

INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAIS

LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO

RAMO: AUDITORIA

**“AUDITORIA INTERNA E EXTERNA – UMA PERSPETIVA DE
COMPLEMENTARIDADE”**

IVETE TEIXEIRA OLIVEIRA

Praia, Abril de 2013

INSTITUTO SUPERIOR DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAIS

LICENCIATURA EM CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO

RAMO: AUDITORIA

**“AUDITORIA INTERNA E EXTERNA – UMA PERSPETIVA DE
COMPLEMENTARIDADE”**

**Monografia submetida ao curso de
Contabilidade e Administração do Instituto
Superior de Ciências Económicas e
Empresariais, como requisito obrigatório para
obtenção de grau de Licenciatura.**

Por: Ivete Teixeira Oliveira

Nº APR. 2008 - 0872

Orientador: Dr. Amílcar Melo

Praia, Abril de 2013

DEDICATÓRIA

A minha FAMÍLIA, que em momento algum deixou que algo me faltasse e, a todos que, mesmo sem terem percebido, me ajudaram a chegar até aqui.

AGRADECIMENTOS

Nunca esquecemos de pedir ajuda quando precisamos, mas, no que concerne aos agradecimentos, alguns nomes, por vezes nos passam despercebidos, não obstante a sua inquestionável pertinência e valor. Por esse lapso, as nossas sinceras desculpas.

Assim sendo, agradeço de coração:

- A Deus pela força espiritual que me concedeu durante toda essa caminhada; sem Ele eu não existiria;
- À minha mãe Carlota Teixeira, que mesmo com todos os nossos desentendimentos, sei que hoje, consegue compreender o quanto foi difícil para mim chegar até aqui;
- Aos meus irmãos, que mesmo estando longe sempre me apoiaram com palavras de conforto e incentivo;
- Ao meu orientador Amílcar Melo, que posso dizer é muito mais que um professor, é um amigo e alguém por quem tenho uma profunda gratidão, por ter contribuído na minha formação pessoal e profissional;
- Ao meu amigo e Professor Albertino Fernandes, que sempre me soube dar os melhores conselhos e pelas sugestões dadas durante a elaboração do trabalho;
- Ao meu amigo António Carlos Monteiro, pela colaboração e sugestões dadas durante a realização do meu trabalho;
- Aos professores do curso de Contabilidade e Administração - ramo Auditoria -, principalmente aos que me ensinaram as lições durante esta caminhada, um muito obrigada;
- Enfim, a todas as pessoas, anónimas ou não, que merecem estar nestes breves agradecimentos e que contribuíram para formação pessoal e profissional.

OBRIGADA A TODOS!!!

RESUMO

Esta monografia foi elaborada com o intuito do aprofundamento, aperfeiçoamento e o conhecimento acadêmico, pesquisando um tema que contribuísse, de alguma maneira, para a melhoria da área em questão. Também teve a intenção de contribuir na análise da inter-relação entre a auditoria interna e externa numa perspectiva de complementaridade.

Procura-se, na presente monografia, proporcionar uma reflexão sobre a relação existente entre a auditoria interna e a auditoria externa. Para tal, realizaram-se pesquisas bibliográficas sobre os principais conceitos, âmbito, métodos, objetivos, funções e procedimentos, normas pertinentes à auditoria interna e externa, relação entre as duas auditorias, complementaridade e cooperação entre elas e auditoria interna e externa na prevenção e detecção de fraudes. Paralelamente foram elaborados dois questionários enviados a 6 empresas que têm departamentos de auditoria interna retiradas do universo das empresas com departamento de auditoria interna e a 2 empresas que fazem auditoria externa nessas empresas, a atuarem no mercado caboverdiano durante o ano de 2013, com o objetivo de verificar a relação entre a auditoria interna e a externa, através da opinião dos auditores internos e cruzamento com a opinião dos auditores externos, a fim de verificar, efetivamente, como estabelecer essa relação.

De posse desses elementos, o objetivo geral apresentado pode ser comprovado pela conclusão de que se pode estabelecer uma relação entre auditoria interna e externa e a mesma pode ser de complementaridade.

Palavras-chave: Auditoria Interna, Auditoria Externa

ABSTRACT

This monograph was developed with the aim of deepening, improvement and academic knowledge, by researching a topic that would contribute in some way to improve the topic in question. It also intended to contribute to the analysis of the inter-relationship existent between the internal and external audit and the notion that both complement each other's work.

This monograph attempts to provide a reflection on the relationship between internal audit and external audit. For this purpose, a library research was conducted on key concepts, scope, methods, purpose, function and procedures, relevant standards for internal and external audit, the relationship between the two audits, complementarity and cooperation between them, and internal and external audit in the prevention and fraud detection. In parallel, we prepared two questionnaires that were sent to 6 companies that have an internal audit department that are part of the universe of companies with internal audit department; and to two companies that make external audits to the companies mentioned above and that operate in the Cape Verdean market during the year 2013. The objective was to verify the relationship between internal audit and external by reviewing the opinion n of internal auditors and to intersect that with the opinion of external auditor in order to verify effectively, how to establish this relationship.

With these elements, the overall goal presented can be substantiated by the finding that a relationship establish between internal and external audit and this relationship can be complementary.

Keywords: Internal Audit, External audit

ÍNDICE

| | |
|---|------|
| DEDICATÓRIA | I |
| AGRADECIMENTOS..... | II |
| RESUMO | III |
| ABSTRACT | IV |
| ÍNDICE | V |
| LISTA DE QUADROS..... | VIII |
| LISTA DE TABELAS | IX |
| LISTA DE FIGURAS | XI |
| LISTA DE ABREVIATURAS / SÍMBOLOS | XII |
| 0.0.INTRODUÇÃO | 1 |
| 0.1.Contextualização | 1 |
| 0.2.Importância | 2 |
| 0.3.Pergunta de partida | 2 |
| 0.4.Objetivos | 2 |
| 0.4.1.Objetivo Geral..... | 2 |
| 0.4.2.Objetivos Específicos | 2 |
| 0.5.Estrutura do trabalho..... | 3 |
| Capítulo I - Enquadramento teórico e conceptual | 5 |
| 1.1.Auditoria Interna | 5 |
| 1.1.1.Definição, objetivo e função da Auditoria Interna | 5 |
| 1.1.1.1.Definição de Auditoria Interna | 5 |
| 1.1.1.2.Objetivo da Auditoria Interna | 6 |
| 1.1.1.3.Função de Auditoria Interna | 9 |
| 1.1.2. Âmbito e Procedimentos da Auditoria Interna..... | 10 |

| | |
|--|----|
| 1.1.2.1. Âmbito da auditoria interna | 10 |
| 1.1.2.2. Procedimentos de Auditoria Interna..... | 11 |
| 1.1.3. O papel e a importância da Auditoria Interna | 12 |
| 1.1.4. As Normas do Institute of Internal Auditors (IIA) | 14 |
| 1.1.5. Organização de um serviço de Auditoria Interna e o seu posicionamento no organograma | 17 |
| 1.1.6. Follow-up dos relatórios de Auditoria Interna | 20 |
| 1.2. Auditoria Externa..... | 22 |
| 1.2.1. Definição, objetivo e função da Auditoria Externa | 22 |
| 1.2.1.1. Definição de auditoria externa | 22 |
| 1.2.1.2. Objetivo da auditoria externa..... | 23 |
| 1.2.1.3. Função da auditoria externa | 25 |
| 1.2.2. Métodos e Âmbito de trabalho da Auditoria Externa | 27 |
| 1.2.2.1. Métodos de trabalho da auditoria externa..... | 27 |
| 1.2.2.2. Âmbito de trabalho da Auditoria Externa..... | 28 |
| 1.2.3. As Normas Internacionais de Auditoria (ISA) | 29 |
| 1.3. A relação entre a auditoria interna e a auditoria externa | 33 |
| 1.4. Complementaridade e Cooperação | 38 |
| 1.5. Auditoria Interna e Auditoria Externa na Prevenção e Detecção de Fraudes | 44 |
| Capítulo II – Metodologia e Formulação da questão a investigar / Apresentação e interpretação dos resultados | 48 |
| 2.1. Metodologia e Formulação da questão a investigar | 48 |
| 2.2. Apresentação e interpretação dos resultados | 49 |
| 2.2.1. Apresentação dos resultados | 49 |
| 2.2.1.1. Estatística descritiva | 49 |
| 2.2.1.2. Estatística Inferencial | 57 |

| | |
|---|----|
| 2.2.2. Interpretação dos resultados | 59 |
| Conclusão | 63 |
| Bibliografia..... | 65 |
| Webgrafia: | 66 |
| ANEXOS..... | 67 |

LISTA DE QUADROS

| | |
|---|----|
| Quadro 1: Diferenças entre o Auditor interno e o Auditor externo | 36 |
| Quadro 2: Teste de normalidade de Kolmogorov-Smirnov-Lilliefors | 58 |
| Quadro 3: Teste Qui-Quadrado | 59 |

LISTA DE TABELAS

| | |
|--|----|
| Tabela 1: N° de auditores | 50 |
| Tabela 2: Adequabilidade do n° de auditores internos à empresa | 50 |
| Tabela 3: Adequabilidade dos recursos ao desempenho da função..... | 50 |
| Tabela 4: Empresa como objeto de auditoria externa | 50 |
| Tabela 5: Coordenação de auditoria interna com a equipa de auditoria externa..... | 51 |
| Tabela 6: Utilização do trabalho de auditoria interna pela auditoria externa segundo os diretores de auditoria interna | 51 |
| Tabela 7: Circularização dos relatórios de auditor interno face aos auditores externos . | 52 |
| Tabela 8: Follow-up das recomendações da auditoria externa..... | 52 |
| Tabela 9: Acesso ao relatório de followp-up das recomendações da auditoria externa . | 53 |
| Tabela 10: Utilização dos recursos informáticos nos procedimentos..... | 53 |
| Tabela 11: Adequabilidade do âmbito e objetivo da Auditoria Interna..... | 53 |
| Tabela 12: Plano de trabalho para realização das tarefas de auditoria interna | 54 |
| Tabela 13: Estrutura do plano de trabalho em termo temporal | 54 |
| Tabela 14: Conhecimento do plano de trabalho da auditoria interna | 54 |
| Tabela 15: Posicionamento da auditoria interna no organograma da empresa | 55 |
| Tabela 16: Utilização do trabalho da auditoria interna pela auditoria externa segundo os auditores externos | 55 |
| Tabela 17: Capacidade e qualidade do trabalho de auditoria interna | 56 |
| Tabela 18: Fatores relevantes na avaliação do trabalho da auditoria interna | 56 |
| Tabela 19: Adequabilidade do programa de formação dos auditores internos | 56 |
| Tabela 20: Reuniões de concertação entre a auditoria externa e auditoria interna..... | 57 |
| Tabela 21: Cooperação entre a auditoria externa e a auditoria interna..... | 57 |

Tabela 22: Avaliação de riscos 57

LISTA DE FIGURAS

| | |
|--|----|
| Figura 1: Estrutura Organizacional | 20 |
|--|----|

LISTA DE ABREVIATURAS / SÍMBOLOS

IFAC – International Federation Accountants

IIA – Institute of Internal Auditors

IPAI – Instituto Português de Auditores Internos

IPPF – International Standards for the Professional practice of Internal Auditing

ISA – International Standards on Auditing

PCAOB – Public Company Accounting Oversight Board

SCI – Sistema de controlo interno

SEC –Securities and Exchanges Commission

0.0. INTRODUÇÃO

0.1. Contextualização

O presente trabalho insere-se no âmbito do cumprimento do último preceito exigido para a obtenção de Licenciatura em Contabilidade e Administração – Ramo Auditoria, promovido pelo ISCEE – Instituto Superior das Ciências Económicas e Empresariais e versa o tema “AUDITORIA INTERNA E EXTERNA – UMA PERSPETIVA DE COMPLEMENTARIDADE”.

Em consequência dos escândalos financeiros que tiveram lugar nos EUA e na Europa, envolvendo Firmas Internacionais de Auditoria, a credibilidade e a reputação dos auditores ficaram fortemente abaladas.

Um novo paradigma resultou subsequentemente, corporizado pela lei Sarbannes Oxley, nos EUA, em que novas exigências prefilaram relativamente ao papel e desempenho dos auditores de uma forma geral.

A auditoria está a passar por muitas transformações. Para concretizar estas transformações a auditoria vem utilizando várias ferramentas que se fazem necessárias para uma tomada de decisão concisa e que as leve ao alcance dos objetivos, principalmente no que se refere à diminuição de perdas e desvios de valores.

A auditoria interna e externa é sem dúvida, duas ferramentas essenciais de apoio a administração de qualquer organização.

Neste contexto, este trabalho teve como objetivo estabelecer uma relação entre a auditoria interna e externa e ao mesmo tempo demonstrando a relação de complementaridade existente entre estes dois tipos de auditoria, através do inquérito feito a algumas empresas que atuam no mercado caboverdiano no ano de 2013, de modo a explorar a complementaridade que existe entre as duas auditorias.

A recolha de dados foi através de inquérito por questionário e o tratamento de dados com recurso ao SPSS.

0.2. Importância

É importante analisarmos a relação que possa existir entre a auditoria interna e externa, visto que, muitas são às vezes em que o trabalho desenvolvido pela auditoria interna irá auxiliar o trabalho da auditoria externa, assim, haverá maior qualidade do serviço prestado.

As duas auditorias trazem, confiabilidade e benefícios aos interessados e se trabalharem em conjunto evitam a duplicação na execução do trabalho.

É de suma importância a integração entre os trabalhos desenvolvidos pela auditoria interna e auditoria externa.

0.3. Pergunta de partida

A pergunta lógica e que apresenta a essência deste trabalho, é a seguinte: Tendo em conta que a auditoria interna e externa utilizam técnicas e procedimentos semelhantes e com objetivos e âmbito distintas, como se poderá estabelecer uma relação entre elas?

