capazes de retornar o valor do investimento aos seus acionistas.

O relacionamento entre acionistas, o conselho de administração, o conselho fiscal e a direção executiva na estrutura organizacional das empresas tem sido o centro, há pelo menos meio século, de estudos que procuram um sistema de comando administrativo que torne as organizações mais “transparentes” e fortalecidas.

O IIA define como Governance :

“A combinação de processos e estruturas implementados pelo Conselho, com o objetivo de informar, dirigir, gerir e supervisionar as atividades da organização para o alcance dos seus objetivos.” (Figura 5).

A atividade de auditoria interna tem uma visão integrada, focalizada na concretização das práticas de “Bom Governo”, sustentabilidade da entidade, salvaguarda da sua imagem e reputação corporativa, revê a aplicação e eficácia dos procedimentos de gestão de risco e metodologias aplicadas para a sua valorização.

O Código de Bom Governo das Sociedades (Capítulo VI3 – Auditoria e Certificação) pronuncia-se e estabelece princípios e recomendações para a auditoria interna. Princípio definido: “Sem prejuízo da missão consignada á auditoria externa, devem as sociedades assegurar, desde que a sua dimensão o permita, que a fiscalização da adequação e eficácia dos sistemas de controlo interno e de gestão de riscos seja exercida através de uma função autónoma de Auditoria Interna, corporizada em departamento próprio.”

Por outro lado, recomenda ainda que deve ser criada, com caráter de permanência, a função de auditoria interna e que o departamento de auditoria interna deve elaborar periodicamente relatórios, para a gestão de topo, sobre a atividade desenvolvida, indicando nomeadamente as principais fragilidades identificadas e o grau de cumprimento das recomendações apresentadas.

De acordo com o “Livro Branco sobre Corporate Governance” (p.156):

“Os Conselhos de Administração têm obrigação de criar e de manter em funcionamento, com eficácia e eficiência, mecanismos que visem a deteção e a gestão de riscos, tanto no que respeita às atuais atividades da empresa, como no que respeita a novas atividades. Nesse sentido, recomenda-se que: O Conselho de Administração mantenha um sistema adequado de controlo interno, em ordem a proteger os interesses dos acionistas, os investimentos da empresa e os seus ativos e, além disso, com periodicidade pelo menos anual

reveja a efetividade e a eficiência desse sistema, reportando aos acionistas os resultados desta ação.”

A Comissão de Auditoria (CA) espera que a Auditoria Interna identifique as áreas de maior risco, os projetos especiais da direção, os recursos disponíveis e prepare o plano global de Auditoria. As CA incluem conselheiros não executivos, para supervisionar a atividade de Auditoria, realçando a independência do auditor interno em relação à gestão. Quanto mais fortes são os laços entre a CA e a atividade de AI, maior é a probabilidade de independência e a objetividade resultante dos exames e relatórios de Auditoria. A CA deve, pelo menos, ser responsável pela contratação, promoção e remuneração do departamento de AI. Supervisionar o desenvolvimento da atividade de AI é uma responsabilidade da CA. As políticas, padrões e procedimentos de Auditoria também devem ser aprovados pela CA.

O auditor tem a responsabilidade de comunicar informação útil, especificada nos seus standards profissionais, à CA, erros materiais, fraudes, atos ilegais, deficiências no desenho das operações, ou no seu controlo interno e na preparação de informação financeira.

O auditor interno deverá verificar se a metodologia adotada para implementar o processo da gestão de risco é entendida pelos diferentes grupos de interesses envolvidos no Governance da organização. Por outro lado, o auditor interno deverá, também, contribuir para o processo de Governance da organização avaliando e recomendando o aperfeiçoamento do processo de assegurar a consistência com os valores organizacionais e a concretização dos objetivos estabelecidos. O Auditor Externo, deverá, antes de iniciar os seus trabalhos, certificar-se da existência da função de AI e da competência técnica dos seus elementos, para o tipo de auditoria a realizar. O IIA recomenda que o trabalho de Auditoria Interna e Externa deve ser coordenado de forma a assegurar a cobertura adequada, minimizando a duplicação de esforços para alcançar a máxima eficácia da auditoria.

1.2.9 - Auditoria Interna e o Compliance

O Compliance está relacionado com o investimento em pessoas, processos e consciencialização. Por isso, é relevante a consciencialização das pessoas da importância de “ser e estar em compliance”. Mas o que significa compliance? Vem do verbo em inglês “to comply”, que significa “cumprir, executar, satisfazer, realizar o que lhe foi imposto”, ou seja, compliance é o dever de cumprir, estar em conformidade e fazer cumprir regulamentos internos e externos impostos às atividades da instituição.

As entidades devem cumprir as leis e a regulamentação aplicáveis nas várias jurisdições em que conduzem a atividade, no entanto, as normas são mais restritas de diferente forma em diferentes países e a regulamentação a nível mundial é distinta em cada país, por vezes até contraditória.

O Compliance é uma realidade global sendo que a organização e estrutura da função bem como as suas responsabilidades, devem ser consistentes com os requisitos legais e regulamentares locais.

A missão de Compliance é assegurar, em conjunto com as diversas áreas, a adequação, fortalecimento e o funcionamento do sistema de controlo interno da organização, tentando minimizar os riscos segundo a complexidade dos seus negócios, bem como difundir a cultura de controlo para assegurar o cumprimento de leis e regulamentos existentes.

O risco de Compliance é, normalmente, supervisionado pela atividade de AI. Embora, este tenha obtido autonomia dadas as exigências dos organismos reguladores e da necessidade da própria organização no controlo do risco, levando os departamentos de compliance e de AI a alinharem-se ao mesmo nível, assumindo uma relação de complementaridade.

Enquanto a AI efetua os seus trabalhos de forma aleatória e temporal, através de amostragens, com o objetivo de certificar o cumprimento das normas e processos instituídos pela gestão, o compliance executa as suas atividades de forma rotineira e permanente, sendo responsável por supervisionar e assegurar de maneira corporativa e tempestiva que as diversas unidades da organização estão a obedecer às regras aplicáveis a cada negócio, cumprindo com as normas, dos processos internos, da prevenção e do controlo de riscos envolvidos em cada atividade.

De acordo com Beja (2004), o conceito de Gestão de Risco que representa o conjunto de meios utilizados na identificação, avaliação e relato do risco empresarial, surgiu nos Estados Unidos da América, e foi referido pela primeira vez num artigo publicado no Harvard Business Review no ano de 1956. No entanto, apenas nos finais do Século XX, é que a Gestão de Risco foi considerada como um elemento importante e essencial no governo empresarial. A Gestão de Risco Empresarial passou a fazer parte das boas práticas de gestão, apoiando a tomada de decisão.

1.2.10 - Abordagem da Auditoria Interna (AI) no COSO-ERM

Segundo o COSO ERM a Gestão de Risco Empresarial é

“um processo, desenvolvido pelo Conselho de Administração, Órgãos de Gestão e outros elementos da organização, aplicado na definição da estratégia e que deve abranger toda a organização.” (Figura 6 e 7)

A gestão de risco é um meio para atingir um fim e, não um fim em si mesmo. É um processo educativo que nos consciencializa que de facto existem riscos, e que aos gestores cabe a responsabilidade de os gerir.

O COSO define risco como sendo a possibilidade de um evento ocorrer e afetar negativamente a realização dos objetivos. Contudo, os eventos podem resultar de fontes internas ou externas à organização e podem causar impactos positivos e ou impactos negativos. Neste sentido, o COSO refere o seguinte:

“Os que geram impacto negativo representam riscos que podem impedir a criação de valor ou mesmo destruir o valor existente. Os de impacto positivo podem contrabalançar os de impacto negativo ou podem representar oportunidades, que por sua vez representam a possibilidade de um evento ocorrer e influenciar favoravelmente a realização de objetivos” (COSO, 2004).

O COSO ERM é uma estrutura que pretende ajudar as organizações a perceber o que é o risco, e de que modo é que ele está presente na empresa. Na perspetiva do COSO, o risco é observado sob o ponto de vista empresarial, tendo em conta as pessoas em todos os níveis da organização.

Esta nova abordagem da gestão de risco, não muda a maneira como olhamos para as técnicas de avaliação dos riscos individuais, mas sim, como olhamos para a “imagem” do risco numa perspetiva empresarial.

O modelo ERM é um guia prático de fácil aplicação e é desenhado de modo a identificar determinados acontecimentos que podem vir a afectar a organização. Destina-se a identificar, avaliar e gerir o risco, de modo a fornecer uma segurança razoável quanto à realização dos objetivos da organização (COSO, 2004).

Segundo o COSO (2004) Toda a estrutura de gestão de risco é conduzida com o fim de alcançar os objetivos de uma organização que são, concretamente, classificados em quatro categorias (os objetivos estratégicos, operacionais, relato e conformidade).

Por sua vez, existe uma relação direta entre os objetivos, que as organizações tentam alcançar, e os componentes de gestão de risco, que representam os meios para atingir os mesmos objetivos. Neste sentido o COSO reconhece oito componentes que, relacionados entre si, permitem um processo de gestão de risco eficaz, e que são o ambiente interno; fixação de objetivos; identificação de eventos; avaliação do risco; mitigação dos riscos; atividades de controlo; informação e comunicação e, por fim, o acompanhamento. A associação destes componentes permitem compreender se a gestão do risco é eficaz (COSO, 2004).

O papel da AI é o de assegurar a Governance, a gestão do risco e o controlo interno, e não as operações nem o desenho das mesmas. É necessária uma auditoria de alto nível, para assegurar a Governance, através do plano de negócio, da tomada de decisão, remuneração do executivo, das relações entre quadros e do papel da comissão de auditoria.

Segundo a Deloitte (2005) do ponto de vista dos auditores internos o COSO-ERM pode ser uma adequada ajuda para a gestão do risco. E embora este não seja exclusivamente dirigido para a profissão de auditor interno, pode fornecer um plano claro para quem procuram uma eficaz gestão de risco.

O IIA chegou a realizar a análise pormenorizadamente a esta publicação e considerou a sua aplicação de tal ordem viável que considerou-a um guia (IIA, 2004 b).

Segundo o IIA (2004 b) o ERM pode contribuir e ajudar a organização a gerir os riscos de modo a atingir os objetivos. Os seus benefícios incluem;

- ⊗ Maior probabilidade de atingir esses objetivos;
- ⊗ Relatórios consolidados sobre os diferentes riscos;
- ⊗ Melhor compreensão dos principais riscos e das suas implicações;
- ⊗ Identificação e partilha de riscos do negócio;
- ⊗ Maior foco da gestão sobre questões que realmente importam;
- ⊗ Menos surpresas ou crises;
- ⊗ Maior foco e concentração em fazer as coisas certas da maneira certa;
- ⊗ Aumenta a probabilidade de as novas iniciativas serem alcançadas;
- ⊗ Capacidade de assumir um maior risco para obter uma maior recompensa;
- ⊗ Maior informação sobre os riscos e a tomada de decisão.

De acordo com o IIA (2007), no estudo "Internal auditing and ERM: Fitting in and Adding Value", existem 3 áreas chave para a AI atuar: uma onde a AI tem um papel importante baseado no risco, no que diz respeito ao ERM, outra onde a AI tem um papel legítimo, embora com ressalvas, e por último, onde a AI não deve ter qualquer papel, pois já são assuntos que competem apenas à gestão, que é a responsável pela gestão do risco. Assim, o papel da AI é: importante face ao ERM, ao rever a gestão dos riscos chave, ao avaliar o report desses riscos, ao avaliar os seus processos, ao dar segurança de que os riscos foram corretamente avaliados e na gestão dos processos.

A AI não deve estabelecer o apetite ao risco, nem efetuar a imposição dos processos de risco, nem gerir o risco, ou tomar decisões face ao apetite ao risco, ou ainda implementar respostas aos riscos, pois são tudo responsabilidades da gestão de risco.

1.2.11 - Auditoria Interna e o Risco

A Auditoria Interna tem um papel importante na avaliação da eficácia da gestão de risco na organização. Deve avaliar com regularidade a eficácia dos controlos internos relativos à quantificação, informação e limitação dos riscos. A avaliação dos diferentes riscos ajudam a Auditoria Interna a definir o seu plano de trabalho, uma vez que lhe permite determinar quais são as áreas de maior risco, isto é, as áreas prioritárias e sobre as quais devem recair todas as atenções, portanto, as que devem ser analisadas primeiro.

A noção de risco nem sempre é pacífica, no entanto, está sempre relacionada com os efeitos possíveis da ocorrência de um evento. Em regra, está associado ao efeito negativo dessa ocorrência.

Assim, o risco é a possibilidade de um evento ocorrer e afetar negativamente a concretização de um objetivo planeado, seja por uma pessoa ou por uma empresa.

O risco está no centro das atenções de toda a organização, desde o Conselho de Administração, Gestores de Topo, Gestores Operacionais, Auditores e Reguladores Externos, Auditoria Interna e Comité de Auditoria (quando existe). A Auditoria Interna reporta diretamente ao Comité de Auditoria, caso a empresa disponha deste órgão, caso, não disponha, deve reportar à Administração. Assim a decisão da Auditoria Interna focar o seu trabalho na identificação e avaliação dos riscos parte de instruções dadas pelo Comité de Auditoria ou pela Administração. O Série Risk Management (2007) refere que a Auditoria Interna deve obter junto do Comité de Auditoria e da Administração orientações sobre a natureza da garantia objetiva que esperam obter com a atividade da Auditoria Interna, podendo priorizar os riscos que considerem, mais relevantes.

O risco deve ser alinhado com os objetivos de controlo interno e de acordo com a Norma 2120.A1 do IIA, deve ser avaliada a eficiência e eficácia desses controlos, como resposta ao risco. De acordo com aquela norma, os objetivos são:

- ✳ Confiança e integridade da informação financeira e operacional;
- ✳ Eficiência e eficácia das operações;
- ✳ Salvaguarda dos ativos;
- ✳ Cumprimento das leis, regulamentos e contratos.

Torna-se necessário que a gestão procure minimizar os riscos, reforçando os sistemas de controlo interno, transferindo o risco através de seguros de possíveis perdas, ou aceitando o risco e procurando maiores retornos, quando se prevê um maior risco.

O IIA refere os seguintes benefícios do ERM: Melhor conhecimento dos riscos e gestão eficaz dos riscos e das crises; identificação proactiva e aproveitamento de oportunidades; resposta rápida às mudanças na envolvente; retribuição eficiente dos recursos para a gestão de riscos; base comum no estabelecimento para compreensão e gestão de riscos; tomada de decisões mais segura; melhor previsão de possíveis impactos; melhor orientação das ações operacionais, melhor comunicação do valor acrescentado; aumento da credibilidade e

confiança; melhoria da reputação corporativa; maior probabilidade de êxito na implantação da estratégia.

A atividade da AI, no âmbito do ERM, tem como objetivo: garantir os processos de gestão de risco, tanto na sua conceção como no seu funcionamento; a eficácia e a eficiência das respostas ao risco, e atividades de controlo relacionadas; a integridade e exatidão da informação gerada sobre a gestão de risco.

Ao aplicar o ERM, a AI: efetua a identificação e avaliação dos riscos; ajuda a direção da organização, para que esta seja capaz de responder perante os riscos, coordena as atividades relacionadas com a gestão integral dos riscos, consolida os relatos sobre os riscos; mantém e desenvolve a estrutura da gestão integral de riscos, e desenvolve a estratégia para a gestão de riscos, para posterior aprovação pela direção.

Na medição do risco, o fator que mais afeta as probabilidades é o controlo interno. Controlos eficientes reduzem a probabilidade de perda e, por conseguinte o risco. Os controlos deficientes aumentam a probabilidade de perda e o risco aumenta.

O objetivo do auditor, aquando da realização de uma auditoria baseada no risco, consiste em obter uma segurança razoável, de que as demonstrações financeiras não se encontram afetadas por distorções materialmente relevantes, motivadas por erros ou fraudes.

Tal envolve três etapas:

Avaliação do risco de distorções, materialmente relevantes, ao nível das demonstrações financeiras;

Conceção e realização de procedimentos de auditoria, que respondam aos riscos identificados, de modo a reduzir os riscos de distorção, materialmente relevantes, nas demonstrações financeiras, a níveis aceitáveis;

Emissão de um relatório de auditoria, cuja redação traduza só resultados do trabalho realizado.

Compreende dois elementos essenciais:

- ⊗ O risco das demonstrações financeiras conterem distorções, materialmente relevantes (risco inerente e risco de controlo);
- ⊗ O risco do auditor não identificar tais distorções (risco de deteção)
- ⊗ A figura 8, em anexo, evidencia as principais componentes do risco de auditoria.

De modo a reduzir o risco de auditoria a um nível baixo aceitável, o auditor deve:

- ⊗ Avaliar os riscos de distorção materialmente relevantes;
- ⊗ Limitar o risco de deteção. (Figura 9)

Tal pode ser alcançado, realizando procedimentos específicos, que respondam aos riscos identificados, com potencial impacto nas demonstrações financeiras, classes de transações, saldos de balanço ou principais asserções. O processo de auditoria visa obter uma segurança razoável, devendo a mesma ser elevada, mas não absoluta. O auditor não pode prestar uma segurança absoluta, em virtude das limitações inerentes ao seu trabalho, dos julgamentos profissionais que realiza, e da natureza da prova obtida.

1.2.12 - Métodos de inovação face ao risco, ERM e a Auditoria Interna

Os métodos de inovação face ao risco, mais usados, e que levam à criação de valor, são:

- ⊗ A auditoria contínua e monitorização ou capacidade para rever, analisar e reportar em tempo real;
- ⊗ A transformação dos controlos, ou processo de desenvolvimento da performance dos controlos, alinhado com as necessidades do negócio, que ajuda a identificar e a gerir os riscos;
- ⊗ ERM, ou gestão de risco, que alinha a estratégia do negócio e ajuda a identificar e gerir os riscos;
- ⊗ Bom quadro de instrumentos tecnológicos, com uma tecnologia inteligente, que atualiza a informação e os alertas, face a determinados indicadores de risco, bem como às oportunidades. (Figuras 10 e 11).

1.2.13 - Corporate Governance, Risk and Compliance e a criação de valor pela AI

Segundo um estudo realizado pela PWC, cujo tema era “Internal Audit 2012”, as organizações vêm atualmente a gestão de risco e do controlo interno, como fatores fundamentais na operacionalidade do negócio. Um dos passos para a maximização da AI referido no estudo “Maximizing Internal Audit”, da PWC em 2010, é a estrutura de GRC, que integra as funções de Governance, risco e Compliance para atingir a eficiência e eficácia na AI. Existem assim, ações específicas para identificar, gerir e controlar o risco. Os atuais indicadores incluem, os desenvolvimentos no controlo interno e a melhoria na monitorização do controlo.

As empresas defendem a unificação da abordagem: GRC- Governance, Risk and Compliance, por forma a obter uma melhor diferenciação, entre risco e oportunidades, para controlar o risco e o custo das conformidades, valorizar o planeamento e a previsão. Para tal, é necessário existir um bom canal de comunicação, pois os líderes melhor informados, são aqueles que serão capazes de resistir às dificuldades, e alcançar os objetivos com sucesso. Através de uma unificação de GRC, a empresa melhora o seu valor. Um estudo, Governance, Risk and Compliance. “Survival of the most informed”, revela como um modelo holístico de GRC, da KPMG em 2010, (Figura 12), permite:

- ⊗ Alinhar GRC à estratégia e à missão da empresa;
- ⊗ Suportar a tomada de decisão através de uma Governance sólida, ter um nível apropriado de quadros de report, e uso inteligente da IT e gestão de dados;
- ⊗ Melhorar a consistência e transparência, e a eficiência operacional, racionalizando riscos, esforços e controlos de gestão;
- ⊗ Suportar uma resposta eficiente aos desafios colocados pelo risco, e as rápidas mudanças das leis, baseado numa análise atempada, dos fatores o risco e das medidas de performance;
- ⊗ Ter uma cultura que compreende e abarca GRC, como uma fonte de vantagem competitiva;

O GRC é um desafio de convergência, ao integrar estas três funções, para uma menor exposição ao risco e uma melhor performance. Os quatro fatores que influenciam esta convergência são: a complexidade do negócio, o desejo de reduzir a exposição ao risco, a necessidade de maior performance, a vontade de evitar escândalos de ética e de reputação.

GRC significa levar o máximo valor para fora do modelo de negócio, é uma abordagem estratégica, para racionalizar a gestão do risco, os controlos, a segurança da estrutura e dos processos, e usar de forma inteligente a tecnologia de IT. Assim, o processo de negócio, deve ter controlos alinhados com o perfil de risco, que está definido nos objetivos estratégicos, e deve ter capacidades de report para permitir à empresa, uma tomada de decisão estratégica, com respostas mais flexíveis à mudança, ajudando a tirar vantagens das oportunidades emergentes.

À volta do processo de negócio, centro deste modelo, devem estar em equilíbrio os seguintes elementos do GRC, para atingir uma capacidade de resistência às adversidades:

- ✳ Perfil do Risco - o perfil do risco é o resultado da avaliação das áreas de exposição ao risco e dos seus potenciais impactos, dados os fatores de risco, riscos emergentes e interdependências;
- ✳ Cultura e comportamento - A cultura e comportamento estabelecem um programa de ética e compliance, ao promover os comportamentos certos, ao transmitir como se faz o negócio, e ao trazer a responsabilidade para todos;
- ✳ Governance, organização e infraestrutura - A Governance, organização e infraestrutura são os meios, pelos quais, a empresa governa o processo do negócio. Tem a ver com a estrutura da gestão, autoridade, objetividade, papéis, responsabilidades e capacidades, escalar procedimentos e sistemas de informação. Esta componente, também inclui o uso de ferramentas e sistemas para permitir a análise, monitorização e report.
- ✳ Segurança da empresa - A segurança da empresa dada pela avaliação, monitorização e report dos controlos da empresa asseguram a eficácia e o alinhamento com a estratégia.

