



**INSTITUTO  
POLITÉCNICO DO PORTO**



## **Valorização dos trabalhos de Auditoria Interna através do CSA**

---

**David Alexandre Araújo Azevedo**

Dissertação apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade para a obtenção do Grau de  
Mestre em Auditoria

Orientado por: Doutor Rodrigo Carvalho

Porto, Junho de 2012





**INSTITUTO  
POLITÉCNICO DO PORTO**



**ISCAP**

**Valorização dos trabalhos de Auditoria Interna através do CSA**

---

**David Alexandre Araújo Azevedo**

Orientado por: Doutor Rodrigo Carvalho

Porto, Junho de 2012

## **Resumo**

O trabalho *CSA como sistema de controlo interno e mecanismo de alavancagem do valor de auditoria interna* visa estabelecer uma ferramenta que a auditoria interna pode usar para potenciar o valor dos seus trabalhos para o cliente final e para a própria auditoria interna.

Esta valorização será feita otimizando os recursos utilizados despendidos por parte da equipa de auditoria interna bem como através da criação de uma cultura de controlo na organização onde decorrem os trabalhos.

O modelo de CSA será abordado segundo a vertente de *workshop*.

Demonstra-se ao longo deste trabalho que esta ferramenta potencia a implementação de uma cultura de controlo por toda a organização, combatendo a resistência habitualmente encontrada na condução dos trabalhos de auditoria. Este método será também tratado como ferramenta de alavancagem dos trabalhos de auditoria interna na medida em que pretende partilhar a responsabilidade pelo controlo interno. Toda a organização passa a ser responsável pelo controlo das suas atividades, dando à auditoria interna maior liberdade para supervisionar as ações resultantes do CSA, diminuindo assim o tempo despendido de forma direta.

Por fim, será feita uma análise comparativa do valor dos trabalhos de auditoria interna segundo uma abordagem tradicional em relação ao controlo interno e segundo o CSA. O resultado desta comparação permite constatar que, verificadas as premissas identificadas, os trabalhos de CSA alavancam o valor dos trabalhos realizados pela auditoria interna.

**Palavras-chave:** CSA; Controlo interno; Auditoria Interna; *Workshop*; Questionário

## **Abstract**

The subject *CSA as internal control system and leverage for internal audit work* aims to highlight an internal auditing tool that can enhance the value of internal audit work for the internal audit team as well as for the final client of the performed work.

This enhancement will consist of optimizing the internal audit resources as well as establish a control culture throughout the organization.

This tool will be approached using workshops.

It will be demonstrated in this paper that this method creates a control culture in the organization, fighting the resistance that is usual in internal audit procedures. This system will also be addressed as leverage for internal audit in a way that it intends to share the responsibility for internal control. The entire organization becomes responsible for control activities giving internal audit more freedom to perform supervision on the actions resulting from the CSA, decreasing the time needed directly by their team.

Finally, a comparative analysis will be performed to compare traditional internal audit works in control evaluation and CSA. The result of this comparison allows us to conclude that, if premises are observed, the works performed by CSA give leverage to internal audit work.

**Keywords:** CSA; Internal Control; Internal Audit; Workshop; Questionnaire

## **Dedicatória**

À Doutora Lara Lacerda pelo exemplo de excelência e apoio interminável

## **Agradecimentos**

Ao Doutor Domingos M. Sequeira de Almeida um especial agradecimento por toda a orientação dada, tempo despendido e inspiração

Ao Doutor Rodrigo Carvalho pelo entusiasmo contagiante que sempre demonstra em relação a Auditoria

Ao Doutor Nuno Guerreiro e à Doutora Júlia Santos pela oportunidade de aprendizagem

Ao Doutor Fernando Espinhosa pela contínua disponibilidade e partilha de ideias

## **Lista de Abreviaturas**

IIA - *Institute of Internal Auditors*

IPAI – Instituto português Auditoria Interna

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

ERM - *Enterprise risk management*

VAI - Valor Auditoria Interna

VAI (1) - Valor Auditoria Interna abordagem tradicional

VAI (2) - Valor Auditoria Interna abordagem CSA

RI - Risco Inerente

RR - Risco Residual

RR (1) - Risco Residual abordagem tradicional

RR (2) - Risco Residual abordagem CSA

RAI - Recursos Auditoria Interna

RAI (1) - Recursos Auditoria Interna abordagem tradicional

RAI (2) - Recursos Auditoria Interna abordagem CSA

RCSA – Recursos CSA (excluindo recursos auditoria interna)

CSA - *Control Self Assessment* (Auto avaliação do controlo)

CoCo - *Criteria of Control*

CEO - *Chief Executive Officer*

CFO - *Chief Financial Officer*

SEC - *Securities and Exchange Commission*

ICFR - *Internal Control over Financial Reporting Risk*

*TQM - Total quality management*

*CAE - Chief Audit Executive*

*SWOT - Strengths, Weaknesses, Opportunities, and Threats*

*SOA – Sarbanes-Oxley Act*

*SOX - Sarbanes-Oxley*

## Índice Geral

Resumo .....	iii
Abstract.....	iv
Introdução.....	1
Capítulo I - Enquadramento Teórico .....	3
1.1 Auditoria Interna.....	3
1.2 Definição de Controlo Interno .....	5
1.3 Limitações do Controlo Interno.....	5
Capítulo II – CSA – Autoavaliação do controlo .....	7
2.1 A importância da autoavaliação do controlo .....	7
2.2 Utilização CSA .....	8
2.3 Modelo de CSA .....	8
2.4 Iniciar o processo de CSA .....	12
2.5 Realizar a revisão de CSA baseada em workshop.....	14
2.6 Requisitos para o facilitador .....	22
2.7 Avaliar os resultados de CSA.....	34
Capítulo III – Aplicação CSA .....	35
3.1. Enquadramento .....	35
3.2. Objetivo Geral.....	35
3.3. Principais fases do projeto .....	36
3.4. Funções essenciais à sustentação do projeto.....	37
3.5. Princípios subjacentes ao modelo de gestão a implementar .....	40
3.6. Entidade de coordenação CSA: Funções, objetivos e responsabilidades .....	40
3.7. Fase I – Mapeamento de processos atuais .....	41
3.8. A construção da hipótese de trabalho .....	45

Capítulo IV- CSA como mecanismo de alavancagem .....	52
4.1 O valor dos trabalhos de auditoria interna .....	52
4.2 O valor dos trabalhos de CSA.....	54
Capítulo V - Conclusões.....	59
5.1 Conclusões gerais .....	59
5.2 Investigação futura.....	63
Bibliografia .....	65

### **Índice de Tabelas**

Tabela 1: Abordagem tradicional “vs” Abordagem CSA (Hubbard, 2000) .....	9
Tabela 2: Técnicas tradicionais “vs” CSA. (Hubbard, 2000).....	10
Tabela 3: Abordagens tradicionais “vs” abordagens progressivas (Lundlow & Race, 2000)...	11
Tabela 4: Pré-requisitos Workshop. (Clark & Scheettl, 2000).....	18
Tabela 5: Fase I do projeto CSA. ....	43
Tabela 6: Síntese de resultados Fase I do projeto CSA.....	44
Tabela 7: Estrutura esquemática dos questionários.....	48
Tabela 8: Níveis de resposta e respetiva interpretação.....	48
Tabela 9: Média dos resultados e respetiva interpretação. ....	49
Tabela 10: Resultados dos inquéritos.....	50
Tabela 11: Inquérito de avaliação de conhecimento de controlo interno. ....	69
Tabela 12: Inquérito de avaliação ao projeto de CSA.....	72
Tabela 13: Questionário de avaliação da utilização do CSA.....	74
Tabela 14: Síntese dos resultados do questionário, em média. ....	77

## Índice de Figuras

Figura 1: Visão sobre auditoria interna (Patty Miller, 2008). .....	4
Figura 2: Estratégias de facilitação (Pickett, 2003).....	29
Figura 3: Principais fases do projeto CSA. ....	36
Figura 4: Fase I do projeto CSA.....	36
Figura 5: Fase II do projeto CSA.....	37
Figura 6: Paralelismo entre componentes do COSO e as fases do projeto de CSA. ....	39
Figura 7: Representação gráfica do resultado do questionário à questão 3.....	54
Figura 8: Representação gráfica do resultado do questionário à questão 4.....	55
Figura 9: Representação gráfica do resultado do questionário à questão 5.....	55
Figura 10: Representação gráfica do resultado do questionário à questão 6.....	56
Figura 11: Fluxo organizacional do controlo interno - abordagem tradicional.....	60
Figura 12: Fluxo organizacional do controlo interno - abordagem CSA. ....	60

## Índice de Expressões

Expressão 1: Valor da Auditoria Interna através da abordagem tradicional (Almeida, 2007)..	52
Expressão 2: Valor Auditoria Interna Abordagem Tradicional (Almeida, 2007) e Valor Auditoria Interna Abordagem CSA, respetivamente da esquerda para a direita.....	57
Expressão 3: Risco residual abordagem tradicional “vs” abordagem CSA. ....	57
Expressão 4: Recursos utilizados abordagem tradicional “vs” abordagem CSA.....	58
Expressão 5: Valor Auditoria Interna abordagem tradicional “vs” abordagem CSA. ....	58
Expressão 6: Risco residual abordagem tradicional “vs” abordagem. ....	61
Expressão 7: Recursos utilizados abordagem tradicional “vs” abordagem CSA.....	61
Expressão 8: Valor Auditoria Interna abordagem tradicional “vs” abordagem CSA. ....	62

## **Introdução**

A motivação do trabalho *CSA como sistema de controlo interno e mecanismo de alavancagem do valor de auditoria interna* é escolher um sistema de controlo interno que siga as recomendações do COSO como “... um processo, levado a cabo pela direção, gestão e outro pessoal...” (COSO, 1992). O CSA irá permitir criar uma cultura de controlo por toda a organização bem como servir como mecanismo de alavancagem do valor de auditoria interna.

Através das metodologias tradicionais aplicadas pela auditoria interna, o controlo fica, de certa forma, sob a sua responsabilidade, retirando desde logo e de forma inadvertida a responsabilidade que compete à partida à área auditada. Se o que se pretende é responsabilizar cada área pelo controlo das suas operações, então é fundamental escolher um sistema de controlo interno que potencie esta situação.

Contudo, na condução e implementação de qualquer sistema de controlo interno, um dos maiores entraves encontrados relaciona-se com a resistência à mudança por parte da organização e seus colaboradores não se sentindo os colaboradores como parte integrante do sistema de controlo interno da organização. Adicionalmente, a auditoria interna deve procurar de forma sistemática valorizar os seus trabalhos, isto é, os recursos despendidos devem ser otimizados e mensurados no final dos trabalhos.

Levantam-se então algumas questões que esta dissertação pretende responder:

**Que sistema de controlo interno se adequa à pretensão de incumbir a responsabilidade pelo controlo de forma transversal em toda a organização?**

**Que sistema de controlo interno contribui para ultrapassar possíveis resistências a mudanças de culturas na organização?**

**De que forma pode o sistema de controlo interno ser avaliado quando confrontado com uma abordagem tradicional da auditoria interna no desenvolvimento de um sistema de controlo interno?**

Em última instância, a pretensão dos trabalhos de auditoria é de otimizar recursos utilizados na consecução de objetivos e para isto é preciso uma valorização dos mesmos. Com este intuito e em relação ao CSA, foi adaptada a fórmula de valorização dos trabalhos de auditoria segundo uma abordagem tradicional.

O trabalho divide-se assim em cinco capítulos:

No primeiro capítulo, será feito um enquadramento teórico no que diz respeito à auditoria interna e controlo interno.

No segundo capítulo, será apresentado o CSA – *Control self assessment* segundo a vertente de *workshop*.

No terceiro capítulo, será apresentado um caso prático da aplicação do CSA com recurso a *workshop*. Serão apresentados os resultados de dois questionários que visam medir a incorporação de conceitos de controlo interno por toda a organização, bem como a integração das unidades funcionais no projeto de CSA.

No quarto capítulo será apresentada uma análise comparativa entre o valor esperado dos trabalhos de auditoria segundo uma abordagem tradicional na avaliação e implementação de medidas de controlo interna “vs” os trabalhos desenvolvidos com utilização do CSA. Poder-se-á fazer a interpretação de valor na perspetiva da auditoria interna ou do cliente final.

No quinto capítulo, serão apresentadas as conclusões obtidas após consideração de todos os elementos anteriormente apresentados.

## Capítulo I - Enquadramento Teórico

### 1.1 Auditoria Interna

A auditoria foi considerada durante muitos anos como uma componente menos entusiasmante da contabilidade. Por um lado, porque poucas pessoas iriam querer trabalhar numa secretária dia após dia a “trabalhar números” e por outro, a auditoria interna tem uma conotação negativa: o que os auditores fazem é rever o trabalho de outras pessoas e reportar os seus erros. Estas são apenas duas das perceções erradas acerca da auditoria interna.

Na verdade, o estatuto da profissão de auditoria interna nunca foi tão promissor: a procura por indivíduos talentosos em todos os níveis da auditoria interna continua a crescer e as direções de auditoria são vistas como parceiros da gestão executiva de topo.

O IIA adotou a definição corrente de auditoria interna em 1999:

*“A auditoria interna é uma atividade independente e objetiva, de garantia objetiva e consultoria, estabelecida para acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Apoia a organização a atingir os seus objetivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada de avaliação e melhoria da eficácia na gestão de risco, controlo e processos de governance.”* (IIA, 2004)

As componentes chave desta definição são então as seguintes:

- Ajudar a organização a atingir os seus objetivos;
- Avaliar e melhorar a efetividade da gestão de risco, controlo e processos de *governance*;
- Criar atividades de garantia e consultoria estruturadas para acrescentar valor e melhorar as operações;
- Independência e objetividade;
- Abordagem sistemática e disciplinada.

Hoje, mais do que nunca, um sistema de controlo interno efetivo e eficiente assume uma importância preponderante na ajuda que presta à organização na consecução dos seus objetivos. A pressão colocada por uma crise económica globalizada força as organizações a operarem de forma exímia para que vejam os seus objetivos atingidos.

De acordo com o princípio de que toda a organização de uma forma transversal é responsável pelo controlo interno, tal como é referido pelo COSO, é fundamental que o sistema de controlo interno potencie esta situação.

Pode-se ver pelo quadro seguinte a situação atual no que diz respeito à auditoria interna:

<b>Current State of the Profession</b>			
	<b>Historic Internal Audit</b>	<b>Mainstream Internal Audit</b>	<b>Cutting Edge Audit</b>
<b>Focus</b>	Audit entities based on rotational plan	Prioritize audit entities based on risk	Focus on strategic, business and process risk
<b>Perspective</b>	Historic	Historic	Future
<b>Style</b>	Corporate police	Father knows best	Consultant & advisor
<b>Mandate</b>	Compliance to policies & procedures	Assurance on financial control, compliance	Business assurance
<b>Risk Focus</b>	Financial	Financial plus	Enterprise risks
<b>Toolkit</b>	Compliance work programs	Audit work programs for key processes / controls	Risk frameworks, self-assessments
<b>Technology</b>	None	Automated workpapers	Automated testing & continuous monitoring
<b>Results</b>	Small 'findings'	Assurance; key audit entities	Proactive risk management; dynamic reporting

**Figura 1:** Visão sobre auditoria interna (Patty Miller, 2008).

À medida que a profissão de auditoria interna evolui também as suas ferramentas evoluem, passando a utilizar os recursos da organização para implementar o sistema de controlo interno que melhor se adequa. Torna-se então essencial ter presentes conceitos fundamentais no que diz respeito ao controlo interno.

## **1.2 Definição de Controlo Interno**

O COSO define o controlo interno de uma forma geral como:

“... Um processo, levado a cabo pela direção, gestão e outro pessoal, desenhado para fornecer segurança razoável no que diz respeito à obtenção de objetivos nas seguintes categorias:

- Eficácia e eficiência das operações;
- Fiabilidade do reporte financeiro;
- Conformidade com leis e ideias conceitos fundamentais.