0.4. Objetivos

0.4.1. Objetivo Geral

Este trabalho visa apresentar um estudo sobre a inter-relação entre a auditoria interna e externa numa perspectiva de complementaridade.

0.4.2. Objetivos Específicos

Com o intuito de melhor delimitação para o desenvolvimento do trabalho, define-se os seguintes objetivos específicos:

- Identificar conceitos, objetivos, âmbito e função da auditoria interna e da auditoria externa;
- Descrever os procedimentos de auditoria interna e externa;
- Analisar a relação entre auditoria interna e externa;
- Identificar contribuições que possam ser prestadas pela auditoria interna ao auditor externo e vice-versa.

0.5. Estrutura do trabalho

O desenvolvimento do trabalho, terá por base a seguinte estrutura:

Introdução: Nesta parte introdutória, apresentar-se-á o enquadramento, justificando o tema e demonstrando a sua importância, os objetivos gerais e específicos, bem como a estrutura da mesma.

Capítulo I – Enquadramento teórico e conceptual: O primeiro capítulo apresentará a fundamentação teórica sobre a qual se desenvolve o trabalho, baseado fundamentalmente em livros, artigos técnicos e normativos que versam sobre o tema em questão.

Primeiramente abordar-se-á o conceito da auditoria interna, bem como os seus objetivos, função, âmbito e procedimentos, papel e a importância da Auditoria Interna. Seguidamente far-se-á uma abordagem das normas, organização do serviço de auditoria interna e o seu posicionamento no organograma e follow-up dos relatórios de auditoria interna. Far-se-á também a abordagem do conceito, objetivo, função, métodos e âmbito do trabalho de auditoria externa.

Posteriormente, dá-se a conhecer as normas internacionais de auditoria (ISA).

Para finalizar a parte teórica procurar-se-á estabelecer a relação entre as duas auditorias, a complementaridade e cooperação entre elas e por fim avaliar o papel de auditoria interna e externa na prevenção e deteção de fraudes.

Capítulo II - Metodologia e Formulação da questão a investigar / Apresentação e interpretação dos resultados: No segundo capítulo efectua-se uma descrição detalhada sobre o modo como a investigação foi realizada. Descreve, igualmente, os instrumentos de recolha de dados e respectiva justificação. Apresentam-se os procedimentos utilizados para recolha dos dados, bem como os constrangimentos e dificuldades encontrados. Referem-se as técnicas utilizadas para o tratamento dos dados.

Por fim, procede-se à apresentação e interpretação dos resultados obtidos e à discussão da consecução dos objectivos, em função de toda a informação colhida e cujo instrumento utilizado foi o questionário.

Conclusão: É apresentada uma síntese das conclusões julgadas mais relevantes que se podem extrair deste trabalho, tendo em vista os objetivos previamente definidos. Faz-se, também, referência às limitações da investigação e às recomendações para novas investigações.

Capítulo I - Enquadramento teórico e conceptual

Este capítulo tem como objetivo a consolidação de conceitos-chave para o desenvolvimento do trabalho. Neste sentido, apresenta-se o enquadramento teórico da Auditoria Interna, começando pela definição, objetivos, função, âmbito e procedimentos, papel e a importância da Auditoria Interna. Faz-se uma abordagem das normas, organização do serviço de auditoria interna e o seu posicionamento no organograma e follow-up dos relatórios de auditoria interna. Seguidamente, abordaremos a conceito, objetivo, função, métodos e âmbito do trabalho de auditoria externa. Refere-se, ainda, às normas internacionais de auditoria (ISA). Estuda a relação entre as duas auditorias, a complementaridade e cooperação entre elas. Por fim, aborda a auditoria interna e externa na prevenção e deteção de fraudes.

1.1. Auditoria Interna

1.1.1. Definição, objetivo e função da Auditoria Interna

1.1.1.1. Definição de Auditoria Interna

Existem várias definições de Auditoria Interna enunciadas por diversos especialistas, as quais incidem no essencial. Assim, de acordo com as Normas para a Prática de Auditoria Interna do IPAI (Instituto Português de Auditores Internos), a Auditoria Interna é “uma função de avaliação independente, estabelecida numa organização, para examinar e avaliar as suas actividades, como um serviço à própria organização”, sendo, por conseguinte, o seu objectivo “auxiliar os membros da organização no cumprimento eficaz das suas responsabilidades”.

Em síntese, a Auditoria Interna surge como um instrumento de gestão orientado para uma abordagem global e integrada de qualquer instituição, onde permite aos seus responsáveis atuar com segurança e um conhecimento mais aprofundado da realidade operacional.

O Institute of Internal Auditors (IIA, 2009), define auditoria interna como:

“Uma atividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Ajuda a organização a alcançar os seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação.”

Morais e Martins (2003), definem a auditoria interna como uma função contínua, completa e independente, desenvolvida na empresa, por pessoal desta ou não. Baseada na avaliação do risco, verifica a existência, o cumprimento, a eficácia e a optimização dos controlos internos e dos processos de governação, ajudando no cumprimento dos seus objetivos.

De acordo com Pinheiro (2010: 56), a Auditoria Interna é o controlo dos controlos, instituído numa empresa ou organização e visa contribuir para a promoção da economia, eficácia e eficiência das operações desenvolvidas.

1.1.1.2. Objetivo da Auditoria Interna

O objectivo de auditoria interna varia e depende do tamanho e estrutura da entidade bem como os propósitos da gestão.

De acordo com William Attie (1986) a auditoria interna é uma função independente de avaliação, criada dentro da empresa para examinar e avaliar as suas atividades, como um serviço a essa mesma organização. A proposta da auditoria interna é auxiliar os membros da administração a desincumbirem-se eficazmente das suas responsabilidades. Para tanto, a auditoria interna fornece-lhes as análises, avaliações, recomendações, assessoria e informações relativas às atividades examinadas.

Em síntese, William Attie, considera que a auditoria interna tem por objetivo:

- Examinar a integridade e fidedignidade das informações financeiras e operacionais e os meios utilizados para aferir, localizar, classificar e comunicar essas informações;

- Examinar os sistemas estabelecidos, para certificar-se da observância às políticas, planos, leis e regulamentos que tenham, ou possam ter, impacto sobre operações e relatórios, e determinar se a organização está em conformidade com as diretrizes;
- Examinar os meios utilizados para a proteção dos ativos e, se necessário, comprovar a sua existência real;
- Verificar se os recursos são empregados de maneira eficiente e econômica;
- Examinar operações e programas e verificar se os resultados são compatíveis com os planos e se essas operações e programas são executados de acordo com o que foi planejado; e
- Comunicar o resultado do trabalho de auditoria e certificar-se de que foram tomadas as providências necessárias a respeito das suas descobertas.

Segundo Nelson Marçal e Fernando Luís Marques (2011), a auditoria interna tem por objetivo a maximização da economia, eficiência e eficácia, procurando dar respostas a determinadas necessidades, tais como:

- Dar a conhecer aos órgãos de gestão se as metas planejadas estão a ser alcançadas;
- Dar a conhecer aos órgãos de gestão se os controles internos implantados são suficientes para garantir a proteção dos ativos e a sua adequada utilização;
- Analisar de forma contínua e permanente a fiabilidade e credibilidade dos registos contabilísticos, por atenção aos princípios contabilísticos geralmente aceites;
- Dar a conhecer aos órgãos de gestão se a informação que se utiliza, obtida através do sistema de informações da organização, é completa, precisa e fiável, com especial atenção à vertente financeira e operacional;

- Garantir aos órgãos de gestão que as políticas, procedimentos, planos e controles estabelecidos são adequados e foram postos em práticas;
- Garantir aos órgãos de gestão o cumprimento das normas legais em vigor;
- Garantir a racionalização dos recursos humanos e financeiros, valorizando a sua maximização;
- Garantir que a gestão do risco é adequada a fim de obter a consecução dos objetivos.

Conforme Moraes e Martins (2003:82):

“ O objetivo principal da atividade de Auditoria Interna é incentivar o cumprimento dos objetivos da entidade empresarial, para o qual se desenvolve no âmbito do trabalho, em duas áreas: área contabilística e área organizacional.”

Como argumenta Pinheiro (2010: 31), o objetivo primordial da Auditoria Interna é o de auxiliar a empresa e todos os níveis de gestão no cumprimento das suas responsabilidades em promover sistemas de controlo adequados, visando a melhoria da performance e do desenvolvimento sustentável da empresa.

Em resumo, com base nos levantamentos efetuados atrás podemos concluir que os objetivos da auditoria interna são:

- Articular com a auditoria externa para evitar a duplicação dos esforços.
- Investigar a observância dos regulamentos.
- Auxiliar os gestores operacionais na identificação de melhoria de resultados.
- Comunicar técnicas e procedimentos de controlo a todas as unidades e participadas do grupo.
- Desenvolver um repositório de talento empresarial para o grupo.

1.1.1.3. Função de Auditoria Interna

De acordo com Marçal e Marques (2011), a auditoria interna assume particular importância por observância às seguintes funções:

- Conceção e acompanhamento do sistema de controlo interno;
- Avaliação das performances de gestão;
- Análise de investimentos;
- Avaliações de mercado;
- Organização de planos estratégicos e previsionais e avaliação de desvios;
- Outras análises e estudos económico-financeiros;
- Auditorias externas.

Por sua vez, Morais e Martins (2003), refere que a Auditoria Interna é uma função independente de avaliação, criada no seio da organização.

Ainda segundo as autoras, as funções de Auditoria Interna estão sujeitas à orientação das políticas estabelecidas pela Direção. O propósito, autoridade e responsabilidade do departamento de Auditoria Interna deveriam ser definidos num documento formal, escrito e aprovado pela Direção. Este documento deve clarificar os propósitos do departamento de Auditoria Interna, especificar o alcance ilimitado do seu trabalho e declarar que os auditores não têm autoridade ou responsabilidade pelas atividades que examinam.

De acordo com a ISA 610 do IFAC: “A Função de auditoria interna é uma atividade de análise estabelecida ou proporcionada como um serviço para a entidade. Estas funções incluem nomeadamente examinar, avaliar e monitorizar a adequação e a eficácia do controlo interno.”

1.1.2. Âmbito e Procedimentos da Auditoria Interna

1.1.2.1. Âmbito da auditoria interna

A Auditoria Interna é uma atividade existente dentro da organização que presta serviço à administração e faz avaliação independente. Constitui um instrumento de controlo que funciona a partir de exame e avaliação da adequada eficácia dos outros controlos.

A atuação da auditoria interna é abrangente dentro da organização. Podemos encontrar entre outros âmbitos os seguintes:

- Os sistemas de controlo englobam planos da organização, promovem a execução dos objectivos contabilísticos e financeiros, métodos de avaliação com o intuito de proteger os seus ativos;
- Verificar se as informações contabilísticas, financeiras, administrativas e operacionais são fidedignas;
- Estimular sempre a utilização das normas e directrizes da administração e fomentar a eficiência e a eficácia das operações;

O facto da Auditoria Interna ter como função básica verificar se o sistema de controlo interno é eficaz tal não isenta os responsáveis de cada setor de zelarem pela existência dum controlo interno eficiente na sua área de atuação.

Segundo Madeira Marques (1997), o âmbito da auditoria interna é muito mais amplo e variável do que da auditoria externa, visto que abrange todas as atividades, áreas e funções das organizações.

Na verdade, com a revisão, análise e aplicação do sistema de controlo interno em todas as áreas da organização, o âmbito da Auditoria Interna tem vindo a desenvolver-se de uma forma transversal e com a intensidade que requer por causa do risco inerente a cada processo da organização.

A ação da Auditoria Interna é abrangente, o que implica a liberdade aos profissionais da área para realizar todo o seu trabalho e investigar aspectos das atividades da entidade,

podendo pedir esclarecimentos ao pessoal envolvido, a qualquer nível, e pode consultar toda a documentação e registos que achar relevantes para emitir a sua opinião sobre o controlo subjacente. Sendo assim, os auditores internos têm como limitações somente os impedimentos legais ou éticos e os que possam derivar das suas competências e dos recursos adequados disponíveis para a realização do seu trabalho.

1.1.2.2. Procedimentos de Auditoria Interna

Os procedimentos da Auditoria Interna estabelecem exames e investigações, feitos através de testes de conformidade e testes substantivos, que servem para o auditor interno obter provas suficientes para encaminhar as suas conclusões e recomendações à administração.

Os testes de conformidade têm por objectivo verificar se os controlos internos estabelecidos pela administração estão a ser colocados em prática, ou seja, se estão a funcionar e a ser cumpridas pelos funcionários da entidade. Visam a obtenção de evidências e a validade dos dados fornecidos pelos sistemas de informação da entidade.

Os testes de conformidade estão diretamente relacionados com a observância e efetividade dos procedimentos de controlo interno contabilístico.¹

Para a aplicação do teste de conformidade deve-se ter em conta os seguintes procedimentos:

- Inspeção: verificar todos os registos, documentos e ativos tangíveis da entidade;
- Observação: acompanhar os processos ou procedimentos na sua execução;
- Confirmação: obter informações através de pessoas físicas ou jurídicas que conheçam as transacções e operações, da entidade em todos os níveis.

¹ Curso básico de Auditoria Interna - Price Waterhouse, 29 de Maio a 24 de Junho de 1986, Local: SHELL Cabo Verde, SARL-Mindelo

Os testes substantivos relacionam-se com a verificação da correção de transações específicas ou de valores. Incluem a análise detalhada de transações e de saldos, análise global de saldos de contas e a revisão analítica dos valores dos registos contabilísticos.

A extensão de um teste substantivo será tanto menor quanto melhor for o controlo interno existente no sistema.²

Para obter e avaliar informações os auditores utilizam o processo que compreende a obtenção de informações sobre tudo o que está relacionado com os objetivos preconizados pela Auditoria Interna e de acordo com os procedimentos da mesma, avaliar as informações obtidas.