Os resultados desta integração GRC são a compliance e a performance, que refletem a sustentabilidade do negócio. Estes resultados, demonstram onde foram identificados os fatores de risco, quais os controlos que foram eficazes em gerir os riscos e em alcançar os objetivos.

1.2.14 – A Auditoria Interna e a Gestão

Atualmente tem-se questionado quais as funções do auditor interno nas organizações. É interrogada a sua verdadeira necessidade nas organizações, como uma atividade que acrescente valor ao negócio e proporcione rentabilidade e segurança sobre as decisões tomadas aos acionistas.

A desmitificação entre os funcionários da organização em que existe a atividade de auditoria interna é outro ponto fundamental para a boa gestão dos trabalhos de auditoria interna. A atuação e desempenho do auditor interno é de auxílio no desempenho de tarefas dentro da filosofia da organização, e não como um “opositor” que está apenas a apontar erros e falhas, até porque ambos procuram alcançar um resultado comum.

A auditoria interna como instrumento de controlo de gestão tem vindo a ser adotada há muito tempo pelas mais diversas organizações. Hoje em dia, cada vez mais as organizações solicitam aos auditores internos uma visão mais global da organização, identificando as perdas e as suas causas, a falta de controlo da qualidade e seus efeitos, a visualização das áreas onde a produtividade pode ser aperfeiçoada, uma análise definida dos custos, enfim, uma auditoria voltada para os resultados do negócio. Para tal, o auditor interno tem que possuir uma série de conhecimentos diversificados para o bom desempenho das suas atividades, nomeadamente em contabilidade, domínio de técnicas de gestão, qualidade total, marketing, organização e métodos, planeamento estratégico, informática, relações humanas, entre outras.

O auditor interno deve ser um componente ativo da organização da gestão interna, fazendo com que as diversas observações e informações recolhidas no trabalho de campo, sejam úteis e essenciais na procura de uma adequada gestão de recursos. A sua opinião e visão crítica dos procedimentos e processos, deve estar fundamentada em evidências que proporcionem aos gestores a exata mensuração das técnicas utilizadas na gestão do negócio, em que a forma de expressão do auditor, quer oral quer escrita, pode alterar a aceitação de mudanças no rumo estipulado por parte da gestão.

Neste sentido, o auditor interno deve desempenhar a sua atividade com visão holística e proactiva, antecipando-se aos factos, de modo que a sua opinião seja de fundamental importância nas escolhas da organização. Deverá também, ao mesmo tempo, estar atento a novas tendências no mercado, em que a sua organização opera. A sua participação na gestão operacional deve ir muito além de uma “fiscalização” sobre os processos, atuando em sintonia com as solicitações do mercado, bem como com metas e estratégias bem delineadas, que é essencial para a sobrevivência organizacional.

Dada a conjuntura económica atual, o contributo da auditoria interna para a gestão, no alcance da metas e objetivo previamente estabelecidos pelos órgãos estratégicos de uma organização é cada vez mais relevante, assim como a importância da existência, nas organizações de informações fidedignas e em tempo oportuno cruciais ao processo de tomada de decisão dos gestores.

A informação é de fundamental importância para o processo de tomada de decisão, uma vez que é a responsável pelas mudanças implementadas pelos gestores. As decisões tomadas pelos gestores são proporcionadas pelas informações que eles recebem por meio da própria estrutura organizacional. Neste processo de tomada de decisão, a maior dificuldade é a incerteza em relação ao futuro, embora esta possa ser minorada através de um bom modelo de decisão baseado em informações fidedignas e oportunas, recolhidas pela auditoria interna quase que diariamente. A informação possuída pela auditoria interna é necessária para sustentar o modelo de decisão da gestão para que esta tome as decisões mais acertadas.

Com a ajuda dos trabalhos dos auditores internos, um gestor consegue sustentar o seu modelo de decisão com informações reais e fidedignas, para que a sua tomada de decisão seja a mais tempestiva possível. Assim, Beuren (2000, p.21) ressalta que:

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

Quanto mais eficiente for o sistema de controlo interno implementado nas organizações mais fiáveis serão as informações, uma vez que este controlo ainda será avaliado pela auditoria interna como parte da sua função.

A verificação e análise da eficiência e eficácia de um sistema controlo interno são da responsabilidade do departamento de auditoria interna, que reportará diretamente à gestão da organização, em caso de não cumprimento dos controlos internos. Este efetuará as devidas correções junto dos departamentos em questão, seguindo as recomendações da auditoria interna de forma a atingir os objetivos definidos pela organização.

Assim, os auditores internos devem conhecer o modelo de gestão adotado pela administração da organização, proporcionando à gestão as informações que mais se aproximam do objetivo pretendido, para que com estas informações a tomada de decisão seja a que trará maiores resultados para a organização. Uma vez que a auditoria interna é conhecedora dos atos ocorridos no passado de uma empresa, pode prever o efeito da escolha de determinada decisão e, portanto, cabe à auditoria interna desempenhar eficazmente as suas responsabilidades no que respeita ao processo de tomada de decisão, auxiliando os gestores com as informações disponíveis, sejam quantitativas ou qualitativas.

Pode-se concluir que o trabalho do auditor interno no âmbito da assessoria ao gestor, observando as normas de auditoria interna, vem contribuindo positivamente para o alcance dos resultados estipulados pelas organizações, facilitando a redução dos riscos a que as empresas estão expostas.

A auditoria interna desempenha um papel fundamental para que as organizações alcancem uma posição competitiva, vantajosa e sustentada, sendo mais rentáveis e até mesmo para sobreviverem, as organizações necessitam por isso, de ser geridas com eficácia, para que os objetivos propostos sejam alcançados.

Rego (2001, p. 19) considera que: “a auditoria interna preocupa-se, também, com a melhor rentabilização dos recursos disponíveis assim como com o cumprimento dos objetivos previamente fixados, servindo as organizações na sua globalidade e não apenas os seus gestores.”

As atividades de auditoria interna devem ser planeadas, programadas e desenvolvidas de acordo com as preocupações e prioridades da gestão e em harmonização com os objetivos, estratégias e políticas globais definidas, contribuindo para uma gestão eficaz.

1.3 – Estudos efetuados por outros autores sobre o tema

A KPMG, em 2004, referiu no estudo “Building a Success Model for Internal Audit” que a AI necessita de demonstrar o seu valor não só através de reports regulamentares, como também de medidas de performance baseadas em fatores de sucesso, como, o posicionamento da AI perante a performance do negócio, os processos de AI versus as necessidades do negócio e a necessidade de ter as pessoas certas para alcançar os seus objetivos. Só desta forma, a AI conseguirá acrescentar valor à organização.

Segundo Rodrigues, em 2006, a criação de valor pressupõe conhecer os stakeholders e as suas expectativas, bem como conhecer a missão da organização. Apenas se consegue alcançar através dos seguintes aspetos de performance: a convergência de objetivos, a integração de múltiplas dimensões (financeira, clientes, processos e desenvolvimento e métricas de performance, de carácter financeiro e não financeiro), a seletividade, isto é, através da identificação dos fatores geradores de valor, a focalização no que condiciona a realização dos objetivos e da estratégia e o confronto permanente entre as operações e a estratégia.

Outro estudo de caso efetuado por MIHRET et al., 2007, sobre o papel do valor criado pela AI, na única empresa do setor de telecomunicações público, na Etiópia. O objetivo era inferir acerca dos atributos da criação de valor do departamento da AI e como este varia ao longo das empresas do setor público.

Os resultados evidenciam uma tradicional auditoria de compliance, contrastando com a AI de criação de valor. Os objetivos estratégicos revelam que o nível de risco enfrentado, no qual a AI fornece serviço, e começa a ter a forma de uma AI com valor criado.

Das suas conclusões refere que, os principais fatores que podem dar forma aos atributos da criação de valor na AI, incluem objetivos organizacionais (lucrativos ou não lucrativos), as estratégias que a empresa segue e o nível de risco que as empresas podem enfrentar.

O facto de ter um objetivo não lucrativo, pode levar a AI a focar-se mais no compliance, enquanto, um objetivo lucrativo pode colocar pressões na gestão, na busca de serviços consultivos de AI e levar a AI a estar mais focada na criação de valor.

As empresas que têm estratégias mais agressivas, podem procurar os serviços de AI mais consultivos do que, as que têm estratégias mais conservadoras. O estudo também sugeriu atividades chave da AI, que podem contribuir consideravelmente, para um perfil de criação de valor, através do planeamento estratégico e do marketing. Um melhor marketing da AI poderá facilitar a capacidade para desenvolver um perfil de criação de valor, através da cooperação dos auditados e apoio da gestão, como um melhor planeamento estratégico no departamento da AI pode melhorar a capacidade desta, identificando assuntos estratégicos, e encontrado soluções para atingir o perfil de criação de valor.

Apesar de indicar que, o valor criado pela AI necessita possuir vários atributos baseados no contexto situacional, a literatura ainda não é suficiente para responder às questões: se, como e porquê, estes atributos estão associados com um padrão de contextos, e de situações na empresa.

O estudo da PWC, em 2008, “An Opportunity for transformation”, revela que a AI necessita de medir a sua performance face ao seu valor estratégico e aos seus custos operacionais, uma vez que 70% dos auditores interno inquiridos referem que os orçamentos para a AI tendem a diminuir. Uma abordagem de compliance é algo do passado, agora é necessário auxiliar nos riscos não financeiros, que podem afetar adversamente o valor para os acionistas. Durante muitas décadas a Auditoria Interna foi entendida como uma atividade que visava essencialmente a avaliação da fiabilidade dos controlos internos. Assim, para melhorar o seu valor 88% dos auditores internos inquiridos no estudo da PWC, em 2008, “State of the Profession” referem que o foco da AI deve estar nos riscos estratégicos e do negócio, mais do que apenas estar nos riscos financeiros. Surge assim, a oportunidade de mudança da AI, para um modelo centrado no foco do valor para o acionista, e na redução dos custos versus ganhos de eficiência. Para demonstrar valor a AI terá que alinhar a estratégia à criação de valor nos processos e ao mesmo tempo tornar as operações mais eficientes, reavaliar objetivos, tarefas, atividades e usar mais tecnologia.

De acordo com um estudo efetuado pelo IIA, em 2009, “Adding value to the Organization”, existem quatro pontos-chave, que a AI deve ter em conta, na criação de valor e são também, apresentadas recomendações acerca do que significa criar valor na AI:

- Criar valor, deve ser parte de todo o processo de AI, ao desenvolver planos de auditoria, à medida das necessidades e dos altos riscos, ao monitorizar o risco, e assegurar que os objetivos de todas as funções, unidades, ou departamentos estão alinhados, com a visão estratégica do negócio. Não devem existir áreas onde a AI, não deva acrescentar valor, pois em todas, se pode questionar que controlos devem estar a ser realizados, ou quanto eficiente é o processo. Questionar acerca da forma como se fazem os processos, qual o objetivo, e ver se existe uma melhor forma de os realizar. Os auditores internos devem examinar a eficiência do processo e recomendar melhorias. As atividades de AI são uma oportunidade única, para obter formas de criar valor, ao longo do processo de avaliação do risco. Apesar da calendarização da auditoria ser antecipada, é necessário olhar para o valor, que a AI vai transferir, e ver se continua a ser válida, antes de ser executada, ou se existe algo numa determinada área, tendo em conta as mudanças ocorridas. Assim, a atualização dos planos de auditoria também se revela importante. Outra forma de criar valor, é a forma como utilizam os recursos da AI, incluindo a forma como o tempo é alocado a determinados projetos.

- Efetuar um Risk Rating para identificar as áreas de alto risco, e usar o rating no programa de auditoria. Assim, uma vez completa a auditoria e os reports corretamente efetuados, é possível ao Comité de Auditoria focar-se nos altos riscos, e verificar se os controlos estão ou não a funcionar como pretendido. O valor criado é ao nível estratégico.

- Medir a criação de valor numa atividade de AI, deve ser um processo tanto qualitativo como quantitativo. As medidas qualitativas incluem a satisfação dos clientes, e por outro lado, ao quantificar as poupanças obtidas com as recomendações efetuadas, demonstra o valor do programa de auditoria.

- O marketing da AI é o melhor para difundir o valor criado por esta. A chave está na forma de escrever os relatórios de AI, estes devem ser escritos de forma positiva, e que ilustrem como as recomendações quando implementadas, podem melhorar a função ou o processo examinados. O marketing da AI é uma combinação de duas necessidades, a primeira é a de comunicar continuamente com o Comité de auditoria e com os gestores do negócio, acerca do trabalho realizado pela AI, e a segunda é a de ter a abordagem certa e positiva, ao escrever os reports.

- As oportunidades de criar valor na AI existem ao implementar uma abordagem baseada no risco, pois os auditores internos estão mais disponíveis para rever as áreas da empresa, funções ou processos, que precisam realmente de AI. Estas oportunidades para auditar e criar valor existem, para além da dimensão da AI e dos seus recursos. Deverá ser avaliado o tempo que se leva a analisar, algo de baixo risco, comparado com algo de um risco superior. A criação de valor não é um objetivo individual, mas uma expectativa de performance. Mesmo, um pequeno departamento de auditoria deverá ser capaz de criar valor. Também deve ser questionado, que valor se acrescenta através do trabalho da AI de consultoria.

Com este estudo o IIA concluiu que “Os AI devem ter um melhor entendimento do negócio, e dos seus processos, de forma a terem sucesso na avaliação da eficácia dos riscos e controlos.”

O estudo da PWC, em 2010, para a maximização do valor da AI em relação á sua eficiência e eficácia, refere que devem ser balanceados os objetivos estratégicos, de melhorias e operacionais, para além das quatro perspetivas abordadas no BSC: financeira, acionistas, processos, aprendizagem e crescimento.

De acordo com o estudo do IIA, em 2010, “A New Direction in the Wake of the Financial Crisis”, a AI deve aprender com as lições e tomar novas ações, tais como:

- ✳ Verificar se os processos são adequados para GRC;
- ✳ Em cada auditoria estar alerta para consequências inesperadas;
- ✳ Considerar o flip-side de cada atividade;
- ✳ Estar atenta às empresas concorrentes e adotar boas práticas;
- ✳ Alcançar segurança razoável, em detrimento da segurança absoluta;
- ✳ Verificar a relevância, se as pessoas são avaliadas, bem como os processos mais relevantes;

Estar alerta a sinais de riscos emergentes.

A PWC, em 2010, realizou um estudo sobre “O estado da profissão da Auditoria Interna”, e concluiu que a AI deve munir-se de oito atributos para a maximização da função:

1. Alinhar o seu valor com as expectativas dos stakeholders;
2. Focar-se nos riscos e assuntos mais críticos;
3. Gerir as relações com os stakeholders;
4. Entregar serviços eficazes nos custos;
5. Estabelecer uma cultura de serviço ao cliente;
6. Promover a qualidade e inovação;
7. Conjugam talentos de AI, com a proposta de criação de valor;
8. Utilizar a tecnologia de uma forma eficaz.

A importância e o grau de performance muda de acordo com cada um destes atributos. Este estudo refere a importância:

Na ênfase nos riscos e assuntos mais críticos, tendo em conta o plano de avaliação dos riscos, e os recursos alocados numa base top-down, e numa perspetiva estratégica dos riscos de negócio;

No alinhar estratégico do valor criado pela AI, face às expectativas todos stakeholders, tendo a missão e a visão, de serem bem articuladas e comunicadas;

Em jogar com talentos da AI para a criação de valor, através de um plano contínuo de aprendizagem e desenvolvimento, bem como, de medição da performance do staff de AI, face á missão e visão da AI;

Estabelecer uma cultura de serviço ao cliente. No entanto, em termos de performance foi dada pouca ênfase à cultura de serviço ao cliente, pois o estudo revelou, que primeiro, seria necessário melhorar os skills das equipas de AI, através da formação, para atingir a satisfação do serviço de AI, face às expectativas dos stakeholders.

A Deloitte, em 2008, efetuou uma entrevista a Manuel Oliveira (CEO da Galp) acerca da importância da função da Auditoria na empresa, ao qual ele respondeu: “A auditoria é uma função fundamental nas empresas, porque é ela que assegura aos investidores que as contas da administração estão certas. Mas antes de responder à pergunta, gostaria de estabelecer aqui uma separação entre dois tipos de auditoria: a interna e a externa. Muitas vezes esquecemo-nos da importância da auditoria interna, em detrimento da externa. A auditoria externa é importante. Mas não podemos deixar de dar importância à auditoria interna. Ela é a atividade que, numa empresa, ajuda os gestores a estabelecer processos que asseguram a rastreabilidade das suas decisões. Este conceito de “rastreabilidade” é de grande importância para a gestão de uma empresa. É a auditoria interna que garante isso. E, por essa via, prepara outra função vital na empresa: a atividade dos auditores externos. A auditoria externa não existe sem a auditoria interna. Com isto não estou a diminuir a importância da auditoria externa, mas a dizer que ela ficaria comprometida se, internamente, a empresa não tivesse um conjunto de princípios e processos que garantisse uma fiscalização das decisões dos gestores. É essa conjugação que tranquiliza o mercado, sobretudo se a empresa for cotada.” Manuel Oliveira considera que a AI cria valor á organização e aos acionistas.

Segundo um estudo da Revista Capital Aberto, em Novembro de 2011, “Além dos Riscos Financeiros”, nas últimas décadas, as empresas fizeram mudanças fundamentais nos seus modelos de negócio com o objetivo de aumentar o valor do acionista, como a ênfase nos riscos estratégicos e de negócio, entre outros. Tais mudanças aumentaram o valor do negócio para o acionista. Os recursos para avaliar e monitorizar riscos, por sua vez, não evoluíram na mesma proporção e, em alguns casos, até diminuíram.

Maria de Fátima Teixeira, na sua Dissertação, cujo tema é “ O Contributo da Auditoria Interna para uma gestão eficaz”, em Novembro de 2008, concluiu que a “A auditoria interna utilizando-se da sua experiência e técnica, pode supervisionar o sistema de controlo interno, reduzir os riscos de gestão e, por meio dos seus relatórios e pareceres, gerar e contribuir para a emissão de informações confiáveis. Desta forma, contribuirá para uma gestão eficaz, pois suprirá os acionistas, os conselhos de administração e fiscal, e o público em geral com informações capazes de auxiliá-los nas suas responsabilidades decisórias, facto que certamente valorizará e proporcionará sustentabilidade aos negócios da organização. Assim, a auditoria interna protege a rendibilidade presente e futura ao vigiar a qualidade da informação sobre a qual a gestão baseia as suas decisões, e a eficácia com que são conduzidas as operações que deverão contribuir para atingir os objetivos da organização, ficando comprovada a interrogação inicial de que a auditoria interna pode contribuir para uma gestão eficaz, tal como ficou demonstrado através das respostas dos Diretores de Auditoria Interna e Órgãos de

Gestão, apesar dos trabalhos apresentados pela auditoria interna não satisfazerem plenamente.”

De acordo com Ana Margarida Correia Mascaranhas, na elaboração da sua Dissertação, cujo tema é “Auditoria Interna e a criação de valor”, em Novembro de 2010, concluí que a auditoria interna contribui para a criação de valor da organização.

Ana do Carmo Miranda Raposo Alves, na sua Dissertação, cujo tema é “ A evolução da auditoria interna após a Lei SOX – Impacto indiretos no caso português”, em 2009, concluiu que “Intrinsecamente relacionado com a execução de bons princípios de governo das sociedades, tanto os propostos pela CMVM como a lei SOX, surgem paralelamente, fortes desenvolvimentos na função de auditoria interna. Sendo possível concluir, e de acordo com as nossas expectativas, que a profissão de auditoria interna ao acompanhar as necessidades das organizações tem contribuindo para que estas melhorem o seu desempenho. Por sua vez, podemos dizer que este envolvimento da auditoria interna com as novas regras do governo das sociedades será responsável pela atual ascensão da função da auditoria interna. A principal conclusão é de que a auditoria interna é cada vez mais imprescindível ao bom funcionamento das organizações e que esta tem vindo a evoluir à medida que as empresas vão acompanhando os desenvolvimentos de governo das sociedades.”

Estudos recentes indicam que os riscos estratégicos e de negócios são ameaças maiores à criação de valor para o acionista do que os riscos operacionais, de compliance, ou financeiros. Ao analisar os fatores motivadores das perdas de valor para o acionista (considerando as 500 maiores empresas do mundo), os investigadores concluíram que os problemas estratégicos e de negócios são a forma mais comum de destruir o valor a uma empresa. Segundo esses estudos, eles chegam a ser responsáveis por 60% da perda de valor, enquanto os aspetos operacionais causam 20% dessas perdas.

A relação entre a geração de valor para o acionista e a atuação da auditoria interna nem sempre é clara. Em geral, a maior parte do tempo e da atenção dos auditores internos é dedicada à análise dos riscos financeiros e seus respetivos controlos internos. A auditoria interna precisa direccionar esforços para outros riscos que afetam a geração de valor para o acionista e melhorar a relação custo/benefício na monitorização financeira e de compliance.

A auditoria interna deve estar preparada também para avaliar os processos que sustentam os objetivos estratégicos e de negócios da empresa, como desenvolvimento do pessoal, lançamento de produtos, redução de custos, entre outros. Embora sejam, às vezes, negligenciados, os processos que sustentam esses objetivos podem tornar-se mais eficientes e eficazes, pois ajudam a proteger e aumentar o valor no longo prazo.

Após a análise dos diversos estudos empíricos, os diferentes tipos de metodologia empregues e conhecer os resultados alcançados por outros autores iremos realizar um estudo de caso para podermos concluir se a auditoria interna acrescenta ou não valor á organização.

Capitulo 2 – METODOLOGIA

2.1 Justificação da Opção metodológica

Em qualquer trabalho de investigação a metodologia é uma fase decisiva e insubstituível, sendo considerada como a disciplina instrumental que cria as condições propícias para que uma pesquisa se considere científica.