Esta definição reflete certas ideias fundamentais:

- O controlo interno é um processo. É um meio para atingir um fim e não um fim em si mesmo;
- O controlo interno é efetuado por pessoas. Não é representado unicamente por manuais e formulários, mas por pessoas em todos os níveis da organização;
- O controlo Interno pode fornecer apenas uma segurança razoável, não segurança absoluta, para a gestão e administração;
- O controlo interno é direcionado para a obtenção de resultados em uma ou mais categoria distintas mas que se sobrepõe.” (COSO, 1992)

## **1.3 Limitações do Controlo Interno**

O controlo interno, não obstante da boa estruturação e métodos de aplicação, pode fornecer apenas uma segurança razoável à gestão e direção no que diz respeito à consecução dos objetivos da organização. A probabilidade de atingir esses objetivos é afetada por limitações inerentes a todos os sistemas de controlo interno. Estas limitações incluem realidades como a dependência de julgamento humano na tomada de decisões, existindo desde logo a possibilidade de mau julgamento ou simplesmente erro de avaliação. Adicionalmente, os controlos podem ser contornados pelo conluio de duas ou mais pessoas e a gestão tem também

a autoridade para se sobrepor aos controlos criados. Outro fator que poderá limitar é o fator custo benefício de cada controlo.

O controlo interno tem sido visto por algumas pessoas como forma de assegurar que uma organização não falhe, isto é, que a organização atinja os seus objetivos a nível operacional, de reporte e de conformidade. Nesta perspetiva, o controlo interno é visto como a cura para qualquer eventualidade de impacto negativo para a operação da organização. Esta visão não é correta, o controlo interno não é panaceia.

Ao considerar as limitações do controlo interno, dois conceitos distintos devem ser considerados: primeiro, o controlo interno, até o controlo interno efetivo, opera em diferentes níveis no que diz respeito a diferentes objetivos. Para objetivos relacionados com a eficácia e eficiência das operações de uma organização, consecução da missão fundamental, lucro e objetivos semelhantes, o controlo interno pode ajudar a gestão a estar consciente do progresso da organização ou falta dele. Mas não pode sequer fornecer uma segurança razoável que os objetivos em si serão atingidos; Em segundo lugar, o controlo interno não fornece segurança absoluta no que diz respeito a qualquer das 3 categorias de objetivos.

É importante neste ponto relembrar parte da definição de controlo interno como “... um processo, levado a cabo pela direção, gestão e outro pessoal...” (COSO, 1992).

Assim sendo, a escolha do CSA revela uma das formas que a organização tem para desde logo seguir as *guidelines* do COSO em relação ao controlo interno. Este processo tem como premissa o envolvimento de toda a organização na avaliação do controlo interno e desenvolvimento de novas medidas de controlo interno, com a vantagem de criar junto de toda a organização uma cultura de controlo.

## Capítulo II – CSA – Autoavaliação do controlo

### 2.1 A importância da autoavaliação do controlo

Uma das recomendações do COSO é o reporte por parte das organizações sobre a efetividade e eficiência do seu sistema de controlo interno. O reporte do controlo interno pode estar a um nível global na organização ou estar limitado a determinados departamentos ou funções. O IIA introduziu uma abordagem diferente, chamada autoavaliação do controlo (CSA), como forma de auxiliar a função de auditoria interna a olhar para os seus controlos e ajudar os outros a avaliar os seus próprios controlos. Baseado na abordagem do *Total Quality Management* (TQM) do início dos anos 90 bem como no COSO, o CSA tornou-se uma poderosa ferramenta para os auditores internos, ajudando-os a compreender o ambiente de controlo interno de uma organização. A abordagem exige que os auditores internos formem uma equipa específica para avaliar esses controlos internos. A equipa pode ser composta por elementos integrantes do processo sobre o qual serão avaliados os controlos já existentes, mas também poderão integrar na equipa membros sem conhecimento integral do processo. Para estes, o projeto de avaliação dos controlos internos deve ser bem estruturado de forma a permitir visões externas ao processo, as quais muitas vezes introduzem perspetivas novas, adequadas e exequíveis. (El-Dine, 2004)

O CSA iniciou-se na auditoria interna no *Gulf Canada* em 1987 como uma ferramenta para avaliar a efetividade do controlo interno bem como dos processos de negócio. Estando a *Gulf Canada* nas condições de aplicabilidade do decreto legal que obriga a reportar o seu controlo interno e dificuldade em resolver questões de avaliação do petróleo e gás através dos seus métodos tradicionais de auditoria, o seu grupo de auditoria interna iniciou uma abordagem baseada numa reunião de autoavaliação que envolvia entrevistas e discussões com a gestão e restantes colaboradores sobre controlos internos específicos e processos de negócio.

O processo tornou-se um mecanismo bem-sucedido para avaliar controlos informais ou controlos formais, tais como balanços.

Os objetivos do CSA passam por:

- Avaliar controlo interno;
- Desenvolver ações no sentido de implementar novas medidas de controlo interno;
- Inculcar cultura de controlo em toda a organização.

O CSA foi adotado por parte das grandes organizações passando a fazer parte do IIA *Standards of Professional Practice*. (Moeller, 2005)

## **2.2 Utilização CSA**

Os colaboradores que realizam o CSA devem estar na área funcional onde se realizam os trabalhos e não na gestão por esta se encontrar acima do sistema de controlo interno.

Estes colaboradores devem possuir vastos conhecimentos sobre controlo interno e fraude (caso seja recorrente na organização em causa).

Os auditores ao estarem envolvidos no processo não são “donos” dele e não fazem as avaliações. Apesar de não existir uma obrigatoriedade do envolvimento por parte da auditoria interna, é importante que tenha uma visibilidade sobre os controlos que surgem do CSA. É no entanto fundamental que o elemento que assume o papel de facilitador tenha um grande conhecimento na área da dinâmica de grupos. Este requisito é fundamental para o sucesso dos trabalhos realizados através de *workshop*.

Uma organização sem auditoria interna pode implementar o CSA, tendo em conta que quem desenvolve os trabalhos deve ter as características acima referidas. (Jordan, 1995)

## **2.3 Modelo de CSA**

O CSA é um processo desenhado para ajudar os departamentos dentro de uma organização a avaliar os seus controlos internos. Em muitos aspetos, a abordagem do CSA usa os mesmos

conceitos encontrados no *framework* de controlo interno do COSO. O modelo de CSA defende que uma organização deve implementar fortes objetivos de controlo e atividades de controlo para que exista um forte ambiente de controlo. Estes dois elementos são rodeados por um bom sistema de informação e comunicação bem como de processos para avaliação de risco e para monitorizar a performance.

Nalguns aspetos, o CSA é um processo de avaliação dos controlos internos que foi vista como sendo uma abordagem simples para as partes envolvidas. Enquanto alguns profissionais olham para a avaliação do risco dos controlos internos do COSO como um processo demasiado complexo e difícil de entender, o CSA é uma abordagem onde departamentos específicos numa organização podem comunicar, num ambiente de grupo facilitado, avaliando os riscos e controlos internos dentro do seu departamento ou função. Muitos departamentos de auditoria interna usaram o CSA como um método para encorajar departamentos ou grupos para pensarem melhor sobre formas de otimizar os seus controlos internos.

O quadro seguinte mostra algumas diferenças entre a abordagem tradicional de auditoria interna e o CSA.

Função/Objetivo	Abordagem Tradicional	Abordagem CSA
Estabelecimento dos objetivos de negócio	Gestão	Gestão
Identificação dos Riscos	Gestão/Audidores	Gestão
Adequação dos controlos Internos	Gestão	Gestão
Avaliação de Riscos e Controlos	Audidores	Grupos de Trabalho
Reporte	Audidores	Grupos de Trabalho
Validação da Avaliação de Riscos e Controlos	Audidores	Audidores
Objetivos Utilizados	Audidores	Da Gestão

**Tabela 1:** Abordagem tradicional “vs” Abordagem CSA (Hubbard, 2000) .

Como se pode ver pelo quadro anterior, a responsabilidade não muda com o CSA. Contudo, a avaliação e o reporte são efetuados pelos respetivos especialistas.

As componentes de controlo interno são essencialmente as mesmas do CSA e das técnicas tradicionais. A principal diferença é a metodologia implementada para identificar, avaliar e validar os controlos. O quadro seguinte mostra as diferenças entre as técnicas tradicionais e o CSA.

Técnicas Tradicionais	CSA
Relatório final emitido pelos Auditores	Relatório Final emitido pela Gestão
Análise e opinião do enquadramento do controlo determinada pelos auditores	Análise da estrutura de controlo conduzida pelo pessoal e a opinião expressa da gestão
Avaliação dos riscos pela gestão/Auditores	Auto avaliação dos riscos pela gestão/pessoal
Análise conduzida através de entrevistas e revisão da documentação	Análise conduzida através de sessões de trabalho ( <i>workshops</i> ) onde o pessoal e/ou a gestão discutem a estrutura de controlo. Os questionários também são usados.
Os auditores desenvolvem recomendações para promover os controlos baseados nos padrões geralmente aceites	A gestão/pessoal desenvolvem métodos para melhorar a estrutura de controlo, orientados pelos auditores, usando padrões de auditoria geralmente aceites

**Tabela 2:** Técnicas tradicionais “vs” CSA. (Hubbard, 2000)

O quadro seguinte mostra mais algumas diferenças entre as técnicas tradicionais e as técnicas mais progressivas como o CSA.

Abordagem Tradicional	Abordagem Progressiva (melhores práticas)
Foco de Auditoria	Foco no negócio
Baseada nas transações	Baseada nos processos
Foco na contabilidade financeira	Foco no cliente
Objetivo de conformidade	Identificação do risco, efetividade do controlo, objetivo de melhoria dos processos
Foco nas políticas e nos procedimentos	Foco na gestão de risco
Cobertura de auditoria plurianual	Cobertura pela gestão continuada da reavaliação inicial do risco
Adesão à política	Facilitadora da mudança (ênfase na responsabilidade individual suportada por regras e regulações limitadas)
Centrada no orçamento de custos, foco no custo do controlo e nos resultados financeiros, ganhos no curto prazo	Responsabilização da equipa pelo desempenho total e melhorias incrementais
Carreira dos auditores	Oportunidades para outras posições de gestão
Metodologia: foco nas políticas, transações e conformidade	Metodologia: foco nos objetivos, estratégias e processos de gestão de risco e controlo

**Tabela 3:** Abordagens tradicionais “vs” abordagens progressivas (Lundlow & Race, 2000).

## 2.4 Iniciar o processo de CSA

O CSA é um processo através do qual a efetividade do controlo interno é examinada e avaliada não por uma equipa externa, mas por elementos participantes da função. A auditoria interna muitas vezes toma o papel de liderança neste processo. O objetivo é fornecer segurança razoável para que os objetivos de negócio ao nível do controlo interno sejam cumpridos. O conceito de CSA requer reunião da gestão e restantes colaboradores para entrevistas para avaliar o ambiente de controlo interno – uma autoavaliação dos controlos. Pelo facto do CSA requerer que todos os colaboradores de determinada função participem nestas sessões, desde gestão de topo aos colaboradores de base, verifica-se muitas vezes que esta opção resulta quando alguém exterior ao departamento funciona como facilitador. Apesar de diversas pessoas poderem assumir o papel de facilitador, os dois grupos chave que são ideais para esta função são a auditoria interna com o seu *background* de revisão de controlos internos, ou a equipa de qualidade com o seu conhecimento de processos semelhantes ao CSA.

Independentemente de quem funciona como líder ou facilitador, um projeto de CSA deve melhorar o ambiente de controlo de uma organização ao tornar todos os *stakeholders* mais conscientes dos objetivos organizacionais e o papel do controlo interno na consecução de objetivos e metas. O processo de CSA deve motivar os colaboradores a elaborar e implementar processos de controlo melhorados e continuamente melhorar os processos de controlo.

A primeira pessoa a iniciar o CSA é o *Chief Audit Executive* (CAE) ou outra pessoa que lidere o processo para que o apresente à gestão de topo. A mensagem em organizações de menor dimensão poderá ser que o CSA deverá ajudar a organização a melhorar os procedimentos de controlo interno e alguns aspectos de conformidade do SOA, não embarcando num processo que consuma demasiado tempo e capital. Outros potenciais benefícios do CSA são:

- Aumentar o âmbito de reporte do controlo interno no decorrer de determinado período;
- Dirigir-se a trabalhos relacionados com controlo interno focando-se em elementos de alto risco ou invulgares no decorrer das revisões do CSA;

- Aumentar a efetividade de ações corretivas transferindo “posse” dos controles internos e sua responsabilidade para os colaboradores que executam as funções em causa. (Wade & Andy, 1999)

O líder de equipa do CSA deve decidir que parte da organização vai utilizar o CSA, que funções ou objetivos devem ser considerados e que nível de *stakeholders* deve ser incluído nas avaliações. O número e nível de *stakeholders* vai depender da abordagem de CSA escolhida. As duas abordagens primárias de CSA são as reuniões de equipa facilitadas ou *workshops* e questionários. As organizações muitas vezes combinam uma mistura de mais de uma abordagem para acomodarem a sua autoavaliação.

Reuniões de equipa facilitadas reúnem informação de controlo interno de equipas de trabalho que podem representar múltiplos níveis de uma organização. Um facilitador treinado em *design* de sistemas de controlo interno deve liderar as sessões. Uma abordagem baseada em questionários usa inquéritos que se baseiam em respostas de sim/não ou existe/não existe. Estes questionários são utilizados para avaliar a estrutura de controlo. Baseado num estudo produzido pela gestão, colaboradores dos processos de negócio ou um especialista em CSA - provavelmente um auditor interno - combinou-se os resultados com informação resultante de fontes como entrevistas com outros gestores ou colaboradores chave. Ao sintetizar esta informação, o especialista em CSA desenvolveu uma análise que os responsáveis pelos processos podem usar para melhor compreenderem os controles internos e conseqüentemente os melhorarem. (Clark & Scheetl, 2000)

A abordagem do CSA e o formato utilizado depende na cultura global da organização bem como das decisões por parte da gestão de topo. No caso de uma cultura corporativa não apoiar uma abordagem participativa de CSA, respostas aos questionários e análises ao controlo interno podem enfatizar o ambiente de controlo global. Idealmente, a sessão facilitada será o melhor, onde todos os colaboradores se encontram em pé de igualdade discutindo e avaliando as suas questões e preocupações relativas ao controlo interno, sendo liderados por um facilitador.

Poderá existir alguma discussão sobre o papel da auditoria interna no processo de CSA e se conduzirá este processo ou se ficará entregue à gestão operacional. Pode ser entendido que a

auditoria interna, como função encarregue pela supervisão do controlo interno, poderá ser indicada para conduzir os trabalhos de CSA. A presença de auditores internos nas reuniões facilitadas de CSA é desde logo um controlo de supervisão. Por outro lado, há quem acredite que a autoavaliação só pode ser executada de forma efetiva pela gestão operacional ou unidades de trabalho. O envolvimento da auditoria interna, nesta perspetiva, significa que a gestão será menos responsabilizada pelos controlos internos. (Pickett, 2003)

## **2.5 Realizar a revisão de CSA baseada em workshop**

O princípio básico de revisão de grupo de um sistema de controlo interno ou processo consiste em reunir um grupo de pessoas, de diversos níveis da organização e de múltiplas unidades, e informação extensiva sobre os controlos internos para esse sistema ou processo selecionados. A ideia é selecionar amostras representativas de *stakeholders* em toda a organização para se conhecerem e discutirem os controlos do sistema ou operação selecionados. Um auditor interno ou um outro especialista é então designado para facilitar esses *workshops*, liderar discussões e ajudar a delinear conclusões.