Esse processo tem de ser supervisionado para poder atingir um razoável nível de segurança no sentido de que o objetivo do trabalho de Auditoria Interna está a ser cumprido.

1.1.3. O papel e a importância da Auditoria Interna

Com o crescimento das organizações, a administração não poderia supervisionar pessoalmente todas as etapas das diversas atividades do seu negócio. Sentiu-se então necessidade de dar mais atenção às normas e procedimentos internos.

O auditor externo ao emitir a sua opinião sobre as demonstrações financeiras, apresentava sugestões para solucionar problemas detetados na empresa durante o seu trabalho de auditoria e como passava pouco tempo nas suas visitas à empresa, e, por isso, teve-se necessidade de ter um auditor mais permanente que pudesse atender às necessidades da administração e executar a sua atividade com maior grau de profundidade e conhecendo melhor todas as atividades desenvolvidas na empresa.

Nesse contexto, surgiu a auditoria interna que iria auxiliar a administração. Esta última não deve desenvolver atividades que possam vir a interferir na sua independência.

² Curso básico de Auditoria Interna - Price Waterhouse, 29 de Maio a 24 de Junho de 1986, Local: SHELL Cabo Verde, SARL-Mindelo

Attie (2007: 52) explica que: A importância que a auditoria interna tem nas suas atividades de trabalho serve para a administração, como meio de identificação de que todos os procedimentos internos e políticas definidas pela companhia, os sistemas contabilísticos e de controlos internos estão sendo efetivamente seguidos, e todas as transações realizadas estão refletidas contabilmente em concordância com os critérios previamente definidos.

Segundo Attie (1992), a necessidade da administração ter alguém que lhes afirme que os controlos e as rotinas de trabalho estão sendo habilmente executados e que os dados da contabilidade, com efetividade, merecem confiança, pois espelham a realidade económica e financeira da empresa, levou com que aparecesse a auditoria interna.

O autor ressalta que, cabe à auditoria interna convencer a alta administração e os seus executivos de que poderá auxiliá-los na melhoria dos seus negócios, identificando áreas problemáticas e sugerindo correção, para obter destes o apoio necessário ao desenvolvimento da prestação de serviço a toda empresa.

De acordo com Madeira Marques (1997), a auditoria interna pode desempenhar um papel muito importante e construir um precioso instrumento ao serviço da gestão, atendendo ao conhecimento profundo e à visão global que podem ter da unidade económica (da qual também faz parte) e aos contributos que pode dar para aperfeiçoamento e modernização sistemática da sua organização e funcionamento, dos métodos e processos utilizados, da gestão e, conseqüentemente, para a melhoria da sua capacidade competitiva.

O autor é da opinião que para além da verificação do respeito pelas normas contabilísticas e com base em avaliações independentes e objetivas da organização e funcionamento dos serviços, a auditoria interna pode identificar áreas que requeiram atenção especial, identificar problemas e insuficiências que careçam de solução e, a partir daí, propor medidas com vista a eliminar ou atenuar as principais deficiências detetadas, designadamente no que respeita:

- À avaliação e à execução dos objetivos e das políticas estabelecidas e ao cumprimento das disposições legais e demais normativos existentes;
- À necessidade de alterar normativos, critérios, processos e procedimentos;
- À adequação e eficácia dos meios e dos processos;
- À adequação e eficácia dos sistemas de controlo interno e de gestão.

Podemos concluir que – em relação à importância da auditoria interna - serve para a administração verificar de que todos os procedimentos de controlo interno estão sendo efetivamente seguidos, e todas as transações realizadas estão refletidas de acordo com os critérios previamente definidos.

1.1.4. As Normas do Institute of Internal Auditors (IIA)

Segundo os autores Nelson Marçal e Fernando Luis Marques (2011), as normas para a prática profissional da auditoria interna tem como finalidade aclarar o papel e as responsabilidades dos auditores internos perante todos os interessados, assim como estabelecer uma base para a orientação e avaliação da auditoria interna e desenvolver a sua prática. Essas normas são emanadas pelo IIA (Institute of Internal auditors).

O IPPF (Normas Internacionais de Práticas Profissionais de Auditoria Interna) compreende os seguintes elementos:

- Orientações Obrigatórias;
- Orientações fortemente recomendadas.

Orientações Obrigatórias

1. Definição de auditoria interna.
2. Código de ética.
3. Norma para a prática profissional de auditoria interna (*Standards*)
 - a. Normas de atributos

- b. Normas de desempenho
- c. Normas de implementação
 - a. A-assurance
 - b. C-consulting
- d. Glossário

Orientações fortemente recomendadas

- Tomadas de posição (*Position papers*)
 - Textos sobre governação, risco e controlo e o papel da auditoria interna nas organizações.
- Recomendações de práticas (*Practice advisories*)
 - Textos com detalhes de aplicação das normas a diferentes situações e organizações.
- Guias de práticas (*Practice guides*)
 - Orientações detalhadas para os auditores internos, como ferramentas, técnicas, programas.

Norma Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna

- Normas de Atributos
 - 1000 - Objetivo, Autoridade e Responsabilidade
 - 1100 – Independência e Objetividade
 - 1110 - Independência Organizacional
 - 1120 - Objetividade Individual
 - 1130 - Limitações à Independência ou objetividade
 - 1200 - Proficiência e Adequado Cuidado Profissional
 - 1210 - Proficiência
 - 1220 - Adequado Cuidado Profissional
 - 1230 - Desenvolvimento Profissional Contínuo

- 1300 - Programa de Garantia de Qualidade e Aperfeiçoamento
 - 1310 - Requisitos do Programa de Garantia de Qualidade e de Aperfeiçoamento
 - Avaliações Internas
 - Avaliações Externas
 - 1320 – Relato sobre a Garantia de Qualidade e o Programa de aperfeiçoamento
- Normas de Desempenho
- 2000 - Gestão da Atividade de Auditoria Interna
 - 2010 - Planeamento
 - 2020 - Comunicação e Aprovação
 - 2030 - Gestão dos Recursos
 - 2040 - Políticas e Procedimentos
 - 2050 – Coordenação
 - 2060 – Reporte aos Gestores Superiores e ao Conselho
 - 2070 – Fornecedores Externos de Serviços e a Responsabilidade da Organização pela Auditoria Interna.
- 2100 – Natureza do Trabalho
 - 2110 – Governança (“*Governance*”)
 - 2120 – Gestão do Risco
 - 2130 – Controlo
- 2200 – Planeamento do Trabalho (“*Engagement*”)
 - 2210 – Objetivos do Trabalho
 - 2220 – Âmbito do Trabalho
 - 2230 – Alocação de Recursos ao Trabalho
- 2300 – Realização do Trabalho
 - 2310 – Identificar a Informação

- 2320 – Análise e Avaliação
- 2330 – Documentar a Informação
- 2340 – Supervisão do Trabalho
- 2400 – Comunicação dos Resultados
 - 2410 – Critério para a Comunicação
 - 2420 – Qualidade das Comunicações
 - 2430 – Uso da expressão “Conduzida em Conformidade com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna”.
- 2500 – Monitorização do Progresso
- 2600 – Resolução da Aceitação dos Riscos pela Gestão Superior

1.1.5. Organização de um serviço de Auditoria Interna e o seu posicionamento no organograma

O posicionamento da Auditoria Interna dentro da Organização deve estar ao mais alto nível da organização para permitir-lhe realizar as suas atividades de forma independente e com abrangência.

O auditor deve ter a máxima independência para dar mais credibilidade às suas tarefas. Deve executar a sua função de controlar todas as áreas da organização, e verificar a eficiência e eficácia de todas essas áreas que compõem a organização.

Assim, se tiver algum vínculo a uma área – o tal componente de independência do auditor para poder cumprir, a sua planificação dos exames e verificações a todos os órgãos, departamentos da organização - poderá afetar a credibilidade do seu trabalho.

Consequentemente, se esse vínculo for com o Conselho de Administração terá maior aceitação da auditoria interna como um instrumento de controlo para a empresa.

Segundo Attie (1992), para que a função de Auditoria Interna encontre ressonância na organização, é preciso que esteja firmemente escorada, de um lado, na aceitação dos

administradores e, por outro lado, pela execução de um serviço contínuo e imaginativo que possa fornecer à administração.

De acordo com Madeira Marques (1997), a estrutura e o funcionamento de um serviço de auditoria depende de múltiplos aspetos, tais como a sua natureza e o seu enquadramento, os seus objetivos e a sua dimensão.

Ainda segundo o autor, a estrutura organizativa de um serviço de Auditoria Interna também depende de vários fatores, designadamente:

- Do setor de atividade e da organização, dimensão e dispersão geográfica, do estilo de gestão e da cultura da unidade económica;
- Dos objetivos, âmbito de atuação, atribuições e dimensão do próprio serviço de auditoria.

O autor refere ainda que para que um serviço de Auditoria Interna possa otimizar as suas potencialidades como um efetivo e poderoso instrumento ao serviço da gestão, entende-se como desejável que exista um relacionamento direto e privilegiado com a administração e que ele esteja de alguma forma como que “acima” dos outros serviços que lhe compete auditar e com os quais deve cooperar, o que tem a vantagem de evitar constrangimentos e de contribuir para uma maior independência na idealização e execução dos trabalhos, nas análises e avaliações que tenha de efetuar e na apresentação de recomendações, sugestões e propostas de melhoria.

Para Moraes e Martins (2003), é responsabilidade da Direção decidir se a entidade necessita da implantação dos serviços de Auditoria Interna, assim como estabelecer o marco organizacional, onde a dita função levará a cabo as suas atribuições. No relatório das responsabilidades do auditor interno devem ser definidas, num documento formal, aprovado pela Direção, tanto o objetivo como a autoridade e responsabilidade do departamento de Auditoria Interna.

De acordo com as autoras, a função do auditor exige ter acesso a todos os registos da entidade e a todas as pessoas responsáveis da área que está a ser auditada, mantendo o

respeito e a mais absoluta confidencialidade nos temas tratados. O auditor interno não pode nem deve ter responsabilidade direta nem autoridade sobre as atividades objeto de exame. Isto significa que a Auditoria, de maneira nenhuma, revela a outra pessoa as responsabilidades que lhe tenham sido atribuídas.

Ainda segundo Morais e Martins (2003), o nível hierárquico do departamento de Auditoria Interna, dentro da entidade, deve ser tal que permita o cumprimento das suas responsabilidades. O departamento de Auditoria Interna deve depender do órgão de gestão posicionado ao mais alto nível, com autoridade suficiente dentro da empresa.

O auditor interno tem de ter a sua autonomia e credibilidade para revisar e avaliar as políticas, procedimentos, planos, normas, regulamentos, operações etc, de modo que possa contar com a confiança e apoio dos auditados e da administração.

Segundo Attie (1992) a independência total e completa é impalpável, uma vez que implica em liberdade de toda e qualquer dependência, incluindo a dependência financeira. Consequentemente, a auditoria interna, sendo parte da empresa e recebendo suporte desta, necessita abrir mão de alguma independência. A meta do auditor, por conseguinte, é achar o maior grau de independência dentro das limitações existentes no seu mundo real, independência esta que o protegerá de assumir compromissos em detrimento dos objetivos da auditoria.

Sendo a auditoria interna uma atividade profissional e tendo como objetivo fazer julgamentos profissionais, ela necessita do mais alto grau de imparcialidade, integridade e objetividade, os quais se atrofiam na ausência de independência prática.

De acordo com Madeira Marques (1997), os profissionais que trabalham nesta área são quadros da unidade económica em que desenvolvem a sua atividade, de que fazem parte integrante e que não deixa de ser a sua entidade empregadora. Por isso, na prática, a independência da auditoria interna é significativamente menor e a independência dos profissionais que a realizam pode restringir-se apenas às atividades e aos serviços auditados.

Para reforçar esta ideia, Moraes e Martins (2003), afirma que:

“A independência permite que os auditores internos emitam juízos imparciais e sem preconceitos, o que é essencial para a adequada realização das Auditorias. À independência, associamos a neutralidade e objetividade que deve caracterizar permanentemente a atuação do departamento de Auditoria Interna e, logicamente, os seus componentes. Está relacionada fundamentalmente com os seguintes elementos básicos: objetividade e nível hierárquico dentro da organização.”

O departamento da auditoria interna ficaria situado da seguinte forma:

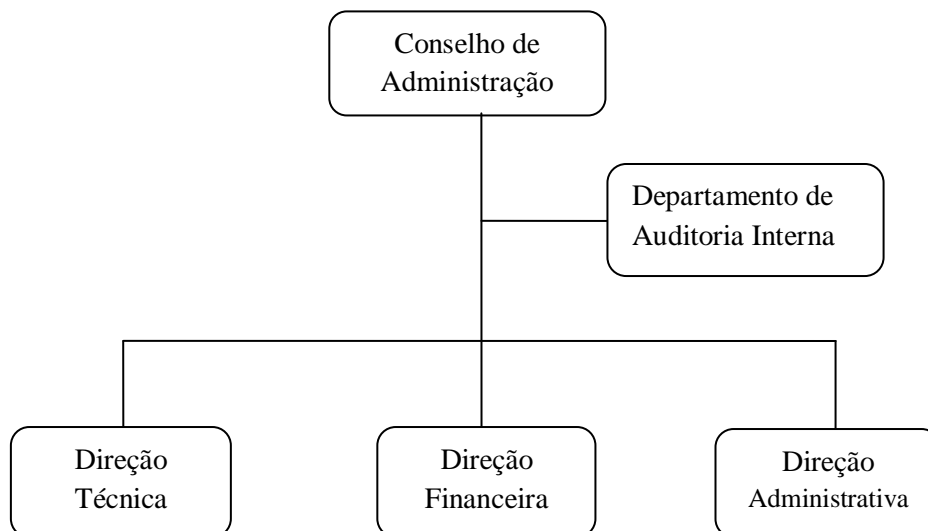


Figura 1: Estrutura Organizacional

1.1.6. Follow-up dos relatórios de Auditoria Interna

A comunicação dos resultados numa auditoria interna serve para identificar os problemas, as recomendações sugerindo possíveis soluções do problema.