Segundo Fortin (1999, p.102) esta é uma fase de indiscutível importância, pois é ela que, “assegura a fiabilidade e a qualidade dos resultados da investigação”.

Neste capítulo pretende-se dar a conhecer os métodos a utilizar para obter respostas às questões e hipóteses formuladas.

Gil (1995) afirma que as pesquisas exploratórias têm como objetivo desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, visando a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses para estudos posteriores. Foi utilizada a metodologia do estudo de caso que, de acordo com Yin (1984), é uma investigação empírica de um fenómeno contemporâneo dentro do seu contexto da vida real, quando os limites entre fenómeno e contexto não estão muito evidentes e várias fontes de evidências são utilizadas.

Todo o trabalho de pesquisa deve ter uma base metodológica científica que permita a organização crítica das práticas de investigação, no entanto, esta não deve ser reduzida aos seus métodos e técnicas. A investigação consiste em alargar o campo dos conhecimentos, na disciplina a que diz respeito e facilitar o desenvolvimento desta ciência.

É através da metodologia que se estuda, descreve e explica os métodos que se vão aplicar no decorrer do trabalho, de forma a metodizar os procedimentos adotados durante as várias etapas, procurando garantir a validade e a fidelidade dos resultados. A metodologia tem como objetivo analisar as características dos vários métodos disponíveis, observando as suas vantagens e desvantagens.

De acordo com Hungler & Polit (1995, p.367): “a metodologia em investigação consiste na determinação das etapas, procedimento e estratégias utilizadas para reunião e análise de dados”.

A apresentação deste trabalho tem como principal objetivo demonstrar, se Auditoria Interna pode acrescentar valor á organização. Neste sentido, foi estabelecido um questionário, por forma a formular hipóteses de correlação e investigar os aspetos que influenciam a auditoria interna, bem como os que podem contribuir para a sua melhoria, em termos de economia, eficiência e eficácia.

2.2 Hipóteses de investigação

A hipótese é um enunciado formal das relações previstas entre duas ou mais variáveis, ou seja, que 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.

Apresentam-se assim, as hipóteses formuladas:

H1 – O número de auditores existentes pode influenciar o contributo da auditoria interna para acrescentar valor á organização, (Maria de Fátima Teixeira, 2006).

H2 – O grau de liberdade e independência da ação concedido à atividade de auditoria interna pode influenciar o contributo da auditoria interna para acrescentar valor á organização, (Maria de Fátima Teixeira, 2006).

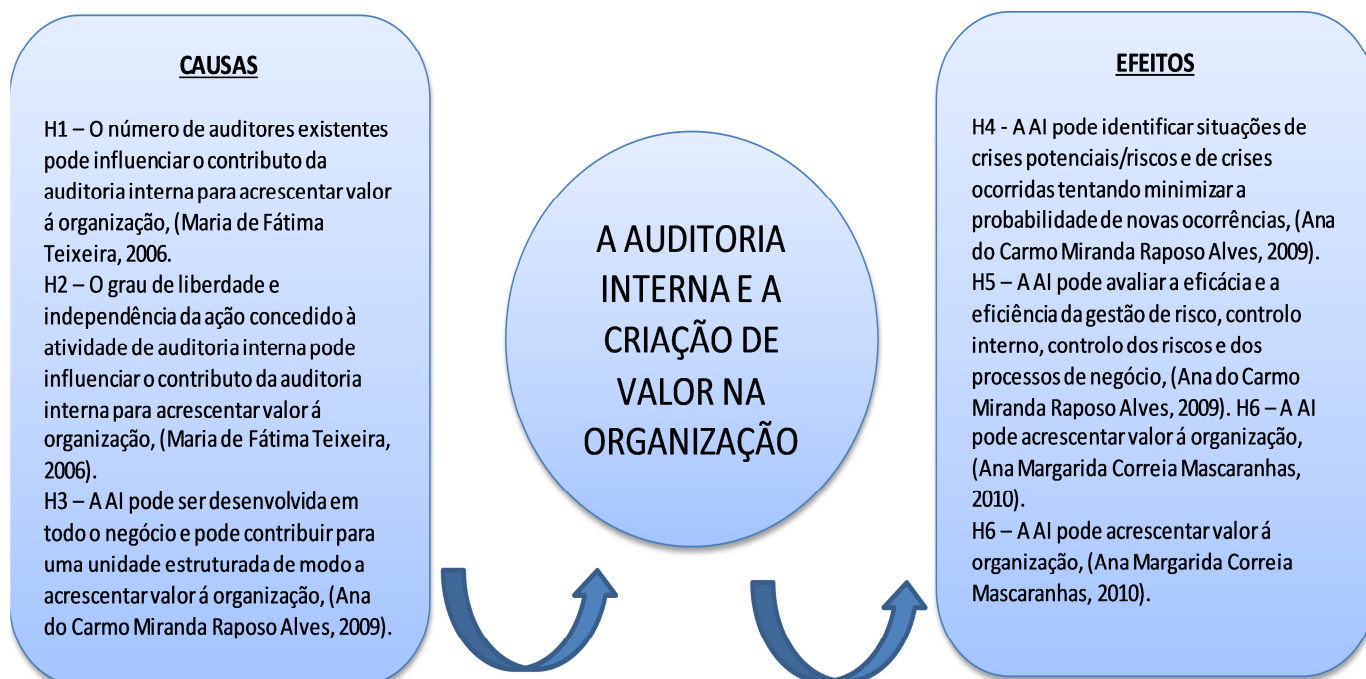
H3 – A AI pode ser desenvolvida em todo o negócio e pode contribuir para uma unidade estruturada de modo a acrescentar valor á organização, (Ana do Carmo Miranda Raposo Alves, 2009).

H4 - A AI pode identificar situações de crises potenciais/riscos e de crises ocorridas tentando minimizar a probabilidade de novas ocorrências, (Ana do Carmo Miranda Raposo Alves, 2009).

H5 – A AI pode avaliar a eficácia e a eficiência da gestão de risco, controlo interno, controlo dos riscos e dos processos de negócio, (Ana do Carmo Miranda Raposo Alves, 2009).

H6 – A AI pode acrescentar valor á organização, (Ana Margarida Correia Mascaranhas, 2010).

A interligação destas hipóteses de análise conduz à elaboração do seguinte modelo de análise.



2.4 Procedimentos adotados

Para procedermos à recolha dos dados e, por conseguinte fazermos a caracterização da amostra, assim como para ficarmos a saber se a AI acrescenta valor à organização, optou-se pelo uso de um questionário para recolha das informações. Um questionário é uma técnica de investigação, composta por um número grande ou pequeno de questões apresentadas por escrito, que têm por objetivo proporcionar determinado conhecimento ao investigador. Este possibilita atingir um grande número de pessoas de diversas localizações geográficas com baixo custo, permitindo o anonimato das respostas. Permite ainda que as pessoas o respondem no momento que lhes pareça mais apropriado e não expõe os inquiridos à influência do investigador.

Segundo Fortin (1999, p.249), o questionário “é um dos métodos de colheita de dados que necessita das respostas escritas por parte dos sujeitos, sem assistência. São instrumentos de medida que traduzem os objetivos de um estudo com variáveis mensuráveis. ”

Fortin (1999) refere ainda que a investigação é um processo sistemático cujo objetivo principal é o de responder às questões de uma investigação. “É um método particular de aquisição de conhecimentos, uma forma ordenada e sistemática de encontrar respostas para questões que necessitam de uma investigação” (p. 15). É um processo que permite descrever,

explicar e prever acontecimentos, factos ou fenómenos estando estritamente ligado à teoria, uma vez que, contribui para o seu desenvolvimento. Assim sendo, os diferentes problemas de investigação exigem igualmente diferentes métodos de investigação, método quantitativo e o método qualitativo, que contribuem para o desenvolvimento do conhecimento.

Desta forma, o método seguido neste estudo é o quantitativo, pois, segundo Fortin (1999, p. 22), “é um processo sistemático de colheita de dados. O investigador adota um processo ordenado que o leva a percorrer uma série de etapas, indo da definição do problema à obtenção dos resultados (...) o método de investigação quantitativa tem por finalidade contribuir para o desenvolvimento e validação do conhecimento”.

Em relação ao tipo de estudo desta investigação, segue-se o descritivo, uma vez que, segundo Fortin (1999, p. 162), “consiste em discriminar os fatores determinantes ou conceitos que, eventualmente, possam estar associados ao fenómeno do estudo”. Por outro lado, este é também um estudo analítico, uma vez que se pretende saber qual a relação entre as variáveis em estudo. Assim, o nosso caso é um estudo descritivo, analítico com abordagem quantitativa.

2.5 Elaboração do inquérito

Após a realização da fase concetual e metodológica deste estudo, procedeu-se à elaboração de inquéritos por questionário. Os inquéritos elaborados são de questões fechadas, simples e múltiplas, são apresentadas questões de filtro e consistência relativamente à sua função. Estes estão divididos em duas partes, uma para possibilitar o conhecimento das características da AI, posicionamento e dimensão na empresa e outra para avaliar a AI, o grau de satisfação da sua atividade, a relação da AI com o risco, a influência da AI na tomada de decisão e na empresa em geral e por fim como a AI pode criar valor à organização. Não foi solicitada a identificação pessoal do inquirido para que esses não se sentissem inibidos nas suas respostas.

Na realização do inquérito por questionário elaboramos as seguintes questões, com base nas hipóteses formuladas:

Iniciamos com três questões que nos permitissem perceber qual a dimensão e tipo de organização em questão, para tal elaboramos as seguintes questões:

- ⊗ Qual o volume de negócios (em milhares de euros)?
- ⊗ Se a organização pertence a uma entidade pública, privada ou outra?
- ⊗ A organização pertence a um grupo internacional?

Para dar resposta à Hipótese 1, elaboramos as seguintes questões:

- ⊗ A organização contém um Departamento de Auditoria Interna?
- ⊗ Qual o número de auditores que compõem a atividade de Auditoria Interna?

Para dar resposta á Hipótese 2, elaboramos as seguintes questões:

- ⊗ Qual a dependência hierárquica do Departamento de Auditoria Interna?
- ⊗ Os recursos colocados à disposição da atividade de Auditoria interna são adequados ao desempenho da função?
- ⊗ Considera que o grau de liberdade e independência de ação concedido à atividade de auditoria interna para analisar todos os aspetos operacionais e administrativos em todas as áreas da empresa é alto, médio ou baixo?
- ⊗ Considera que as informações veiculadas pela atividade de auditoria interna têm influência no processo de tomada de decisão dos gestores?
- ⊗ Ao nível da auditoria interna, na qualidade dos recursos, as aptidões são totalmente satisfeitas ou é necessária a contratação de auditores independentes para áreas ou aptidões específicas?
- ⊗ A auditoria interna está a focar-se nas áreas estratégicas da organização?
- ⊗ Os recursos da AI estão adequados às exigências da função?

Para dar resposta às Hipóteses 3,4 e 5, elaboramos as seguintes questões:

- ⊗ A atividade de Auditoria Interna atua em todas as áreas da organização?
- ⊗ A atividade de auditoria interna possui um manual contendo as normas e procedimentos para a execução dos trabalhos?
- ⊗ Considera que o grau de importância dado à atividade de auditoria interna como instrumento de avaliação do sistema de controlo interno e do cumprimento as normas e procedimentos é alto, médio ou baixo?
- ⊗ Existem sistemas de controlo interno associados à:
 - ⊗ Fiabilidade do reporte financeiro?
 - ⊗ Confidencialidade, integralidade e disponibilidade do sistema de informação?
 - ⊗ Revisão dos processos de Sistema de Informação?
 - ⊗ Revisão dos controlos operacionais?
- ⊗ A auditoria interna tem um papel importante e significativo na identificação e avaliação de todos os riscos relevantes nas áreas em que a organização funciona?
- ⊗ A supervisão do risco é entendida por todos na empresa como fazendo parte da função de auditoria interna na criação de valor para a organização?
- ⊗ Os riscos são alinhados com a estratégia da organização?
- ⊗ Existe coordenação da visão do risco na organização entre a auditoria interna e:
 - Corporate Governance?
 - Comissão de Auditoria?
 - Compliance?
 - Gestão?
 - Auditoria externa?
- ⊗ Existem ações concretas previstas para quando há risco de ultrapassar as fronteiras de risco aceitável?

- ⊗ Existem medidas preventivas ao risco, nomeadamente medidas antifraude?
- ⊗ Têm um perfil de mudança do risco com impactos financeiros e não financeiros?
- ⊗ Existem inventários ou mapa de riscos?
- ⊗ A gestão do risco implementada é eficaz?
- ⊗ Existem processos de risk analysis que permitam antecipar o risco do negócio nos mercados mais instáveis?
- ⊗ O programa de auditoria interna está baseado no risco ou é tradicionalmente de compliance?
- ⊗ A supervisão da avaliação de riscos das unidades de negócio e do seu controlo permitem realocar recursos e coloca-los na direção certa?
- ⊗ São aproveitadas as vantagens de ferramentas tecnológicas para serem usadas na monitorização e transformação dos controlos ou automatização dos processos?
- ⊗ Na empresa, existe uma estrutura de Enterprise Risk Management? Se sim, qual o nível de apetite ao risco?
- ⊗ A auditoria interna consegue efetuar uma verificação independente do controlo das atividades e do compliance?
- ⊗ A auditoria interna está a focar-se nas áreas estratégicas da organização?
- ⊗ Os recursos da AI estão adequados às exigências da função?
- ⊗ Os processos de auditoria interna estão automatizados para permitir uma focagem na análise de dados e não nos processos?
- ⊗ Existe controlo das implementações das recomendações da auditoria interna e dos motivos das não implementações?
- ⊗ Existe follow-up da supervisão das recomendações que possam vir a ser implementadas, mas que como ainda estão por implementar possam ter riscos acrescidos?
- ⊗ A existência da atividade de auditoria interna contribui para a economia, eficiência e eficácia da empresa (da gestão em geral, operações e processos)?
- ⊗ A atividade de auditoria interna é sujeita a avaliação?
- ⊗ De que forma a auditoria interna pode criar valor para a organização?
- ⊗ Considera que a existência da atividade de auditoria interna acrescenta valor à empresa no geral?

Para dar resposta à Hipótese 6, elaboramos as seguintes questões:

- ⊗ A organização contém um Departamento de Auditoria Interna?
- ⊗ Qual a dependência hierárquica do Departamento de Auditoria Interna?
- ⊗ A organização conhece os objetivos do trabalho da atividade de Auditoria Interna?
- ⊗ O órgão de gestão participou na Implementação da atividade de auditoria interna?
- ⊗ O órgão de gestão coopera no desenvolvimento dos trabalhos da atividade de auditoria interna?
- ⊗ O órgão de gestão limitou ou restringiu, de alguma forma, o alcance da auditoria?

- ⌘ Considera que o grau de liberdade e independência de ação concedido à atividade de auditoria interna para analisar todos os aspetos operacionais e administrativos em todas as áreas da empresa é alto, médio ou baixo?
- ⌘ A gestão do risco implementada é eficaz?
- ⌘ Os auditores internos têm formação interna?
- ⌘ Os auditores internos têm formação externa?
- ⌘ A auditoria interna está a focar-se nas áreas estratégicas da organização?
- ⌘ Os recursos da AI estão adequados às exigências da função?
- ⌘ Os processos de auditoria interna estão automatizados para permitir uma focagem na análise de dados e não nos processos?
- ⌘ Existe controlo das implementações das recomendações da auditoria interna e dos motivos das não implementações?
- ⌘ Existe follow-up da supervisão das recomendações que possam vir a ser implementadas, mas que como ainda estão por implementar possam ter riscos acrescidos?
- ⌘ A existência da atividade de auditoria interna contribui para a economia, eficiência e eficácia da empresa (da gestão em geral, operações e processos)?
- ⌘ A atividade de auditoria interna é sujeita a avaliação?
- ⌘ A auditoria interna contribui de forma eficaz para uma melhor gestão, eficácia nos controlos ou melhor Corporate Governance?
- ⌘ Para além de Key Performance Indicators (KPI) têm Key Risk Indicators (KRI) nas diversas áreas?
- ⌘ Em que áreas foram evitadas perdas pela existência de KRI supervisionados pela AI?
- ⌘ Em que áreas os KPI aumentaram de valor devido às recomendações dadas pela AI?
- ⌘ De que forma a auditoria interna pode criar valor para a organização ao (enumere de 1 a 8):
 - Produzir relatórios relevantes?
 - Produzir atempadamente relatórios de alta qualidade?
 - Basear-se nas evidências dos factos?
 - Corresponder às preocupações dos stakeholders?
 - Estar alinhada com a estratégia?
 - Ter uma mensagem forte e respeitada?
 - Valorizar a formação dos auditores?
 - Apoiar-se nas Tecnologias de Informação?
 - Basear-se no risco?
- ⌘ Considera que a existência da atividade de auditoria interna acrescenta valor à organização no geral?

2.6 População e amostra

Esta escolha assenta no facto de estas empresas serem as maiores empresas portuguesas do mercado de capitais o que é sinónimo de um bom nível de maturidade e desenvolvimento, e muito provavelmente apresentam e respeitam as boas práticas de governo das sociedades e controlo interno o que é um indicador para a provável existência de auditoria interna.

A população alvo da investigação efetuada tem por base o universo das “500 MAIORES & MELHORES” empresas a atuarem no mercado português durante o ano de 2011. Dentro deste universo, foram selecionadas 25 empresas, aleatoriamente, as quais constituíram a nossa população alvo. (Quadro 3, 4 e 5). De referir que estas empresas representam diversos setores de atividade.

A amostra em estudo é constituída pelos Diretores de Auditoria Interna que responderam aos inquéritos e que assim se constituíram objeto de estudo.

Foram enviados via CTT e via e-mail, vários inquéritos e a respetiva carta de apresentação, que se encontram nos apêndices 3 e 4.

Capítulo 3 – APRESENTAÇÃO E INTERPRETAÇÃO DE RESULTADOS

Este capítulo tem como objetivo dar a conhecer os resultados alcançados, de acordo com a informação recolhida e cujo instrumento utilizado foi o questionário. A sua aplicação, como referido anteriormente incidiu sobre uma amostra de 25 empresas. Em seguida, procede-se á interpretação e discussão desses resultados, tendo em consideração os fundamentos teóricos deste trabalho.

3.1 Apresentação dos resultados obtidos

Para a apresentação adequada dos dados obtidos, recorreu-se ao uso de tabelas e quadros com os respetivos dados obtidos. Como todas as tabelas resultaram do processo de pesquisa levado a efeito, não serão citadas as fontes dos mesmos.