*Workshops* de equipa facilitados reúnem informação de equipas de trabalho representando diferentes níveis na função ou na organização. O formato do *workshop* poderá ser baseado nos objetivos, riscos e controlos dos processos. Cada um tem vantagens distintas, dependendo da área de controlo interno revista. O planeamento dos passos para organizar estas revisões com CSA deve ser desenvolvido num plano de organização de CSA (El-Dine, 2004). Baseado num extenso conjunto de matérias de CSA publicadas pelo IIA, este plano é uma sessão facilitada de CSA de um de quatro formatos:

- **Sessões facilitadas baseadas em objetivos:** as sessões focam-se na melhor forma de concretizar um objetivo de negócio, tal como reporte financeiro preciso. O *workshop* inicia-se com a equipa a identificar os controlos atualmente em uso para suportar os objetivos do sistema e, de seguida, a determinar o risco residual que persista caso os controlos não funcionem. O objetivo do formato deste *workshop* é saber se os procedimentos de controlo estão a funcionar de forma efetiva e se os riscos que persistem

estão a um nível aceitável. Este tipo de sessões facilitadas pode começar pelo facilitador a questionar os participantes para identificar o seu ambiente de controlo, enfatizando determinadas áreas no ambiente de controlo tais como:

- A consciência em relação ao controlo da organização;
  - A extensão à qual os colaboradores estão dedicados a fazer as coisas corretas fazendo-as também de forma correta;
  - Uma grande variedade de fatores que englobam competência técnica e compromisso ético;
  - Fatores intangíveis que são muitas vezes essenciais para o controlo interno efetivo.
- **Sessões facilitadas baseadas no risco:** Estas sessões focam-se nas equipas de CSA ao enumerarem os riscos à consecução de objetivos de controlo interno. O *workshop* começa por listar possíveis entraves, obstáculos, ameaças e exposições que possam impedir de atingir um objetivo e, de seguida, examinar os procedimentos para determinar se são suficientes para gerir algum dos riscos chave identificados. O objetivo do *workshop* é determinar riscos com risco residual significativo. Este formato leva a equipa de trabalho a abordar todos os objetivos de controlo de risco que envolvem determinado processo. Isto será seguido por discussões baseadas no risco.

Será pedido às equipas que identifiquem os riscos de acordo com as seguintes questões:

- O que pode correr mal?
- Que ativos precisam de proteger?
- O que poderá ser roubado?
- Qual a maior exposição legal?

As sessões tentam de seguida identificar riscos significativos no seu departamento, actividade ou nível de processamento. Para cada risco identificado, os grupos devem discutir a probabilidade potencial de ocorrência e o impacto potencial. Esses riscos, com probabilidade

considerável de ocorrer e um impacto potencial considerável, serão identificados como significativos.

- **Sessões facilitadas baseadas no Controlo:** Estas sessões focam-se na efetividade com que os controlos estão atualmente em funcionamento. Este formato é diferente dos dois previamente descritos na medida em que o facilitador identifica os riscos e controlos chave antes do início do *workshop*. Durante a sessão de CSA, a equipa de trabalho avalia de que forma os controlos atualmente implementados mitigam o risco e promovem a consecução de objetivos. O objetivo do *workshop* é produzir uma análise do *gap* entre como os controlos estão a funcionar e de como a gestão espera que eles funcionem.
- **Sessões facilitadas baseadas em processos:** Estas sessões focam-se nas atividades selecionadas que são elementos de um processo. Um processo é uma série de atividades relacionadas que vão de um ponto de partida até a um fim, tais como, os vários passos de um processo de compra, desenvolvimento de produtos, ou geração de lucro. Este tipo de *workshop* normalmente engloba a identificação de objetivos de todo o processo e das atividades que o compõe. Este formato de sessão poderá contemplar uma análise mais completa do que uma abordagem baseada nos controlos. Para isso, cobre vários objetivos dentro de um processo apoiando processos de gestão paralelos, tais como certificação da qualidade e processos de melhoria contínua.

Cada um destes formatos pode ser efetivo ao desenvolver e compreender tanto os *hard controls* como os *soft controls* em determinada função bem como os riscos que envolvem processos significantes de controlo interno. As chaves para o sucesso são ter um facilitador com conhecimentos e bem preparado que coloque as questões corretas e conseguir que todos os membros da equipa de trabalho participem nas sessões. Outra chave principal é tomar notas detalhadas das sessões de trabalho. Não transcrever todas as palavras da sessão mas sim os pontos principais necessários. Registrar os pontos principais num quadro apropriado no decorrer da sessão é uma boa forma de todos os participantes poderem relembrar todos os pontos seguidos no decorrer da sessão. (Clark & Scheetl, 2000)

Enquanto o facilitador é o maior impulsionador, as sessões de CSA podem muitas vezes tornar-se pouco produtivas com um conjunto de pessoas mal selecionado. *Stakeholders* de baixo nível hierárquico poder-se-ão sentir relutantes em discutir falhas nos controlos se pessoas com mais experiência estiverem na mesma sessão. Comentários sobre riscos ou falhas nos controlos podem-se tornar pessoais no caso de parte da equipa possuir grande responsabilidade no sistema ou processo discutido.

Uma abordagem ao CSA com uso de *workshops* é uma forma de contornar os processos mais morosos em termos de documentação, apesar da captura apropriada de dados relevantes ser uma parte importante deste método. Um *workshop* é um mecanismo que proporciona uma boa integração dos colaboradores de uma empresa, onde têm oportunidade de discutir riscos, controlos e melhorias necessárias.

Os benefícios de uma abordagem com uso de *workshops* incluem:

- Aumentar consciência de riscos transversais a diversas funções e hierarquias;
- Permitir a avaliação e melhoramento dos *soft controls*;
- Dar oportunidade à transferência de conhecimentos de gestão de risco por toda a organização. (Pickett, 2003)

## Planeamento

Como indicação genérica, as seguintes áreas fornecem pré-requisitos genéricos que devem ser tidos em conta antes da execução dos *workshops*.

Tópico	Ação Necessária
Priorizar abordagem de áreas de negócio	Entrevistas com participantes; Revisão de relatórios de Auditoria; Identificar áreas de elevado risco (abordagem baseada no risco);
Objetivos do <i>Workshop</i>	Definir grupo de <i>Steering</i>
Detalhar processos/controlos	Convidar colaboradores chave de cada processo para mapeamento de processos; Convidar colaboradores chave para <i>workshop</i> .
Facilitador	Facilitador com formação em CSA que seja imparcial – pode ser externo à área
Interligação de processos	Presença no <i>workshop</i> de <i>stakeholders</i> de todas as fases do processo – <i>end to end</i>
Documentação <i>standard</i> originária do <i>workshop</i>	Pré-definida pela função de auditoria interna ou gestão de risco; Usar em todos os <i>workshops</i> para garantir uma abordagem consistente.
Obter Ação corretiva	Assegurar aprovação e responsabilização por parte da gestão de 1ª linha do <i>output</i> do <i>workshop</i> incluindo a documentação de pontos de Ação e datas para a consecução de objetivos.
Reporte de assuntos chave	Assegurar que um mecanismo está criado para o reporte no sentido ascendente hierarquicamente de assuntos chave.

**Tabela 4:** Pré-requisitos Workshop. (Clark & Scheettl, 2000)

### **Elementos que devem integrar o *workshop***

Para que um *workshop* resulte numa correta avaliação de riscos e controlos, é importante que estejam representadas as diversas áreas da organização. Este ponto assume particular importância quando o processo que está a ser revisto contém controlos que são levados a cabo em diferentes áreas de negócio, já que a precisão da avaliação pode ter um impacto materialmente relevante se não estiver ao dispor conhecimentos das diversas áreas de negócio.

Como exemplo, considere-se um *workshop* de revisão do desenvolvimento de um produto. Para um correto envolvimento dos colaboradores, devem participar representantes da área de vendas, marketing, pesquisa e desenvolvimento e financeira. Além disso, o *workshop* deve incluir especialistas na matéria, sendo também recomendado que os outputs de todo o programa de CSA sejam revistos de uma forma independente para atribuir maior consistência à abordagem transversal pelas diversas áreas de negócio. Esta função pode ser levada a cabo pelo departamento de auditoria interna ou gestão de risco. (Clark & Scheettl, 2000)

### **Prós e contras de integrar a gestão no *workshop***

A decisão de incluir a gestão nos *workshops* irá depender certamente na cultura de cada organização. Independentemente da decisão de incluir ou não, o *input* por parte da gestão deve ser considerado nalgum ponto do processo de CSA. De facto, é a concordância por parte da gestão com os *outputs* dos *workshops* que fará com que as ações sejam levadas a cabo.

Alguns prós da integração da gestão nos *workshops*:

- Demonstram o compromisso por parte da gestão no processo de CSA;
- Permitem a comunicação de diversos níveis hierárquicos, situação que por vezes pode não acontecer frequentemente;
- Permitem à gestão ter uma oportunidade de realmente atribuir responsabilidade aos colaboradores.

Alguns contras da inclusão da gestão nos *workshops*:

- Podem ter perspetivas conflituosas sobre o que é dito no *workshop* e adotar uma postura defensiva;

- Os colaboradores poderão não querer dar a opinião diretamente na frente da gestão;
- Assuntos sensíveis poderão não ser abordados. (Clark & Scheettl, 2000)

### **Estrutura temática do *workshop***

É aconselhável estruturar o *workshop* em secções distintas (que pode ter lugar em alturas igualmente distintas). Para ajudar a manter a discussão relevante e focada e evitar que se perca o objetivo principal e os participantes se dispersem. Idealmente, a abrangência do *workshop* pode ser decomposta num máximo de 4 módulos:

- Modulo 1 – Mapeamento de processos;
- Modulo 2 – Identificação de riscos e caracterização de riscos conhecidos;
- Modulo 3 – Identificação de controlos e avaliação de riscos residuais;
- Modulo 4 – Planeamento de ações e responsabilização dos participantes.

Focando a discussão dos *workshops* nestes assuntos principais (riscos, controlos e planeamento de ações), outros assuntos a abordar, tais como, testes aos controlos, definir a responsabilidade dos riscos e dos controlos e determinação da adequabilidade e efetividade dos controlos pode ser finalizada após o *workshop*. Em todos os casos, é fundamental ter em mente que a responsabilidade pelos objetivos de negócio, processos, riscos e controlos e da sua identificação adequada recai sobre o negócio. O *workshop* é meramente uma ferramenta desenhada para auxiliar a atribuir essa responsabilidade de forma eficiente. (Clark & Scheettl, 2000)

### **Terminologia**

*Workshops* de CSA bem sucedidos e eficientes requerem o uso de terminologia facilmente compreensível. Nem toda a gente compreende terminologia relacionada com auditoria ou risco. Assim sendo, a definição de objetivos, riscos e controlos deve ser articulada de forma simples para garantir que toda a gente compreenda o objetivo que o *workshop* pretende atingir.

Como exemplo, deve considerar-se a utilização de linguagem ilustrativa:

- Objetivos – “a razão pela qual a atividade/função existe”, isto é, fornecer informação de primeira qualidade aos clientes;

- Riscos – “coisas que por vezes podem correr mal quando se tenta atingir um objetivo”, tal como, falta de conhecimento para responder a uma questão de um cliente;
- Controlos – “coisas que se devem fazer para evitar que os riscos se concretizem”, tal como, formação contínua.

Este tipo de articulação vai ser recebida melhor do que terminologia genérica de risco, particularmente com pessoal operacional a participar num *workshop* pela primeira vez, permitindo assim uma integração a partir do primeiro momento. (Clark & Scheetl, 2000)

### ***Top down e bottom up***

Para beneficiar de uma abordagem compreensiva ao CSA transversalmente pela organização, uma abordagem combinada entre *top down* e *bottom up* funciona de forma eficaz. Isto permite que temas identificados a nível executivo sejam transferidos ao negócio, com ações apropriadas a serem atribuídas a um nível inferior de CSA com responsabilidades a serem atribuídas a determinado elemento da organização.

Igualmente, assuntos identificados num *workshop* de CSA a um nível inferior devem seguir o sentido ascendente para prevenir a gestão de topo de novas possíveis ameaças que carecem de análise executiva. Para este processo ser eficaz, a organização deve ter um meio apropriado de monitorização de risco operacional, tal como, comités de gestão de risco ou grupos de *steering* que se reúnem regularmente e têm responsabilidade de supervisão sobre a gestão do risco operacional. (El-Dine, 2004)

### **Quantas sessões se devem realizar**

Não há número pré definido de avaliações individuais que uma organização deve esperar realizar com a utilização do CSA. De qualquer forma, de forma a assegurar que todos os aspetos dos riscos operacionais são abordados, poderá ser benéfico começar por um *workshop* executivo, muitas vezes de natureza mais estratégica que o comité executivo ou equivalente aceite participar. Esta fase deve depois ser seguida de *workshops* mais específicos, focando-se na área de responsabilidade de cada membro executivo. *Workshops* adicionais podem ser levados a cabo correndo no sentido descendente a cadeia hierárquica da organização. O nível a

que chegam os *workshops* deve ser definido de acordo com a organização e considerando análises prévias da produtividade esperada para cada área de negócio. (El-Dine, 2004)

### **Regras base**

É aconselhável estabelecer algumas regras base no início de cada *workshop*:

- Reservar lugar para o *workshop* e equipamento necessário;
- Definir data de *workshop* e clarificar objetivos;
- Clarificar como os *outputs* serão registados, sumarizados e quem será responsável.

É também aconselhável lembrar aos participantes que a sua participação é essencial para o sucesso do *workshop* mas que as contribuições de cada membro devem ser respeitadas, podendo ser questionadas mas de forma respeitosa. O facilitador deve assegurar que apenas uma conversa tem lugar de cada vez, colocar questões que clarifiquem situações e procurar consenso no grupo de trabalho. Os participantes devem ser encorajados a, sempre que possível, não levarem telemóveis ou portáteis para o *workshop* para permitir atenção total ao trabalho a desenvolver, sem a distração das tarefas diárias. (El-Dine, 2004)

### **2.6 Requisitos para o facilitador**

O processo de CSA depende de um bom ambiente de controlo e comunicação aberta que potencia a confiança. Os colaboradores participarão no *workshop* se:

- Estiverem comprometidos com o objetivo do *workshop*;
- Tiverem algo de valor a acrescentar;
- Acreditarem que a sua opinião será valorizada;
- Compreenderem o processo de CSA e como se enquadra na organização;
- Tiverem confiança na forma como o *workshop* é aplicado.

Quando estas aspirações forem cumpridas, há uma grande probabilidade de que todo o processo de CSA ser bem-sucedido. Alguns *workshops* conduzidos de forma ineficaz depressa

passarão a mensagem pela organização de que estes devem ser evitados a todo o custo. No sentido inverso, várias avaliações positivas poderão gerar entusiasmo e empenho na sessão de trabalho que se avizinha. Muito pode ser feito no que diz respeito a “vender” o conceito de CSA a todos os colaboradores e de assegurar que todos os *workshops* são cuidadosamente planeados e preparados antes de acontecerem. Um aspeto importante desta preparação é assegurar que os *workshops* são bem facilitados. A primeira nota relativamente a este ponto é que facilitar não é o mesmo que treinar ou gerir um grupo de trabalho. Um facilitador faz com que os elementos do *workshop* façam as coisas por si mesmos. Idealmente, o facilitador de CSA deve ter uma boa compreensão de:

- O que compõe um bom facilitador;
- Grupos e como eles se comportam;
- Estilos de aprendizagem e como as pessoas fazem progressos;
- Conceitos de risco e controlo;
- Diferentes estilos de facilitação, desde o passivo ao agressivo;
- O que pode correr mal num *workshop*;
- Como fazer com que a sessão seja bem sucedida.