Segundo Moraes e Martins (2003), geralmente, espera-se que os auditores façam um relatório dos resultados da revisão de follow-up, que será entregue à mesma pessoa que recebeu o relatório de auditoria geral. Na prática, os auditores pensam sempre no follow-up em termos de resultados e recomendações. Incluem testes de follow-up nas suas recomendações como um estágio na avaliação das ações corretivas da entidade

sujeita à auditoria. As recomendações resultam de estudos extensivos e são discutidas detalhadamente na reunião de encerramento. Frequentemente, há boas razões para implantar o follow-up nessas recomendações. Contudo, deve ser lembrado que as recomendações evoluem com base nos resultados. O ponto-chave deve centrar-se nos resultados e na resolução de problemas e não necessariamente nas recomendações específicas de auditoria.

As autoras sugerem que a Auditoria Interna deve assegurar que as recomendações preconizadas no desenvolvimento da ação e no relatório, analisadas com os responsáveis operacionais das atividades auditadas, são devidamente implementadas (monitorizar o progresso). A implementação das recomendações e a melhoria consequente no sistema de controlo interno, devem ser a coroa de glória da Auditoria Interna. Esta posição deverá ser partilhada pelos Auditores, devendo ser um estímulo ao seu empenhamento em novas ações, mas, os Auditores Internos devem ter a capacidade de envolver os auditados na busca de soluções.

De acordo com Pinheiro (2010), a ação de auditoria de follow-up (acompanhamento) destina-se a avaliar o grau de implementação das recomendações formuladas bem como a oportunidade da medida corretiva, face à data de discussão do relatório e ao seu grau de importância.

O autor é da opinião que a gestão poderá assumir o risco de não implementação de Recomendação face aos custos envolvidos ou outros fatores relevantes. No entanto, a Auditoria Interna deverá garantir que a Administração é informada de tal decisão, em especial nos casos dos problemas identificados com efeitos significativos no sistema de controlo interno ou nos resultados da empresa.

Ainda ressalta que a realização do follow-up implica a elaboração de questionários e avaliação dos procedimentos, tais como observação e confirmação da resolução dos problemas identificados. Os fatores determinantes de um follow-up são:

- A importância dos problemas identificados (se afetam o *core business* da empresa);

- O grau de esforço para corrigir os problemas e implementar as recomendações;
- Os riscos associados, caso a implementação da recomendação não seja bem-sucedida;
- A complexidade da ação corretiva;
- O tempo necessário à implementação da recomendação.

Ainda segundo o autor, a Auditoria Interna deverá assumir um papel proactivo e promover junto dos operacionais a implementação das recomendações, que serão a melhor solução para eliminar a fragilidade de controlo identificado.

Deste modo, é da opinião que os procedimentos da auditoria interna nas ações de follow-up, deverão ter em consideração:

- Período de tempo para formulação de resposta por parte da gestão;
- Avaliação da resposta;
- A realização de *Follow-up* anterior ou em subprocesso associado;
- Envio do relatório à Administração indicando as respostas não adequadas, ações corretivas planeadas, incluindo a não-aceitação de recomendações e assunção dos riscos, pelos níveis de gestão adequados.

1.2. Auditoria Externa

1.2.1. Definição, objetivo e função da Auditoria Externa

1.2.1.1. Definição de auditoria externa

A auditoria externa também conhecida como independente ou financeira é uma atividade que utiliza técnicas e procedimentos específicos com a finalidade de emitir um parecer sobre as demonstrações financeiras, de forma global ou parcial, tendo sempre em consideração os princípios de contabilidade geralmente aceites.

Portanto, o auditor externo ou independente verifica se as demonstrações financeiras foram elaboradas de acordo com os PCGA e se apresentam com uniformidade em relação ao exercício anterior.

Segundo a Lei Sarbanes-Oxley (EUA, 2002), auditoria significa um exame das demonstrações financeiras de qualquer emitente por uma firma de auditores independentes, de acordo com as regras do Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) ou da Securities and Exchange Commission (SEC), com o objetivo de expressar uma opinião sobre tais demonstrações financeiras.

De acordo com Almeida (2003:26), a auditoria externa das demonstrações financeiras é:

“Aquela que examina as demonstrações contábeis de uma empresa e emite sua opinião sobre estas, o que a tornou fundamental, vista como uma medida de segurança, na opinião dos investidores, que passaram a exigir que as demonstrações contábeis fossem examinadas por um profissional independente da empresa e de reconhecida capacidade técnica”.

1.2.1.2. Objetivo da auditoria externa

O auditor externo ao fazer uma auditoria das demonstrações financeiras tem como objetivo geral expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão razoavelmente apresentadas de acordo com os princípios da contabilidade geralmente aceites.

Segundo Baptista da Costa (2010), a auditoria financeira tem como objetivo a expressão de uma opinião sobre estas por parte de um profissional competente e independente.

Ainda de acordo com o mesmo autor é normal, por exemplo, que o público em geral entenda que o principal objetivo do trabalho dos auditores seja o de descobrir fraudes quando na realidade a principal responsabilidade pela prevenção e deteção das mesmas compete não só às pessoas a quem incumbe a governação das empresas como também à gestão. De facto, os auditores não podem obter segurança absoluta, de que no decurso da auditoria sejam detetadas distorções materiais nas demonstrações financeiras devido a fatores tais como a utilização de julgamento e de testes, as limitações inerentes do

controlo interno e o facto de que muitas das provas que lhes são apresentadas serem de natureza persuasiva e não de natureza conclusiva.

A auditoria externa não é realizada para detetar fraudes ou erros. Naturalmente, no decorrer da auditoria, o auditor pode encontrar fraudes ou erros, mas não é este o seu objetivo. Seu objetivo é emitir um parecer sobre as demonstrações financeiras da entidade auditada.

De acordo com a ISA 200 do IFAC, a finalidade de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras. Isto é conseguido pela expressão de uma opinião do auditor sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável. Na maioria dos referenciais com finalidade geral, essa opinião incide sobre se as demonstrações financeiras estão apresentadas de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, ou dão uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com o referencial.

A mesma ISA refere que ao realizar uma auditoria de demonstrações financeiras, os objetivos globais do auditor são:

- a) Obter uma segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorções materiais, seja devido a fraude ou a erro, permitindo-lhe, portanto, expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas em todos os aspetos materiais, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro aplicável; e
- b) Relatar sobre as demonstrações financeiras, e comunicar conforme exigido pelas ISA, de acordo com as suas constatações.

O principal objetivo da auditoria é concluir sobre as demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada a situação financeira e os resultados das operações de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites.³

Podemos concluir que os objetivos fundamentais são4:

- Dar credibilidade às demonstrações financeiras junto dos seus utentes/utilizadores;
- Conhecer os pontos fracos existentes ao nível do controlo interno das empresas ou entidades auditadas;
- Exercer ação pedagógica e de controlo sobre a estrutura;
- Concluir as demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada (“*a true and fair view*”) a posição financeira da empresa ou entidade bem como os resultados das suas operações e os seus fluxos de caixa, de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites.

1.2.1.3. Função da auditoria externa

O auditor externo ao executar o seu trabalho deve abranger todas as áreas da empresa em determinado período e deve promover a redução dos custos, tempo e esforços. Por meio das recomendações inovadoras deve aumentar a eficácia e trazer benefícios à entidade.

Sendo assim, é necessário que o auditor planeie a auditoria de forma que seja executada eficazmente; direcione o seu esforço de auditoria para áreas em que os riscos de distorção material devido a erro ou fraude sejam mais elevados, direcionando, portanto,

³ António Fernandes – Instituto Politécnico do Cávado e do Ave- Escola Superior de Gestão-2011

⁴ António Fernandes – Instituto Politécnico do Cávado e do Ave- Escola Superior de Gestão-2011

um esforço menor para outras áreas; e use testes e outros meios para examinar as populações quanto a distorções.⁵

De acordo com a ISA 240, o auditor deve avaliar se os procedimentos analíticos executados próximo do final da auditoria, para formar uma conclusão global sobre se as demonstrações financeiras são consistentes com o conhecimento que o auditor tem da entidade, indiciam um risco de distorção material devido a fraude anteriormente não reconhecido.

A ISA 250 refere que o auditor é responsável por obter garantia razoável de fiabilidade de que as demonstrações financeiras, no seu todo, estão isentas de distorção material causada por fraude ou por erro.

Segundo a ISA 200 os objetivos do auditor são:

- a) Obter prova de auditoria suficiente e apropriada quanto ao cumprimento das disposições de leis e regulamentos geralmente reconhecidos como tendo um efeito direto na determinação de quantias e divulgações materiais das demonstrações financeiras;
- b) Executar procedimentos de auditoria específicos para ajudar a identificar casos de incumprimento de leis e regulamentos que possam ter um efeito material nas demonstrações financeiras; e
- c) Responder de forma apropriada a casos de incumprimento ou suspeita de incumprimento de leis e regulamentos identificados durante a auditoria.

De acordo com a ISA 260 o auditor deve comunicar aos encarregados da governação as responsabilidades que lhe incumbem em relação à auditoria de demonstrações financeiras, nomeadamente:

- a) O auditor é responsável por formar e expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras preparadas pela gerência com a supervisão dos encarregados da governação; e

⁵ ISA 200 parágrafo A49

- b) A auditoria de demonstrações financeiras não liberta a gerência ou os encarregados da governação das suas responsabilidades.

1.2.2. Métodos e Âmbito de trabalho da Auditoria Externa

1.2.2.1. Métodos de trabalho da auditoria externa

De acordo com a ISA 300, o auditor deve realizar as seguintes atividades no início do trabalho da auditoria corrente:

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

O auditor deve estabelecer uma estratégia global de auditoria que fixe o âmbito, a oportunidade e a direção da auditoria e que oriente o desenvolvimento do plano de auditoria.

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

Conforme a ISA 315 e 330, a prova de auditoria para extrair conclusões razoáveis sobre as quais basear a opinião do auditor é obtida executando:

- a) Procedimentos de avaliação do risco; e

⁶ ISA 220, “Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras”, parágrafos 12-13.

⁷ ISA 220, parágrafos 9-11.

⁸ ISA 210, “Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria”, parágrafos 9-13.

b) Procedimentos de auditoria adicionais, que compreendem:

- i) Testes aos controlos, quando exigidos pelas ISA ou quando o auditor decidir aplicá-los; e
- ii) Procedimentos substantivos, incluindo testes de detalhe e procedimentos analíticos substantivos.

O revisor/auditor deve obter prova de revisão/auditoria suficiente e apropriada através da execução dos procedimentos de conformidade e substantivos que o habilitem a tirar deles conclusões razoáveis sobre as quais vai basear a sua opinião sobre a informação financeira da empresa.⁹

- Procedimentos de conformidade: são aqueles que o revisor/auditor vai realizar para verificar se as medidas de controlo interno definidas pela empresa estão a ser operadas na prática.

- Procedimentos substantivos: são aqueles que permitem ao revisor/auditor obter prova quanto à precisão e validade dos dados produzidos pelo sistema contabilístico.

1.2.2.2. Âmbito de trabalho da Auditoria Externa

De acordo com Madeira Marques (1997), os trabalhos da auditoria externa incidem, por regra ou fundamentalmente, sobre as áreas contabilístico-financeiras, pelo que este tipo de trabalho é muitas vezes designado por auditoria financeira.

Neste contexto, os auditores externos planeiam e executam os seus trabalhos de forma a obter uma garantia razoável de que as demonstrações financeiras por si analisadas não contêm distorções materialmente relevantes. Dito de outra forma, realizam o seu trabalho por forma a poder exprimir uma opinião sobre se os documentos de prestação de contas apresentam, ou não, de forma verdadeira e apropriada, a situação financeira da empresa, e os resultados das suas operações, relativamente à data e ao período a que os mesmos se referem.

⁹ Matérias da aula de Auditoria Financeira

Com este objetivo, e com base em amostragens, verificam o suporte dos registos contabilísticos e da informação nelas divulgada e, nalguns casos, avaliam também da adequação das políticas e orientações contabilísticas seguidas. De qualquer forma, porém, as suas apreciações incidem geralmente apenas sobre aspetos contabilístico-financeiros.

A ISA 200, refere que:

“A opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras aborda a questão de as demonstrações financeiras estarem ou não preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. Tal opinião é comum a todas as auditorias de demonstrações financeiras. Assim, a opinião do auditor não assegura, por exemplo, a viabilidade futura da entidade nem a eficiência ou eficácia com que a gerência conduziu os negócios da entidade.

1.2.3. As Normas Internacionais de Auditoria (ISA)

Neste ponto iremos fazer referência às normas emitidas pela International Federation of Accountants (IFAC).

De acordo com Baptista da Costa (2010), as Normas Internacionais de Auditoria (ISA) aplicam-se sempre que se realiza uma auditoria independente, isto é, no exame independente da informação financeira de qualquer entidade, quer seja ou não de tipo lucrativo e independentemente da sua dimensão ou forma legal, quando tal exame seja realizado com o objetivo de expressar uma opinião sobre a referida informação.

As ISA são escritas no contexto de uma auditoria de demonstrações financeiras executadas por um auditor independente. Devem ser adaptadas conforme necessário nas circunstâncias quando aplicadas à auditoria de outra informação financeira histórica.