Questão 1: Todas empresas que responderam á maioria das questões, são de grande dimensão. Segundo o art.º262 do CSC “A dimensão é determinada pela verificação de dois dos três seguintes limites durante dois anos consecutivos: (a) total do balanço: 1.500.000 euros; (b) total das vendas líquidas e outros proveitos: 3.000.000 euros; e (c) número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.” (cf. Art.s 262.º n.os 1 e 2 e 263.º n.os 5 e 6). (Tabela 1)

Questão 2: As respostas dadas aos questionários foram de entidades privadas em 88% e 12% entidades públicas. (Tabela 2)

Questão 3: 48% das entidades inquiridas pertence a um grupo internacional. Na zona euro localizam-se 40% das entidades. (Tabela 3)

Questões 4 e 5: Em 100% das respostas a estrutura da organização contém um Departamento de Auditoria Interna. Há uma dependência hierarquia em que 92% (n=23) reportam ao Conselho de Administração e os restantes 8% (n=2) reportam ao Presidente/ Diretor Geral. (Tabelas 4 e 5)

Questão 6: Pela análise das respostas obtidas constata-se que o tamanho da atividade de auditoria interna está diretamente relacionado com a dimensão da organização. Assim, 60% (n=15) das organizações possuem mais de 5 auditores e 40% (n=10) possuem entre 1 e 5. (Tabela 6)

Questões 7 e 8: Os resultados obtidos mostram que ambas as organizações respondem que a auditoria interna possui os recursos adequados ao desempenho da função (84%, n=21) e que ambas atuam em todas as áreas da organização (96%, n=24). (Tabelas 7 e 8)

Questão 9: Pela leitura das respostas, constata-se que a maioria dos sujeitos da amostra (88%, n=22) afirma que a auditoria interna é realizada segundo a existência de um manual de procedimentos para a execução dos trabalhos. Salienta-se que se registaram 3 respostas negativas (12%), neste contexto. (Tabela 9)

Questões 10 e 11: A totalidade dos inquiridos referem que a empresa conhece os objetivos desta atividade e 23 (82%) referem ainda que os órgãos de gestão participaram na implementação da atividade de auditoria interna. (Tabelas 10 e 11)

Questão 12: A análise dos resultados relativa à cooperação, demonstra que a maioria dos inquiridos (n=16, 64%) refere que os órgãos de gestão cooperam muitas vezes no desenvolvimento dos trabalhos da atividade de auditoria interna, seguindo-se os que dizem que esta cooperação só é praticada algumas vezes (n=6, 24%). Salienta-se que apenas 12% dos inquiridos (n=3) afirmam que esta cooperação é constante. (Tabela 12)

Questão 13: No que respeita à restrição ou limite por parte do órgão de gestão ao alcance da auditoria interna, constata-se que 76% (n=19) referem que esta situação nunca aconteceu e outros 24% (n=6) referem que esta situação apenas se verificou muito poucas vezes. (Tabela 13)

Questões 14: No que se refere ao grau de liberdade e independência da ação concedido à atividade de auditoria interna para se analisarem todos os aspetos operacionais e administrativos nas áreas da empresa, salientamos que a maioria das respostas recai no nível alto (n=22, 88%), seguido do nível médio apenas com 3 respostas (12%). (Tabela 14)

Questão 15: No que respeita ao grau de importância dado à atividade de auditoria interna como instrumento de avaliação do sistema de controlo interno e do cumprimento das normas e procedimentos refere-se que, maioritariamente, as respostas situam-se no nível “Alto” (n=18, 72%), seguido do “Médio” (n=7, 28%). (Tabela 15)

Questão 16: Quanto à influência das informações veiculadas pela atividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão dos gestores, de acordo com as respostas obtidas, verifica-se que a maioria dos inquiridos (n=11, 44%) diz que esta ocorre muitas vezes, seguindo-se o nível “sempre” com 28% (n=7). No entanto, há que referir que houve 6 (24%) sujeitos da amostra que confirmaram que a influência de informações veiculadas pela atividade de auditoria interna apenas ocorre no processo de tomada de decisão dos gestores algumas vezes, bem como se salienta a informação dada por um dos sujeitos da amostra que mencionou que esta ocorrência se processa muito poucas vezes. (Tabela 16)

Questão 17: Para 92% (n=23) dos inquiridos, o sistema de controlo interno está associado à fiabilidade do report financeiro, confidencialidade, integridade e disponibilidade de SI, à revisão dos controlos operacionais, estando em menor grau associado à revisão dos processos do sistema de informação. (Tabela 17 e Gráfico 1)

Questões 18: 80% (n=20) inquiridos consideram que a AI tem um papel importante e significativo na identificação e avaliação de todos os riscos relevantes nas áreas em que a empresa funciona. De referir que 5 inquiridos responderam negativamente à questão (20%). (Tabela 18)

Questão 19: A supervisão do risco é entendida, em 19 dos casos (76%), como parte integrante da função da auditoria interna na criação de valor para a entidade. Este papel da auditoria interna na supervisão do risco ainda não é entendido, por 24% (n=6) dos casos, como fator de criação de valor para a entidade. (Tabela 19)

Questão 20: Pela análise das respostas obtidas, verifica-se que para 88% (n=22) dos inquiridos os riscos estão alinhados com a estratégia, contudo 12% (n=3) referem que não estão. (Tabela 20)

Questão 21: No que respeita à coordenação da visão do risco na empresa, as áreas onde há maior coordenação são a AI e a Gestão (n=23, 92%) e a AI e a Auditoria Externa (n=22, 88%), seguindo-se a AI e Compliance (n=20, 80%) e a AI e o Corporate Governance (n=18, 72%) e por fim a AI e a Comissão de Auditoria (n=16, 64%) . (Tabela 21 e Gráfico 2)

Questão 22: Para 80% (n=20) dos inquiridos existem ações concretas previstas para quando há risco de ultrapassar as fronteiras de risco aceitável. No entanto, para 20% (n=5) dos inquiridos não existem essas ações. (Tabela 22)

Questão 23: No que se refere à existência de medidas preventivas ao risco, nomeadamente medidas antifraude, 84% (n=21) dos inquiridos afirmam que elas existem. De referir, que em 16% (n=4) dos inquiridos estas não existem. (Tabela 23)

Questão 24: Não existe perfil de mudança do risco com impactos financeiros e não financeiros para 24% (n=6) das entidades. De notar, que 76% (n=19) das empresas têm esses impactos no perfil de mudança do risco. (Tabela 24)

Questão 25: Para 84% (n=21) das entidades existem inventários ou mapas de risco. No entanto, para 16% (n=4) não existem ou estão em implementação. (Tabela 25)

Questão 26: Para 84% (n=21) das entidades a gestão do risco é implementada de forma eficaz, sendo que para os restantes 16% (n=4) não existem conclusões ou esta ainda está em implementação. (Tabela 26)

Questão 27: Existem processos de risk analysis para 81% (n=22) das organizações, o que lhes permite antecipar o risco do negócio nos mercados mais instáveis. (Tabela 27)

Questão 28: Quanto ao programa de AI, para 85% (n=22) dos inquiridos este está baseado no risco e apenas para 15% (n=3) dos inquiridos está baseado no compliance. (Tabela 28)

Questão 29: Para 80% (n=20) dos inquiridos existe a possibilidade de realocar recursos e colocá-los na direção certa, dada a supervisão da avaliação de riscos das unidades de negócios e do seu controlo, os restantes 20% (n=5) não responderam. (Tabela 29)

Questões 30 e 31: No que se refere à formação dos auditores internos, 76% (n=19) das organizações afirmam que estes têm formação interna e a totalidade das organizações referem que têm externa. (Tabelas 30 e 31)

Questão 32: A contratação de auditores independentes para áreas ou aptidões específicas é necessária para 92% (n=23) das organizações, em serviços de consultoria; para 72% (n=18) em TI; para 64% (n=16) em Gestão de Higiene e Saúde; para 80% (n=20) em gestão da qualidade e 48% (n=12) em responsabilidade social. Por outro lado, 48% das organizações referem não ser necessária a contratação de auditores independentes para a gestão da qualidade; nem em 36% para a gestão de higiene e saúde, nem em 48% para as TI. (Tabela 32 e Gráfico 3)

Questão 33: No que respeita ao aproveitamento das vantagens de ferramentas tecnológicas para serem usadas na monitorização e transformação dos controlos ou automatização dos processos, 88% (n=22) dos inquiridos aproveita essas vantagens, mas 12% (n=3) não aproveitam essas vantagens. (Tabela 33)

Questão 34: Existe uma estrutura de Enterprise Risk Management para 64% (n=16) dos inquiridos e 24% (n=6) afirmam que têm em implementação esta estrutura. No entanto, e os restantes 12% (n=3) não têm qualquer estrutura de ERM. (Tabela 34)

Questão 34.1: Uma vez que 6 organizações têm em implementação uma estrutura de ERM e 3 ainda não têm qualquer estrutura, os restantes 64% (n=16) avaliaremos as respostas dos inquiridos quanto ao seu nível de apetite pelo risco:

Quanto á responsabilidade do Governance pela cultura do risco aprovada, 36% (n=9) tem apetite ao risco médio, 24% (n=6) ao baixo e 4% (n=1) ao alto.

Quanto á avaliação do risco ao identificar novas formas de risco, 36% (n=9) tem apetite médio pelo risco e 28% (n=7) tem baixo apetite pelo risco.

Quanto á quantificação do risco e sua agregação ao estabelecer prioridades na gestão do risco, 40% (n=10) tem apetite ao risco médio e 24% (n=6) tem baixo apetite pelo risco.

Quanto á monitorização do risco e ao seu report, 40% (n=10) tem apetite ao risco médio e 24% (n=6) tem baixo apetite pelo risco.

Quanto ao controlo e otimização do risco para melhorar a performance, o nível de apetite ao risco para otimizar a relação custo/benefício é 28% (n=7) médio, 20% (n=5) alto e 16% (n=4) baixo. (Tabela 34.1)

Questão 35: Para 52% (n=13) dos inquiridos a AI consegue “sempre” efetuar uma verificação independente do controlo das atividades e de compliance. Para 40% (n=10) dos inquiridos a AI consegue “muitas vezes” ter essa verificação independente e para 8% (n=2) dos inquiridos a AI consegue apenas “algumas vezes”. (Tabela 35)

Questão 36: A AI está a focar-se nas áreas estratégicas da empresa para 92% (n=23) das organizações e apenas 8% (n=2) referem que a AI não se está a focar nessas áreas. (Tabela 36)

Questão 37: 84% (n=21) dos inquiridos afirma que os recursos da AI estão adequados às exigências da função e 16% (n=4) afirma que ainda não estão. (Tabela 37)

Questão 38: De referir que para um total de 56% (n=14) dos casos a automatização dos processos de AI ainda leva a uma focagem nos processos de AI e apenas um total de 24% (n=6) têm os processos de AI automatizados para se poderem focar nos dados. Salientamos que a automatização dos processos de AI para 20% (n=5) dos inquiridos permite tanto uma focagem nos dados como nos processos. (Tabela 38)

Questão 39: Existe um controlo em 80% dos casos das implementações das recomendações da AI e dos motivos das recomendações não implementadas. (Tabela 39)

Questão 40: Para 76% (n=19) da amostra existe um follow-up de supervisão das recomendações da AI que podem vir a ser implementadas, mas que como ainda não o foram possam causar riscos acrescidos. No entanto, para 24% (n=6) não existe esse follow-up. (Tabela 40)

Questão 41: 96% (n=24) dos inquiridos considera que a existência da atividade de auditoria interna contribui para a economia, eficiência e eficácia da gestão em geral, operações e processos. (Tabela 41)

Questão 42: No que concerne à avaliação da auditoria interna, constata-se, pela análise das respostas obtidas, que a maioria dos sujeitos da amostra indica que a atividade de auditoria interna é sujeito muitas vezes a avaliação (n= 14, 56%), seguindo-se aqueles que confirmam que esta avaliação sucede algumas vezes (n=5, 20%), tendo reunido o mesmo número de respostas a opção de frequência “nunca”. (Tabela 42)

Questão 43: Da análise efetuada às respostas obtidas conclui-se que a AI contribui para 92% (n=23) dos inquiridos, para a eficácia nos controlos, para 84% (n=21) dos inquiridos para uma melhor gestão e para 80% (n=20) dos inquiridos para uma melhor Governance. (Tabela 43)

Questão 44: Para além dos KPI, 76% dos inquiridos tem KRI na área financeira, 68% nas vendas e na fraude, 56% tem KRI na área de tecnologias de informação e 36% no Marketing. (Tabela 44 e Gráfico 4)

Questão 45: As áreas onde foram evitadas perdas pela existência de KRI supervisionados pela AI, foram na financeira e vendas, para 68% dos inquiridos. Na área da fraude foram evitadas perdas com KRI, para 60% dos inquiridos.(Tabela 45 e Gráfico 5)

Questão 46: As áreas onde os KPI aumentaram o valor devido às indicações da AI foram:

- ✘ Financeira – 44%
- ✘ Marketing – 12%
- ✘ Vendas – 16%
- ✘ Compras – 16%
- ✘ Clientes – 32%
- ✘ Fornecedores – 24%
- ✘ Produção – 12%
- ✘ Operacional – 40%
- ✘ Recursos Humanos – 24%
- ✘ Engenharia – 16%
- ✘ Ambiente – 12%
- ✘ Fraude – 36%
- ✘ Logística – 28%
- ✘ Distribuição – 24%
- ✘ Informática – 28%. (Tabela 46 e Gráfico 6).

Questão 47: De acordo com as respostas obtidas á questão “De que forma a AI pode criar valor para a organização”, todos os inquiridos consideram sempre como mais importante:

1. Produzir relatórios relevantes;
2. Baseando-se nas evidências dos factos;
3. Produzir atempadamente relatórios de alta qualidade/ Correspondendo às preocupações dos stakeholders;
4. Estando alinhada com a estratégia/ Baseando-se no risco;
5. Valorizando a formação dos auditores;
6. Apoiada nas TI;
7. Ter uma mensagem forte e respeitada.

(Tabela 47 e Gráfico 7)

Questão 48: Todos os inquiridos consideram que a atividade de Auditoria Interna acrescenta valor á organização. (Tabela 48)

3.2 - Interpretação dos Resultados

De acordo com os resultados obtidos, constata-se que, a maioria das organizações são de grande dimensão e entidades privadas. Todas as empresas contêm um departamento de AI. Por outro lado, constata-se que a dimensão da atividade de AI está diretamente relacionada com a dimensão da organização, assim, as organizações maioritariamente apresentam mais de 5 auditores, enquanto as restantes empresas têm entre 1 e 5 auditores.

A análise dos resultados revela que a atividade de AI se subordina hierarquicamente ao Conselho de Administração (n=23, 92%), situação esta, que corrobora o que inicialmente se esperava, uma vez que a revisão bibliográfica aponta no sentido de que, atualmente, a atividade de AI deve posicionar-se ao mais alto nível, dependendo do conselho de administração e com o apoio, se existir, da comissão de auditoria.

No que se refere ao facto da dimensão da atividade de AI ser adequada á organização, obtiveram-se maioritariamente, respostas positivas por parte dos sujeitos que compõem a amostra, uma vez que 21 inquiridos consideram a dimensão adequada. Apurou-se igualmente, que a maioria dos inquiridos (n=24) responde que a AI é feita segundo os recursos adequados ao desempenho da função.

Verificou-se concomitantemente uma homogeneidade de respostas dos inquiridos quanto ao facto de os órgãos de gestão das organizações conhecerem os objetivos desta atividade e participarem na aprovação e acompanhamento do Plano Anual de auditoria interna.

Confirmou-se, junto dos inquiridos, que os Órgãos de Gestão cooperam “muitas vezes” no desenvolvimento da atividade de AI (n=16; 64%), existindo quem referisse que esta cooperação só é praticada “algumas vezes” (n=6; 24%). Ainda no que se refere à atuação dos Órgãos de Gestão, constatou-se que a maioria dos inquiridos (n=19; 76%) afirmou que estes “nunca” fazem restrições à atividade de AI e, mesmo que o façam, estas acontecem “muito poucas vezes” (n=6; 24%), o que demonstra cooperação.

No âmbito da auditoria interna ser realizada segundo a existência de manual de procedimentos para a execução dos trabalhos, constatou-se também uma paridade de opiniões, nos sujeitos que constituem ambas as amostras, dado que a maioria dos sujeitos confirmou a sua existência. No entanto, salienta-se que se registaram 3 respostas negativas, por parte dos inquiridos, ao contrário do que seria pensável.

No que respeita ao grau de liberdade e independência de ação concedido à atividade de AI para se analisarem todos os aspetos operacionais e administrativos nas áreas da empresa, salienta-se que a maioria das respostas de ambas as amostras recaiu no nível “alto”, havendo uma consonância de pareceres.

Quanto ao grau de importância dado à atividade de AI como instrumento de avaliação do sistema de controlo interno e do cumprimento das normas e procedimentos, verificou-se que, na amostra dos inquiridos, os seus pareceres não foram unânimes, uma vez que uns (n=18; 72%) atribuíram a esta importância o grau “alto” e outros o grau “médio” (n=7; 28%)..

No âmbito da influência das informações veiculadas pela atividade de AI no processo de tomada de decisão, registou-se uma diferenciação nas respostas. Assim, verificou-se que a maioria dos inquiridos (n=11, 44%) diz que esta ocorre muitas vezes, seguindo-se o grau de frequência “sempre” (n=7, 28%). No entanto, há a referir que houve 6 (24%) sujeitos da amostra que consideram que as informações veiculadas, têm influência no processo de tomada de decisão dos gestores apenas “algumas vezes”, bem como se salienta a informação dada por um dos sujeitos da amostra que mencionou que esta ocorrência se processa “muito poucas vezes”.

A revisão dos processos do SI revela um menor grau de atenção por parte do sistema de controlo interno. Há uma oportunidade de melhoria dos sistemas de controlo interno, neste sentido. Todas as empresas que participaram e têm AI consideram que a AI tem um papel significativo na identificação e avaliação de todos os riscos relevantes nas áreas em que a empresa funciona. A supervisão do risco é entendida por mais de 76% dos inquiridos como um fator importante para a AI criar valor. No entanto, para 24% não é entendido como tal, pelo que

existe uma falha de comunicação ou de supervisão, a averiguar para que tal não aconteça. Por outro lado, os inquiridos consideram que os riscos estão alinhados com a estratégia em 88% dos casos.

De acordo com as respostas obtidas no que se refere à coordenação da visão do risco, as oportunidades de melhoria levam a que a revisão da coordenação seja prioritariamente necessária entre a AI e a Comissão de Auditoria; posteriormente entre a AI e Corporate Governance e a AI e o Compliance. Finalmente, a coordenação visão do risco deve ser revista entre a AI e a Gestão, bem como entre a AI e a Auditoria Externa.

Para 80% dos inquiridos, a AI pode aumentar o seu valor ao defender que as mesmas tenham ações concretas previstas para quando existe risco de ultrapassar as fronteiras do risco aceitável. A adoção de um perfil de mudança ao risco com impactos financeiros e não financeiros é uma possibilidade de melhoria para 16% dos casos da amostra. Por outro lado, seria relevante a redução dos 16% dos casos onde não existem inventários ou mapas de risco.

De notar que em 16% dos casos existe a possibilidade de reduzir a percentagem das organizações que ainda não têm medidas anti-fraude implementadas. De acordo com os resultados obtidos, 84% dos casos em que se referiu que a gestão do risco implementada era eficaz, consideram, no entanto, que a mesma não é suficiente. Aumentar a eficácia da gestão do risco será nestes casos prioritário.

Apesar de mais de metade dos inquiridos revelarem que o seu programa de AI está baseado no risco, 15% (n=3) ainda refere a sua base no compliance. Por outro lado, deverá haver uma reconsideração para 20% dos casos no que respeita à realocação dos recursos, dada a supervisão dos riscos das unidades de negócio efetuada pela AI.

Quanto à formação dos AI é de notar que a necessidade de formação externa é superior à necessidade de formação interna, uma é de 100% e outra de 76%, respetivamente. A formação interna em 24% dos casos não se verifica.

Existe para a metade da amostra uma dependência dos auditores independentes para os serviços de consultoria, o que por um lado pode facilitar a Gestão, mas por outro lado pode não atingir o foco da questão, por não ter a AI em colaboração com esses serviços.

Há maior necessidade de aproveitar as vantagens das ferramentas tecnológicas para serem usadas na monitorização dos controlos ou na automatização dos processos, em 48% dos casos.

Para as organizações que compõem a amostra e que têm ERM, o nível de apetite ao risco é médio na ordem de 36% e baixo em 24%, tanto na responsabilização da Governance, na avaliação do risco, na quantificação e agregação do risco, na monitorização do risco e no seu controlo e otimização para a melhoria da performance. Para este último fator é que o nível de apetite ao risco é considerado alto em 20% dos casos, e baixo em 16%.

De acordo com os resultados obtidos em 52% dos casos, existe uma verificação “sempre” independente do controlo das atividades e do compliance. Em 40 % dos casos uma verificação “muitas vezes” independente do controlo das atividades e do compliance e para 8% dos casos “apenas algumas das vezes” existe essa verificação independente. A AI está a focar-se nas áreas estratégicas da empresa em 92% dos casos da amostra.

Há a possibilidade de com uma maior automatização dos processos de AI, melhorar a focagem única nos dados, para além dos 56% verificados nesta amostra, com uma maior automatização dos processos de AI. Os processos de AI estão automatizados ainda para permitir a focagem, em 24% dos inquiridos, nos dados. De referir que em cerca de 20% dos

casos, a automatização dos processos de AI permite uma focagem dupla, tanto nos processos como nos dados.

Há oportunidade de melhorar a adequação dos recursos às exigências da função de AI para 16% dos casos.

Existe um grande controlo das implementações e das razões de não terem sido efetuadas as implementações das recomendações da AI, em 80 % dos casos. Para 24% dos casos não existe follow-up dos processos em via de serem implementados.

A AI contribui em 92%, dos inquiridos, para a eficácia dos controlos e em 84% para uma melhor Gestão e em 80% para um melhor Governance.

No que concerne á avaliação da própria auditoria, houve uma proximidade de valores nas respostas obtidas, dado que a maioria dos inquiridos indica que a atividade de AI é sujeita “muitas vezes” a avaliação, seguindo-se daqueles que confirmam que esta avaliação sucede “algumas vezes”.

As áreas financeira, de vendas e fraude, IT e Mkt são as que têm KRI para além dos seus KPI, em 68%, 56% e 36% dos casos, respetivamente.

Os KRI supervisionados pela AI permitiram evitar perdas apenas para 1/3 da amostra, sendo que há a possibilidade de melhoria neste aspeto para os restantes elementos da amostra.

As áreas onde os KPI aumentaram devido às indicações da AI foram principalmente na área financeira, operacional, fraude e de clientes.

De acordo com os resultados obtidos, todos os inquiridos consideram que a AI acrescenta valor á organização, nomeadamente, através da produção de relatórios relevantes, baseando-se nas evidências dos factos, produzindo atempadamente relatório de alta qualidade/ correspondendo ás preocupações dos stakeholders, estando alinhada com a estratégia/ baseando-se no risco e apoiada nas TI.

3.3 - Conclusões do Estudo

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

H1 – O número de auditores existentes pode influenciar o contributo da auditoria interna para acrescentar valor á organização.

O objetivo de formulação desta hipótese era o de entender qual a dimensão da organização através do maior ou menor número de auditores que constituem o departamento de AI.

De acordo com as respostas obtidas o número de auditores existentes na organização determina a dimensão do departamento de AI, bem como a sua adequação á organização. Por outro lado permite perceber qual o grau de alcance dos trabalhos de auditoria em toda a organização. Assim, quanto maior for o departamento de AI maior será o alcance dos seus

trabalhos e conseqüentemente maior será o maior dado à gestão de topo de forma a que estes consigam atingir os seus objetivos de formas mais eficientes e eficazes.

H2 – O grau de liberdade e independência da ação concedido à atividade de auditoria interna pode influenciar o contributo da auditoria interna para acrescentar valor à organização.

A postura do independente do auditor interno, as suas atividades e a importância na gestão eficaz dos recursos, tanto financeiros, como humanos e materiais deve pautar-se por uma atuação voltada para atingir resultados, e não somente para exercer atividades de controlos internos. O profissional desta área deve estar permanentemente atualizado, através de estudos contínuos, adequando-se e adaptando-se às novas exigências do mercado, permitindo assim acrescentar valor à organização.

Este estudo permitiu-nos concluir que quanto maior for o grau de liberdade e independência de ação concedido à atividade de AI, melhores e mais adequadas são as análises a todos os aspetos administrativos e operacionais a todas as áreas da empresa. Como tal melhor é a ajuda fornecida aos gestores, para que estes possam estabelecer processos que assegurem a rastreabilidade das suas decisões.

H3 – A AI pode ser desenvolvida em todo o negócio e pode contribuir para uma unidade estruturada de modo a acrescentar valor à organização.