Os três primeiros itens da lista serão clarificados de seguida, sendo apresentada uma lista de pormenores para o sucesso de um *workshop*. (B.Hart, 1996)

A facilitação garante que as coisas são feitas de forma mais fácil e que o facilitador se concentra nos processos que rodeiam os objetivos do grupo.

São apresentados os seguintes atributos de um bom facilitador:

- Permanecer neutro;
- Encorajar a participação;
- Sugerir métodos;
- Coordenar detalhes;
- Manter o foco nos assuntos chave;
- Proteger ideias;
- Preparar um relatório;

- Ser positivo;
- Não avaliar;
- Educar os membros.

Isto significa que o facilitador é responsável por ajudar o grupo atingir os objetivos pré determinados para o *workshop*. Podem ser descritas as seis dimensões da facilitação como:

- A dimensão de planeamento:** este é o aspeto orientado por objetivos, isto é, está relacionado com as ambições do grupo, e que caminho deve ser tomado para satisfazer essas ambições. A pergunta de facilitação a colocar será: de que forma irá o grupo atingir os seus objetivos e o seu programa?
- A dimensão do significado:** Este é o aspeto cognitivo da facilitação. É fazer com que os participantes compreendam o que se passa em todas as fases, se estão a compreender o processo e se estão a saber como reagir e como trabalhar nestas sessões. A pergunta de facilitação a colocar é: Como atribuir significado nas experiências e ações dos membros do grupo?
- A dimensão de confrontação:** Este é o aspeto de desafio da facilitação. É permitir a consciencialização por parte do grupo das suas “resistências” em enfrentar determinados assuntos. A pergunta de facilitação a colocar é: Como deve a consciência do grupo ser alertada nestas situações?
- A dimensão de sentimento:** Este é o aspeto afetivo da facilitação. A gestão do sentimento patente que é gerada pela interação dos vários elementos. A pergunta de facilitação a colocar é: Como deve ser gerido o sentimento criado pela interação dos diversos elementos?
- A dimensão estrutural:** Este é o aspeto formal da facilitação, tem a ver com os métodos de aprendizagem, sobre a importância que é dada a experiências no seio do grupo e de como estas são estruturadas. A pergunta de facilitação é: Como deve a experiência de aprendizagem do grupo ser estruturada?
- A dimensão de valorização:** Este é o aspeto em termos de integridade da facilitação. Está relacionado com a criação de um ambiente que apoie e valorize a individualidade dos membros do grupo, um ambiente em que podem ser genuínos, dando asas a uma potenciação máxima de cada elemento do grupo. A pergunta de facilitação neste caso

é: De que forma pode um ambiente de valorização pessoal, integridade e respeito ser criado? (Heron, 1999)

Para os *workshops* de CSA grande parte da documentação envolve a preparação do registo dos riscos, dos objetivos, da avaliação do risco, avaliação dos controlos existentes e garantia que são criados planos de ação pelo grupo. Será mais indicado utilizar uma base de dados informática para compilar informação necessária. Um bom facilitador é capaz de identificar as barreiras ao progresso, formas de as ultrapassar e intervir em alturas chave sempre que necessário. O facilitador assegura que o grupo compreende o objetivo e que se movimentam no sentido de atingir esse objetivo. De facto, o CSA, não tem a ver com o registo dos riscos mas sim com o desenvolver um diálogo onde os membros possam discutir as suas visões sobre os objetivos, entraves à consecução destes objetivos e formas de os ultrapassar. Um entendimento comum é desenvolvido, para assegurar que o grupo trabalha todo no mesmo sentido.

Quando existem mal entendidos entre os elementos do grupo e relutância por parte dos elementos em expor os problemas, então muitos dos *soft controls* (a forma como os elementos trabalham entre si) poderão ser fracos. O facilitador deve estar preparado para fazer com que o grupo enfrente tudo o que impeça a evolução da sessão de trabalho. O facilitador não lidera o grupo mas faz com que o grupo se lidere a si mesmo. Uma ação pouco usual do *workshop* é que o facilitador por vezes poderá ter de assumir o papel de formador e fazer uma breve apresentação sobre *corporate governance*, gestão de risco e controlo interno. Se esta apresentação for feita demasiado cedo no *workshop* pode fazer com que o grupo fique em “modo ouvinte”, o que poderá ser difícil de mudar numa fase posterior. O indicado será fazer essas apresentações em seminários que precedem as sessões de trabalho (ou através de material disponibilizado via Web) e depois perguntar no *workshop* se existe alguma dúvida em relação aos conceitos base. Contudo, até responder a questões pode criar dificuldades porque pode criar uma relação de dependência, em que tudo o que o grupo decide primeiro confirma com o facilitador que assumiu o papel de líder. Esta abordagem fará com que o grupo não avance de uma forma autónoma. Um bom facilitador devolve a questão que lhe foi colocada para que seja o grupo a encontrar solução e apenas dará resposta quando tiver como finalidade impedir que o processo pare por falta de informação. (Pickett, 2003)

## **Estilos de aprendizagem e como as pessoas fazem progressos**

O *workshop* de CSA é uma forma de fazer com que os colaboradores compreendam os riscos para o seu trabalho e de assegurar que eles são geridos de forma correta, sendo possível atribuir essa responsabilidade a elementos específicos de cada equipa. A tomada de posse de determinada responsabilidade cria um estado de espírito e sublinha uma cultura de controlo positiva por toda a organização. É um processo de aprendizagem, à medida que os elementos aprendem a usar o CSA como uma poderosa ferramenta para os ajudar a atingir os seus objetivos. Um bom entendimento da dinâmica de aprendizagem é uma parte das qualidades do facilitador. Se os *workshops* estiverem a ser conduzidos por um elemento da equipa de auditoria interna, este elemento deve ponderar que parte dos seus conhecimentos de gestão de risco e controlo interno deve passar para o grupo. Isto para fazer com que o grupo considere os seus objetivos de negócio e estratégia de gestão de risco. Não é tanto um processo de aprendizagem mas sim a forma de adaptar o que é dito pelos participantes do *workshop* à terminologia do facilitador relativamente às políticas organizacionais. Uma das tarefas do facilitador é tentar reconciliar as visões originadas pela gestão e equipas de trabalho sobre a gestão de risco e a melhor forma destas atuar. A terminologia estabelecida influencia muito o sucesso da ação escolhida. É este entendimento partilhado acerca do risco que é fundamental para uma eficaz gestão de risco e compreensão das diferentes formas de visões distintas se poderem aliar para atingir o mesmo objetivo. (Pickett, 2003)

Alguns facilitadores sentem que devem reconhecer os diferentes tipos de pessoas que integram os *workshops* e as diferentes formas de como eles contribuem para o seu sucesso (ou falta dele). (Honey & Mumford, 2000) desenvolveram um ciclo de aprendizagem onde os elementos aprendem com as suas experiências e planeiam o próximo passo com base nesta aprendizagem. Eles também clarificam diferentes tipos de posturas aprendizagem:

- **Ativo:** tendem a tomar ação direta. São entusiásticos e gostam de novos desafios e experiências. Estão menos interessados no passado num contexto global e estão mais interessados no presente. Gostam de participar, gostam também de ser o centro das atenções.

- **Refletivo:** pensam em todos os detalhes antes de tomar qualquer ação. São bons ouvintes e preferem adotar uma atitude mais recatada. Estão preparados para ler e ouvir e recebem de braços abertos qualquer tipo de aprendizagem.
- **Teórico:** Vêm de que forma os assuntos se enquadram num contexto geral. Preferem abordagens lógicas e objetivas ao enfrentar um problema. São analíticos e prestam grande atenção ao detalhe, tendendo para o perfeccionismo.
- **Pragmático:** Gostam de ver as coisas a funcionar na prática. Gostam de experimentar novas ideias. Gostam de resolver problemas e apreciam a oportunidade para testar o que aprenderam ou estão a aprender.

Se o *workshop* de CSA for feito de uma combinação de pessoas com diferentes estilos, então um entendimento dos diferentes tipos irá ajudar o facilitador a conduzir a sessão de melhor forma. Outro modelo que fornece informação valiosa sobre como as equipas se comportam é (Belbin, 1996). As pessoas que vão integrar as sessões de trabalho podem adotar diferentes papéis:

- Colaborador base – transforma conceitos e planos em procedimentos práticos. Leva a cabo planos acordados de forma sistemática e eficaz.
- Coordenador – controla a forma como a equipa avança em direção aos objetivos do grupo utilizando os recursos da equipa, reconhecendo as forças e fraquezas e garantindo o melhor uso do potencial de cada elemento.
- “Moldador” – procura impor algum tipo de forma ou padronizar uma discussão e o resultado da mesma. Direciona as atenções para a formação de objetivos.
- “Pessoa de ideias” – Procura novas abordagens aos problemas, propões novas ideias e estratégias com especial atenção a assuntos de maior importância.
- “Pessoa de contactos” – Explora e reporta as ideias fora do grupo, criando ligações externas que poderão ser úteis na condução de novas estratégias estabelecidas pelo grupo.
- Crítico – Analisa problemas e avalia sugestões para que a equipa esteja melhor posicionada para tomar decisões devidamente ponderadas.

- Trabalho de equipa – apoia os elementos nas suas mais-valias, melhorando a comunicação entre os elementos e potenciando o espírito de equipa de uma forma geral.
- Finalizador – protege a equipa no que diz respeito a possíveis falhas ou erros, procurando aspetos do trabalho que necessitem de um maior grau de atenção e mantendo um sentido de urgência na equipa.

Alguns facilitadores dão tanta importância ao entendimento destas aprendizagens e diferenças comportamentais que pedem aos participantes de cada *workshop* para preencherem um questionário direcionado para definir o seu estilo de aprendizagem. Esta informação é usada de seguida no planeamento do *workshop*.

### **Grupos e como se comportam**

Por vezes um facilitador de CSA iniciará o *workshop* com um exercício que permita aos participantes despertarem para a sessão de trabalho que irá decorrer. Passado algum tempo o facilitador vai notar que alguns participantes estão de braços e/ou pernas cruzadas expressando uma linguagem corporal negativa. Demonstram pouco interesse enquanto outro membro do grupo assume o papel de porta-voz. Entretanto outro elemento desvaloriza o trabalho do porta-voz com comentários que nunca são bem explicados. O facilitador começa a olhar para o relógio desejando que toda a sessão de trabalho seja cancelada. Muito do que foi descrito relaciona-se com a forma como os grupos se comportam quando reunidos. Compreender este ponto e adaptar o estilo de facilitação para se adequar leva a uma probabilidade de sucesso consideravelmente superior. O ciclo de vida dos grupos pode ser descrito como consistindo em cinco fases principais:

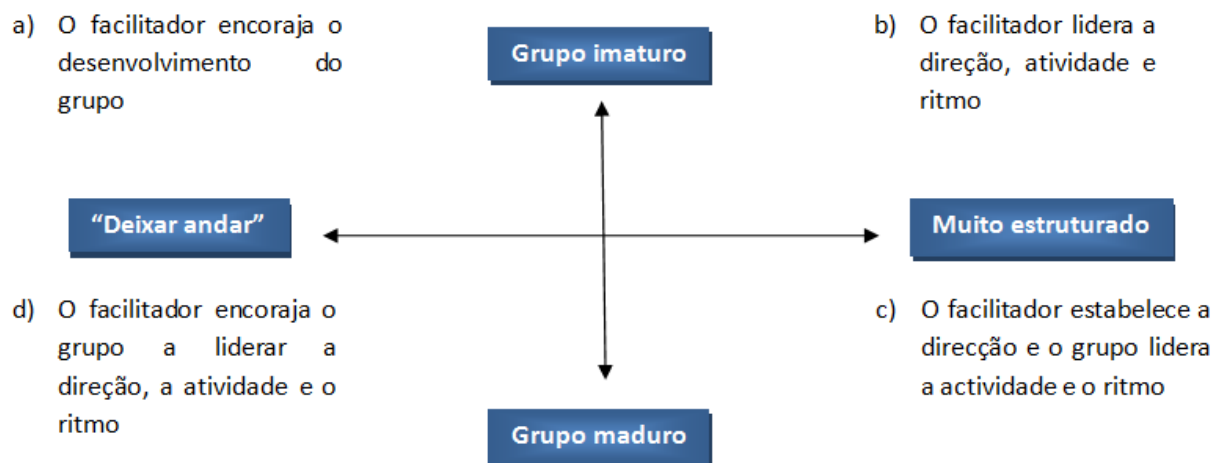
1. Orientação – porque estamos aqui?
2. Insatisfação – não atinge as expectativas.
3. Resolução – resolver conflitos.
4. Produção – as tarefas estão a ser executadas.
5. Término – Desconcentração geral.

Deve-se levar o grupo rapidamente à fase 4 (produção), pois será então tomada uma perspetiva profissional na definição de estratégias de gestão de risco e documentação das mesmas.

Quando o grupo está preso na fase 2 (insatisfação), podem ser considerados imaturos e torna-se mais difícil passar a responsabilidade de algumas das tarefas do *workshop*.

Sobreposto a este modelo está a política de risco (e culturas de grupo e organizacionais), que irá ditar o grau de controlo das estratégias oriundas do grupo. Estas diretrizes serão determinadas através de procedimentos, exercícios pré-definidos e sessões cuidadosamente controladas, e a liberdade que é concedida para que o grupo conduza a sessão de trabalho (“deixar andar”). O CSA estruturado, tenderá a ser levado a cabo de acordo com objetivos e agenda pré definida, enquanto o *workshop*, com uma postura de “deixa andar”, começa com um objetivo e é deixado ao critério do grupo a forma como irão desenvolver o registo de riscos. (Pickett, 2003)

Tendo em conta estas duas considerações possíveis para a maturidade dos grupos de trabalho e a forma como os *workshops* são conduzidos, é possível criar um modelo de facilitação:



**Figura 2:** Estratégias de facilitação (Pickett, 2003).

As estratégias de facilitação são explicadas de seguida:

- a) Para grupos que ainda não estão bem maduros e onde a cultura organizacional exija *workshops* muito estruturados, o facilitador deve liderar desde o início e estabelecer a direção, tarefas e o restante. Como exemplo, o facilitador pode informar o grupo dos

seus objetivos por categorias e de seguida transmitir ao grupo que deve trabalhar baseando-se nos riscos que podem atacar essa categoria. Entretanto, o facilitador pode tentar que o grupo reconheça e resolva conflitos para que possam progredir em termos de maturidade. Este tipo de sessão requer um estilo de facilitação mais agressivo, onde o grupo é obrigado a trabalhar em conjunto e é dado encorajamento e reconhecimento constante por parte do facilitador.