No total, existem 36 ISA as quais estão agrupadas nas seguintes seis grandes áreas:

200-299: Princípios gerais e responsabilidades

300-499: Avaliação do risco e resposta aos riscos avaliados

500-599: Prova de auditoria

600-699: Utilização do trabalho de outros

700-799: Conclusões da auditoria e relato

800-899: Áreas especializadas

Normas Internacionais de Auditoria

- Norma Internacional de Auditoria 200: Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria.
- Norma Internacional de Auditoria 210: Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria.
- Norma Internacional de Auditoria 220: Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras.
- Norma Internacional de Auditoria 230: Documentação de Auditoria.
- Norma Internacional de Auditoria 240: As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras.
- Norma Internacional de Auditoria 250: Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras.
- Norma Internacional de Auditoria 260: Comunicação com os Encarregados da Governação.
- Norma Internacional de Auditoria 265: Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados da Governação e à Gerência.
- Norma Internacional de Auditoria 300: Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras.
- Norma Internacional de Auditoria 315: Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material através do Conhecimento da Entidade e do seu Ambiente.

- Norma Internacional de Auditoria 320: A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria.
- Norma Internacional de Auditoria 330: As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados.
- Norma Internacional de Auditoria 402: Considerações de Auditoria Relativas a uma Entidade que utiliza uma Organização de Serviços.
- Norma Internacional de Auditoria 450: Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria.
- Norma Internacional de Auditoria 500: Prova de Auditoria.
- Norma Internacional de Auditoria 501: Prova de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados.
- Norma Internacional de Auditoria 505: Confirmações Externas.
- Norma Internacional de Auditoria 510: Trabalhos de Auditoria Iniciais – Saldos de Abertura.
- Norma Internacional de Auditoria 520: Procedimentos Analíticos.
- Norma Internacional de Auditoria 530: Amostragem de Auditoria.
- Norma Internacional de Auditoria 540: Auditar Estimativas Contabilísticas, incluindo Estimativas Contabilísticas de Justo Valor e Respetivas Divulgações.
- Norma Internacional de Auditoria 550: Partes Relacionadas.
- Norma Internacional de Auditoria 560: Acontecimentos Subsequentes.
- Norma Internacional de Auditoria 570: Continuidade.
- Norma Internacional de Auditoria 580: Declarações Escritas.

- Norma Internacional de Auditoria 600: Considerações especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos (Incluindo o Trabalho dos Auditores do Componente).
- Norma Internacional de Auditoria 610: Usar o Trabalho de Auditores Internos.
- Norma Internacional de Auditoria 620: Usar o Trabalho de um Perito do Auditor.
- Norma Internacional de Auditoria 700: Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras.
- Norma Internacional de Auditoria 705: Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente.
- Norma Internacional de Auditoria 706: Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente.
- Norma Internacional de Auditoria 710: Informação Comparativa – Números Correspondentes e Demonstrações Financeiras Comparativas.
- Norma Internacional de Auditoria 720: As Responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação em Documentos que Contenham Demonstrações Financeiras Auditadas.
- Norma Internacional de Auditoria 800: Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Preparadas de Acordo com Referenciais com Finalidade Especial.
- Norma Internacional de Auditoria 805: Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Isoladas e de Elementos, Contas ou Itens Específicos de uma Demonstração Financeira.
- Norma Internacional de Auditoria 810: Trabalhos para Relatar sobre Demonstrações Financeiras Resumidas.

1.3. A relação entre a auditoria interna e a auditoria externa

As auditorias interna e externa têm semelhanças entre si mas, existem diferenças quanto aos destinatários dos trabalhos que realizam e os seus objetivos, a metodologia seguida e ao âmbito das ações e à ênfase das suas apreciações.

A auditoria interna é realizada por uma equipa de profissionais qualificados e treinados para executar as tarefas e são funcionários da organização. Para a realização de uma auditoria externa, a organização contrata uma entidade especializada para realizar a auditoria.

Conforme Marques (1997), a diferença entre a auditoria interna e a externa reside no objetivo e destinatários dos trabalhos que realizam, ao âmbito das ações e à metodologia seguida, à ênfase posta nas suas apreciações e à frequência com que ambas realizam trabalhos de auditoria.

O autor é da opinião que o trabalho desenvolvido pela auditoria interna muitas vezes irá auxiliar o trabalho da auditoria externa.

Segundo Attie (1992), a função da auditoria interna repousa em atividades detalhadas da empresa, relacionadas, de maneira intensa, com o andamento de cada função, área, departamento, setor e operação.

Ainda de acordo com o autor, a auditoria externa não elimina a necessidade da auditoria interna, porque a auditoria interna da organização auditada possibilita maior segurança ao auditor independente, evitando a duplicidade de trabalho e reduzindo os custos de ambas as partes, uma vez que a qualidade dos trabalhos praticados assim o indique, e permite a identificação e resolução antecipada de problemas que só são solucionados no último instante.

Marques (1997) refere que:

“Existem semelhanças entre as auditorias, interna e externa, ao utilizarem metodologias e técnicas comuns ou idênticas, tais como planear, programar e calendarizar os seus trabalhos, elaborar e utilizar *checklists* e questionários sobre aspetos a abordar e os designados “papéis de trabalho”, ambas identificam, analisam

e avaliam procedimentos de controlo interno, realizam testes, identificam insuficiências, erros e anomalias e avaliam os riscos que lhe estão associados e elaboram relatórios, nos quais fazem as suas apreciações, formulam sugestões e apresentam propostas corretivas a adotar com vista a resolver ou a minimizar as deficiências encontradas” (Marques, 1997: 53).

De acordo com Morais e Martins (2003:27), é mais difícil definir o papel do auditor interno do que do auditor externo, porque as responsabilidades básicas do auditor externo (de fonte legal) são definidas pela lei, enquanto a função de auditoria interna difere, de uma empresa para outra.

Ainda segundo as autoras, o trabalho executado em ambas as Auditorias é idêntico, isto é:

- Baseiam-se no controlo interno como ponto de partida para realizar o seu exame;
- Sugerem correções para deficiências encontradas;
- Utilizam as mesmas técnicas;
- A extensão do trabalho depende da eficiência dos sistemas contabilísticos e controlo interno existentes.

No que diz respeito ao controlo interno as autoras são de opinião que:

- O auditor externo, através do estudo e avaliação do controlo interno, pode sugerir melhorias através de críticas construtivas; não obstante, a opinião expressa não é uma declaração acerca da eficácia ou eficiência da gestão da entidade;
- O auditor interno, através do estudo e avaliação do sistema de controlo interno, vai verificar se este proporciona uma garantia razoável de que os objetivos da entidade se cumpriram, com eficiência e eficácia. A sua atuação deve ser construtiva, diligente e expedita e, sobretudo, persistente no “*Follow-up*” das questões.

As mesmas autoras chegaram à conclusão que elas têm muitas semelhanças, tais como a utilização praticamente das mesmas técnicas, formulam sugestões de melhorias para

deficiências encontradas e modificam a extensão de seus trabalhos de acordo com as suas observações e a eficiência dos sistemas contábeis e de controle interno existentes.

Para as mesmas autoras a fase de follow-up é que se verifica a diferença entre o trabalho desenvolvido pelo auditor interno e externo, porque enquanto o trabalho do auditor externo termina com a comunicação dos resultados, o auditor interno dá continuidade ao processo, acompanhamento a implantação das recomendações efetuadas.

De forma global, o trabalho executado pelas auditorias são idênticos. Realizam os seus trabalhos utilizando as mesmas técnicas de auditoria, têm atenção voltada para o controle interno para iniciar o seu exame, formulam sempre sugestões de melhorias e de acordo com as suas observações e a eficiência do sistema de controle existente modificam a extensão do seu trabalho.

A diferença entre um e outro tipo de auditoria se encontra fundamentalmente nos objetivos prosseguidos.

Quadro 1: Diferenças entre o Auditor interno e o Auditor externo

| Auditor Interno | Auditor Externo |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> - Normas profissionais; - Quadro da entidade; - O objetivo é atender às necessidades da Administração, contribuindo para o fortalecimento do sistema de Controlo Interno da entidade; - O trabalho é subdividido tendo em conta as áreas operacionais e as linhas de responsabilidade administrativa; - Deve ser independente em relação às pessoas cujo trabalho examina, sendo, contudo, subordinado da Administração; - O controlo interno é avaliado a fim de poder expressar opinião acerca da eficácia ou eficiência da operacionalidade da entidade; - O exame das atividades é contínuo; - A responsabilidade é de ordem geral, idêntica à dos restantes trabalhadores da entidade; - Os relatórios não são dotados de “fê pública”, embora devam ser elaborados com o máximo de objetividade; - Acompanha permanentemente a atividade da entidade, o que lhe proporciona um melhor conhecimento do negócio, conferindo-lhe maior sensibilidade em relação a tudo o que se refere à entidade onde trabalha. | <ul style="list-style-type: none"> - Normas definida por lei, para além das normas éticas e técnicas definidas para a profissão; - Profissional independente da empresa ou entidade auditada, com contrato de prestação de serviços; - O objetivo é atender às necessidades de terceiros no que diz respeito à credibilidade das informações financeiras. A avaliação do controlo interno é feita, principalmente, para determinar a extensão, profundidade e calendarização dos exames a efetuar às contas; - O trabalho é subdividido, tendo em conta os elementos das demonstrações financeiras; - A opinião acerca do controlo interno tem a ver com a segurança das operações e não com a eficácia e eficiência dos recursos; - O exame das informações das demonstrações financeiras é descontínuo; - A “certificação legal de contas” é dotada de “fê pública”, só podendo ser impugnada judicialmente; - É nomeado pela Assembleia Geral e contratado pela Administração, faz parte do órgão de fiscalização e a sua atividade tem suporte legal. Emite um relatório que acompanha obrigatoriamente as contas; - O acompanhamento é intermitente, acompanhando, normalmente, várias organizações. Se por um lado, conhece pior cada empresa auditada, por outro poderá deter uma vasta experiência, fruto de auditar numerosas entidades. |

Fonte: Morais, Georgina e Martins, Isabel, 2003, p.31

A Auditoria Interna apoia a gestão e acrescenta valor às organizações (aperfeiçoamento do SCI, melhoria das operações, dos processos de gestão dos riscos e governação, revisão da conformidade com a legislação aplicável).

Melo Albino (2012) é da opinião que a auditoria Externa contribui para a fiabilidade do reporte financeiro (segurança dos mercados de capitais, defesa dos interesses dos acionistas, bancos, credores, fisco, trabalhadores).

De acordo com a ISA 610 (Usar o trabalho de auditores internos): Os objetivos da função de auditoria interna são determinados pela gerência e, quando aplicável, pelos encarregados da governação. Embora os objetivos da função de auditoria interna e os do auditor externo sejam diferentes, podem ser similares algumas das formas como a função de auditoria interna e o auditor externo atingem os seus objetivos.

Ainda segundo esta norma, independentemente do grau de autonomia e objetividade da função de auditoria interna, tal função não é independente da entidade, como se exige do auditor externo quando expressa uma opinião sobre as demonstrações financeiras. O auditor externo tem a responsabilidade exclusiva pela opinião de auditoria que expressa, responsabilidade essa que não é reduzida pelo facto de usar o trabalho dos auditores internos.

Podemos concluir que o grau de independência existente é a diferença básica entre a auditoria interna e a externa. O auditor interno por ser um empregado da empresa não é totalmente independente, está ligado à administração da empresa. Ao contrário do auditor externo que é um contratado da empresa para prestar um serviço, é totalmente independente em relação a todos os funcionários e à administração.

De uma forma geral a auditoria externa utiliza os trabalhos da auditoria interna para emitir sua opinião, de acordo com os trabalhos desenvolvidos.

1.4. Complementaridade e Cooperação

Ambas as auditorias dispõem de sua função e de diferentes objetivos. Por existir a auditoria externa não vai eliminar a necessidade da auditoria interna e nem vice-versa. Entretanto, ambas podem utilizar o trabalho do outro se fizerem um trabalho conjugado para evitar a duplicidade de trabalho.

Se o auditor interno for bem qualificado, atua independente em relação aos outros departamentos onde vai examinar o seu trabalho. Se tiver pessoal qualificado, e o seu trabalho for confiável, pode ser entendido que existe um bom controle interno, ajuda a diminuir o volume de trabalho do auditor externo.

Por seu lado, a existência de uma eficiente integração entre a auditoria interna e a auditoria externa pode trazer benefícios para a empresa, como por exemplo:

- 1) Maior segurança ao auditor externo em função do tamanho e qualidade dos trabalhos realizados pelo auditor interno;
- 2) Reduz os custos com honorários;
- 3) Troca de informações técnicos ou operacionais;
- 4) Cumprimento de prazo em relação ao auditor externo e uma boa gestão administrativa.

Como refere Moraes e Martins (2003), tanto o auditor interno como externo devem estabelecer uma comunicação profissional, franca e isenta. A ambos interessa otimizar os recursos e obter do outro toda a informação pertinente, que lhe permita aumentar a utilidade do seu trabalho face à entidade.

Segundo as mesmas autoras, os pontos de colaboração entre auditores internos com os externos são o intercâmbio de pontos de vista e opiniões profissionais no desenvolvimento das respetivas funções; a entrega de informações e conhecimentos acerca da entidade; a utilização dos papéis de trabalho e outras informações de auditoria interna, como meio de avaliar e reduzir o alcance e profundidade dos testes em

determinadas áreas de trabalho, pelo auditor externo; a participação na revisão das demonstrações financeiras. Os pontos de colaboração entre os auditores externos com os internos são a assessoria profissional em matérias que, pela sua índole e variação contínua dos trabalhos, permitem ao auditor externo uma atualização profissional e formação contínuas; a utilização de programas e papéis de trabalho que coordenam e dirigem em colaboração com os auditores internos; a ratificação das conclusões e recomendações formuladas pelos auditores internos, o que reforça a sua independência profissional dentro da entidade.