De acordo com a interpretação dos resultados obtidos podemos referir que se torna evidente que a auditoria interna está envolvida em toda a organização, sendo o seu papel cada vez mais importante e imprescindível.

A auditoria interna deve atuar em toda a hierarquia da organização e centrar a sua ação na identificação de todos os riscos inerentes às diversas atividades da organização procurando, deste modo, que os objetivos sejam atingidos da forma mais eficiente e eficaz. O seu centro de interesse tem-se deslocado progressivamente da verificação da conformidade com as normas e procedimentos estabelecidos para a análise da eficiência e eficácia das operações da organização.

Ao longo deste estudo foi possível verificar que a AI passou a desempenhar uma função de destaque, ficando à sua responsabilidade o estabelecimento de um conjunto de princípios e processos internos que irão assegurar o bom desempenho da organização.

H4 - A AI pode identificar situações de crises potenciais/riscos e de crises ocorridas tentando minimizar a probabilidade de novas ocorrências.

De acordo com o estudo realizado, ficou claro que a AI passou a adotar um papel mais diversificado acabando por ampliar as suas competências. Assim, em determinadas organizações, a AI fica responsável por tentar minimizar a probabilidade dos riscos causarem impacto nos negócios, ou seja perante situações de crise a AI deverá estar preparada e conseguir responder prontamente com soluções. Outras entidades consideraram que, a AI deve monitorizar e participar nos planos estratégicos da organização.

Em nossa opinião, esta perspectiva tem cada vez mais adeptos porque a empresa e os próprios auditores só têm vantagens, isto é, permite que os auditores internos tenham uma visão global das dificuldades e necessidades da entidade, facilitando a monitorização dos

processos, e a implementação com destreza das resoluções. Desta forma a AI cria valor à empresa. Ao longo deste estudo tornou-se evidente que a AI continua a ser responsável pela aplicação, adequação e cumprimento das leis, normas e regulamentos internos.

H5 – A AI pode avaliar a eficácia e a eficiência da gestão de risco, controlo interno, controlo dos riscos e dos processos de negócio.

Não foi apenas a AI que mereceu destaque, sendo que, de acordo com a análise podemos concluir que, e como o esperado, o controlo interno tem vindo a acompanhar o desenvolvimento das organizações, tornando-se cada vez mais frequente depararmo-nos com a preocupação das organizações em possuírem um controlo interno eficaz. Para garantir esta eficácia torna-se essencial que estes controlos passem a ser rigorosamente monitorizados. Esta monitorização nalguns casos, ficou a cargo da AI, noutros casos foi criado um comité ou comissão específica.

A coordenação da visão do risco explica o facto do programa de AI estar baseado no risco ou no *compliance*. O facto da maioria das organizações, analisadas, passar a considerar a perspetiva mais moderna de AI e a abandonar o tradicional controlo interno, evoluindo assim, para uma dinâmica mais ampla que engloba, a gestão do risco, o controlo interno e os processos de negócio.

Para a maioria das organizações analisadas é precisamente a este nível que a AI desempenha um papel de extrema importância, assegurando a existência de níveis apropriados de risco, de modo a evitar que as operações sejam afetadas. Em alguns casos, é ainda da responsabilidade da AI atestar a adequação e monitorização do processo de gestão do risco.

Esta conclusão também é obtida pelo IIA no estudo “Adding value to the Organisation” realizado pelo IIA em 2009 e referido no revisão da literatura “Os AI devem ter um melhor entendimento do negócio, e dos seus processos, de forma a terem sucesso na avaliação da eficácia dos riscos e controlos”.

H6 – A AI pode acrescentar valor à organização

Incidindo o nosso estudo sobre a temática “a auditoria interna acrescenta valor”, da nossa observação resulta que um número razoável de organizações possui um departamento de AI estruturado de modo a que esta possa ser vista como uma mais-valia para a organização.

Assim para o modelo de análise esboçado parece funcionar devidamente para o estudo empírico realizado.

As organizações analisadas têm um grande fluxo de capital nos mercados financeiros e de capitais, logo será imperativo garantir que todas as operações que ocorrem dentro destas entidades são apropriadas, coerentes, eficazes e transparentes. Tarefa que não pode estar mais dentro das competências da AI. Assim para muitas organizações a atividade de AI é vista como um apoio indispensável para manter o nível de desenvolvimento.

Por estas razões, é que um número significativo de organizações desenvolveu a auditoria em todo o negócio. Este facto tem uma razão de ser porque, para que a AI consiga desempenhar do melhor modo possível as suas funções, deverá poder atuar em todas as áreas da organização de forma a conseguir identificar as áreas prioritárias e as que necessitam

de especial atenção, só assim, poderá assistir a entidade a alcançar as metas e os objetivos pré-definidos com o sucesso pretendido.

As considerações afirmativas de que a existência da atividade de AI acrescenta valor á organização são explicadas pela formas selecionadas, da AI poder criar valor para a organização. Assim, as oportunidades de melhoria para a AI, dentro da amostra estudada, em termos de eficiência e eficácia, surgem de acordo com as conclusões mencionadas. No entanto, estes resultados não são generalizáveis para a população alvo, dada a reduzida dimensão da amostra.

Diversos estudos, referidos na revisão da literatura, referem que a AI acrescenta valor á organização. Em nossa opinião, quando o auditor interno se questiona pela forma como se realizam os processos, quais os seus objetivos e qual a melhor forma de os atingir está a acrescentar valor á organização, uma vez que irá tentar atingir a máxima eficiência e eficácia.

Capítulo 4 – CONCLUSÃO

De acordo com o que nos propusemos a realizar na introdução, no primeiro capítulo efetuamos a revisão da literatura relacionada com o tema em questão, analisamos os diversos estudos empíricos, os diferentes tipos de metodologia empregues e apresentado os resultados alcançados. Em seguida efetuamos o enquadramento de conceitos e o seu desenvolvimento para a consecução deste trabalho. Iniciamos com a origem e a evolução da auditoria ao longo dos tempos. Em seguida, efetuou-se uma breve distinção entre os diferentes tipos de auditoria e compara-se a auditoria interna com a auditoria externa. Foi referenciado, ainda que resumidamente, alguns métodos e técnicas, bem como as fases de auditoria. De seguida estudamos o conceito de Auditoria Interna e como esta pode criar/acrescentar valor a uma organização. Desta forma, começamos por apresentar o conceito. Em seguida, foram apresentadas as funções e objetivos, a gestão do risco e a maximização da auditoria interna. Como o controlo interno e o risco são fatores integrantes deste tipo de auditoria, foram tratados em seguida. Por fim foi realçado o Governance, Risk and Compliance e a criação de valor na auditoria interna. Em suma a revisão da literatura forneceu pistas e rumos direcionados no âmbito do objeto da pesquisa facilitando e permitindo o desenvolvimento do estudo empírico

No segundo capítulo iniciamos por justificar qual o objetivo a demonstrar (estudo de caso) e para tal efetuou-se uma descrição sobre o modo como a investigação foi realizada, definindo-se as hipóteses de investigação e procedeu-se á elaboração do respetivo modelo de análise. Em seguida foram descritos os procedimentos adotados para a realização do estudo de caso e a forma de elaboração do inquérito, por fim definimos ainda qual a população alvo e amostra em causa.

No terceiro capítulo procedemos á apresentação e discussão dos resultados obtidos, bem como explicamos quais as conclusões alcançadas. Em seguida descrevemos quais as principais limitações do estudo em questão e efetuamos ainda propostas para estudos futuros.

Perante o que foi apresentado, procurou-se discutir a contribuição da auditoria interna para a acrescentar valor á organização, no atual contexto de grande concorrência em que as organizações estão expostas a diversos tipos de riscos, que ameaçam os objetivos do negócio.

A AI pode criar e acrescentar valor à organização, uma vez que é ela que melhor conhece como os processos se efetuam, os riscos associados a cada área e a estratégia da empresa, por forma a obter os seus objetivos. Para além de expressar a sua opinião e recomendações, tem um contributo de valor para os acionistas, no sentido em que regula o bom funcionamento da organização, além do cumprimento dos standards que à sua função estão inerentes e regulados. Sendo independente, pode centrar-se nos riscos e priorizar as áreas onde deve avaliar com mais cuidado.

A Auditoria Interna apresenta uma mudança de atitude e uma nova visão, uma vez que deixou de “olhar” só para os factos passados para passar a “olhar” para o presente e futuro, tornando-se um apoio importante da gestão e, como tal, acresce valor à organização.

O caso prático permitiu-nos concluir que a atividade de auditoria interna encontra-se em evolução e para se adaptar às novas exigências do mercado, o desafio passa por deixar a antiga função de “fiscalizadora” para assumir uma nova função, proactiva, de avaliação objetiva e consultoria, auxiliando a organização a atingir os seus objetivos, melhorando a efetividade da gestão de riscos, do controlo interno e do processo de governação. A familiarização do auditor interno com os processos e o conhecimento do funcionamento interno da organização poderão proporcionar uma visão mais consciente e informada daquela que é permitida efetuar por parte do auditor externo. Informação esta que também foi retratada por outros autores na revisão da literatura.

A auditoria interna deve atuar em toda a hierarquia da organização e centra as suas funções na identificação de todos os riscos inerentes às várias atividades da organização procurando que os objetivos sejam alcançados de forma eficiente e eficaz.

Em termos futuros, de salientar um estudo da Deloitte (2009), “The changing role of Internal Audit”, sobre a mudança no papel da Auditoria Interna, onde o valor criado pela função da Auditoria Interna, em 2015, será determinado pelo impacto desta função na organização, o que está refletido na crescente importância do número de planos de ação e recomendações implementados, e dos resultados da AI.

Limitações do Estudo

Em relação à nossa amostra referimos o facto de esta ser de pequenas dimensões e agrupar empresas de grandes dimensões que se encontram num estado de desenvolvimento elevado. Assim, consideramos que esta amostra poderá ser representativa das empresas que se encontram cotadas na Bolsa de “Euronext” mas chamamos atenção para o facto de não ser possível fazer extrapolações para o universo empresarial português. As organizações, em Portugal, ainda vêm com algum ceticismo a colaboração com este tipo de estudos, sobretudo quando se tratam de questões de confidencialidade.

Porém, salienta-se que de todas as empresas que constituíam a população alvo, conseguimos obter resposta, em termos de preenchimento dos questionários, de todos os Diretores de Auditoria. As empresas que responderam operam em setores económicos distintos.

Denota-se que a presença da auditoria interna é bastante forte dando a impressão que esta se encontra cada vez mais envolvida no seio da entidade mas, a informação a seu respeito é muito escassa, é como se a auditoria interna estivesse implícita.

Pistas para estudos futuros

Propõem-se assim para estudos futuros a análise da performance e independência da Ai, formas de elevar e responsabilizar ambas, face aos órgãos reguladores, para ir além das barreiras/dificuldades internas da organização. Salienta-se a preocupação presente no Livro Verde sobre Auditoria (2010), onde se menciona que deverá ser assegurado um diálogo regular entre o Comité de Auditoria da organização, o auditor externo, ou Revisor Oficial de Contas, e o auditor interno. Isto, por forma a melhorar a comunicação interna e a estabelecer um nível de garantia mais elevado para as partes interessadas.

Referências Bibliográficas

Monografias (livros):

AICPA – History of AICPA, In: American Institute of Certified Public Accountants, USA: AICPA. Disponível em <http://www.aicpa.org/about/summary.htm> acesso em 11 de Dezembro de 2012.

Almeida, Domingos M. S., (2005), “Gestão de Risco e Governo das Sociedades”, Revista de Auditoria Interna, nº 22, Outubro-Dezembro, pp. 9-13.

Alves, Ana do Carmo Miranda Raposo, (2009), “A Evolução da auditoria interna após a Lei Sox – Impactos Indirectos no caso português”, Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria na Universidade de Aveiro.

Attie, William, (1992), “Auditoria Interna”, São Paulo, Editora Atlas.

Baraňano, Ana Maria, (2004), “Métodos e Técnicas de investigação em Gestão”. Lisboa, Edições Sílabo.

Beja, Rui, (2004), “Risk Management”. Lisboa, Áreas Editora.

Boulton, Richard et al., (2000), “Cracking the Value Code, How successful business are creating wealth in the new economy. Arthur Andersen.

Boyton, William C.; Johnson, Raymond N., (2006) “Modern Auditing. Assurance services and the integrity of financial reporting.”, Edição nº8 ed. USA, John Wiley & sons, Inc.

Castanheira, Nuno (2007), “Auditoria interna baseada no risco: estudo do caso Português”, Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria Universidade do Minho

CMVM, (2010) Código de Governo das Sociedades da CMVM, Recomendações. Lisboa.

Comissão Europeia, (2010) – Livro Verde: Política de auditoria: as lições da crise. Bruxelas.

COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, (1992), Internal Control – Integrated Framework, New York, AICPA.

COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, (2004), “Enterprise Risk Management – Integrated Framework”.

Costa, Carlos Baptista, (2010), “Auditoria Financeira teoria e prática”, Lisboa. 9ª Edição, Rei dos Livros.

ECIIA - European Confederation of Institutes of Internal Auditing, (2005), – “Internal auditing in Europe”.

Financial Reporting Council, (2003), Informe Smith, United Kindom.

Fortin, Marie-Fabienne, (1999), “O processo de Investigação: da concepção à realização”, 2ª Edição, Loures: Lusociência.

- Fortin, Marie-Fabienne, (2000), "O Processo de Investigação", 2ª Edição, Loures.
- Hill, Manuela Magalhães; Hill, Andrew, (2009), "Investigação por Questionário, Lisboa, 2ª edição revista e corrigida, Edições Sílabo.
- IIA – Institute Internal Auditors, (2004b), "Standards for the Professional Practice of Internal Auditing".
- IIA – Institute of Internal Auditors, (2004c), "The Role of Internal Auditing in Enterprise-wide Risk Management".
- IIA – The Institute of Internal Auditors, (1978), "Standards for the Professional Practice of Internal Auditing".
- IIA – The Institute of Internal Auditors, (2004a), "O Enquadramento de Práticas Profissionais de Auditoria Interna".
- Kaplan, Robert; Norton, David, (1997), "A estratégia em acção, Balanced Scorecard". Rio de Janeiro, Editora Campus.
- Marques, Madeira, (1997), "Auditoria e Gestão", 1ª Edição, Editorial Presença.
- Marques, Madeira, (1999), " Uma visão da auditoria interna", Revista de Auditoria Interna, Nº 1, Julho-Setembro, pp. 13-14.
- Mascarenhas, Ana Margarida Correia, (2010) "Auditoria e a criação de Valor" Dissertação de Mestrado em Contabilidade no Instituto Universitário de Lisboa.
- Morais, Georgina; Martins, Isabel, (2007), "Auditoria interna: função e processo", 3ª Edição. Lisboa, Áreas Editora.
- Paula, F. Clive; Attwood, Frank, (1976), "Auditing Principles and practice". 15ª Edição. Toronto, Pitman Publishing Limited.
- Pinto, José Castro; Curto, José Dias, (2010), "Estatística para Economia e Gestão, Instrumentos de Apoio à tomada de decisão". 2ª Edição revista e corrigida. Lisboa, Edições Sílabo.
- Pontes, Sérgio; Monteiro, Daniela, (2002), "Controlo, Risco e Amostragem em Auditoria. Relações Indissociáveis". Lisboa, Vislis Editores.
- Reis, Elizabeth, (1994), "Estatística Descritiva". 2ª Edição. Lisboa, Edições Sílabo.
- Tribunal de Contas, (1999), "Manual de Auditoria e de Procedimentos", Volume I, Lisboa.
- Tuckman, B.W., (2002), "Manual de Investigação em Educação", 2ª Edição, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.

Webgrafia:

www.aicpa.org – The American Institute of Certified Public Accountants. Acesso em: 11/12/2011.

www.aicpa.org/sarbanes/index.asp - Sarbanes-Oxley. Acesso em 11/12/2011.

www.airmic.com - Association of Insurance and Risk Managers (AIRMIC). Acesso em 28/12/2011.

www.alarm-uk.com - National Forum for Risk Management in the Public Sector (ALARM). Acesso em 28/12/2011.

www.cmvm.pt – Comissão Mercado de Valores Mobiliários. Acesso em 27/11/2011.

www.corpgov.ne - Corporate Governance Site. Acesso em 01/12/2011.

www.coso.org - Committee for Sponsoring Organizations (COSO). Acesso em 08/12/2011.

www.delloite.com – Site Oficial da empresa de Auditoria Delloite. Acesso em 08/11/2011.

www.ecgi.org . European Corporate Governance Institute. Acesso em 01/12/2011.

www.ifac.org – International Federation of Accountants. Acesso em 16/11/2011.

www.iaa.org.uk - Institute of Internal Auditors – RU e Irlanda. Acesso em 13/11/2011.

www.ipai.pt – Instituto Português de Auditores Internos. Acesso em 26/11/2011.

www.jornaldenegocios.pt – Jornal de Negócios. Acesso em 20/12/2011.

www.kpmg.com – Site Oficial da empresa de Auditoria KPMG. Acesso em 29/11/2011.

www.oroc.pt – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Acesso em 19/11/2011.

www.pwc.com – Site Oficial da empresa de Auditoria PriceWaterhouseCoopers. Acesso em 27/11/2011.

www.theiaa.org - The Institute of Internal Auditors. Acesso em 12/11/2011.

www.theirm.org - Institute of Risk Management (IRM). Acesso em 01/12/2011.

www.oecd.org/daf/corporate/principles/.OECD,-“OECD Principles of Corporate Governance: 2004”. Acesso em 01/12/2011.

Artigos publicados em revistas

Celeste, Pedro, (2010, 3 de Março), “Criação de valor: para quem?” «ExameExpresso».

Canha, Isabel, (2012), “500 Maiores & melhores empresas a atuarem em Portugal”, 23ª Edição, Lisboa, «ExameExpresso».

Gonçalves/ António, (2008), “A Evolução das Metodologias de Auditoria”, «Revisores/Auditores», Revista, Jul/Set, p.25 a 31.

Gonçalves/ António, (2008), “A Auditoria a Pequenas e Médias Empresas”, «Revisores/Auditores», Revista, Jan/Mar, p.33 a 45.

Gonçalves/ António, (2008), "Auditoria baseada no Risco". «Revisores/Auditores», Lisboa, Revista Jan/Mar., p.33 - 35.

Kaplan, Robert S.; Norton, David P., (2000), "Having Trouble with your Strategy? Then Map It". «Harvard Business review». Harvard, v.78, n.5, September-October, p.167- 176.

Lipe, M.G.; Salterio, S., (2002), "A note on the judgmental effects of the balanced scorecard's information organization". «Accounting, Organization and Society». Ontario, 27, p. 531- 540.

McCarthy, Mary Pat, (2009), "Ten Most do's for Audit Committee". «Directorship». 27 th February.

Nolan, Michael; Smith, Edward, (December 2007/January 2008), "Finding New Value in Internal Audit". «Directorship», Boston, p.74.

Taborda, Daniel; Almeida, Bruno, (2003), "A fraude em auditoria: Responsabilidade dos Auditores pela sua detecção". «Revisores e empresas». Lisboa, n.21, Abril/ Junho, p.28- 30.

The Staff of the Corporate Executive Board, (2010), "Why Firms Should Audit Strategic Risk". «Corporate Executive Board».

Legislação:

Normas internacionais de Auditoria – Ordem dos Revisores oficiais de Contas

COM (2003) 286 final de 21 de Maio – Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento.

Directiva 78/660/CEE de 25 de Julho - Conselho.

Directiva 83/349/CEE de 13 de Junho - Conselho.

Directiva 84/253/CEE de 10 de Abril - Conselho.

Directiva 2006/43/CE de 17 de Maio - Parlamento Europeu e do Conselho.

Jornal Oficial nº.L.126 de 12.5.84.

Jornal Oficial nº.C.321 de 28.10.1996.

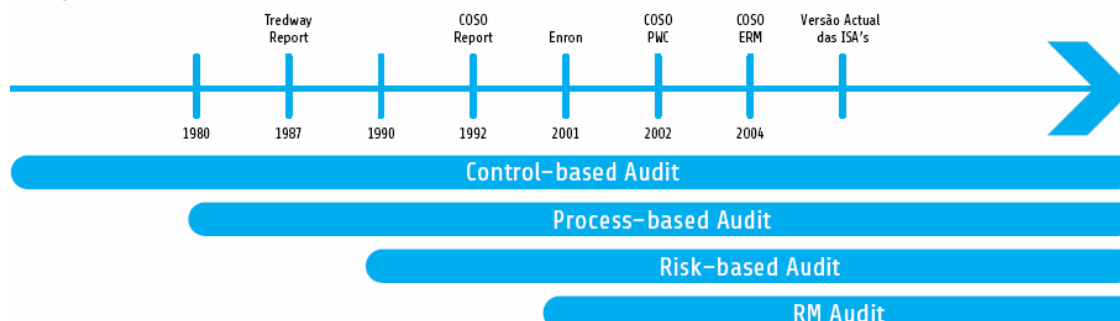
Jornal Oficial nº C. 143 de 8.5.98.

Regulamento nº 7/2001 de 12 de Dezembro – Comissão de Mercados de Valores Mobiliários.

Regulamento nº 3/2006 de 30 de Maio - Comissão de Mercado de Valores Mobiliários.

Figura 1 – A Evolução das Metodologias de Auditoria. Revista revisores e Auditores Jul/Set 2008

As Metodologias de Auditoria
Evolução Histórica



Quadro 1 – Auditoria Interna vs Auditoria Externa.