- b) *Workshops* facilitados significam que o facilitador ainda irá estabelecer a direção para o grupo, mas por eles serem maduros e funcionarem bem em conjunto, os membros são encorajados a definir as suas atividades e o seu ritmo. Desde que atinjam os objetivos do *workshop*, por exemplo, atingir entendimento de riscos chave e um compromisso com uma estratégia de gestão de risco.
- c) A abordagem de “deixar andar” nos *workshops* pode funcionar bem com um grupo maduro onde os elementos poderão discutir a definição da direção do *workshop*, atividades a desenvolver e ritmo inerente para assegurar que os objetivos do *workshop* são cumpridos. O facilitador deve concentrar no processo de passar pelas etapas de gestão de risco e pode passar muito tempo sentado deixando que os elementos do grupo tomem o comando. O simples ato de se sentar e de não estabelecer contacto visual com a pessoa que está a falar fará com que a pessoa que está a dirigir momentaneamente dirija a sua atenção para os outros membros do grupo, permitindo que o facilitador passe despercebido.
- d) Quando existe pouca estrutura no *workshop* e o grupo é imaturo, então as dimensões mudam e o facilitador poderá sentir que o maior risco do grupo é a sua falta de progresso. Aqui, o facilitador poderá forçar uma análise para ajudar o grupo a identificar barreiras ao desempenho e o que devem fazer para estabelecer um ritmo de trabalho adequado, ou então poderá haver muito tempo alocado à definição de regras base de comunicação, trabalho de equipa, respeitar opiniões e assuntos relacionados. O grupo poderá beneficiar de uma discussão acerca de como as decisões são tomadas e encorajar o trabalho no sentido de ultrapassar barreiras à tomada de decisões efetivas. O facilitador poderá usar o “deixar andar” para mudar a direção do *workshop* focando-se no desenvolvimento e trabalho em equipa. Pode, no fim de cada sessão avaliar se o grupo está a caminhar no sentido da fase de produção (fase 4). (Pickett, 2003)

Outra forma de ver o *workshop* como refere (B.Hart, 1996) é sugerir que o facilitador assuma uma presença clara na forma como a ideia de gestão do risco operacional é apresentada ao grupo. À medida que a sessão avança, o facilitador gradualmente fica para segundo plano e o grupo se sente mais confortável para trabalhar sem o seu auxílio. Independentemente da abordagem utilizada, o facilitador assume que o *workshop* é desafiante para os elementos já que existe uma perspectiva que considera que os colaboradores serão relutantes em falar em riscos, tais como fraude e irregularidades que não podem controlar. O facilitador deve desafiar essa relutância e pode questionar se a fraude pode ser posta como um risco potencial, já que há muito que pode ser feito para gerir este problema, desde que seja reconhecido que ele pode surgir. (B.Hart, 1996) identifica um conjunto de ferramentas que podem ser usadas para fazer com que o grupo atinja o seu objetivo, incluindo:

- Breves apresentações sobre *corporate governance*, gestão de risco e controlo interno;
- Clarificação de objetivos do *workshop*;
- Criação de um ambiente onde todos os participantes estão em pé de igualdade independentemente do nível hierárquico;
- Existência de um responsável pelo registo de todos os elementos relevantes;
- A grelha de impacto/probabilidade de ocorrência que pode ser usada para demonstrar riscos significativos e a relação entre probabilidade de ocorrência e controlos internos (controlos que podem ajudar a reduzir a incerteza);
- Lista de benefícios de uma gestão de risco efetiva com casos práticos;
- O uso de *post-it's* que podem ser usados para registar perspectivas;
- O voto, eletrónico ou não, onde os membros do grupo podem registar um voto, quer público ou anónimo;
- Técnicas para atingir o consenso através de discussões, debates, intervenção de peritos, capacidades negociais, critérios de tomada de decisão, registo de perspectivas dissonantes, áreas de entendimento, transmissão de responsabilidades aos responsáveis do risco;
- Conhecimento sobre o que as outras áreas estão a fazer acerca da gestão do risco;
- O top de riscos e prioridades identificados pela gestão;

- Exemplo de problemas graves que tenham surgido devido a risco que não foi mitigado de forma adequada;
- A política de gestão de risco da organização e a direção a tomar;
- Avisos para tratar a gestão de risco como uma “bomba relógio”;
- Exemplos simples que possam ser desenvolvidos;
- Modelos de risco e de controlo;
- Técnicas para tornar a sessão estimulante, tais como exercícios de criatividade, resolução de problemas, histórias envolventes acerca das perceções do risco e temas relacionados;
- Material acerca da imagem geral de gestão da organização, onde o registo do risco se enquadre na imagem da organização;
- Desafio – reforçar a ideia que o controlo é da responsabilidade de todos os colaboradores;
- Capacidade de registar os acontecimentos do *workshop* e perspetivas distintas;
- Capacidade de decompor os objetivos em sub-objectivos e trabalhar em grupos mais pequenos se necessário;
- Técnicas para gerir elementos de grupo “difíceis”. Isto envolve em grande parte atribuir tarefas específicas para encorajar a sua intervenção mas de uma forma controlada;
- Quadros onde as ideias possam ser expostas por toda a sala e invocadas sempre que adequado;
- Técnicas para impulsionar o grupo sempre que necessário, conceder pausas para recomeçar uma nova sessão;
- Usar perspetivas para demonstrar apetite pelo risco;
- Demonstrações através do uso de utensílios de um *workshop* realizado noutra local;
- Dar autonomia ao grupo para decidir que método é utilizado, usar votos ou não, e como um exercício deve ser conduzido;
- Mudanças de ritmo – quando é pedido ao grupo que acelere ou abrande o ritmo da sessão;
- Decompor o grupo para analisar em equipas menores determinados assuntos;

- Capacidade de lidar com o gestor que irá tentar impor-se na fase de definição do plano de ação;
- Usar pausas ou bebidas quando os níveis de energia estiverem reduzidos;
- Projeção de energia positiva do lado do facilitador inculcando nos participantes que o processo de CSA é valioso. Isto é particularmente útil quando existir maior resistência ao processo;
- Identificar pontos que mantenham o grupo com energia e usar estes pontos para encorajar a participação;
- Foco na tarefa em mãos e registo dos objetivos do *workshop* para que tudo fora do contexto do *workshop* seja posto de parte;
- Técnicas para assumir presença perante o grupo tais como estar de pé, colocar questões, atribuir tarefas, fazer uma intervenção clara e assumir o papel de liderança num breve exercício se necessário;
- Técnicas de *brainstorming*, com regras que cubram: geração de ideias, não julgar, capacidade de ouvir, limites de tempo, estabelecer contextos, “etc”;
- Chamada à realidade onde são criados controlos bem estruturados, que nunca são perfeitos e que custam tempo e dinheiro a desenvolver;
- Técnicas de definição de objetivos onde for o caso – isto inclui fracionar objetivos, contexto de políticas, relacionamento com a missão, mensuração, espaços temporais, orçamentos, mecanismos de revisão, planos de negócio, reportes anuais, níveis de autoridade, objetivos de desempenho individuais, sistemas de comunicação, *standards* de comunicação, *standards* de comportamento, objetivos de grupo, conhecimentos e atitudes necessárias.

Há muito que um facilitador pode fazer para assegurar o sucesso do programa de CSA e, em sentido contrário, também há muitos elementos que podem contribuir para prejudicar esse sucesso onde a preparação ou facilitação seja inadequada. Tal como qualquer iniciativa, o CSA deve ser planeado e apoiado de forma adequada e enquadrar-se na cultura da organização em causa para ter alguma oportunidade de sucesso.

## 2.7 Avaliar os resultados de CSA

A análise de CSA, particularmente se cobriu múltiplos processos ou sistemas, irá resultar num grande volume de informação. Alguma dessa informação poderá suportar mais-valias em processos existentes, outra irá evidenciar fraquezas no controlo interno e necessidades de correção, e ainda poderá existir informação que indicará que é necessário melhor avaliar determinadas áreas. Em muitos casos, o trabalho irá validar a integridade dos processos e sistemas revistos. Os resultados desta revisão de CSA serão similares aos resultados de uma revisão baseada no COSO de controlos internos sobre a contabilidade, um método disciplinado e pormenorizado sobre os controlos internos significativos. O CSA fornece uma forma dos revisores tomarem conhecimento e compreensão dos inúmeros *soft controls* que rodeiam muitos processos ou sistemas. Documentação publicada ou entrevistas de revisão dos controlos poderão indicar que alguns controlos existem. De qualquer forma, o avanço e recuo de uma sessão facilitada poderá revelar que os controlos existem, mas quando surge a notificação do sistema de possível risco para o controlo interno, o utilizador ignora a mensagem prosseguindo com o processo. Esta poderá ser uma forma efetiva de expor vulnerabilidades no controlo interno. (Moeller, 2005)

## Capítulo III – Aplicação CSA

### 3.1. Enquadramento

Controlo Interno é “...um processo, desenvolvido pela Administração, Gestão e outros colaboradores da organização, desenhado para permitir uma segurança razoável na realização dos seguintes objetivos: eficácia e eficiência na utilização dos recursos, salvaguarda dos ativos, fiabilidade do reporte financeiro e de gestão e conformidade com a legislação e procedimentos internos.”

Neste contexto, a atividade de controlo interno faz parte integrante dos próprios processos, cabendo a responsabilidade pela sua implementação e execução aos “Donos dos Processos”.

Neste capítulo será apresentado um caso prático realizado na área administrativa de uma empresa de distribuição de produtos alimentares e não alimentares onde decorreu um projeto de CSA que cobriu as áreas de negócio de *Procure-To-Pay*, *Order-To-Cash* e *Record-To-Report*. Por questões de confidencialidade, a informação apresentada é limitada.

### 3.2. Objetivo Geral

Rever e avaliar os controlos dos processos de negocio e sistemas de suporte e propor a implementação de melhorias para mitigar os riscos de fraude, incumprimento, ineficiência, perda de valor e erros materiais na informação contabilística, fiscal e de gestão.

Âmbito:

- *Procure-to-Pay(P2P)*: Envolve os processos de negócio relacionados com a aquisição de mercadorias, serviços e imobilizado, descontos em compras e serviços a fornecedores, desde a fase de *procurement* até ao pagamento.
- *Order-to-Cash(O2C)*: Envolve os processos de negócio relacionados com vendas e prestações de serviços, incluindo a fase de encomenda, *pricing* faturação, gestão de dívida e recebimento.

→ Record-to-Report(R2R): Envolve processos de negócio relacionados com o registo contabilístico e posterior reporte interno/externo de informação

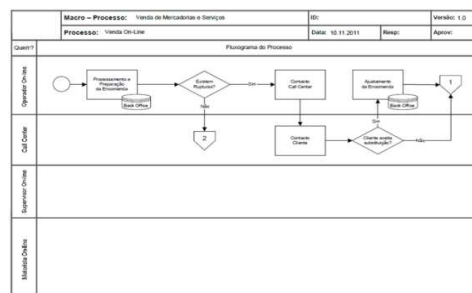
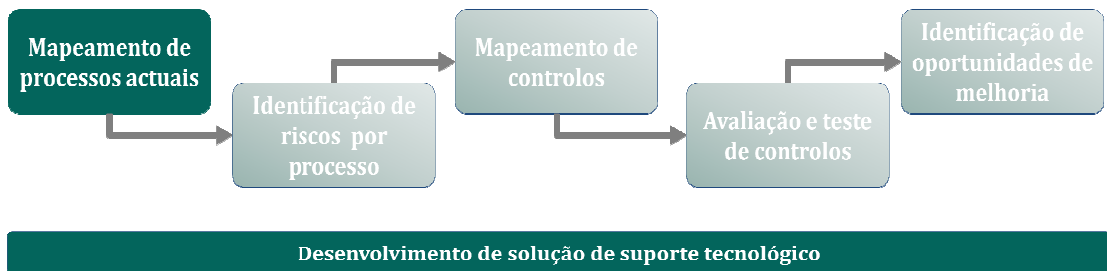
### 3.3. Principais fases do projeto



**Figura 3:** Principais fases do projeto CSA.

Fonte: elaborado pelo autor

#### Fase I – Documentação e mapeamento



**Figura 4:** Fase I do projeto CSA

Fonte: elaborado pelo autor

Na fase I do projeto serão mapeados os processos que compõem as áreas já identificadas através da realização de workshops. A área operacional será responsável por descrever o processo de forma completa para que o mapeamento através da ferramenta Office – Visio<sup>1</sup>.

## Fase II – Revisão transversal

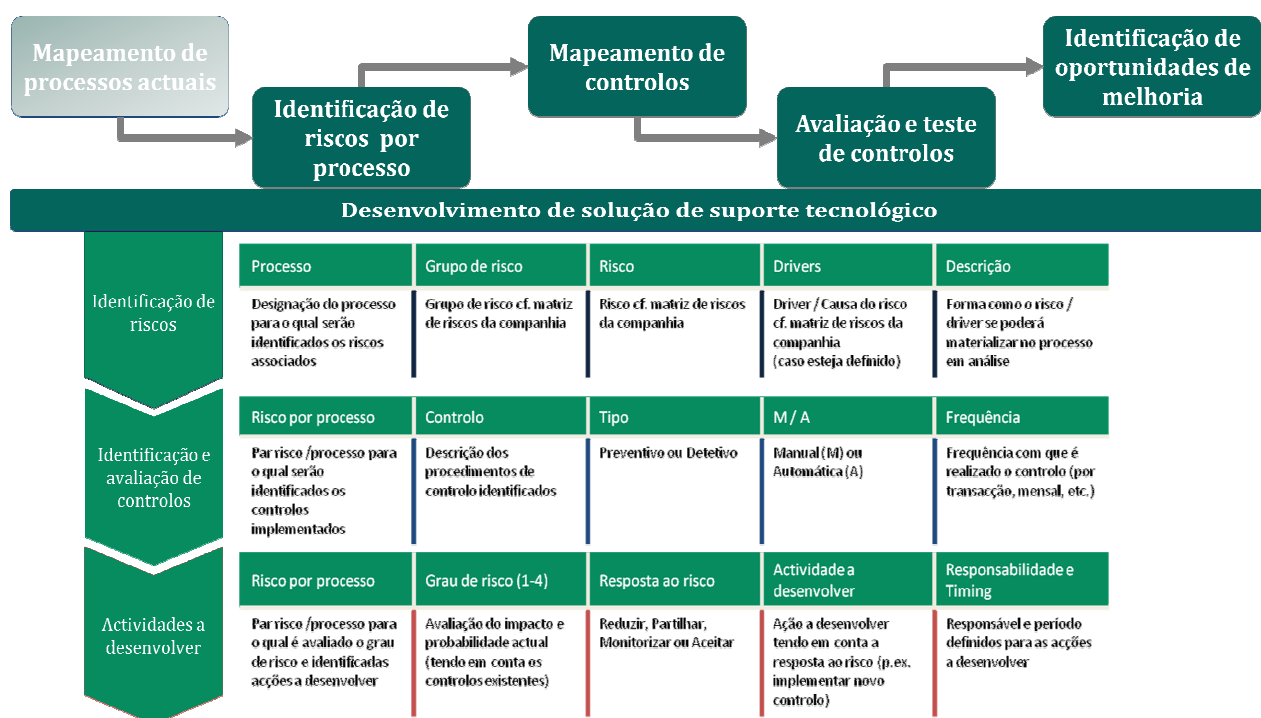


Figura 5: Fase II do projeto CSA.

Fonte: elaborado pelo autor

### 3.4. Funções essenciais à sustentação do projeto

#### 3.4.1 “Dono do Processo”

##### 3.4.1.1 Função

Responsável pela adequação dos processos aos objetivos da organização, tendo em conta os recursos envolvidos (pessoas, infraestruturas e sistemas), riscos, controlos e *outputs* desejados.

<sup>1</sup> <http://office.microsoft.com/pt-pt/visio/>

#### **3.4.1.2** Objetivos

- Promover a execução dos processos de forma eficiente e integrada;
- Garantir a melhoria contínua dos processos e respetivos controlos;
- Garantir o equilíbrio entre o sistema de controlo interno e objetivos de negócio.

#### **3.4.1.3** Responsabilidades

- Aprovar a definição dos processos e respetivas alterações;
- Validar e avaliar os riscos identificados por processo e os controlos adequados para a sua mitigação;
- Garantir a atualização de toda a documentação;
- Responsável ultimo pela conformidade de processos e respetivos controlos, devendo reportar sobre exceções verificadas na execução dos controlos implementados;
- Aprovar quaisquer alterações aos controlos implementados.

### **3.4.2** Responsável pela execução

#### **3.4.2.1** Função

Garante a execução dos controlos previstos para os processos e acompanha o funcionamento do sistema de controlo interno.