Para reforçar esta ideia, Morais e Martins (2003:29) afirmam que:

“as atividades da auditoria interna estão inseridas em avaliação de controlo interno e assistência na auditoria às demonstrações financeiras, ou seja, à assistência que os auditores internos prestam à Auditoria Externa das demonstrações financeiras. Enquanto, a auditoria externa só se interessa pelo sistema de controlo interno, como base de confiança no sistema contabilístico, para uma apresentação fiel das demonstrações financeiras.”

Muitos autores consideram que, o trabalho realizado pelo auditor interno, para testar o sistema de controlo interno, será válido para o auditor externo porque na sua fase inicial o auditor externo inclui uma avaliação desse mesmo sistema.

Ainda ressaltam que a auditoria externa pode utilizar parte dos trabalhos da auditoria interna, sem contudo deixar de cumprir o seu objetivo, em virtude da sua função de verificar se a situação financeira e os resultados das operações de um dado período são apresentados adequadamente nas demonstrações financeiras e de acordo com as normas contabilísticas vigentes.

Neste contexto, segundo Pinheiro (2010), ao auditor externo interessa todos os trabalhos realizados pelos auditores internos, que lhe permitam ajuizar sobre a fiabilidade dos registos financeiros, nomeadamente:

- Avaliações efetuadas ao sistema de informação contabilístico;

- Avaliações aos sistemas de controlo interno e acompanhamento do seu funcionamento;
- Desenho dos processos e articulação com os indicadores de performance;
- Matriz de Riscos e departamentos responsáveis pela atualização e monitorização;
- Ações de controlo que visem a salvaguardarem os ativos da entidade e evitar o seu uso indevido;
- Análise de conformidade sobre as políticas da entidade e procedimentos legais;
- Análises sobre utilização económica e eficiente dos recursos;
- Como reserva, o Auditor Externo sabe que a Auditoria Interna faz parte da estrutura da empresa e da sua estrutura de controlo, pelo que deve avaliar o desempenho e competência da auditoria interna, numa base de rigor e de independência face às atividades operacionais.

O autor ressalta que, a existência da função de Auditoria Interna, particularmente nos casos em que inclui avaliação do sistema de controlo interno, deve implicar para ser devidamente aproveitada pelo auditor externo, uma cooperação íntima, sempre com a salvaguarda da responsabilidade exclusiva do auditor externo, em termos da utilização, na opinião final que elabora.

Para o autor, o auditor externo deve fazer a avaliação da Auditoria Interna, relativamente aos seguintes aspetos:

- Posição no organograma da empresa;
- Reporte funcional ao Conselho de auditoria;
- Visão e missão estabelecidas;
- Âmbito e objetivos da função;

- Competência técnica dos auditores (equipas);
- Planeamento das ações face à matriz de risco;
- Preparação das ações de auditoria;
- Relacionamento com os auditados na formulação das recomendações e avaliação do sistema de controlo;
- Relatórios elaborados;
- Monitorização do progresso de melhoria (*Follow-up's* realizados);
- Indicadores de atividade da função.

Perante o exposto, conclui-se que, o auditor externo deve conhecer os planos de ações previsto pelo auditor interno e determinar as áreas em que ele julga conveniente utilizar o trabalho da auditoria interna, como suporte ao seu trabalho.

Para Pinheiro (2010), o contacto com o auditor interno é, usualmente, mais eficaz quando se realizam reuniões diversas durante o ano, numa lógica de aproveitamento de sinergias e de competências existentes. E numa lógica de colaboração proactiva a auditoria interna deverá informar o auditor externo:

- Dos relatórios com mais impacto na atividade da empresa (*core business*);
- De informações que possam ser relevantes para a ação do auditor externo, como, por exemplo, os aspetos relacionados com provisões, inventários, procedimentos de especialização.

No mesmo sentido, o autor considera que o auditor externo deverá informar a auditoria interna de qualquer assunto relevante que possa afetar o seu desempenho e que possa contribuir para a melhoria do sistema de controlo interno.

Segundo Lopes de Sá (2002), o auditor externo pode valer-se do trabalho do auditor interno para emitir a sua opinião. Não se trata de duplo serviço, pois, enquanto a

auditoria interna é “uma opinião emitida dentro da própria empresa”, por um órgão de sua estrutura, a auditoria externa é uma opinião de natureza “independente”.

O autor é da opinião que, o auditor externo pode apoiar seu plano de trabalho no que se acha feito pela interna. Uma integração pode ocorrer com reuniões periódicas, trocas de pontos de vista (o que é fácil entre colegas) e, inclusive, o externo pode apoiar pretensões do interno perante a administração. Um trabalho não exclui o outro. Havendo uma coordenação eficaz, podemos até afirmar que um trabalho completa o outro.

De acordo com ISA 610 os objetivos do auditor externo, quando a entidade tem uma função de auditoria interna que o auditor externo determinou será provavelmente relevante para a auditoria, são:

- a) Determinar se e até que ponto deve usar trabalho específico dos auditores internos; e
- b) Se usar o trabalho específico dos auditores internos, determinar se esse trabalho é adequado para as finalidades da auditoria.

A mesma ISA faz referência como determinar se e até que ponto usar o trabalho de auditores internos. Assim, o auditor externo deve determinar:

- a) Se é provável que o trabalho dos auditores internos seja adequado para as finalidades da auditoria; e
- b) Em caso afirmativo, o efeito planejado do trabalho dos auditores internos sobre a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos do auditor externo.

Ao determinar se é provável que o trabalho dos auditores internos seja adequado para as finalidades da auditoria, o auditor externo deve avaliar:

- a) A objetividade da função da auditoria interna;
- b) A competência técnica dos auditores internos;

- c) Se é provável que o trabalho dos auditores internos tenha sido feito com o devido zelo profissional; e
- d) Se é provável uma comunicação eficaz entre os auditores internos e o auditor externo.

Ao determinar o efeito planeado do trabalho dos auditores internos sobre a natureza, oportunidade ou extensão dos seus procedimentos, o auditor externo deve considerar:

- a) A natureza e âmbito do trabalho específico executado ou a executar pelos auditores internos;
- b) Os riscos avaliados de distorção material ao nível da asserção para classes de transações, saldos de contas e divulgações específicos; e
- c) O grau de subjetividade envolvido na avaliação da prova de auditoria recolhida pelos auditores internos como suporte das asserções relevantes.

Como refere Baptista da Costa (2010:217), uma auditoria interna eficaz pode muitas vezes permitir uma modificação na natureza e na tempestividade e uma redução na extensão dos procedimentos realizados pelo auditor externo, mas, não pode, de forma alguma, eliminá-los completamente.

Para o mesmo autor, a avaliação que o auditor externo faz da função auditoria interna é pois determinante para o seu julgamento quanto a modificar, e em que medida, a natureza, extensão e tempestividade dos procedimentos de auditoria externa. Os critérios que o auditor externo deve ter em consideração quando faz a avaliação preliminar da função auditoria interna são os seguintes: o seu estatuto dentro da organização (independência); o âmbito da sua função; a competência técnica e a qualificação ou não dos auditores internos e o devido zelo profissional, ou seja, a forma como os trabalhos de auditoria interna são planeados, supervisionados, revistos e documentados.

A auditoria interna e a auditoria externa complementam-se, sendo essa complementaridade mais evidente no sentido de a auditoria interna complementar o

trabalho da auditoria externa. A auditoria externa complementarará o trabalho de auditoria interna sempre que a empresa queira dispor de uma opinião independente sobre a sua situação financeira.

1.5. Auditoria Interna e Auditoria Externa na Prevenção e Detecção de Fraudes

Não é objetivo principal do auditor externo detetar irregularidades, mas no decorrer do seu trabalho de auditoria pode vir ao seu conhecimento, mesmo assim não pode afirmar que foram detetadas todas as irregularidades, visto que é muito difícil detetar irregularidades que não foram registadas.

Para prevenir e descobrir fraudes¹⁰ é necessário que haja um sistema de contabilidade adequado e um controlo interno apropriado para protegerem a organização e desencorajem os empregados de cometerem irregularidades. Há necessidade de uma verificação e revisão do controlo interno periodicamente para reduzir o risco de ocorrer erros¹¹ ou que as tentativas de fraudes não fiquem encobertas por muito tempo.

É da responsabilidade da auditoria interna, testar o controlo interno e assimilar os erros e deficiências possíveis de acontecer e designar soluções.

De acordo com Marques, Madeira (1997), a fraude é uma atividade de grande rendibilidade e que cresce a ritmos preocupantes, podendo acontecer em qualquer altura e relativamente a qualquer unidade económica e provocar-lhe prejuízos elevados que, nalguns casos, pode pôr em causa a sua própria sobrevivência.

¹⁰ Fraude –um ato intencional praticado por um ou mais indivíduos de entre a gerência, encarregados da governação, empregados ou terceiros, envolvendo o uso propositado de falsidades para obter uma vantagem injusta ou ilegal. (ISA 240)

¹¹ O termo “erro” aplica-se a ato não-intencional de omissão, desatenção, desconhecimento ou má interpretação de fatos na elaboração de registos, informações e demonstrações financeiras, bem como de transações e operações da entidade, tanto em termos físicos quanto monetários.

Para o mesmo autor (1997:168), para evitar a ocorrência de atividades fraudulentas, é ainda aconselhável que as organizações:

- Adotem mecanismos que eliminem excessos de confiança, dado que podem ser perigosos atribuírem ou reconhecer na prática a alguém o privilégio da imunidade, o que acaba por gerar maiores oportunidades e pode conduzir à convicção da impunidade, quantas vezes fonte de procedimentos e decisões menos cuidadas e de várias formas de corrupção;
- Adotem, quanto possível, mecanismos que possibilitem a mobilidade e a rotação periódica e racional das pessoas que ocupam lugares-chave e que já conheçam demasiado bem as pessoas com quem se relacionam, os procedimentos em uso e os pontos fracos da organização e do sistema de controlo implementado;
- Disponham de uma definição de atribuições e responsabilidades, individuais e departamentais, que seja clara e que respeite o princípio da segregação de funções;
- Disponham de um sistema de controlo interno e de gestão que seja adequado às características e especificidades da organização, ativo e eficaz, o que acaba por funcionar também como fator preventivo e dissuasor da ocorrência de irregularidades e de atividades ilícitas e fraudulentas.

A Auditoria Interna deve informar por escrito, a administração da entidade sobre indícios ou confirmações de quaisquer irregularidades detetadas durante a realização do seu trabalho. Também é sua obrigação assessorar a administração na prevenção de fraudes e erros.

De acordo com a ISA 240 do IFAC:

“A responsabilidade primária pela prevenção e deteção da fraude cabe aos encarregados da governação da entidade e à gerência. É importante que a gerência, com a supervisão dos encarregados da governação, coloque uma forte ênfase na prevenção da fraude, que pode reduzir as oportunidades de ocorrência da fraude, e no desencorajamento da fraude, que pode persuadir os indivíduos a não cometer fraude devido à probabilidade de deteção e punição. Para tal, terá de existir o

empenho de criar uma cultura de honestidade e de comportamento ético, que pode ser reforçada por uma supervisão ativa dos encargos da governação.”

Segundo a mesma norma, a capacidade do auditor para detetar uma fraude depende de fatores como a habilidade do seu autor, a frequência e extensão da manipulação, o grau de conluio envolvido, a dimensão relativa das quantias individuais manipuladas e a senioridade dos indivíduos envolvidos. Embora possa conseguir identificar potenciais oportunidades de fraude, é difícil para o auditor determinar se distorções em áreas de julgamento como as estimativas contabilísticas são causadas por fraude ou erro.

Além disso, o risco de o auditor não detetar uma distorção material resultante de fraude pela gerência é maior do que para uma fraude por outros empregados, visto que muitas vezes a gerência tem meios que lhe permitem manipular direta ou indiretamente os registos contabilísticos, apresentar informação financeira fraudulenta ou derrogar os controlos concebidos para evitar fraudes similares por outros empregados.

Quando se trate de obter garantia razoável de fiabilidade, o auditor é responsável por manter o ceticismo profissional ao longo de toda a auditoria, considerando a possibilidade de que a gerência possa tentar derrogar os controlos e reconhecendo o facto de que procedimentos de auditoria que sejam eficazes para detetar erros poderão não ser eficazes para detetar fraudes.

De salientar que de acordo com a referida ISA a responsabilidade pela prevenção e deteção de fraudes cabe aos responsáveis pela governação e pela gestão da entidade.

A gestão deve colocar ênfase na prevenção da fraude, onde envolve um compromisso de criar uma cultura de honestidade e de comportamento ético e é reforçada por uma supervisão ativa dos responsáveis pela governação.

Conforme se refere na ISA 200, o autor Baptista da Costa (2010) é da opinião que o auditor é responsável por obter uma segurança razoável de que as demonstrações financeiras consideradas como um todo estão isentas de distorções materiais, causadas quer por fraude ou por erro. Contudo, um auditor não pode obter segurança absoluta de que distorções materiais nas demonstrações financeiras serão detetadas devido a fatores

como a utilização de julgamento, a utilização de testes, as limitações inerentes do controlo interno e o facto de que muitas provas da auditoria disponível para o auditor são persuasivas em vez de conclusivas em natureza.

Os auditores internos devem estar cientes com a possibilidade de encontrar fraudes ou erros nos dados, durante a realização dos seus exames. Portanto, devem actuar sempre com profissionalismo para puderem proteger o património.

Também devem ter bastante conhecimento técnico sobre os procedimentos da entidade, bem como as características de fraude e erros possíveis de ocorrer nas diferentes áreas de actividade. Ainda, devem ser capazes de reconhecer indícios de ocorrências de fraudes e erros ao património da entidade.

É de salientar que a constatação de fraudes contra o património é da responsabilidade da administração.

Os exames feitos na Auditoria Interna têm por objectivo assessorar a administração para prevenção de fraudes e são efectuados de acordo com o tamanho e periodicidade com que são feitos esses exames.