	Auditoria Interna	Auditoria Externa
Propósito do trabalho	Análise da actividade operacional	Emissão de opinião sobre DF's
Parâmetros do trabalho	Normas de Controlo Interno, Políticas e procedimentos da entidade	Princípios fundamentais de contabilidade
Preocupação com os controlos internos	Eficiência e qualidade do controlo	Efeitos relevantes nas DF's
Dependência Profissional	Dependência profissional	Independência profissional
Formas de relatório	Não padronizados	Padronizados
Principais usuários	Gestão	Accionistas, Mercados de capitais, Gestão, Credores

Quadro 2 – Diferenças entre o Auditor Interno e o Auditor Externo. Morais, Georgina et al (2007)

AUDITOR INTERNO	AUDITOR EXTERNO ¹³
<ul style="list-style-type: none"> - Normas profissionais; - Quadro da entidade; - O objectivo é atender às necessidades da Administração, contribuindo para o fortalecimento do sistema de Controlo Interno da entidade; - O trabalho é subdividido tendo em conta as áreas operacionais e as linhas de responsabilidade administrativa; - Deve ser independente em relação às pessoas cujo trabalho examina, sendo, contudo, subordinado da Administração; - O controlo interno é avaliado a fim de poder expressar opinião acerca da eficácia ou eficiência da operacionalidade da entidade; - O exame das actividades é contínuo; - A responsabilidade é de ordem geral, idêntica à dos restantes trabalhadores da entidade; - Os relatórios não são dotados de “fé pública”, embora devam ser elaborados com o máximo de objectividade; - Não pode fazer parte do conselho fiscal (e) (nº 3 do Artº 414º do CSC), tem de conduzir a sua actividade com diplomacia, objectividade e independência. Tem de ser hábil nas relações humanas e na forma de comunicação. Tem de impor-se, sobretudo, pela sua competência e pelos seus conhecimentos; - Acompanha permanentemente a actividade da entidade, o que lhe proporciona um melhor conhecimento do negócio, conferindo-lhe maior sensibilidade em relação a tudo o que se refere à entidade onde trabalha. 	<ul style="list-style-type: none"> - Normas definidas por lei, para além das normas éticas e técnicas definidas para a profissão; - Profissional independente da empresa ou entidade auditada, com contrato de prestação de serviços; - O objectivo é atender às necessidades de terceiros no que diz respeito à credibilidade das informações financeiras. A avaliação do controlo interno é feita, principalmente, para determinar a extensão, profundidade e calendarização dos exames a efectuar às contas; - O trabalho é subdividido, tendo em conta os elementos das demonstrações financeiras; - Deve ser independente em relação à Administração, havendo na lei incompatibilidades específicas, gerais, absolutas e relativas (Artº 75/6/7/8/9 do Dec-Lei 487/99 e Artº 414 CSC); - A opinião acerca do controlo interno tem a ver com a segurança das operações e não com a eficácia eficiência dos recursos; - O exame das informações das demonstrações financeiras é descontínuo; - São responsáveis para com a sociedade, sócios e credores sociais (Artº 82 do CSC, nº 2 do Artº 24º da Lei Geral Tributária). É uma responsabilidade única e indivisível; - A “certificação legal de contas” é dotada de “fé pública”, só podendo ser impugnada judicialmente; - É nomeado pela Assembleia Geral e contratado pela Administração, faz parte do órgão de fiscalização e a sua actividade tem suporte legal. Emite um relatório que acompanha obrigatoriamente as contas; - O acompanhamento é intermitente, acompanhando, normalmente, várias organizações. Se por um lado, conhece pior cada empresa auditada, por outro poderá deter uma vasta experiência, fruto de auditar numerosas entidades.

Quadro 3 – Evolução da auditoria interna, adaptado de Costa (2008) reproduzindo McNamee e Selim.

	Tradicionalmente	Actualmente
Enfoque da auditoria interna	Controlo Interno.	Risco de negócio.
Resposta da auditoria interna	Reactiva, após os factos, descontínua, observadora das iniciativas de planeamento estratégico.	Proactiva, tempo real, monitorização contínua, participante nos planos estratégicos.
Avaliação de risco	Factores de risco.	Planeamento de cenários
Testes de auditoria interna	Controlos importantes	Riscos importantes.
Métodos de auditoria interna	Ênfase em testes de controlo detalhados e completos.	Ênfase na importância e abrangência dos riscos de negócios cobertos.
Recomendações da auditoria interna	Controlo interno: - Reforço -Custo benefício -Eficiência /Eficácia	Gestão de Risco - Evitar/ Diversificar o risco - Partilhar/ transferir o risco - Controlar/aceitar o risco
Relatórios de auditoria interna	Dirigidos aos controlos funcionais.	Dirigidos aos riscos dos processos
Papel de auditoria interna	Função de avaliação independente	Integra a gestão de risco e a governação.

Figura 2 – Tendências da Auditoria Interna. www.iaa.org.uk Acesso em 13 de Novembro de 2011.

Expansão das actividades de consultoria

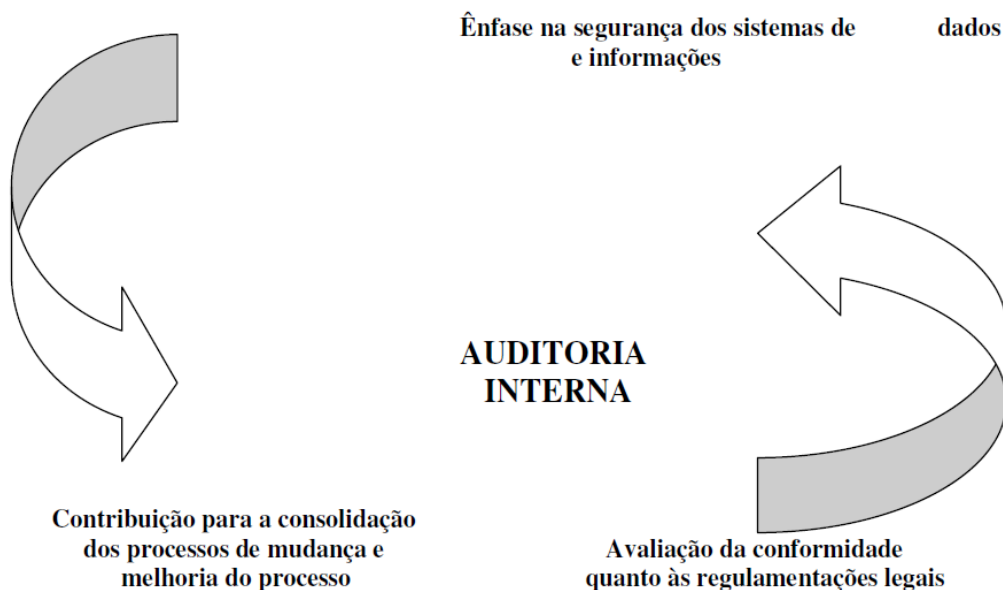


Figura 3 – “Cubo” Controlo Interno. www.coso.org Acesso em 8 de Dezembro de 2011.



Figura 4 – “Pirâmide” Controlo Interno. Revista Revisores e Auditores Jul/Set 2008.

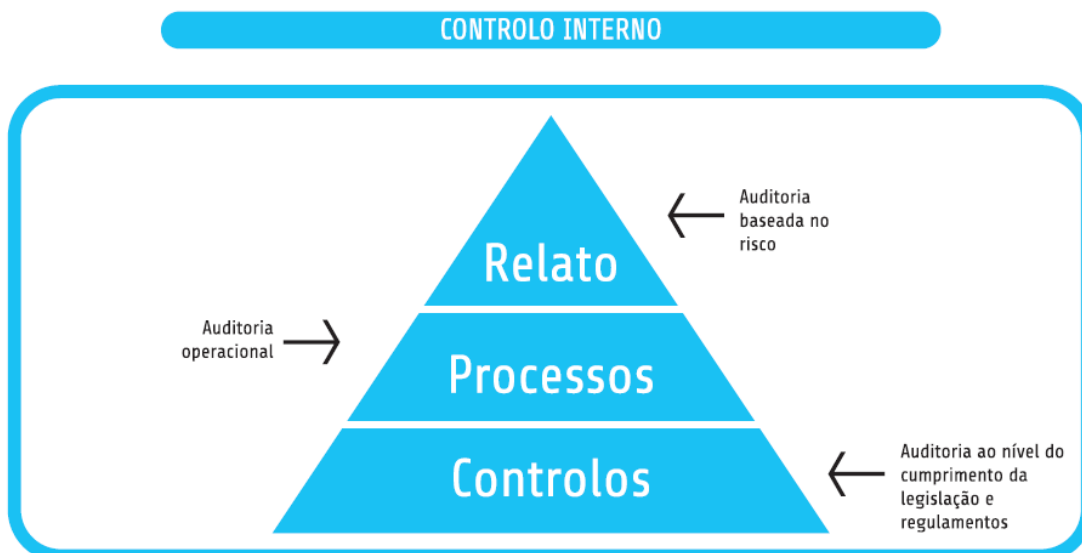


Figura 5 – Modelo *Corporate Governance*. Morais, Georgina et al (2007)

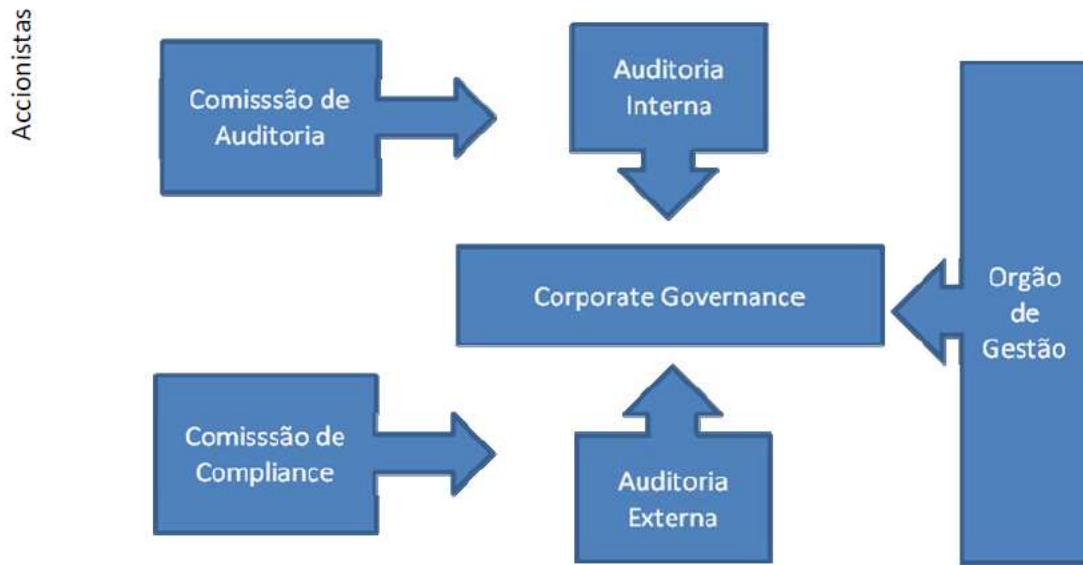


Figura 6 – *The Coso Enterprise Risk Management Framework*. Beja, Rui (2004)



Figura 7 – Enterprise Risk Management

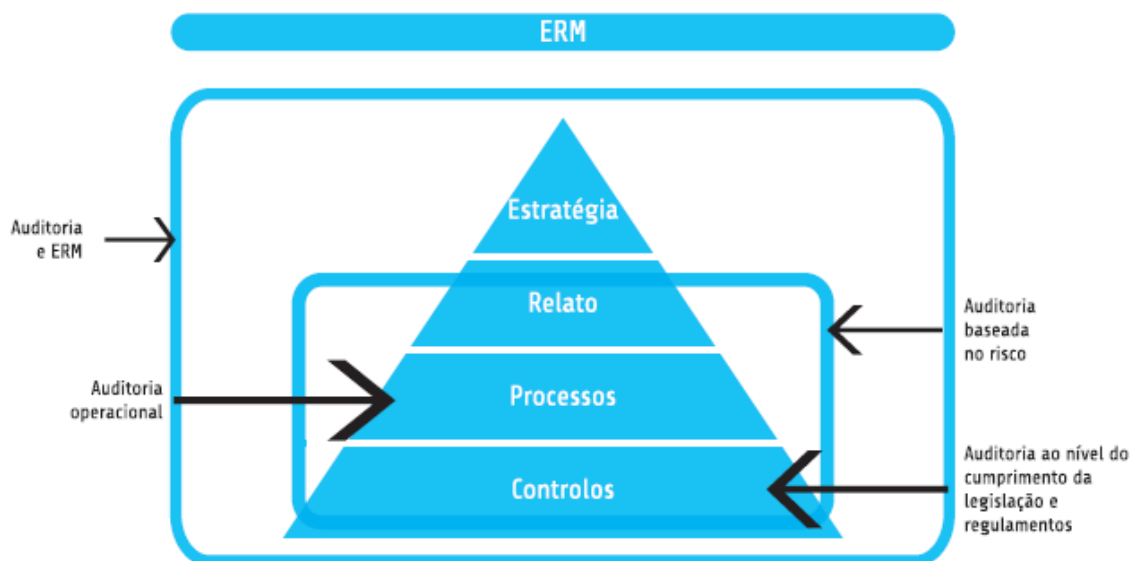


Figura 8 – Componentes do Risco de Auditoria. Revista Revisores e Auditores

Natureza	Descrição	Comentário
Risco Inerente	<p>Susceptibilidade de uma asserção que possa ser material, quer individualmente ou quando agregada a outras distorções, presumindo que não haja outros controlos relacionados.</p> <p>O risco inerente é avaliado ao nível das demonstrações financeiras na sua globalidade e ao nível das asserções.</p>	<p>Estes riscos decorrem do negócio da entidade, dos seus objetivos, da natureza das operações e ambiente regulador específico da indústria, assim como da sua dimensão e complexidade. O risco de distorções materiais varia em função da natureza dos saldos ou classes de transacções. Os riscos relativamente aos quais o auditor deve ter uma particular preocupação, incluem:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Cálculos complexos que poderão apresentar erros; • Existências com valorizações de montante elevado; • Estimativas contabilísticas que se encontram sujeitas a um elevado grau de incerteza; • Insuficiência ao nível do fundo de maneio que possam pôr em causa a continuidade das operações da entidade; • Problemas ao nível do sector de actividade no qual a entidade se insere; • Desenvolvimentos tecnológicos que possam tornar obsoletos produtos ou processo de fabrico.
Risco de Fraude (Parte do risco inerente)	<p>Risco de ocorrer actos intencionais produzidos por uma ou mais pessoas responsáveis pela gestão, pela governação, por colaboradores ou terceiros, envolvendo a utilização de desvios de modo a obter uma vantagem ilegal ou indevida.</p>	<p>Existem dois tipos de erros intencionais que são relevantes para o auditor:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Erros resultantes de demonstrações financeiras fraudulentas; e • Erros decorrentes da apropriação indevida de activos.
Risco de Controlo (O controlo interno implementado reduz o risco inerente?)	<p>Risco de que possa ocorrer uma distorção numa asserção e que possa ser material, quer individualmente ou quando agregada com outras distorções, que não seja evitada ou detectada e corrigida, numa base tempestiva, pelo controlo interno da entidade.</p>	<p>A entidade deve identificar e avaliar os riscos de negócio e outros (como os de fraude) e responder aos mesmos, concebendo e implementando um sistema de controlo interno.</p> <p>Existirá sempre algum risco de controlo, por força das limitações inerentes do controlo interno. O auditor deve adquirir conhecimento do sistema de controlo interno da entidade e realizar procedimentos para avaliar o risco de ocorrerem distorções materiais ao nível das asserções.</p>
Risco Combinado	<p>Trata-se de um conceito utilizado para referir o risco de distorção material (risco inerente e risco de controlo), quer ao nível das demonstrações financeiras, quer ao nível das asserções.</p>	<p>O auditor pode efectuar uma avaliação separada ou conjunta do risco inerente e do risco de controlo, dependendo das técnicas e metodologias adoptadas e de considerações práticas.</p>
Risco de Detecção	<p>Risco do auditor não detectar uma distorção que exista numa asserção que possa ser material, quer individualmente quer enquanto agregada com outras distorções.</p> <p>Para um dado nível de risco de auditoria, o nível aceitável de risco de detecção está numa relação inversa para a avaliação do risco de distorção material ao nível de asserção.</p>	<p>O auditor identifica as asserções relativamente às quais existem risco de distorção material e concentra os procedimentos de auditoria nessas áreas. Ao desenhar e avaliar os resultados dos procedimentos adoptados, o auditor deve considerar a possibilidade de:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Selecionar um procedimento de auditoria inapropriado; • Aplicação incorrecta de um dado procedimento de auditoria; • Interpretação inadequada dos resultados do trabalho realizado.

Figura 9 – Limitações do processo de auditoria. Auditoria baseada no risco. Revista Revisores e Auditores Jan/Mar 2008.

Limitações	Razões
Uso de testes	Qualquer amostra que não represente 100% da população introduz algum risco da ocorrência de erros que não sejam identificados.
Limitações do Controlo Interno	Até o melhor sistema, com o melhor desenho e adequadamente implementado pode ser ultrapassado por actos conduzidos pela gestão ou conluio entre colaboradores.
Fraude não identificada	Em virtude da fraude ser concebida de modo a não ser identificada, existe sempre a possibilidade de a mesma não ser detectada.
Natureza da prova obtida	A maioria da prova obtida em auditoria tende a ser indiciária e não conclusiva.
Disponibilidade da prova	Poderão existir situações em que existe um insuficiente acesso aos elementos de suporte, não permitindo conclusões definitivas sobre determinadas asserções, designadamente ao nível de estimativas relativas ao justo valor.
Confiança nos julgamentos realizados pelo auditor	O julgamento profissional é requerido para: <ul style="list-style-type: none"> . Identificar de forma adequada os factores de risco e proceder à sua avaliação; . Decidir quanto à profundidade dos testes e prova obtida; . Avaliar as estimativas realizadas pela gestão; e . Concluir em função dos resultados obtidos e declarações prestadas pelos responsáveis da gestão.
Dificuldade em assegurar integridade da informação	Existe o risco de que informações importantes e relevantes não tenham chegado ao conhecimento do auditor, não tenham sido obtidas ou tenham, inclusive, sido ocultadas.

Figura 10 – *Enterprise Risk Management: “An emerging model for building shareholder value”*. KPMG 2011.



Figura 11 – “Placing a value on ERM.” KPMG, 2009.

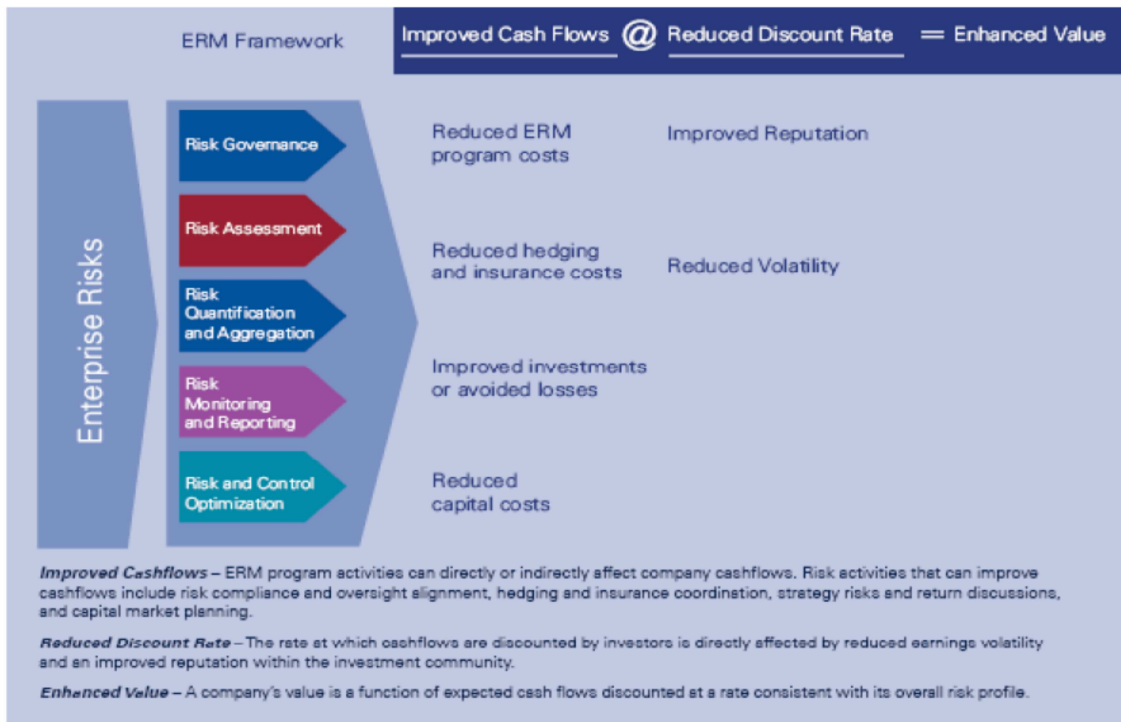
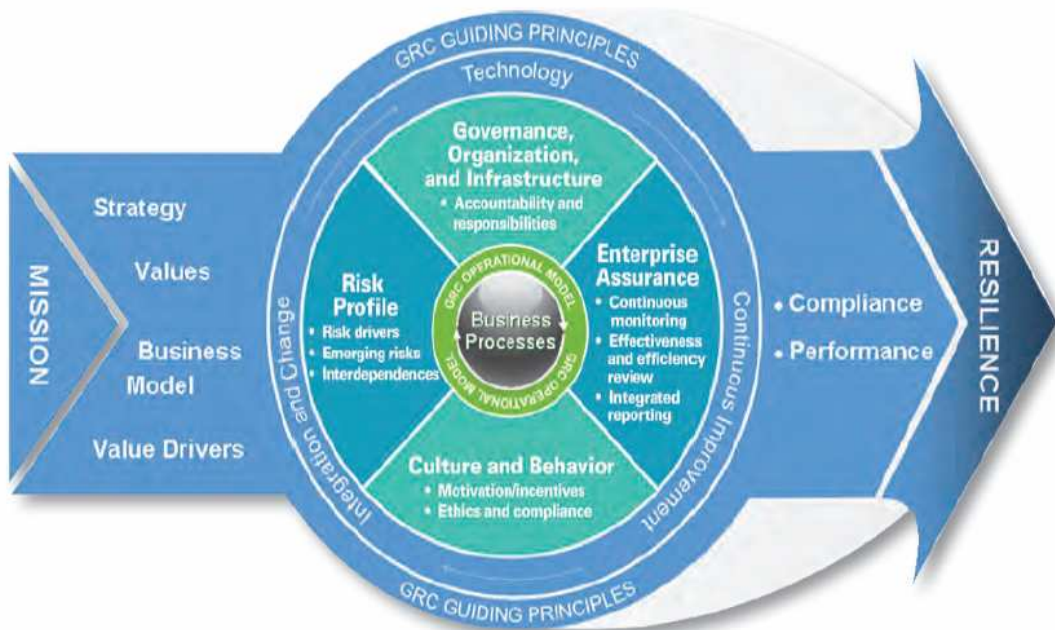


Figura 12 – “Survival of the most informed”. Governance, Risk and Compliance. KPMG, 2010.