#### **3.4.2.2** Objetivos

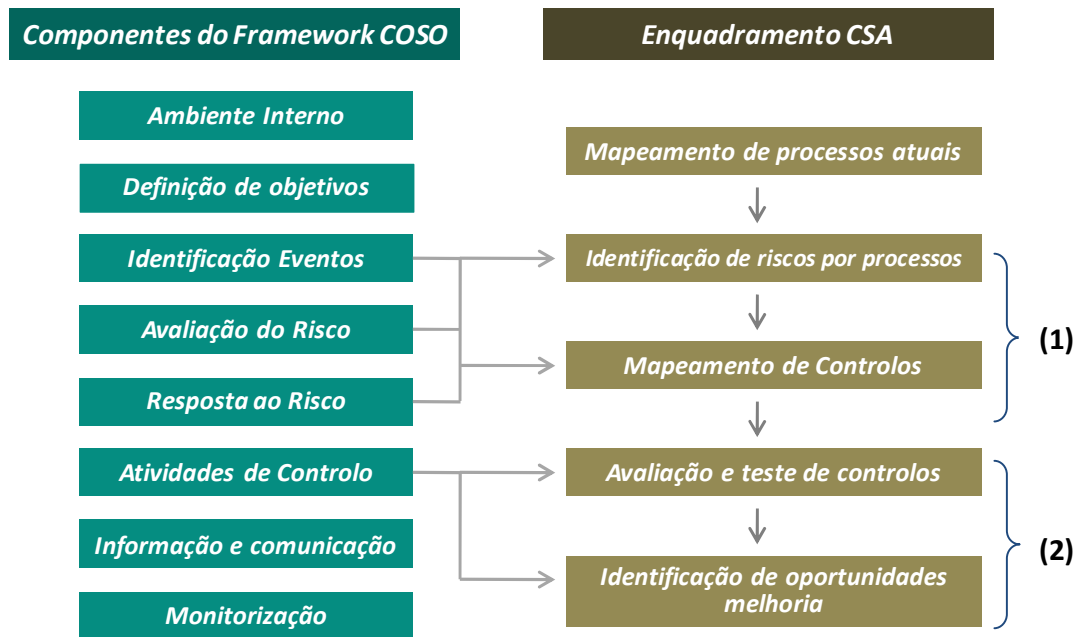
Suportar o “Dono do Processo” na monitorização da conformidade de funcionamento e melhoria contínua do sistema de controlo interno.

#### **3.4.2.3** Responsabilidades

- Acompanhar o funcionamento do sistema de controlo interno, identificando e reportando falhas na execução de controlos estabelecidos;
- Propor alterações aos controlos existentes tendo em conta a identificação de novos riscos ou formas de controlo mais eficazes ou eficientes;

- Garante a execução dos controlos previstos para os processos.

Existindo uma preocupação sempre presente em todas as fases do projeto de seguir as melhores práticas foi criado um paralelismo entre as componentes do *framework* COSO e as diferentes fases do projeto de CSA:



**Figura 6:** Paralelismo entre componentes do COSO e as fases do projeto de CSA.

Fonte: elaborado pelo autor

(1)

- Identificar os incidentes ou ocorrências com origem externa ou interna que afetam a implementação da estratégia ou a concretização de objetivos;
- Estimar o grau pelo qual os eventos potenciais terão um impacto na realização dos objetivos;
- Selecionar entre evitar, reduzir, partilhar ou aceitar o risco;

(2) Executar as ações necessárias, diretamente ou por aplicação de tecnologia, de forma a assegurar as diretivas e opções da gestão tratamento dos riscos.

### **3.5. Princípios subjacentes ao modelo de gestão a implementar**

**3.5.1 Descentralização** da responsabilidade sobre definição e manutenção de documentação de processos, riscos e controlos.

**3.5.2 Coerência** e respeito pela cultura e visão da organização para as funções de gestão de risco e controlo interno (por exemplo: metodologias de gestão de risco, denominação de controlos, etc.).

**3.5.3 Visibilidade** para a gestão de topo sobre a performance do sistema de controlo interno;

**3.5.4 Flexibilidade e capacidade de adaptação** das metodologias e ferramentas às diferentes realidades de áreas de negócio e processos da organização.

### **3.6. Entidade de coordenação CSA: Funções, objetivos e responsabilidades**

**3.6.1 Função:** Responsável pela monitorização centralizada dos processos associados à manutenção e atualização do sistema de controlo interno.

#### **3.6.2 Objetivos**

- Garantir a coerência de metodologias, denominações e ferramentas utilizadas;
- Assegurar a visibilidade para a gestão de topo sobre a performance do sistema de controlo interno;
- Implementar e gerir os mecanismos de atualização e validação de processos, riscos e controlos.

#### **3.6.3 Responsabilidades**

- “Dono” das metodologias e ferramentas específicas de suporte ao sistema de controlo interno (por exemplo: plataforma CSA);
- Despoletar processo de confirmação da atualização junto dos “donos dos processos”;

- Apoio à execução do mapeamento de processos, riscos e controlos, cuja responsabilidade é dos “donos dos processos”;
- Monitorar e reportar sobre a implementação das oportunidades de melhoria de controlos resultantes de avaliações anteriores;
- Avaliar e reportar sobre o processo de atualização e performance do sistema de controlo interno.

Tendo sido feitas as considerações fundamentais à condução do projeto de CSA a organização tomou a decisão de recorrer aos workshops para as fases já apresentadas. Serão apresentados de seguida os resultados dos trabalhos decorridos. Por motivos de confidencialidade apenas é possível apresentar os resultados da Fase I – Mapeamento de processos atuais.

### 3.7. Fase I – Mapeamento de processos atuais

Empresa XPTO <sup>2</sup>	Pré-requisitos de aplicação CSA	Março 2012
<p><b>Planeamento:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Formação da equipa CSA: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Seleccionados elementos da equipa de auditoria interna com experiencia de facilitação em <i>workshop</i> (preferencialmente com certificação em CCSA);</li> </ul> </li> <li>2. Mapeamento da situação atual (detalhe dos processos a ser analisados): <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ A equipa de CSA reúne com chefias de primeira linha para mapear processos a ser analisados;</li> </ul> </li> <li>3. Identificação por parte das chefias de primeira linha de oportunidades de melhoria;</li> <li>4. Classificação de oportunidades de melhoria de acordo com o impacto imediato e com o</li> </ol>		

<sup>2</sup> Por motivos de confidencialidade não é possível revelar o nome da empresa onde foram conduzidos os trabalhos.

custo de implementação;

5. Definição de indicadores:

- Registo de tempos de processamento e definição de diminuição pretendida no tempo de processamento;
- Diminuição do numero de reclamações no reporte de informação;

6. Cronograma:

- Foi definido que semanalmente durante os dois primeiros meses do projeto iria ser dada uma sessão de formação sobre princípios de controlo interno ate que todos os colaboradores fossem abrangidos;
- Os *workshops* teriam periodicidade semanal ou quinzenal (consoante a área operacional).

### **Criação de equipas funcionais**

- Equipa **A** – Tem o objetivo de apresentar junto de todos os elementos da organização conceitos de controlo interno que potenciaram desde logo os resultados dos trabalhos de CSA. Esta equipa atuou recorrendo a seminários com convocatórias que não criassem uma interrupção considerável no normal funcionamento de cada área;
- Equipa **B** – Tem o objetivo de garantir que toda a informação resultante dos processos não corre o risco de erro materialmente relevante aplicando controlos de qualidade para controlar estes riscos;
- Equipa **C** – Tem o objetivo de reduzir tempo de processamento revendo os processos atualmente implementados e apresentando oportunidades de melhoria.

### **Criação de equipas de supervisão**

Responsabilidades da equipa de supervisão:

- Nomeação de líderes de *workshop*;

- Avaliação do desempenho dos *workshops*;
- Aprovação das melhorias propostas nos *workshops*;
- Lançamento de novos *workshops*;
- Gestão das prioridades do plano de ações;
- Validar a estrutura das equipas dos *workshops*;
- Supervisão do processo de CSA;
- Criação das equipas que vão integrar os *workshops* e marcação de datas de arranque dos mesmos;
- Promoção/comunicação das atividades de melhoria.
- Definição de estratégia de seguimento dos *workshops* iniciais.

**Tabela 5:** Fase I do projeto CSA.

Fonte: elaborado pelo autor

Empresa XPTO	Resultados		Março 2012
	Equipa C	Equipa B	
<b>Nº <i>Workshops</i> Planeados</b>	17	20	
<b>Nº <i>Workshops</i> Realizados</b>	14	14	
<b>Critério para definição de datas do <i>workshop</i> – inicial</b>	Prioridade dos temas abordados no <i>workshop</i> (Impacto/Dificuldade aplicação)		
<b>Critério para definição de datas do <i>workshop</i> - real</b>	Disponibilidade das equipas		

**Nota:** A equipa A atuou antes da execução de *workshops* com recurso a seminários

<i>Workshop</i>	# Ações	% Ações
<b>Equipa C</b>	21	35%
<b>Equipa B</b>	39	65%
<b>Total</b>	60	100%

**Tabela 6:** Síntese de resultados Fase I do projeto CSA.

Fonte: elaborado pelo autor

### **Pontos a realçar**

- A implementação do CSA deparou-se com uma resistência inicial por parte dos colaboradores quando tomaram conhecimento que o controlo das suas áreas iria ser avaliado. Esta resistência foi enfrentada com a formação dada nos seminários apresentando a todos os colaboradores conceitos que ainda não possuíam sobre controlo interno;
- A experiência de facilitação tornou-se um aspeto fulcral já que apesar dos seminários ainda existiam colaboradores que demonstravam pouca receptividade aos trabalhos e tentavam de certa forma destabilizar os *workshops* em que participavam;
- Resultados visíveis dos seminários iniciais foram vistos nos *workshops* com a participação proactiva de grande parte dos colaboradores mesmo quando não se tratava da sua área operacional;
- A comunicação do sucesso de implementação de ações decorrentes dos *workshops* tornou-se um elemento motivador para trabalhos realizados posteriormente já que as melhorias foram visíveis, publicas e comunicadas.

### **Falhas identificadas**

- *Workshops* calendarizados sem acordo prévio com líderes do mesmo. A consequência disto levou a que o *workshop* não fosse conduzido da melhor forma, assistiu-se inclusive à desmotivação do líder do *workshop*, o que se refletiu no reduzido número de ações resultantes do *workshop*;
- Escolha inadequada de líderes de *workshop*. A falta de conhecimento da área operacional a ser avaliada por parte do líder refletiu-se em ações que não cobriam o âmbito completo do *workshop*;
- Assiduidade dos colaboradores no *workshop* tornou-se um fator preponderante já que a presença não era obrigatória. Não foram realizados *workshops* por não estarem presentes um número mínimo de colaboradores;
- Constatou-se que a falha no seguimento dos *workshops*, isto é, ponto de situação das ações do primeiro *workshop* não foi visível em *workshops* com menor periodicidade.

Para medir o impacto dos trabalhos de CSA junto das áreas operacionais e testar a sua efetividade foi elaborado um questionário que pretende provar uma hipótese que decorre tanto da revisão da literatura como da observação/participação no caso prático acima apresentado.

### **3.8. A construção da hipótese de trabalho**

Segundo (Quivy, 2008), uma hipótese pode ser testada quando exista uma possibilidade de decidir, a partir da análise dos dados, a medida em que é verdadeira ou falsa. No presente trabalho foram formuladas as seguintes hipóteses que se enquadram na questão de pesquisa:

**Que sistema de controlo interno se adequa à pretensão de incumbir a responsabilidade pelo controlo de forma transversal em toda a organização?**

**Hipótese 1:** O CSA integra os elementos de cada área operacional da revisão dos seus processos, avaliação de riscos e criação/revisão de controlos atribuindo-lhes assim um papel de relevo e incumbindo-lhes a sua quota parte de controlo nas suas atividades.

**Hipótese 2:** O CSA incute cultura de controlo na organização.

Estas duas hipóteses foram formuladas após revisão da literatura. Analisando as características do CSA pretende-se demonstrar as suas potencialidades observadas no caso prático apresentado bem como nos questionários elaborados.

### 3.8.1 Seleção da amostra

As áreas onde foram conduzidos os trabalhos de CSA abrangem cerca de 296 pessoas sendo que cerca de 213 estiveram envolvidas no projeto de CSA. O questionário foi efetuado nas áreas de *Procure-To-Pay* e *Record-To-Report* não tendo existido autorização para o realizar na área de *Order-To-Cash*. O questionário foi colocado no total a 148 pessoas (totalidade de pessoas das áreas *Procure-To-Pay* e *Record-To-Report*) representando cerca de 69% dos colaboradores envolvidos no projeto.

### 3.8.2 Questionário

O objetivo dos questionários foi o de compreender o impacto do CSA na cultura de controlo da organização.

Foram feitos dois questionários distintos e em alturas diferentes. O primeiro questionário (Anexo I) visava avaliar os conhecimentos sobre controlo interno na organização – realizado entre 16 e 27 de Janeiro de 2012. Já o segundo questionário, além de repetir a avaliação sobre os conhecimentos de controlo interno para medir o contributo do projeto de CSA para a cultura de controlo da organização, avaliou a integração dos elementos das áreas operacionais no projeto – realizado entre 5 e 16 de Março de 2012. Os 2 questionários foram agregados na estrutura que será apresentada de seguida para facilitar a análise de resultados.

Os questionários foram desenvolvidos com uma estrutura de perguntas fechadas, conforme anexo I e a apresentação esquemática seguinte:

Fase do projeto em análise	Ponto em avaliação
<p align="center"><b>Questionário 1</b> <b>Pré-execução do projeto CSA</b></p>	Possuo conhecimentos de controlo Interno
	Tenho responsabilidades no processo de controlo interno da organização
	Tenho responsabilidades no processo de controlo interno da organização
	O meu desempenho no que ao controlo interno diz respeito afeta o meu desempenho e o desempenho da organização
<p align="center"><b>Questionário 2</b> <b>Ações iniciais de formação do projeto CSA</b></p>	O projeto de CSA foi apresentado atempadamente e contextualizado na minha área operacional
	Os conceitos teóricos de controlo interno foram apresentados de forma compreensível
	Posso relacionar os conceitos apresentados com o trabalho executado no dia-a-dia
	Fui incluído nas fases de mapeamento de processos da minha área operacional
	Fui incluído no processo de identificação de riscos
	Fui incluído no processo de identificação de controlos existentes
	Tive participação ativa na implementação de novas medidas de controlo

<b>Questionário 2</b> <b>Pós-execução do projeto CSA</b>	Possuo conhecimentos de controlo Interno
	Tenho responsabilidades no processo de controlo interno da organização
	O meu papel na estrutura de controlo interno da organização foi-me claramente comunicado
	O meu desempenho no que ao controlo interno diz respeito afeta o meu desempenho e o desempenho da organização

**Tabela 7:** Estrutura esquemática dos questionários.

Fonte: elaborado pelo autor

No questionário foi utilizada uma escala baseada na escala de (Likert, 1932) com cinco níveis de satisfação, tendo como níveis extremos “Discordo Totalmente” e “Concordo Totalmente”.

Os critérios de interpretação de resultados foram organizados em três níveis de resposta:

Classificação	Positivo	Neutro	Negativo
Nível 1	4 – Concordo 5 – Concordo Totalmente		
Nível 2		3 - Não tenho opinião formada	
Nível 3			1 – Discordo Totalmente 2 - Discordo

**Tabela 8:** Níveis de resposta e respetiva interpretação.

Fonte: elaborado pelo autor

Na análise de resultados foram também calculadas as médias e considerados os seguintes critérios para a avaliação dos resultados:

Média dos Resultados	Interpretação dos resultados
1 a 2	Negativo
2,1 a 3,5	Neutro
3,6 a 5,0	Positivo

**Tabela 9:** Média dos resultados e respetiva interpretação.

Fonte: elaborado pelo autor

Será com base nesta ultima avaliação que as hipóteses apresentadas serão avaliadas.

### 3.8.3 Síntese das percentagens obtidas

O quadro seguinte apresenta as percentagens obtidas em cada um dos itens analisados.