Capítulo II – Metodologia e Formulação da questão a investigar / Apresentação e interpretação dos resultados

21. Metodologia e Formulação da questão a investigar

De acordo com o objetivo do trabalho, isto é, o problema em estudo, e com base na revisão bibliográfica efetuada, foi possível inferir que os fatores importantes para explorar a relação existente entre a auditoria interna e externa, passando a ser a hipótese (H) formulada a testar, a qual é:

H - A utilização do trabalho de auditoria interna pela auditoria externa influencia na relação entre a auditoria interna e auditoria externa.

Para iniciar um estudo é fundamental que as variáveis estejam bem definidas com clareza e objectividade, indicando as variáveis dependentes e independentes. As variáveis dependentes são aquelas que são explicadas pelas variáveis independentes. Sendo assim, a variável dependente deste estudo é: A relação entre a auditoria interna e a auditoria externa.

A variável independente é aquela que o investigador utiliza para influenciar a variável dependente, ou seja, aquela que é manipulada. No presente trabalho foi considerado, como variável independente:

- A utilização do trabalho de auditoria interna pela auditoria externa.

Desenvolveu-se um estudo, tendo por base o universo de 13 empresas a atuarem no mercado caboverdiano durante o ano de 2013.

Deste universo, foram seleccionadas 6 empresas, representativas dos vários setores de atividade, de acordo com o indicador existência de departamento de auditoria interna, as quais constituíram a nossa população alvo. Este indicador foi o elegido porque a auditoria interna em Cabo Verde ainda está numa fase de evolução.

A recolha dos dados foi efetuada por questionário, o qual, apresenta algumas vantagens, tais como, facilita a análise e interpretação dos dados. Assim, foram preparados e

enviados dois tipos de questionários, às empresas selecionadas, um dirigido aos Diretores de auditoria interna e o outro ao auditor externo que trabalha com as empresas selecionadas. Os dados obtidos foram introduzidos e tratados com recurso ao programa informático SPSS.

22. Apresentação e interpretação dos resultados

No presente capítulo pretende-se dar a conhecer os resultados obtidos, em função de toda a informação colhida e cujo instrumento utilizado foi o questionário. A sua aplicação, como foi referido anteriormente, incidiu sobre uma amostra de 6 diretores de auditoria interna e sobre 2 empresas de auditoria externa. Paralelamente, procede-se à interpretação e discussão desses resultados, tendo em consideração os fundamentos teóricos deste trabalho.

2.2.1. Apresentação dos resultados

Antes de se enunciarem os resultados a que os inquiridos conduzirem devemos referir as dificuldades sentidas pelas empresas em dar resposta. As empresas ainda vêm com algum ceptismo a colaboração com este tipo de estudo. Não obstante, acredita-se que o número de respostas obtidas permite responder à interrogação inicialmente formulada.

Para a apresentação adequada dos dados obtidos, recorreu-se ao uso de tabelas e quadros com os respetivos dados estatísticos obtidos, utilizando a estatística descritiva e inferencial, os quais serão antecidos da respetiva análise. Como todas as tabelas e quadros resultaram do processo de pesquisa levado a efeito, não serão mencionadas as fontes dos mesmos.

2.2.1.1. Estatística descritiva

Diretores de Auditoria Interna:

Pela análise da tabela, constata-se que a maioria das empresas apresenta entre 1 e 5 auditores, situando-se nos 83,33% (n=5), enquanto que somente 1 empresa tem mais de 5 auditores (16,67%).

Tabela 1: N° de auditores

| N° de auditores | N | % |
|------------------------|----------|----------|
| Entre 1 e 5 | 5 | 83,33 |
| Mais de 5 | 1 | 16,67 |
| Total | 6 | 100,00 |

Analisando a tabela seguinte, verifica-se que a maioria da amostra responde afirmativamente à questão colocada (n=5; 83,33%), isto é, afirmam que o tamanho da atividade de auditoria interna é adequado à empresa. No entanto, apurou-se que 1 do sujeito da amostra (16,67%) responderam negativamente à questão.

Tabela 2: Adequabilidade do n° de auditores internos à empresa

| Adequabilidade do n° de auditores internos à empresa | N | % |
|---|----------|----------|
| Sim | 5 | 83,33 |
| Não | 1 | 16,67 |
| Total | 6 | 100,00 |

Os resultados da tabela seguinte mostram que todas as empresas (n=6;100%) respondem que a auditoria interna possui os recursos adequados ao desempenho da função.

Tabela 3: Adequabilidade dos recursos ao desempenho da função

| Recursos adequados | N | % |
|---------------------------|----------|----------|
| Sim | 6 | 100,00 |

Analisando a tabela seguinte, constata-se que todas as empresas (n=6) têm sido objeto de auditoria externa.

Tabela 4: Empresa como objeto de auditoria externa

| Empresa como objeto de auditoria externa | N | % |
|---|----------|----------|
| Sim | 6 | 100 |

A análise dos resultados da tabela seguinte, relativa à cooperação, mostra que a maioria dos inquiridos (n=4;66,67%) refere que a auditoria interna assegura sempre a coordenação com as equipas de auditoria externa de forma a evitar a duplicação de esforços e adequada cobertura dos objetivos de auditoria, seguindo-se os que dizem que esta coordenação só é praticada algumas vezes (n=2;33,33%).

Tabela 5: Coordenação de auditoria interna com a equipa de auditoria externa

| Coordenação de auditoria interna com a equipa de auditoria externa | N | % |
|---|----------|----------|
| Algumas vezes | 2 | 33,33 |
| Sempre | 4 | 66,67 |
| Total | 6 | 100,00 |

Pela análise da tabela seguinte, no que respeita à utilização do trabalho de auditoria interna pela auditoria externa, constata-se que a maioria dos inquiridos (n=3; 50%) refere esta situação acontece algumas vezes, seguindo-se os que dizem que muitas vezes (n=2; 33,33%) é utilizada o trabalho. Salienta-se que apenas 16,67% dos inquiridos (n=1) afirmam que a utilização é uma constante.

Tabela 6: Utilização do trabalho de auditoria interna pela auditoria externa segundo os diretores de auditoria interna

| Utilização do trabalho de auditoria interna pela auditoria externa | N | % |
|---|----------|----------|
| Algumas vezes | 3 | 50,00 |
| Muitas vezes | 2 | 33,33 |
| Sempre | 1 | 16,67 |
| Total | 6 | 100,00 |

Quanto a circularização dos relatórios do auditor interno face aos auditores externos, de acordo com os dados apresentados na tabela seguinte, verifica-se que a maioria dos inquiridos (n=3; 50%) diz que esta ocorre muitas vezes, seguindo-se os restantes com 16,67% cada.

Tabela 7: Circularização dos relatórios de auditor interno face aos auditores externos

| Circularização dos relatórios de auditor interno face aos auditores externos | N | % |
|---|----------|----------|
| Muito poucas vezes | 1 | 16,67 |
| Algumas vezes | 1 | 16,67 |
| Muitas vezes | 3 | 50,00 |
| Sempre | 1 | 16,67 |
| Total | 6 | 100,00 |

Em termos de follow-up das recomendações da auditoria externa, salienta-se que a maioria dos sujeitos da amostra (n=3; 50%) referiram a Auditoria Interna com a área que faz o follow-up das recomendações da auditoria externa. Realça-se que 2 dos sujeitos da amostra referiram a Direção financeira. Salienta-se que 1 dos sujeitos da amostra refere outras áreas de atuação.

Tabela 8: Follow-up das recomendações da auditoria externa

| Follow-up das recomendações da auditoria externa | N | % |
|---|----------|----------|
| Direção financeira | 2 | 33,33 |
| Auditoria interna | 3 | 50,00 |
| Outras | 1 | 16,67 |
| Total | 6 | 100,00 |

Em termos de acesso ao relatório do *follow-up* das recomendações de auditoria externa, salienta-se que a maioria dos sujeitos da amostra (n=3; 50%) admite que o auditor externo sempre tem acesso a esse relatório, seguindo-se o grau de frequência “muitas vezes” com 33,33% (n=2). No entanto, há a referir que houve 1 (16,67%) sujeitos da amostra que confirmaram que algumas vezes o auditor externo tem acesso a esse relatório.

Tabela 9: Acesso ao relatório de follow-up das recomendações da auditoria externa

| Acesso ao relatório do <i>follow-up</i> das recomendações da auditoria externa | N | % |
|---|----------|----------|
| Algumas vezes | 1 | 16,67 |
| Muitas vezes | 2 | 33,33 |
| Sempre | 3 | 50,00 |
| Total | 6 | 100,00 |

Quanto à utilização dos recursos informáticos em ambas auditorias nos procedimentos, de acordo com os dados apresentados na tabela seguinte, verifica-se que a maioria dos inquiridos (n=5;83,33%) diz que ocorre sempre, seguindo-se o grau de frequência “muitas vezes” com 16,67% (n=1).

Tabela 10: Utilização dos recursos informáticos nos procedimentos

| Utilização dos recursos informáticos nos procedimentos | N | % |
|---|----------|----------|
| Muitas vezes | 1 | 16,67 |
| Sempre | 5 | 83,33 |
| Total | 6 | 100,00 |

Auditor Externo:

Pela análise da tabela 11, constata-se que todos os sujeitos da amostra responderam afirmativamente relativamente à questão colocada (n=6;100%), ou seja, consideram o âmbito e os objetivos da auditoria interna adequados à empresa.

Tabela 11: Adequabilidade do âmbito e objetivo da Auditoria Interna

| Adequabilidade do âmbito e objetivo da Auditoria Interna | N | % |
|---|----------|----------|
| sim | 6 | 100 |

Analisando a tabela seguinte, apurou-se que todos os sujeitos da amostra (n=6; 100%) apresentam um plano de trabalho para a realização das tarefas de auditoria interna.

Tabela 12: Plano de trabalho para realização das tarefas de auditoria interna

| Plano de trabalho para realização das tarefas de Auditoria Interna | N | % |
|---|----------|----------|
| sim | 6 | 100,00 |

A análise dos resultados, apresentados na tabela seguinte, revela que a maioria dos sujeitos da amostra elabora o plano de trabalho anualmente (n=4, 66,67%), seguindo-se que referiram que a estrutura do plano de trabalho é trienal (n=2; 33,33%).

Tabela 13: Estrutura do plano de trabalho em termo temporal

| Estrutura do plano de trabalho em termo temporal | N | % |
|---|----------|----------|
| Anual | 4 | 66,67 |
| Trienal | 2 | 33,33 |
| Total | 6 | 100,00 |

A análise dos resultados apurados quanto ao conhecimento do plano de trabalho da auditoria interna por parte da auditoria externa, tendo em conta os resultados da tabela seguinte, salienta-se que a maior parte das respostas dos sujeitos da amostra (n=4;66,67%) responde afirmativamente relativamente à questão colocada.

Tabela 14: Conhecimento do plano de trabalho da auditoria interna

| Conhecimento do plano de trabalho de Auditoria Interna | N | % |
|---|----------|----------|
| Sim | 4 | 66,67 |
| Não | 2 | 33,33 |
| Total | 6 | 100,00 |

Quanto ao posicionamento da auditoria interna no organograma da empresa, constatou-se que todos os sujeitos da amostra (n=6;100%) respondem afirmativamente relativamente à questão colocada.

Tabela 15: Posicionamento da auditoria interna no organograma da empresa

| Posicionamento da Auditoria Interna no organograma da empresa | N | % |
|--|----------|----------|
| Sim | 6 | 100,00 |

No que concerne ao facto da auditoria externa utilizar o trabalho da auditoria interna, cujos resultados estão na tabela seguinte, apurou-se que a maioria dos sujeitos da amostra diz que esta situação ocorre algumas vezes (n=4; 66,67%). Verificou-se ainda que 1 dos sujeitos da amostra afirmaram que utilizam o trabalho de auditoria interna muitas vezes (n=1; 16,67%) e que também 1 dos sujeitos da amostra afirmou que a utilização ocorre sempre, correspondendo a 16,67% da amostra total.

Tabela 16: Utilização do trabalho da auditoria interna pela auditoria externa segundo os auditores externos

| Utilização do trabalho de auditoria interna pela auditoria externa | N | % |
|---|----------|----------|
| Algumas vezes | 4 | 66,67 |
| Muitas vezes | 1 | 16,67 |
| Sempre | 1 | 16,67 |
| Total | 6 | 100,00 |

Analisando a tabela seguinte, constatou-se que a maioria dos sujeitos da amostra considera que a auditoria externa antes de apoiar no trabalho da auditoria interna analisa a capacidade e qualidade do trabalho deles (n=4; 66,67%). Salienta-se que 2 dos auditores externos inquiridos expressa uma opinião contrária, respondendo negativamente à questão, correspondendo a 33,33% da amostra total.

Tabela 17: Capacidade e qualidade do trabalho de auditoria interna

| Capacidade e qualidade do trabalho de Auditoria Interna | N | % |
|--|----------|----------|
| Sim | 4 | 66,67 |
| Não | 2 | 33,33 |
| Total | 6 | 100,00 |

Em termos dos fatores relevantes que são tomados em conta na avaliação do auditor externo de até que ponto pode usar o trabalho do auditor interno, salienta-se que, de acordo com as respostas dos sujeitos da amostra, competência técnica (n=3; 50%), objetividade (n=2; 33,33%) e zelo profissional (n=1; 16,67%) são os fatores escolhidos.

Tabela 18: Fatores relevantes na avaliação do trabalho da auditoria interna

| Fatores relevantes tomadas em conta na avaliação do trabalho da Auditoria Interna | N | % |
|--|----------|----------|
| Objetividade | 2 | 33,33 |
| Competência técnica | 3 | 50,00 |
| Zelo profissional | 1 | 16,67 |
| Total | 6 | 100,00 |

Quanto a adequabilidade do programa de formação dos auditores internos, apurou-se que a maioria dos sujeitos da amostra considera que o programa é adequado (n=5; 83,33%). Salienta-se que 1 dos auditores externos inquiridos respondeu negativamente à questão, correspondendo a 16,67% da amostra total.