APÊNDICE 1**Quadro 3 - Empresas que constituem o nosso estudo (elaboração própria).**

Empresa
Altri, SGPS, SA
CP - Comboios de Portugal, EPE
Caixa Económica Montepio Geral
EFACEC – ENGENHARIA E SISTEMAS, S.A.
REFER, EPE
Sumol+Compal, SA
Grupo Soares da Costa, SGPS
Galp Energia, SGPS, SA
Mota Engil, SGPS, SA
EDP - Energias de Portugal
SIC – SOCIEDADE INDEPENDENTE DE COMUNICAÇÃO, S.A.
UNILEVER JERÓNIMO MARTINS, LDA
Toyota Caetano Portugal, SA
REN – REDE ELÉCTRICA NACIONAL, S.A.
BRISA O&M, S.A.
CTT – CORREIOS DE PORTUGAL, S.A.
MANUEL RUI AZINHAIS NABEIRO, LDA
TEIXEIRA DUARTE – ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES, S.A.
CIMPOR – INDÚSTRIA DE CIMENTOS, S.A.
JMR – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA A DISTRIBUIÇÃO, S.A.
BPI - Banco Português de Investimento, S.A.
PINGO DOCE – DISTRIBUIÇÃO ALIMENTAR, S.A.
Portugal Telecom, SGPS, S.A.
Semapa, S.A
SONAE INDÚSTRIA – PRODUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE DERIVADOS DE MADEIRA, S.A.

Quadro 4 - Empresas que constituem o nosso estudo por setor de atividade (elaboração própria).

Empresa	Sector de Atividade
Altri, SGPS, SA	Celulose e Papel
CP - Comboios de Portugal, EPE	Transportes e distribuição
Caixa Económica Montepio Geral	Banca
EFACEC – ENGENHARIA E SISTEMAS, S.A.	Material elétrico e de precisão
REFER, EPE	Actividades Auxiliares aos Transportes
Sumol+Compal, SA	Distribuição Alimentar
Grupo Soares da Costa, SGPS	Construção
Galp Energia, SGPS, SA	Distribuição de Combustíveis
Mota Engil, SGPS, SA	Construção
EDP - Energias de Portugal	Água, Electricidade e Gás
SIC – SOCIEDADE INDEPENDENTE DE COMUNICAÇÃO, S.A.	Edição, informação e artes gráficas
UNILEVER JERÓNIMO MARTINS, LDA	Agro-indústria
Toyota Caetano Portugal, SA	Comércio de veículos automóveis
REN – REDE ELÉCTRICA NACIONAL, S.A.	Água, electricidade e gás
BRISA O&M, S.A.	Actividades Auxiliares aos Transportes
CTT – CORREIOS DE PORTUGAL, S.A.	Transportes e distribuição
MANUEL RUI AZINHAI NABEIRO, LDA	Comércio por grosso
TEIXEIRA DUARTE – ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES, S.A.	Construção
CIMPOR – INDÚSTRIA DE CIMENTOS, S.A.	Minerais metálicos e não metálicos
JMR – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA A DISTRIBUIÇÃO, S.A.	Serviços
BPI - Banco Português de Investimento, S.A.	Banca
PINGO DOCE – DISTRIBUIÇÃO ALIMENTAR, S.A.	Distribuição Alimentar
Portugal Telecom, SGPS, S.A.	Telecomunicações
Semapa, S.A	Celulose e Papel
SONAE INDÚSTRIA – PRODUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE DERIVADOS DE MADEIRA, S.A.	Madeira, cortiça e móveis

Quadro 5 – Caracterização económico-financeira das empresas que constituem o nosso estudo (elaboração própria).

Empresa	Nº Colaboradores	Vendas	Resultado Líquido do Período	Controlo acionista
Altri, SGPS, SA	676	479.344.964	22.567.762	Privado
CP - Comboios de Portugal, EPE	2.978	238.255.936	-289.046.560	Público
Caixa Económica Montepio Geral	4.188	1.182.911.000	45.029.000	Privado
EFACEC – ENGENHARIA E SISTEMAS, S.A.	1.151	270.260.829	8.064.872	Privado
REFER, EPE	3.225	186.724.052	-163.783.774	Público
Sumol+Compal, SA	1.364	331.558.596	6.162.487	Privado
Grupo Soares da Costa, SGPS	5.549	873.548.049	2.376.012	Privado
Galp Energia, SGPS, SA	7.381	1.636.267.100	43.268.200	Privado
Mota Engil, SGPS, SA	20.653	2.176.072.110	71.078.339	Privado
EDP - Energias de Portugal	12.219	1.512.085.100	13.319.790	Privado
SIC – SOCIEDADE INDEPENDENTE DE COMUNICAÇÃO, S.A.	550	159.796.021	10.223.459	Privado
UNILEVER JERÓNIMO MARTINS, LDA	400	339.215.369	21.930.000	Privado
Toyota Caetano Portugal, SA	587	216.494.380	-2.030.231	Privado
REN – REDE ELÉCTRICA NACIONAL, S.A.	308	590.972.096	79.535.018	Privado
BRISA O&M, S.A.	1.287	112.687.985	15.291.004	Privado
CTT – CORREIOS DE PORTUGAL, S.A.	12.468	565.378.416	56.712.195	Público
MANUEL RUI AZINHAI NABEIRO, LDA	989	198.136.018	634.494	Privado
TEIXEIRA DUARTE – ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES, S.A.	4.071	506.305.337	-173.586.656	Privado
CIMPOR – INDÚSTRIA DE CIMENTOS, S.A.	553	264.022.295	50.341.825	Privado
JMR – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA A DISTRIBUIÇÃO, S.A.	1.913	147.542.200	42.803.055	Privado
BPI - Banco Português de Investimento, S.A.	4.500	2.004.810.000	-284.871.000	Privado
PINGO DOCE – DISTRIBUIÇÃO ALIMENTAR, S.A.	22.734	3.144.676.159	14.691.336	Privado
Portugal Telecom, SGPS, S.A.	5.779	6.146.844.721	422.911.743	Privado
Semapa, S.A	5.133	1.779.744.531	169.145.346	Privado
SONAE INDÚSTRIA – PRODUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE DERIVADOS DE MADEIRA, S.A.	573	229.789.357	2.410.516	Privado

APÊNDICE 2

1. Na empresa, com referência a 31/12/2011, qual o volume de negócio (em milhares de euros)?

Volume de Negócios	N.º	%
Menos de 5.000.000 euros		
Entre 5.000.000 e 10.000.000 euros		
Mais 10.000.000 euros	25	100%
Total	25	100%

Tabela 1

2. A empresa pertence a uma:

Tipo Entidade	N.º	%
Entidade Pública	3	12%
Entidade Privada	22	88%
Outro		
Total	25	100%

Tabela 2

3. A empresa pertence a um grupo internacional?

Grupo Internacional	N.º	%
Sim	12	48%
Não	13	52%
Total	25	100%

Tabela 3

- 3.1 Em quantos países está localizada?

Países localização	N.º	%
Menos de 5	8	32%
Entre 5 e 10	2	8%
Mais de 10	15	60%
Total	25	100%

Tabela 3.1

- 3.2 Quantos dos países referidos pertencem à União Europeia?

Países da UE	N.º	%
Menos de 5	10	40%
Entre 5 e 10	5	20%
Mais de 10	10	40%
Total	25	100%

Tabela 3.2

4. A empresa contém um Departamento de Auditoria Interna?

DAI	N.º	%
Sim	25	100%
Não		
Total	25	100%

Tabela 4

5. Qual a dependência hierárquica do Departamento de Auditoria Interna?

Dependência Hierárquica	N.º	%
Conselho Administração	23	92%
Presidente/ Diretor Geral	2	8%
Outro		
Total	25	100%

Tabela 5

6. Qual o número de auditores que compõem a atividade de Auditoria Interna?

Nº Auditores	N.º	%
Entre 1 e 5	15	60%
Mais de 5	10	40%
Total	25	100%

Tabela 6

7. Os recursos colocados à disposição da atividade de Auditoria interna são adequados ao desempenho da função?

Recursos disponíveis	N.º	%
Sim	21	84%
Não	4	16%
Total	25	100%

Tabela 7

8. A atividade de Auditoria Interna atua em todas as áreas da empresa?

Atuação	N.º	%
Sim	24	96%
Não	1	4%
Total	25	100%

Tabela 8

9. A atividade de auditoria interna possui um manual contendo as normas e procedimentos para a execução dos trabalhos?

Manual de procedimentos	N.º	%
Sim	22	88%
Não	3	12%
Total	25	100%

Tabela 9

10. A empresa conhece os objetivos do trabalho da atividade de Auditoria Interna?

Conhece Objetivos	N.º	%
Sim	25	100%
Não	0	0%
Total	25	100%

Tabela 10

11. O órgão de gestão participou na Implementação da atividade de auditoria interna?

Participação O.G.	N.º	%
Sim	23	92%
Não	2	8%
Total	25	100%

Tabela 11

12. O órgão de gestão coopera no desenvolvimento dos trabalhos da atividade de auditoria interna?

Cooperação do O.G.	N.º	%
Nunca		
Muito poucas vezes		
Algumas vezes	6	24%
Muitas vezes	16	64%
Sempre	3	12%
Total	25	100%

Tabela 12

13. O órgão de gestão limitou ou restringiu, de alguma forma, o alcance da auditoria?

Restrição ou limite	N.º	%
Nunca	19	76%
Muito poucas vezes	6	0,24
Algumas vezes		
Muitas vezes		
Sempre		
Total	25	100%

Tabela 13

14. Considera que o grau de liberdade e independência de ação concedido à atividade de auditoria interna para analisar todos os aspetos operacionais e administrativos em todas as áreas da empresa é:

Grau de Independência	N.º	%
Alto	22	88%
Médio	3	12%
Baixo		
Total	25	100%

Tabela 14

15. Considera que o grau de importância dado à atividade de auditoria interna como instrumento de avaliação do sistema de controlo interno e do cumprimento as normas e procedimentos é:

Grau de Importância	N.º	%
Alto	18	72%
Médio	7	28%
Baixo		
Total	25	100%

Tabela 15

16. Considera que as informações veiculadas pela atividade de auditoria interna têm influência no processo de tomada de decisão dos gestores?

Informações vinculadas	N.º	%
Nunca		
Muito poucas vezes	1	0,04
Algumas vezes	6	24%
Muitas vezes	11	44%
Sempre	7	28%
Total	25	100%

Tabela 16

17. Existem sistemas de controlo interno associados à (enumere de 1 a 4):

Sistemas de Controlo Interno	Sim	Não	%
Fiabilidade do reporte financeiro	23	1	92%
Confidencialidade, integralidade e disponibilidade do SI	21	4	84%
Revisão dos processos de Sistema de Informação	20	6	80%
Revisão dos controlos operacionais	22	2	88%

Tabela 17

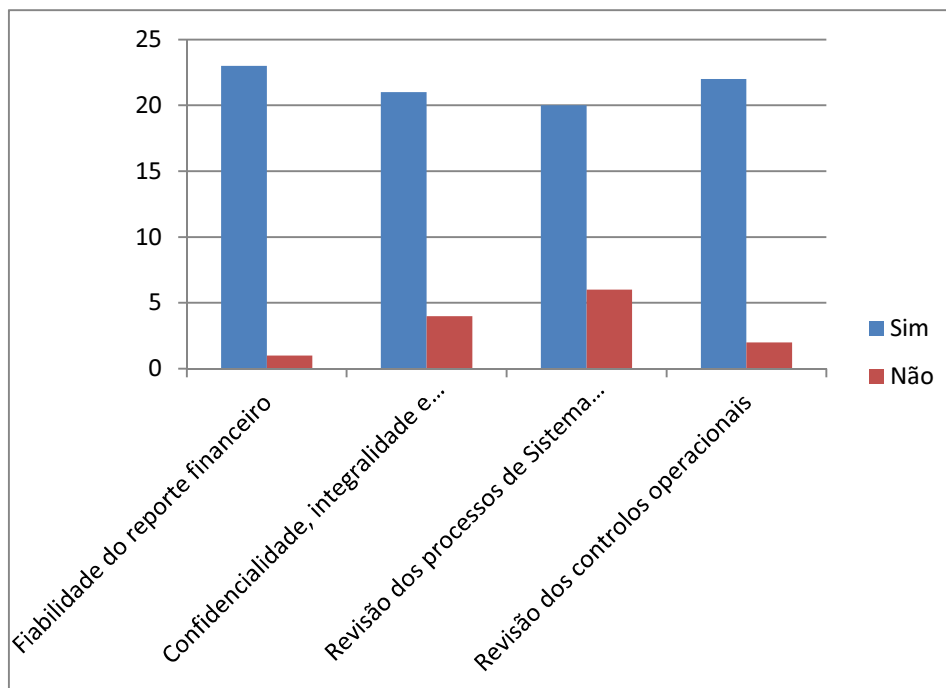


Gráfico 1 – Sistemas de Controlo Interno

18. A auditoria interna tem um papel importante e significativo na identificação e avaliação de todos os riscos relevantes nas áreas em que a empresa funciona?

Importância do papel da AI	N.º	%
Sim	20	80%
Não	5	20%
Total	25	100%

Tabela 18

19. A supervisão do risco é entendida por todos na empresa como fazendo parte da função de auditoria interna na criação de valor para a empresa?

Supervisão do Risco	N.º	%
Sim	19	76%
Não	6	24%
Total	25	100%

Tabela 19

20. Os riscos são alinhados com a estratégia da empresa?

Alinhamento Riscos	N.º	%
Sim	22	88%
Não	3	12%
Total	25	100%

Tabela 20

21. Existe coordenação da visão do risco na empresa que:

Informações vinculadas	Sim	Não	%
Auditoria interna e Corporate Governance	18	7	72%
Auditoria interna e Comissão de Auditoria	16	9	64%
Auditoria interna e Compliance	20	5	80%
Auditoria interna e Gestão	23	2	92%
Auditoria Interna e Auditoria Externa	22	3	88%

Tabela 21

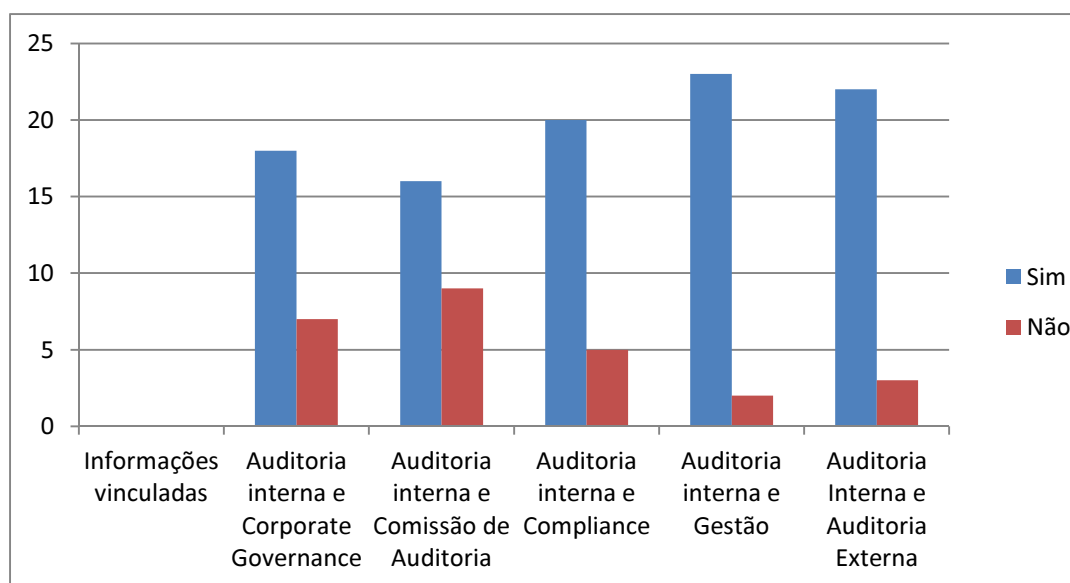


Gráfico 2 – Informações vinculadas

22. Existem ações concretas previstas para quando há risco de ultrapassar as fronteiras de risco aceitável?

Fronteiras de Risco	N.º	%
Sim	20	80%
Não	5	20%
Total	25	100%

Tabela 22

23. Existem medidas preventivas ao risco, nomeadamente medidas antifraude?

Medidas Preventivas	N.º	%
Sim	20	80%
Não	5	20%
Total	25	100%

Tabela 23

24. Têm um perfil de mudança do risco com impactos financeiros e não financeiros?

Perfil de mudança do risco	N.º	%
Sim	19	76%
Não	6	24%
Total	25	100%

Tabela 24

25. Existem inventários ou mapa de riscos?

Mapa riscos	N.º	%
Sim	21	84%
Não	4	16%
Total	25	100%

Tabela 25

26. A gestão do risco implementada é eficaz?

Gestão do Risco	N.º	%
Sim	21	84%
Não	4	16%
Total	25	100%

Tabela 26

27. Existem processos de *risk analysis* que permitam antecipar o risco do negócio nos mercados mais instáveis?

Processos Risk Analysis	N.º	%
Sim	22	81%
Não	5	19%
Total	27	100%

Tabela 27

28. O programa de auditoria interna está baseado no risco ou é tradicionalmente de *compliance*?

Programa de AI	N.º	%
Risco	22	85%
Compliance	4	15%
Total	26	100%

Tabela 28

29. A supervisão da avaliação de riscos das unidades de negócio e do seu controlo permitem realocar recursos e coloca-los na direção certa?

Realocar Recursos	N.º	%
Sim	20	80%
Não		0%
Não respondeu	5	20%
Total	25	80%

Tabela 29

30. Os auditores internos têm formação interna?

Formação Interna	N.º	%
Sim	19	76%
Não	6	24%
Total	25	100%

Tabela 30

31. Os auditores internos têm formação externa?

Formação Externa	N.º	%
Sim	25	100%
Não		
Total	25	100%

Tabela 31

32. Ao nível da auditoria interna, na qualidade dos recursos, as aptidões são totalmente satisfeitas ou é necessária a contratação de auditores independentes para áreas ou aptidões específicas?

Contratação Externa	Sim	Não	%	
			Sim	% Não
Tecnologias de Informação	18	7	72%	28%
Gestão da Qualidade	20	12	80%	48%
Gestão Higiene e Saúde	16	9	64%	36%
Responsabilidade Social	12	3	48%	12%
Serviços Consultoria	23	0	92%	0%

Tabela 32

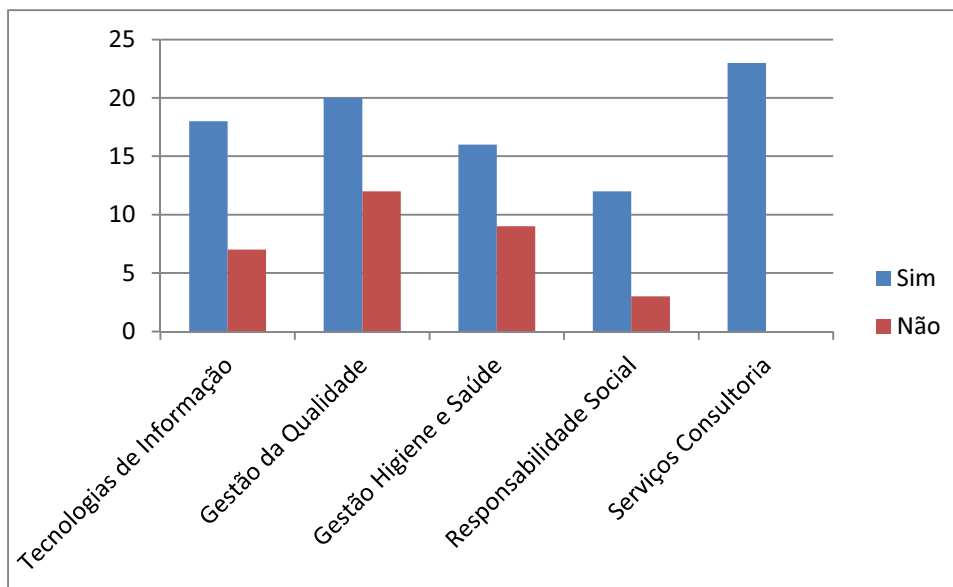


Gráfico 3 – Contratação externa

33. São aproveitadas as vantagens de ferramentas tecnológicas para serem usadas na monitorização e transformação dos controlos ou automatização dos processos?