Síntese das percentagens obtidas no inquérito:

Itens	Negativo	Neutro	Positivo
<b>Fase I – pré-execução projeto CSA</b>			
Possuo conhecimentos de controlo Interno	65%	23%	12%
Tenho responsabilidades no processo de controlo interno da organização	55%	39%	6%
O meu papel na estrutura de controlo interno da organização foi-me claramente comunicado	47%	51%	2%
O meu desempenho no que ao controlo interno diz respeito afeta o meu desempenho e o desempenho da organização	69%	14%	17%
<b>Fase II – Ações iniciais de formação projeto CSA</b>			
O projeto de CSA foi apresentado atempadamente e contextualizado na minha área operacional	14%	18%	68%

Os conceitos teóricos de controlo interno foram apresentados de forma compreensível	23%	9%	68%
Posso relacionar os conceitos apresentados com o trabalho executado no dia-a-dia	7%	17%	76%
Fui incluído nas fases de mapeamento de processos da minha área operacional	5%	17%	78%
Fui incluído no processo de identificação de riscos	5%	17%	78%
Fui incluído no processo de identificação de controlos existentes	5%	17%	78%
Tive participação ativa na implementação de novas medidas de controlo	12%	24%	64%
<b>Fase III - pós-execução projeto CSA</b>			
Possuo conhecimentos de controlo Interno	9%	10%	81%
Tenho responsabilidades no processo de controlo interno da organização	5%	6%	89%
O meu papel na estrutura de controlo interno da organização foi-me claramente comunicado	26%	8%	66%
O meu desempenho no que ao controlo interno diz respeito afeta o meu desempenho e o desempenho da organização	12%	14%	74%

**Tabela 10:** Resultados dos inquéritos.

Fonte: elaborado pelo autor

Foi proposto no início deste capítulo testar duas hipóteses:

**Hipótese 1:** O CSA integra os elementos de cada área operacional da revisão dos seus processos, avaliação de riscos e criação/revisão de controlos atribuindo-lhes assim um papel de relevo e incumbindo-lhes a sua quota-parte de controlo nas suas atividades.

**Hipótese 2:** O CSA incute cultura de controlo na organização.

Relativamente à primeira hipótese pode-se concluir com base nos resultados obtidos que o CSA integra os elementos da área operacional na revisão de processos em todas as suas componentes. Essa integração permite-lhes relacionar os conceitos de controlo interno com o trabalho executado no dia-a-dia contribuindo também para a segunda hipótese formulada.

No que concerne à segunda hipótese é importante realçar que foram feitos dois questionários em alturas distintas para medir o impacto de projeto de CSA na cultura de controlo da organização. Na fase pré-projecto é possível constatar que apenas uma percentagem reduzida dos inquiridos deu resposta positiva a qualquer um dos pontos em questão. Isto significa que não está criada uma cultura de controlo na organização.

Já após a realização do projeto pode-se observar uma inversão na tendência dos resultados, o que resultou na criação de uma cultura de controlo na organização, transversal aos colaboradores intervenientes no projeto. Estes colaboradores não só se consideram responsáveis pelo controlo interno como têm consciência que o seu desempenho neste ponto em particular tem impacto sobre os resultados da organização.

## Capítulo IV- CSA como mecanismo de alavancagem

### 4.1 O valor dos trabalhos de auditoria interna

O valor em auditoria interna foi um tema abordado da seguinte forma: “O valor em auditoria interna traduz-se na melhoria do ambiente de controlo interno e dos riscos das organizações. De forma simplificada, significa desenvolver uma atividade nos processos e unidades de maior risco das organizações, que consiga reduzir esse risco para níveis aceitáveis. Ou seja, partindo de um risco inerente significativo, chegar a um risco residual tolerável.” (Almeida, 2007). Tendo isto em mente, o autor apresentou a seguinte fórmula para representar o valor em auditoria interna:

$$\text{VAI} = \frac{\text{Ri} - \text{Rr}}{\text{RAI}}$$

**Expressão 1:** Valor da Auditoria Interna através da abordagem tradicional (Almeida, 2007)

**VAI** – Valor de auditoria interna;

**Ri** – Risco inerente;

**Rr** – Risco residual;

**RAI** – Recursos de auditoria interna

Por dedução lógica das componentes da fórmula, para se aumentar o valor da auditoria interna, é necessário aumentar o risco inerente e diminuir o risco residual, bem como os recursos utilizados pela auditoria interna, tal como é referido pelo autor.

A intenção de aumentar o risco inerente pode parecer um pouco um contrassenso já que o que se pretende em última análise é que o risco inerente de cada operação seja o mais reduzido possível para que consequentemente os recursos necessários sejam menores. Mas esta situação deve ser vista sob a perspetiva da auditoria interna e não da operação em si. Deste modo, o que se pretende é que os trabalhos se situem em áreas onde o risco inerente é maior e os trabalhos de auditoria são mais necessários. O autor faz uma afirmação que é importante salientar: “Também se aumenta o Ri identificando em cada trabalho os riscos de maior impacto e frequência, focando nesses riscos a execução e o reporte da auditoria.” (Almeida, 2007). Assim sendo, no campo do risco inerente o importante será escolher as áreas com maior risco inerente. Para tal, é necessário um trabalho de análise prévio que avalie o risco de cada área e de seguida crie níveis de risco, avaliados através da matriz de risco. Este método atribui níveis de risco a cada processo de acordo com a sua probabilidade de ocorrência e impacto na operação normal da organização. Esta metodologia será abordada mais à frente. Em termos de risco residual, este vai diminuindo à medida que os controlos são implementados, assumindo que os controlos implementados são eficientes. Por conseguinte, o próximo passo após a criação de uma matriz de risco que permite trabalhar em áreas de maior risco inerente é sem dúvida a realização dos trabalhos de auditoria interna para que sejam apresentados novos controlos para mitigar os riscos identificados.

Os trabalhos de auditoria interna dependem de um bom planeamento e de um conhecimento prévio da área onde serão desenvolvidos. Caso seja uma área sobre a qual a equipa de auditoria interna não tem grande conhecimento, é importante que sejam recolhidos e mapeados todos os processos bem como a identificação de elementos chave de cada processo, sejam eles humanos ou de *software/hardware*. Deste modo, uma forma célere de recolher estes elementos é com recurso aos elementos chave de cada processo.

Uma metodologia que pode responder a estas pretensões é o CSA, utilizando recursos de cada área de negócio onde decorrem os trabalhos. A auditoria interna coordena os trabalhos, reduzindo desde logo o número de elementos necessários da sua equipa.

## 4.2 O valor dos trabalhos de CSA

Foi feito um questionário direcionado à equipa de Auditoria Interna para melhor tentar compreender o seu valor quando comparado com outras metodologias – Anexo III.

A equipa de Auditoria Interna da organização em causa possui 21 elementos sendo que foram feitas duas questões iniciais que limitam o número de respostas a utilizar.

**“1. Já utilizou CSA?”**

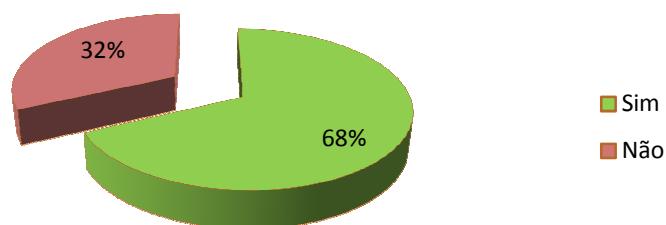
**“2. O processo sobre o qual incidiu o CSA foi revisto por si noutra altura utilizando outra metodologia?”**

Dos 21 elementos da equipa, 11 já utilizaram o CSA e 7 elementos já utilizaram o CSA e outro método de revisão de controlos num mesmo processo. A nossa amostra serão estes 7 elementos. Apesar de a amostra considerada não ser estatisticamente robusta, a realização deste questionário não foi posta em causa. A metodologia em questão é inovadora e, conseqüentemente, não se espera encontrar uma amostra estatisticamente satisfatória numa organização.

Por motivos de confidencialidade não é possível revelar o nome da organização onde foram realizados os questionários. Contudo, é possível dizer que a organização é a mesma onde decorreu o caso prático apresentado no capítulo anterior.

É apresentado de seguida o resultado dos questionários:

### 3. Os recursos despendidos pela equipa de auditoria interna utilizando CSA são menores?

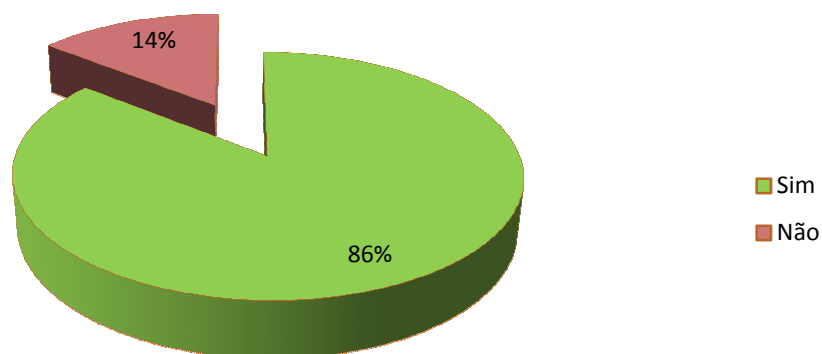


**Figura 7:** Representação gráfica do resultado do questionário à questão 3.

Fonte: elaborado pelo autor

Pode-se constatar que os recursos despendidos pela equipa de auditoria interna na utilização de CSA são menores quando comparados com outro método de revisão de controlos.

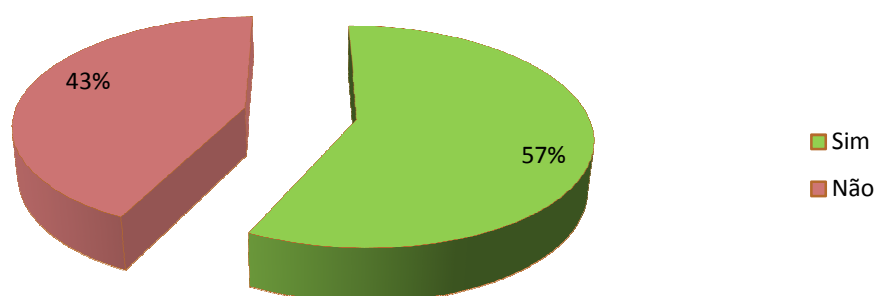
**4. As equipas operacionais contribuem ativamente para o resultado final do CSA?**



**Figura 8:** Representação gráfica do resultado do questionário à questão 4.

Fonte: elaborado pelo autor

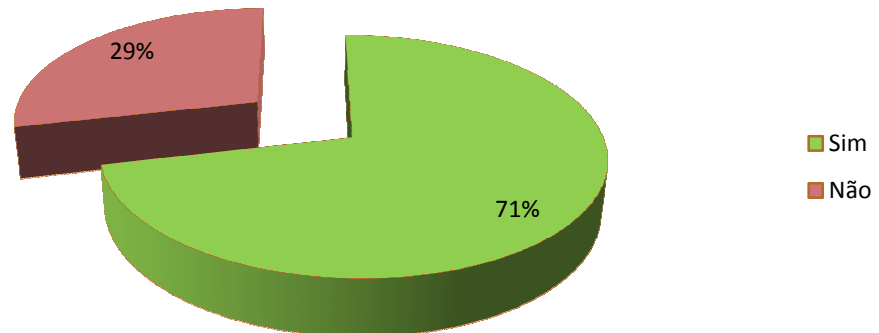
**5. Os controlos resultantes do CSA são mais eficazes?**



**Figura 9:** Representação gráfica do resultado do questionário à questão 5.

Fonte: elaborado pelo autor

**6. Os controlos resultantes do CSA são mais eficientes?**



**Figura 10:** Representação gráfica do resultado do questionário à questão 6.

Fonte: elaborado pelo autor

É importante destacar as questões 5 e 6 que apesar de indissociáveis devem ser medidas isoladamente. Não interessa apenas o lugar de chegada mas o caminho que se faz para lá chegar. Apesar da resposta ao ponto 5 não ter uma expressividade significativa pode-se observar que mais de 50% dos inquiridos consideram os controlos resultantes do CSA mais eficazes. Já na questão 6 o peso da eficiência quando utilizado o CSA é notório, o que vai de encontro ao objetivo proposto neste trabalho. A integração das responsabilidades de controlo por todas as áreas funcionais resulta na potenciação do valor dos trabalhos da auditoria interna, quer para a auditoria interna, quer para o cliente final uma vez que os controlos são criados por ambas as partes, sendo à partida mais eficientes.

Foi desenvolvida e é de seguida apresentada uma evolução da fórmula original para uma correta valorização dos trabalhos de CSA.

A comparação da avaliação da abordagem tradicional de auditoria interna “vs” a abordagem CSA pode ser representada sendo que nos trabalhos de CSA se assistisse à inclusão da área operacional.

Logo, esses recursos devem ser adicionados aos já despendidos pela auditoria interna:

$$\boxed{\text{VAI (1)} = \frac{\text{Ri} - \text{Rr(1)}}{\text{RAI(1)}}} \quad \Rightarrow \quad \boxed{\text{VAI (2)} = \frac{\text{Ri} - \text{Rr(2)}}{\text{RAI(2)} + \text{RCSA}}}$$

**Expressão 2:** Valor Auditoria Interna Abordagem Tradicional (Almeida, 2007) e Valor Auditoria Interna Abordagem CSA<sup>3</sup>, respetivamente da esquerda para a direita.

**VAI (1)** – Valor auditoria interna segundo abordagem tradicional

**Rr(1)** – Risco residual segundo abordagem tradicional

**RAI(1)** – Recursos auditoria interna segundo abordagem tradicional

**VAI (2)** – Valor auditoria interna segundo CSA

**Rr(2)** – Risco residual segundo CSA

**RAI(2)** – Recursos auditoria interna segundo CSA

A metodologia CSA demonstrou através de todas as suas características, potencialidades para verificar as seguintes condições:

$$\boxed{\text{Rr(2)} < \text{Rr(1)}}$$

**Expressão 3:** Risco residual abordagem tradicional “vs” abordagem CSA.

Fonte: elaborado pelo autor

<sup>3</sup> Fórmula adaptada pelo Dr Domingos Sequeira partindo da fórmula inicial.

$$\mathbf{RAI(2)+ RCSA < RAI(1)}$$

**Expressão 4:** Recursos utilizados abordagem tradicional “vs” abordagem CSA.

Fonte: elaborado pelo autor

**Rr(2) < Rr(1)** – que representa uma ação/controlo resultante do método de CSA com mais impacto no risco inerente;

**RAI(2)+ RCSA < RAI(1)** – O que significa que os recursos utilizados pelo CSA, incluindo a área operacional, sejam inferiores aos da equipa de auditoria interna quando realiza os trabalhos através a abordagem tradicional.

O que significa desde logo que as ações/controlos decorrentes da abordagem CSA surtem maior efeito nos riscos identificados, isto porque é atingido um risco residual inferior.