Ferramentas tecnológicas	N.º	%
Sim	22	88%
Não	3	12%
Total	25	100%

Tabela 33

34. Na empresa, existe uma estrutura de *Enterprise Risk Management*?

Estrutura ERM	N.º	%
Sim	16	64%
Não	3	12%
Em implementação	6	24%
Total	25	100%

Tabela 34

Apetite pelo Risco	Alto	Médio	Baixo	% Alto	% Médio	% Baixo
Na responsabilização da <i>Governance</i> pela cultura	1	9	6	4%	36%	24%
Na avaliação do risco ao identificar novas formas de risco		9	7	0%	36%	28%
Na quantificação do risco e a sua agregação ao estabelecer prioridades na gestão de Risco		10	6	0%	40%	24%
Na monitorização do risco e o seu <i>report</i>		10	6	0%	40%	24%
No controlo e otimização do risco para melhorar a performance para otimizar a relação custo/benefício	5	7	4	20%	28%	16%

Tabela 34.1

35. A auditoria interna consegue efetuar uma verificação independente do controlo das atividades e do *compliance*?

Verificação	N.º	%
Sempre	13	52%
Muitas vezes	10	40%
Algumas vezes	2	8%
Total	25	100%

Tabela 35

36. A auditoria interna está a focar-se nas áreas estratégicas da empresa?

Foco	N.º	%
Sim	23	92%
Não	2	8%
Total	25	100%

Tabela 36

37. Os recursos da AI estão adequados às exigências da função?

Recursos adequados	N.º	%
Sim	21	84%
Não	4	16%
Total	25	100%

Tabela 37

38. Os processos de auditoria interna estão automatizados para permitir uma focagem na análise de dados e não nos processos?

Automatização dos processos	N.º	%
Análise dados	6	24%
Análise processos	14	56%
Ambos	5	20%
Total	25	100%

Tabela 38

39. Existe controlo das implementações das recomendações da auditoria interna e dos motivos das não implementações?

Recomendações AI	N.º	%
Sim	20	80%
Não	5	20%
Total	25	100%

Tabela 39

40. Existe *follow-up* da supervisão das recomendações que possam vir a ser implementadas, mas que como ainda estão por implementar possam ter riscos acrescidos?

Follow-up Supervisão	N.º	%
Sim	19	76%
Não	6	24%
Total	25	100%

Tabela 40

41. A existência da atividade de auditoria interna contribui para a economia, eficiência e eficácia da empresa (da gestão em geral, operações e processos)?

Existência AI	N.º	%
Sim	24	96%
Não	1	4%
Total	25	100%

Tabela 41

42. A atividade de auditoria interna é sujeita a avaliação?

Avaliação AI	N.º	%
Nunca	3	12%
Muito poucas vezes	1	4%
Algumas vezes	3	12%
Muitas vezes	14	56%
Sempre	4	16%
Total	25	100%

Tabela 42

43. A auditoria interna contribui de forma eficaz para uma:

Contribuição da AI	Sim	%
Melhor gestão	21	84%
Eficácia nos controlos	23	92%
Melhor Governance	20	80%

Tabela 43

44. Para além de *Key Performance Indicators* (KPI) têm *Key Risk Indicators* (KRI) nas diversas áreas?

Existem KRI	Sim	Não	%
Financeira	19	6	76%
Vendas	17	8	68%
Compras	6	19	24%
Marketing	9	16	36%
Tecnologias de Informação	14	11	56%
Fraude	17	8	68%
Em implementação	3		12%

Tabela 44

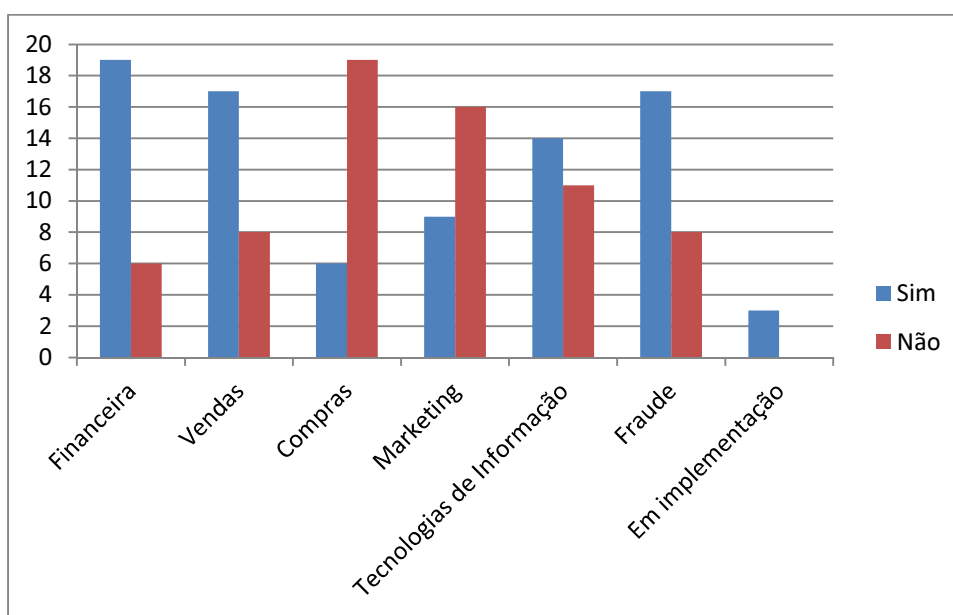


Gráfico 4 – Existência de KRI

45. Em que áreas foram evitadas perdas pela existência de KRI supervisionados pela AI?

KRI supervisionados pela AI	Sim	Não	%
Financeira	17	8	68%
Vendas	17	8	68%
Compras	14	11	56%
Marketing	3	22	12%
Tecnologias de Informação	13	12	52%
Fraude	15	10	60%

Tabela 45

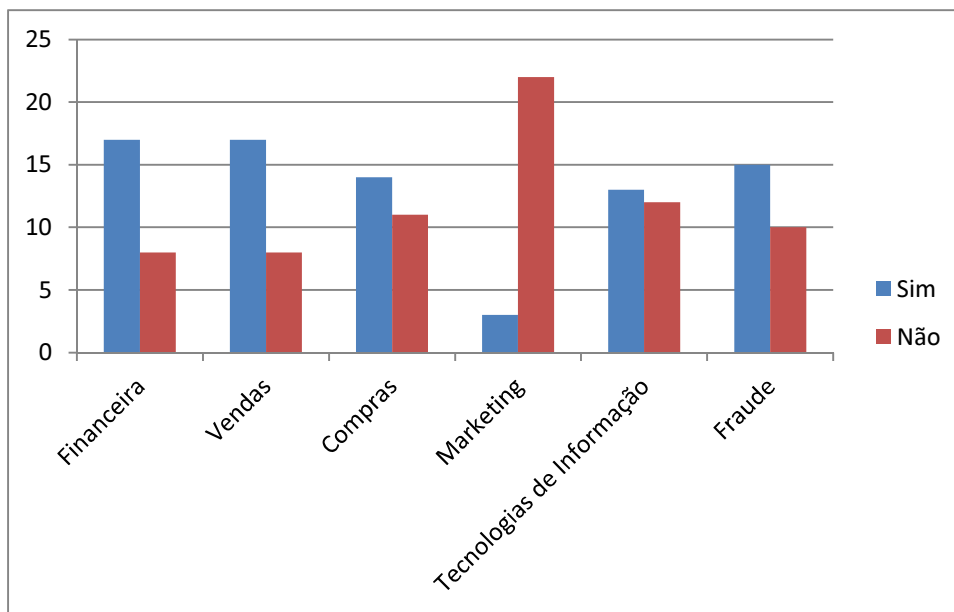


Gráfico 5 –KRI supervisionados pela AI

46. Em que áreas os KPI aumentaram de valor devido às recomendações dadas pela AI?

Áreas onde a AI acrescentou valor	Resp. 1	Resp. 2
Financeira	1	1
Marketing		5
Vendas	4	
Compras		
Clientes	5	2
Fornecedores		
Produção		
Operacional		
Recursos Humanos		4
Engenharia		
Ambiente		
Fraude	2	3
Logística	3	
Distribuição		
Informática		

Tabela 46

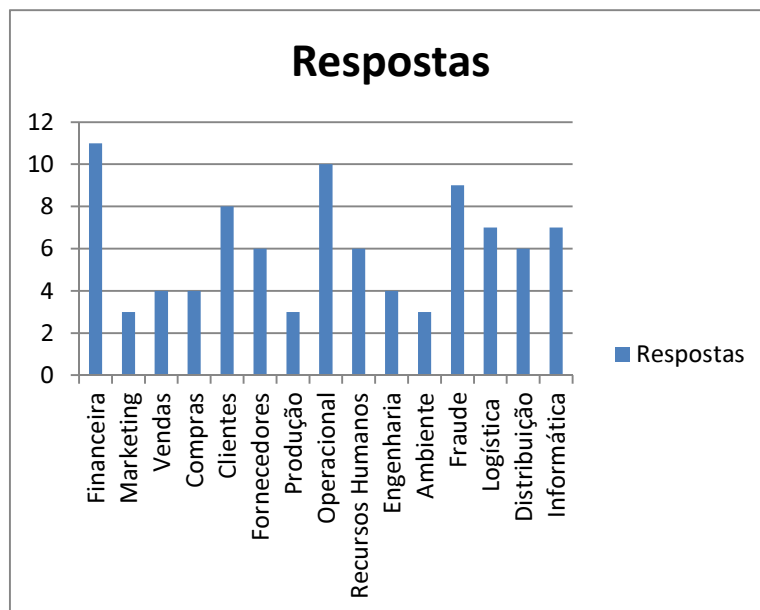


Gráfico 6 - Áreas onde a AI acrescentou valor

47. De que forma a auditoria interna pode criar valor para a empresa ao (enumere de 1 a 8):

Formas de criação de valor pela AI	Respostas	%
Produzir relatórios relevantes	24	96%
Produzir atempadamente relatórios de alta qualidade	21	84%
Basear-se nas evidências dos factos	23	92%
Corresponder às preocupações dos stakeholders	21	84%
Estar alinhada com a estratégia	19	76%
Ter uma mensagem forte e respeitada	13	52%
Valorizar a formação dos auditores	17	68%
Apoiar-se nas Tecnologias de Informação	15	60%
Basear-se no risco	19	76%

Tabela 47

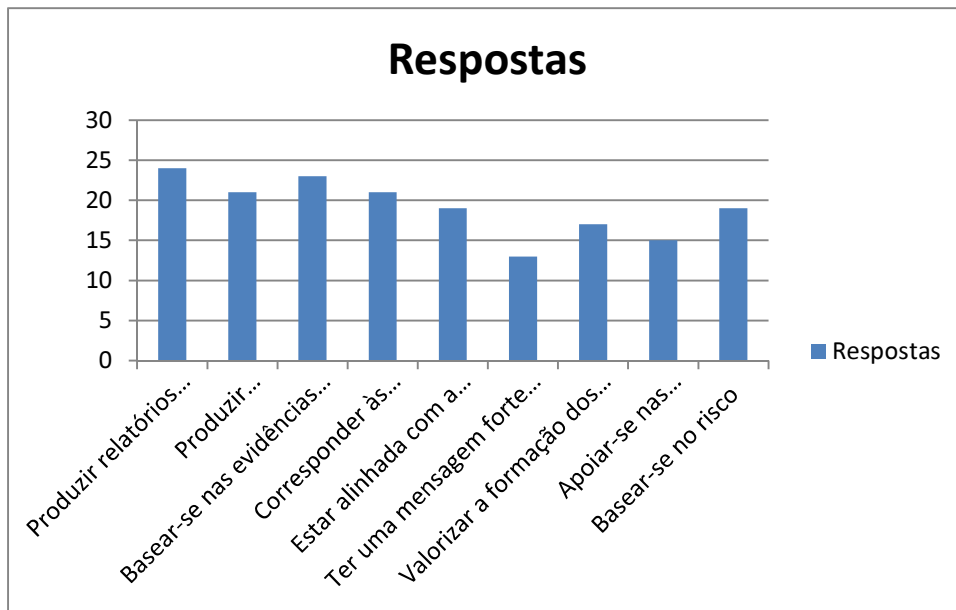


Gráfico 7 – Formas de criação de valor pela AI

48. Considera que a existência da atividade de auditoria interna acrescenta valor à empresa no geral?

AI cria valor	N.º	%
Sim	25	100%
Não		
Total	25	100%

Tabela 48

APÊNDICE 3

Catarina Garcia de Albergaria Pinheiro
Rua Adelino Amaro da Costa, 35, 5ºEsq. Frt
4470-225 Maia

Nome empresa

Morada

C.P. Porto

Porto, 19 de Dezembro de 2011

Assunto: Questionário para elaboração de dissertação de Mestrado

Exm^{os} Senhores,

No âmbito da elaboração de uma dissertação de mestrado subordinada ao tema “Acrescentar Valor á Empresa com a Auditoria Interna”, tenho a honra de solicitar a V.Ex^a., pela presente, o favor de proceder ao preenchimento do pequeno questionário que lhe remeto, em anexo.

Permitindo-me a ousadia, solicito que faça o favor de me remeter a sua resposta, através do envelope enviado para esse efeito, logo que lhe seja possível.

Mais informo que será garantido o tratamento anónimo dos dados ficando eu, naturalmente, ao inteiro dispor para qualquer esclarecimento que V. Ex^a entenda necessário.

Antecipadamente grata pelo favor da resposta de V. Ex^a., prevaleço-me da oportunidade para lhe endereçar os meus melhores cumprimentos,

Catarina Pinheiro

APÊNDICE 4

Questionário

A ser preenchido pelo Diretor de Auditoria Interna

(Assinale com uma x)

Este questionário tem por objetivo recolher informações sobre o papel da Auditoria Interna na criação de valor para a empresa e visa a elaboração de uma dissertação de mestrado em Auditoria. Este apenas será utilizado para efeitos de investigação.

Após o preenchimento deste questionário, favor enviar o mesmo para o e-mail: Catarinapinho1988@gmail.com ou devolver o mesmo em envelope fechado para a morada indicada na carta em anexo, por forma a garantir a sua confidencialidade.

1. Na organização, com referência a 31/12/2011, qual o volume de negócios (em milhares de euros)?

- Menos de 5.000.000 euros
- Entre 5.000.000 euros e 10.000.000 euros
- Mais de 10.000.000 euros

2. A organização pertence a uma:

- Entidade Pública
- Entidade Privada
- Outro_____

3. A organização pertence a um grupo internacional?

- Sim
- Não

3.1. Em quantos países está localizada?

- Menos de 5
- Entre 5 e 10
- Mais de 10

3.2. Quantos dos países referidos pertencem à União Europeia?

- Menos de 5
- Entre 5 e 10
- Mais de 10

4. A organização contém um Departamento de Auditoria Interna?

- Sim
- Não

5. Qual a dependência hierárquica do Departamento de Auditoria Interna?

- Conselho de Administração
- Presidente/ Diretor Geral
- Outro (especifique por favor) _____

6. Qual o número de auditores que compõem a atividade de Auditoria Interna?

- Entre 1 e 5
- Mais de 5

7. Os recursos colocados à disposição da atividade de Auditoria interna são adequados ao desempenho da função?

- Sim
- Não

8. A atividade de Auditoria Interna atua em todas as áreas da organização?

- Sim
- Não

8.1. Se respondeu que não, especifique as áreas

- Qualidade
- Financeira
- Gestão de Risco
- Outra. Qual?

9. A atividade de auditoria interna possui um manual contendo as normas e procedimentos para a execução dos trabalhos?

Sim

Não

10. A organização conhece os objetivos do trabalho da atividade de Auditoria Interna?

Sim

Não

11. O órgão de gestão participou na Implementação da atividade de auditoria interna?

Sim

Não

12. O órgão de gestão coopera no desenvolvimento dos trabalhos da atividade de auditoria interna?

Nunca

Muito poucas vezes

Algumas vezes

Muitas vezes

Sempre

13. O órgão de gestão limitou ou restringiu, de alguma forma, o alcance da auditoria?

Nunca

Muito poucas vezes

Algumas vezes

Muitas vezes

Sempre

14. Considera que o grau de liberdade e independência de ação concedido à atividade de auditoria interna para analisar todos os aspectos operacionais e administrativos em todas as áreas da organização é:

Alto

Médio

Baixo

15. Considera que o grau de importância dado à atividade de auditoria interna como instrumento de avaliação do sistema de controlo interno e do cumprimento as normas e procedimentos é:

- Alto
- Médio
- Baixo

16. Considera que as informações veiculadas pela atividade de auditoria interna têm influência no processo de tomada de decisão dos gestores?

- Nunca
- Muito poucas vezes
- Algumas vezes
- Muitas vezes
- Sempre

17. Existem sistemas de controlo interno associados à (enumere de 1 a 4):

- | | | |
|--|--------------------------|--------------------------|
| Fiabilidade do reporte financeiro? | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| Confidencialidade, integralidade e disponibilidade do sistema de informação? | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| Revisão dos processos de Sistema de Informação? | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| Revisão dos controlos operacionais? | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

18. A auditoria interna tem um papel importante e significativo na identificação e avaliação de todos os riscos relevantes nas áreas em que a organização funciona?

- Sim
- Não

19. A supervisão do risco é entendida por todos na organização como fazendo parte da função de auditoria interna na criação de valor para a organização?

- Sim
- Não

20. Os riscos são alinhados com a estratégia da organização?

Sim

Não

21. Existe coordenação da visão do risco na organização que:

	Sim	Não
Auditoria interna e <i>Corporate Governance</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Auditoria interna e Comissão de Auditoria	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Auditoria interna e <i>Compliance</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Auditoria interna e Gestão	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Auditoria Interna e Auditoria Externa	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

22. Existem ações concretas previstas para quando há risco de ultrapassar as fronteiras de risco aceitável?

Sim

Não

23. Existem medidas preventivas ao risco, nomeadamente medidas antifraude?

Sim

Não

24. Têm um perfil de mudança do risco com impactos financeiros e não financeiros?

Sim

Não

25. Existem inventários ou mapa de riscos?

Sim

Não

26. A gestão do risco implementada é eficaz?

Sim

Não

27. Existem processos de *risk analysis* que permitam antecipar o risco do negócio nos mercados mais instáveis?

Sim

Não

28. O programa de auditoria interna está baseado no risco ou é tradicionalmente de *compliance*?

Risco

Compliance

29. A supervisão da avaliação de riscos das unidades de negócio e do seu controlo permitem realocar recursos e coloca-los na direção certa?

Sim

Não

30. Os auditores internos têm formação interna?

Sim

Não

31. Os auditores internos têm formação externa?

Sim

Não

32. Ao nível da auditoria interna, na qualidade dos recursos, as aptidões são totalmente satisfeitas ou é necessária a contratação de auditores independentes para áreas ou aptidões específicas?

	Sim	Não
Tecnologias de Informação	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Gestão da Qualidade	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Gestão Higiene e Saúde	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Responsabilidade Social	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Serviços Consultoria	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

33. São aproveitadas as vantagens de ferramentas tecnológicas para serem usadas na monitorização e transformação dos controlos ou automatização dos processos?

Sim

Não

34. Na organização, existe uma estrutura de *Enterprise Risk Management*?

Sim

Não

Em implementação

34.1. Se sim:

Alto Médio Baixo

34.1.1. Qual o nível de apetite ao risco?

- Na responsabilização da *Governance* pela cultura
- Na avaliação do risco ao identificar novas formas de risco
- Na quantificação do risco e a sua agregação ao estabelecer prioridades na gestão do risco
- Na monitorização do risco e o seu *report*
- No controlo e otimização do risco para melhorar a performance para otimizar a relação custo/benefício

35. A auditoria interna consegue efetuar uma verificação independente do controlo das atividades e do *compliance*?

- Sempre
- Muitas vezes
- Algumas vezes

36. A auditoria interna está a focar-se nas áreas estratégicas da organização?

- Sim Não

37. Os recursos da AI estão adequados às exigências da função?

- Sim Não

38. Os processos de auditoria interna estão automatizados para permitir uma focagem na análise de dados e não nos processos?

- Análise de dados Análise de processos

39. Existe controlo das implementações das recomendações da auditoria interna e dos motivos das não implementações?

- Sim Não

40. Existe follow-up da supervisão das recomendações que possam vir a ser implementadas, mas que como ainda estão por implementar possam ter riscos acrescidos?

Sim

Não

41. A existência da atividade de auditoria interna contribui para a economia, eficiência e eficácia da organização (da gestão em geral, operações e processos)?

Sim

Não

42. A atividade de auditoria interna é sujeita a avaliação?

Nunca

Poucas vezes

Algumas vezes

Muitas vezes

Sempre

43. A auditoria interna contribui de forma eficaz para uma:

	Sim	Não
Melhor gestão	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Eficácia nos controlos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Melhor <i>Governance</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

44. Para além de *Key Performance Indicators* (KPI) têm *Key Risk Indicators* (KRI) nas diversas áreas?

	Sim	Não
Financeira	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Vendas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Compras	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Marketing	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tecnologias de Informação	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Fraude	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

45. Em que áreas foram evitadas perdas pela existência de KRI supervisionados pela AI?

	Sim	Não
Financeira	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Vendas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Compras	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Marketing	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Tecnologias de Informação	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Fraude	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

46. Em que áreas os KPI aumentaram de valor devido às recomendações dadas pela AI
(enumere as que considerar mais importantes de 1 a 5)?

Financeira	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Marketing	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Vendas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Compras	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Clientes	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Fornecedores	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Produção	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Operacional	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Recursos Humanos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Engenharia	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Ambiente	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Fraude	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Logística	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Distribuição	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Informática	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

47. De que forma a auditoria interna pode criar valor para a organização ao
(enumere de 1 a 8):

- | | | |
|--|--------------------------|--------------------------|
| Produzir relatórios relevantes | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| Produzir atempadamente relatórios de alta qualidade | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| Basear-se nas evidências dos factos | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| Corresponder às preocupações dos <i>stakeholders</i> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| Estar alinhada com a estratégia | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| Ter uma mensagem forte e respeitada | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| Valorizar a formação dos auditores | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| Apoiar-se nas Tecnologias de Informação | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| Basear-se no risco | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

48. Considera que a existência da atividade de auditoria interna acrescenta valor à
organização no geral?

- Sim Não

Obrigado pela colaboração.