O risco inerente é comum às duas expressões, ou seja, o mesmo ponto de partida. Pode desde já ser estabelecida uma premissa fundamental: se o controlo é dado pela distância entre o risco inerente e o risco residual, então o nosso numerador representa fundamentalmente o valor do controlo implementado. Os controlos desenvolvidos através do CSA são à partida mais valiosos, por partirem de uma análise não só da auditoria interna mas principalmente da área operacional que tem os pormenores de cada processo mais enraizados e mais facilmente identificará riscos. Deste modo, o risco residual atingido pelo processo de CSA é inferior e é possível concluir que:

$$\mathbf{VAI (2) > VAI (1)}$$

**Expressão 5:** Valor Auditoria Interna abordagem tradicional “vs” abordagem CSA.

Fonte: elaborado pelo autor

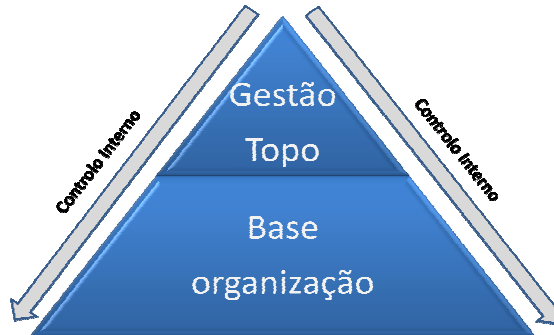
## Capítulo V - Conclusões

### 5.1 Conclusões gerais

O objetivo inicialmente proposto consistia em apresentar um sistema de controlo interno que potencie as recomendações do COSO. Com a aplicação do CSA foi possível observar que os trabalhos que habitualmente eram feitos pela equipa de auditoria interna, passaram a ser realizados por toda a organização (questionário feito às equipas operacionais e equipa de Auditoria – Anexo I/II e III respetivamente). Assistiu-se a uma responsabilização de cada área operacional pelo controlo das suas atividades através de ações diárias, sendo ainda feita uma avaliação com recurso a *workshops*. Estes trabalhos permitem uma progressão consciente e sistemática no que diz respeito à aplicação de novos controlos. Como foi possível observar, uma das mais-valias do CSA é a cultura de controlo criada por toda a organização, conforme demonstrado através de questionários.

O CSA apresenta uma grande vantagem em relação a uma avaliação tradicional realizada pela gestão no que diz respeito ao controlo interno. Enquanto na avaliação tradicional o “dono efetivo” do controlo é a auditoria interna, com o CSA assiste-se a uma partilha da responsabilidade pelo controlo que em última análise é uma das recomendações que o COSO apresenta em relação ao controlo interno. Deve ser tido em conta que o comportamento de responsabilização pelo controlo interno é de partilha e não de transferência. As medidas de controlo deixam de ser apenas no sentido descendente, no que a estrutura organizacional diz respeito, passando os controlos a surgir a todos os níveis da organização, sendo sujeitos, quando necessário, a aprovação superior.

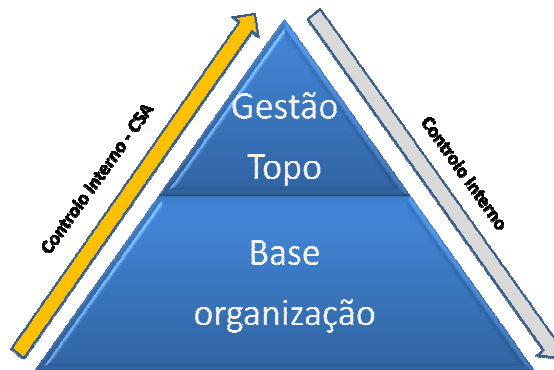
O esquema seguinte representa o fluxo organizacional na criação de medidas de controlo segundo uma abordagem tradicional:



**Figura 11:** Fluxo organizacional do controlo interno - abordagem tradicional.

Fonte: elaborado pelo autor

Já segundo uma abordagem CSA a criação de medidas de controlo interno tem origem não só na gestão de topo mas também na base da organização:



**Figura 12:** Fluxo organizacional do controlo interno - abordagem CSA.

Fonte: elaborado pelo autor

Adicionalmente foi demonstrado como o CSA pode alavancar o valor dos trabalhos de auditoria interna. Esta exposição partiu de uma fórmula (publicada), que valoriza os trabalhos de auditoria interna de acordo com variáveis que representam o desenrolar dos seus trabalhos. Contudo, e para uma valorização dos trabalhos de CSA foi necessário fazer uma evolução da fórmula original para integrar novas variáveis que surgem no normal decorrer do CSA. Esta evolução estrutural acarreta determinadas condicionantes para que o CSA se imponha como a abordagem mais vantajosa em relação à avaliação do controlo interno – avaliação feita junto de equipa de auditoria interna através de questionários.

As premissas estabelecidas para que este método seja a abordagem mais adequada, apresentam desde logo um importante contributo para futuras avaliações, dado que se vão determinar abordagens para uma otimização dos trabalhos de auditoria interna.

Em suma, se:

$$\mathbf{Rr(2) < Rr(1)}$$

**Expressão 6:** Risco residual abordagem tradicional “vs” abordagem.

Fonte: elaborado pelo autor

e

$$\mathbf{RAI(2)+ RCSA < RAI(1)}$$

**Expressão 7:** Recursos utilizados abordagem tradicional “vs” abordagem CSA.

Fonte: elaborado pelo autor

Então:

**Valor CSA > Valor avaliação tradicional controlo interno**

**Expressão 8:** Valor Auditoria Interna abordagem tradicional “vs” abordagem CSA.

Fonte: elaborado pelo autor

Conclui-se que esta ferramenta da auditoria interna pode ser usada pela auditoria interna para valorizar os seus trabalhos tanto para a sua área como para o cliente final. Para sua área no sentido em que pode tornar os controlos resultantes dos seus trabalhos mais eficazes e eficientes (questionário à equipa de auditoria interna – Anexo III), e para o cliente final na medida em que contribui para a própria cultura de controlo da organização (questionário à área operacional – I e II). Adicionalmente, esta ferramenta deve ser tido em conta como uma metodologia a utilizar por organizações que não possuem equipa de auditoria interna mas que pretendem rever os seus processos – riscos – controlos não dissociando qualquer um dos elementos já que todos vão contribuir para os objetivos definidos pela organização.

## 5.2 Investigação futura

A implementação de controlos que potenciem a consecução dos objetivos de uma organização depende muitas vezes da avaliação de risco que é feita previamente. Deste modo, quanto mais rigorosa for essa avaliação de risco, maior eficácia terão os sistemas de controlo interno aplicados, como é o caso do CSA. Para responder a esta pretensão, uma ferramenta que pode ser utilizada na avaliação de risco são os *scorecards*.

Um *scorecard* é um sistema de atribuição de pontuações em que a cada pontuação está associada uma probabilidade. Em função do contexto em que é aplicada, pode ser probabilidade de incumprimento de crédito, probabilidade de fraude, entre outros. A ideia é associar pontuações mais elevadas a melhores comportamentos e pontuações mais baixas aos piores. Trata-se de um modelo estatístico que, quando bem aplicado, permite conciliar a evidência matemática com a lógica do negócio a que é aplicado.

Nestes modelos, começa-se por definir um *target*, ou seja, aquilo que se pretende que o modelo irá prever e de seguida inicia-se a procura de características preditivas nos dados.

O facto de o resultado ser um sistema de pontuações [entre 0 a 20, por exemplo ou entre 0 a 100], permite que seja facilmente explicável a alguém sem conhecimentos matemáticos avançados, permitindo assim que facilmente os colaboradores mais ligados ao negócio da empresa e com formações distintas possam participar com ideias na construção de um *scorecard* estatisticamente robusto e no qual a própria empresa se revê, conceptualmente.

Exemplo de um possível *scorecard* que pontua os colaboradores da empresa, tendo como objectivo prever a sua satisfação com o trabalho:

Característica 1: Antiguidade do colaborador na empresa [em anos]

até 2 anos: 10

até 5 anos: 20

até 10 anos: 30

>=10 anos: 40

Característica 2: Formação do colaborador

Ensino básico: 10

Ensino secundário: 20

Bacharelato: 30

Licenciatura: 40

Mestrado: 50

Doutoramento: 60

Característica 3: Progressão na carreira

Nunca: 10

1 Nível: 20

2 Níveis: 30

$\geq 3$  Níveis: 40

A cada colaborador, seria atribuída uma pontuação em cada característica e o seu total seria obtido pela soma das pontuações nas 3 características. Por exemplo, um colaborador há menos de 2 anos na empresa, com formação de licenciatura e que nunca progrediu na carreira, teria uma pontuação de  $10+40+10=60$ . Por outro lado, um colaborador há menos de 2 anos na empresa, com formação de ensino secundário, mas que já progrediu 3 níveis, teria uma pontuação de  $10+20+40=70$ , ou seja, estaria mais satisfeito do que o colaborador anterior.

Uma grande vantagem destas pontuações é que não são subjetivas, apesar de por vezes o conceito que se quer prever possa ser um pouco subjetivo. Estes modelos permitem ajudar a quantificar algumas medidas, nomeadamente nas áreas de risco.

## **Bibliografia**

- Almeida, D. M. (2007). *Avaliação da qualidade da auditoria interna*. Lisboa: IPAI.
- B.Hart, L. (1996). *Faultless Facilitation*. Human Resource Development Press.
- Belbin, M. R. (1996). *Management Teams* . Butterworth-Heinemann .
- Clark, Y. R., & Scheettl. (2000). *Control Self-Assessment: Threats, Tips, and Techniques*. The Institute of Internal Auditors, USA.
- COSO. (1992). *Internal Control - Integrated Framework*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- El-Dine, D. S. (2004). *Control Self-Assessment: Concepts and Applications* . South-Western Educational Pub.
- Heron, J. (1999). *The Complete Facilitator's Handbook* . Kogan Page.
- Honey, P., & Mumford, A. (2000). *The Learning Styles Helper's Guide* . Peter Honey Publications .
- Hubbard, L. (2000). *Control Self-Assessment: A practical Guide*. Institute of Internal Auditors.
- IIA. (2004). *Enterprise Risk Management - Integrated Framework*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- IIA. (2010). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)*. Institute of Internal Auditors.
- IIA. (2004). *The Professional Practices Framework of Internal Auditing*. The Institute of of Internal Auditors.
- Jordan, G. S. (1995). *Control Self - Assessment: Making the Choice*. The Institute of Internal Auditors, USA.
- Kotter, J. P. (2007). *Leading Change*. Harvard Business Review.
- Likert, R. (1932). *A Technique for the Measurement of Attitudes*. Archives of Psychology.
- Lundlow, P. E., & Race, J. D. (2000). *Beyond Tradicional Audit Techniques*.
- Moeller, R. R. (2005). *Brink's Modern Internal Auditing*. Somerset, NJ: John Wiley & Sons, Inc.
- Patty Miller. (2008). *The Global Profession of Internal Auditing and a vision for the future*. ECIIA Conference .

Pickett, K. H. (2003). *THE INTERNAL AUDITING HANDBOOK*. NJ: Wiley.

Quivy, R. C. (2008). *Manual de Investigação em Ciências Sociais*. Lisboa: Trajectos, Gradiva.

Wade, K., & Andy, W. (1999). *Control Self Assessment: For Risk Management and Other Practical Applications*. Wiley.

# **Anexos**

# **Anexo I**

## **Inquérito de avaliação de conhecimentos de Controlo Interno**

### **Inquérito de avaliação de conhecimento de Controlo Interno**

Este inquérito destina-se a avaliar os conhecimentos e responsabilidades de controlo interno.

Agradecemos que responda às seguintes questões tomando em consideração que a pontuação 1 representa “Discordo Totalmente e a pontuação 5 representa “Concordo Totalmente”.

Muito obrigado pela sua participação.

**Por favor coloque uma cruz na pontuação selecionada.**

Assinale com “x”:					
Parâmetros de avaliação	1	2	3	4	5
<b>Fase I – pré-execução projeto CSA</b>					
Possuo conhecimentos de controlo Interno					
Tenho responsabilidades no processo de controlo interno da organização					
O meu papel na estrutura de controlo interno da organização foi-me claramente comunicado					
O meu desempenho no que ao controlo interno diz respeito afeta o meu desempenho e o desempenho da organização					

**Tabela 11:** Inquérito de avaliação de conhecimento de controlo interno.

**Legenda:** 1 – Discordo totalmente; 2 – Discordo; 3 – Não tenho opinião formada; 4 – Concordo; 5 – Concordo totalmente

DATA: \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ 2012

# **Anexo II**

## **Inquérito de avaliação ao projeto de CSA**

## Inquérito de avaliação ao projeto de CSA

Este inquérito destina-se a avaliar os efeitos do projeto de CSA.

Agradecemos que responda às seguintes questões tomando em consideração que a pontuação 1 representa “Discordo Totalmente e a pontuação 5 representa “Concordo Totalmente”.

Muito obrigado pela sua participação.

**Por favor coloque uma cruz na pontuação selecionada.**

Assinale com “x”:					
Parâmetros de avaliação	1	2	3	4	5
<b>Fase II – Ações iniciais de formação projeto CSA</b>					
O projeto de CSA foi apresentado atempadamente e contextualizado na minha área operacional					
Os conceitos teóricos de controlo interno foram apresentados de forma compreensível					
Posso relacionar os conceitos apresentados com o trabalho executado no dia-a-dia					
Fui incluído nas fases de mapeamento de processos da minha área operacional					
Fui incluído no processo de identificação de riscos					
Fui incluído no processo de identificação de controlos existentes					
Tive participação ativa na implementação de novas medidas de controlo					
<b>Fase III - pós-execução projeto CSA</b>					
Possuo conhecimentos de controlo Interno					
Tenho responsabilidades no processo de controlo interno da organização					
O meu papel na estrutura de controlo interno da organização foi-me claramente comunicado					

O meu desempenho no que ao controlo interno diz respeito afeta o meu desempenho e o desempenho da organização					
---	--	--	--	--	--

**Tabela 12:** Inquérito de avaliação ao projeto de CSA.

DATA: \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ 2012

# **Anexo III**

## **Inquérito de utilização CSA por parte da Auditoria Interna**

Este questionário destina-se a avaliar a utilização do CSA quando comparado com outros métodos de revisão de controlos.

Muito obrigado pela sua participação.

**Por favor coloque uma cruz na pontuação selecionada.**

Questão	Sim	Não
1. Já utilizou CSA?		
<b>Se respondeu Sim à questão anterior continue o questionário caso contrário obrigado pela participação</b>		
2. O processo sobre o qual incidiu o CSA foi revisto por si noutra altura utilizando outra metodologia?		
<b>Se respondeu Sim à questão anterior continue o questionário caso contrário obrigado pela participação</b>		
Estabelecendo comparação entre o CSA e outros métodos de revisão/avaliação de controlos responda às seguintes questões:		
3. Os recursos despendidos pela equipa de auditoria interna utilizando CSA são menores?		
4. As equipas operacionais contribuem ativamente para o resultado final do CSA?		
5. Os controlos resultantes do CSA são mais eficazes?		
6. Os controlos resultantes do CSA são mais eficientes?		

**Tabela 13:** Questionário de avaliação da utilização do CSA.

DATA: \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ 2012

# **Anexo IV**

## **Resultado dos questionários presentes nos anexos II e III**

**Síntese dos resultados, em média – escala de 1 a 5**

Itens	Média
<b>Fase I – pré-execução projeto CSA</b>	
Possuo conhecimentos de controlo Interno	2,38
Tenho responsabilidades no processo de controlo interno da organização	2,38
O meu papel na estrutura de controlo interno da organização foi-me claramente comunicado	2,41
O meu desempenho no que ao controlo interno diz respeito afeta o meu desempenho e o desempenho da organização	2,27
<b>Fase II – Ações iniciais de formação projeto CSA</b>	
O projeto de CSA foi apresentado atempadamente e contextualizado na minha área operacional	3,80
Os conceitos teóricos de controlo interno foram apresentados de forma compreensível	3,66
Posso relacionar os conceitos apresentados com o trabalho executado no dia-a-dia	3,91
Fui incluído nas fases de mapeamento de processos da minha área operacional	4,32
Fui incluído no processo de identificação de riscos	4,32
Fui incluído no processo de identificação de controlos existentes	4,32
Tive participação ativa na implementação de novas medidas de controlo	3,64
<b>Fase III - pós-execução projeto CSA</b>	
Possuo conhecimentos de controlo Interno	4,03

Tenho responsabilidades no processo de controlo interno da organização	4,20
O meu papel na estrutura de controlo interno da organização foi-me claramente comunicado	3,54
O meu desempenho no que ao controlo interno diz respeito afeta o meu desempenho e o desempenho da organização	4,08

**Tabela 14:** Síntese dos resultados do questionário, em média.