Tabela 19: Adequabilidade do programa de formação dos auditores internos

| Adequabilidade do programa de formação dos auditores internos | N | % |
|--|----------|----------|
| Sim | 5 | 83,33 |
| Não | 1 | 16,67 |
| Total | 6 | 100,00 |

A análise dos resultados apurados quanto a reuniões de concertação entre a auditoria externa e auditoria interna, constatou-se que todos os sujeitos da amostra (n=6; 100%) respondem afirmativamente em relação à questão colocada.

Tabela 20: Reuniões de concertação entre a auditoria externa e auditoria interna

| Reuniões de concertação entre a Auditoria Externa e Auditoria Interna | N | % |
|--|----------|----------|
| Sim | 6 | 100,00 |

Analisando a tabela seguinte, constatou-se que todos os sujeitos da amostra respondem afirmativamente no que toca à questão colocada (n=6; 100%), ou seja, consideram que a cooperação entre a auditoria externa e a auditoria interna baseia-se na realização de trabalhos pontuais explicitamente indicados pela auditoria externa.

Tabela 21: Cooperação entre a auditoria externa e a auditoria interna

| Cooperação entre Auditoria Externa e Auditoria Interna | N | % |
|---|----------|----------|
| Sim | 6 | 100,00 |

De acordo com os resultados da tabela seguinte, relativos à avaliação de risco realizado pelas duas auditorias, constatou-se que todos os sujeitos da amostra dizem que é coincidente a avaliação feita pelas duas auditorias (n=6; 100%).

Tabela 22: Avaliação de riscos

| Avaliação de riscos | N | % |
|----------------------------|----------|----------|
| Sim | 6 | 100,00 |

2.2.1.2. Estatística Inferencial

Após a análise descritiva dos dados obtidos anteriormente, passou-se de seguida à abordagem inferencial dos mesmos, através da estatística analítica. Procedeu-se, assim,

à verificação da validade da hipótese, associando a variável independente em estudo à variável dependente.

Com o intuito de credibilizar o estudo, formulou-se cruzamento, que foi testado através de teste Qui-Quadrado. O teste Qui-Quadrado aplica-se para analisar a independência estatística, através da análise das proporções das frequências, ou seja, para a relação entre atributos ou variáveis não numéricas.

A hipótese foi testada através de teste paramétrico, uma vez que existe uma distribuição normal da variável ordinal, como nos mostra a seguir o teste da normalidade.

Teste da Normalidade:

Pelo *Kolmogorov-Smirnov-Lilliefors* (quadro 3) verificou-se que a distribuição de dados referentes à variável dependente (relação entre a auditoria interna e a auditoria externa), se encontra enquadrada na normalidade em suas dimensões ($p=0,117$).

Visto que, a dimensão da amostra é 6 (inferior a 30) é-se obrigado a assumir a existência de uma distribuição normal, o que nos leva a utilizar as medidas estatísticas paramétricas.

Quadro 2: Teste de normalidade de Kolmogorov-Smirnov-Lilliefors

| | Kolmogorov-Smirnov-Lilliefors | |
|--|-------------------------------|-------|
| | Estatística | P |
| Utilização do trabalho de auditoria interna pela auditoria externa | 0,293 | 0,117 |

A hipótese foi testada com uma probabilidade de 95%, de onde resulta um nível de significância de 5% ($\alpha=0,05$). Este nível de significância permitiu afirmar com uma “certeza” de 95%, caso se verificasse a validade da hipótese em estudo, a existência de uma relação casual entre as variáveis.

Com a finalidade de se saber qual o fator que influencia a opinião em função da nossa variável, formulou-se uma hipótese que se segue (como referido anteriormente).

Hipótese - A utilização do trabalho de auditoria interna pela auditoria externa influencia na relação entre a auditoria interna e auditoria externa.

Quadro 3: Teste Qui-Quadrado

| | Valor | Graus de liberdade | Significância (p) |
|--------------------|-------|--------------------|-------------------|
| Pearson Chi-Square | 3,25 | 4 | 0,517 |

Para se saber a variação da opinião acerca da utilização do trabalho da auditoria interna pela auditoria externa e sua influência na relação das auditorias, em função dos grupos (auditor interno e auditor externo), elaborou-se esta hipótese e para a testar utilizou-se o teste Qui-Quadrado, de onde evidencia a inexistência de diferença estatisticamente significativa a 5% entre as referidas variáveis nos sujeitos inquiridos [$\chi^2(n=6; gl=4)=3,250; p=0,517>0,05$].

Chega-se a conclusão que as duas variáveis são independentes, não existe nenhuma relação entre elas. Logo, a hipótese formulada é aceite nesta variável.

2.2.2. Interpretação dos resultados

De acordo com os resultados obtidos, constata-se que a maioria das empresas apresentam entre 1 a 5 auditores internos, enquanto que as restantes empresas têm mais de 5 auditores internos. Neste âmbito, salienta-se que a totalidade dos auditores internos inquiridos (n=6) considera que o número de auditores internos é adequado à sua empresa.

Apurou-se que todos os Diretores de auditoria interna (n=6) respondem que a auditoria interna é feita segundo os recursos adequados ao desempenho da função.

No que se refere ao facto da empresa ter sido objeto de auditoria externa, obtiveram-se, na totalidade, respostas positivas por parte dos sujeitos que compõem a amostra dos Diretores de auditoria interna.

No que concerne à coordenação entre os trabalhos da auditoria interna com a auditoria externa, salienta-se que a maioria dos pareceres dos Diretores de Auditoria Interna recai na frequência “sempre” (n=4; 66,67%), seguindo-se a frequência “algumas vezes” (n=2; 33,33%), indo ao encontro do que era previsível, o que demonstra que existe uma relação entre as duas auditorias.

Fazendo uma leitura global dos resultados apurados, no que concerne à utilização do trabalho de auditoria interna pela auditoria externa, confirmou-se que, quer os auditores internos, quer os auditores externos apontaram maioritariamente que “algumas vezes” o auditor externo utiliza o trabalho de auditoria interna, seguindo-se aqueles que confirmaram que a utilização sucede “muitas vezes”.

No âmbito da circularização dos relatórios do auditor interno face aos auditores externos, registou-se uma diferenciação nas respostas. Assim, verificou-se que a maioria dos inquiridos (n=3; 50%) diz que esta ocorre muitas vezes, seguindo-se o grau de frequência “muito poucas vezes” (n=1;16,67%), “algumas vezes (n=1;16,67%) e “sempre” (n=1; 16,67%). De referir que a opção de resposta “nunca” não foi referida por nenhum dos inquiridos.

A análise dos resultados revela que a maioria dos inquiridos refere que quem faz o follow-up das recomendações da auditoria externa, é a auditoria interna (n=3;50%), seguindo-se da Direção Financeira (n=2; 33,33%) e outras (n=1; 16,67%). No que se refere ao facto do follow-up dessas recomendações originarem num relatório e o auditor externo terem acesso a esse relatório, obtiveram-se que “sempre” os auditores externos têm acesso (n=3;50%), havendo quem referisse que têm acesso “muitas vezes” (n=2; 33,33%), seguindo-se quem afirmasse que “algumas vezes” (n=1; 16,67%) têm acesso a esse relatório.

Confirmou-se, junto dos inquiridos, que tanto a auditoria interna como auditoria externa utilizam recursos informáticos nos procedimentos de auditoria.

Relativamente às questões dirigidas unicamente aos auditores externos, salienta-se que, de um modo geral, se obtiveram resultados positivos. Assim, constatou-se que todos dos auditores externos inquiridos consideram adequados o âmbito e os objetivos da auditoria interna (n=6, 100%). Em termos do plano de trabalho da auditoria interna, salienta-se que, de acordo com as respostas destes sujeitos, estão previstos um plano de trabalho para a realização das tarefas por parte da auditoria interna. Este plano de trabalho tem uma estrutura maioritariamente anual (n=4; 66,67%) e trienal (n=2; 33,33%).

Constatou-se que a maioria dos sujeitos da amostra têm conhecimento do plano de trabalho da auditoria interna (n=4; 66,67%). Os restantes sujeitos inquiridos não conhecem o plano de trabalho da auditoria interna (n=2; 33,33%).

A análise dos resultados revela que todos os inquiridos da amostra referem que a posição da auditoria interna no organograma da empresa permite uma adequada independência desse serviço (n=6; 100%), situação que se esperava, uma vez que a revisão bibliográfica apontava nesse sentido.

No que se refere ao facto do auditor externo analisar a capacidade e qualidade do trabalho da auditoria interna antes de se apoiar nesse trabalho, obtiveram-se, maioritariamente, respostas positivas por parte dos sujeitos que compõem a amostra de auditor externo. Ainda, os resultados revelam que a maioria dos auditores externos referem que os fatores relevantes que são tomados em conta na avaliação de até que ponto pode usar o trabalho de auditoria interna, a competência (n=3; 50%), seguindo-se os que referiram que a objetividade é relevante (n=2; 33,33%) e por fim o zelo profissional (n=1; 16,67%).

No que concerne ao programa de formação dos auditores internos, a maioria dos sujeitos inquiridos (n=5; 83,33%) admite que o programa é adequado. Somente 1 inquirido respondeu negativamente à questão.

Em termos das reuniões de concertação entre a auditoria interna e externa, cooperação entre a auditoria interna e externa e à avaliação de risco serem ou não coincidentes, todos os sujeitos inquiridos responderam afirmativamente às questões colocadas.

Para se saber a variação da opinião acerca da variável independente, em função dos grupos de sujeitos da amostra, elaborou-se 1 hipótese, e para esta ser testada utilizou-se o Qui-Quadrado, de onde se salienta que a utilização do trabalho de auditoria de auditoria interna pela auditoria externa influencia na relação entre a auditoria interna e externa.

Contudo, não se verificam diferenças estatisticamente significativas, ou seja, os sujeitos da amostra consideram que a utilização do trabalho da auditoria interna pela auditoria externa contribui para a relação entre a auditoria interna e externa.

Conclusão

O trabalho cujo tema é “Auditoria interna e externa – Uma perspectiva de complementaridade” visava discutir a relação entre a auditoria interna e externa numa perspectiva de complementaridade.

Da revisão bibliográfica ressalta um inter-relacionamento entre as duas auditorias, pois a auditoria externa considera a auditoria interna como importante instrumento de controlo interno da empresa, na condição de auditoria interna funcionar com neutralidade e profissionalismo, a auditoria externa simplifica o seu trabalho e reduz a extensão do mesmo.

Outro aspeto importante que se pode referenciar é que apesar de existirem diferenças no âmbito e objetivo entre as duas auditorias é de salientar que a auditoria interna e externa se complementam, para que haja um trabalho com credibilidade na visão dos investidores de uma determinada empresa, bem como dos seus gestores.

Deste modo, a auditoria externa depois de verificar todos os aspetos que considerar importante no trabalho de auditoria interna e concluir que esse trabalho pode ser útil, pode fazer uso desse trabalho para se apoiar na execução do seu trabalho, estabelecendo assim uma relação de complementaridade entre as duas auditorias, ficando assim comprovada a interrogação inicial de que poderá estabelecer-se uma relação entre as duas auditorias, e esta relação é de complementaridade.

Mas, apesar de se ter todas as condições para existir essa complementaridade, ainda há algum ceticismo por parte dos auditores externos no que respeita a colaboração dos auditores internos.

Essas conclusões são reforçadas pela parte prática, que segundo o inquérito feito, os auditores externos confirmaram que fazem uso do trabalho dos auditores internos “algumas vezes”.

Num futuro próximo, pretendo aprofundar mais essa questão, com um número maior de amostras para se poder ter uma conclusão com mais precisão e que se aproxime mais da realidade.

Em síntese, esta investigação não teve a pretensão de esgotar o assunto, pois, ainda há muito a pesquisar e estudar a respeito da relação da Auditoria Interna e Externa.

Seja qual for a natureza de um trabalho, este está sempre sujeito a limitações que o condicionam e podem afetar a sua estrutura e os seus resultados.

Este estudo teve como principal limitação a dificuldade na obtenção das respostas aos questionários enviados à população em estudo, que se repercutiu na amostra, ou seja, o número de respostas não correspondeu às nossas expectativas, uma vez que se circunscreveu apenas a 6 Diretores de Auditoria Interna e 2 empresas de Auditoria Externa.

No decorrer deste trabalho surgiram várias questões que poderão ser objeto de novas pesquisas. Dentre elas destaca-se: O contributo da auditoria interna no trabalho dos auditores externos.

Bibliografia

- A.Lopes de Sá, (2002), *Curso de auditoria*. São Paulo: Atlas, 10ª edição.
- Almeida, Cavalcanti Marcelo, (2003). *Auditoria: Um curso moderno e completo*, 5ª Edição, São Paulo: Atlas.
- ATTIE, William, (1986), *Auditoria interna*. São Paulo: Atlas, 1ª edição.
- ATTIE, William, (1992), *Auditoria Interna*, São Paulo: Atlas
- ATTIE, William, (2007), *Auditoria interna*. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- Curso em Auditoria Interna e Operacional promovido pela OPACC em parceria com IPAI, 22 a 24 de Outubro de 2012, Cidade da Praia – Monitor: Francisco Melo Albino.
- Curso básico de Auditoria Interna - Price Waterhouse, 29 de Maio a 24 de Junho de 1986, Local: SHELL Cabo Verde, SARL-Mindelo.
- Da Costa, Carlos Baptista, (2010), *Auditoria Financeira-Teoria & Prática*, 9ª Edição, Letras e Conceitos, Lda.
- IIA – The Institute of Internal Auditors, (2009), *O Enquadramento de Práticas Profissionais de Auditoria Interna*.
- Marçal, Nelson e Marques, Fernando Luís, (2011), *Manual de Auditoria e Controlo Interno no sector público*, 1ª Edição, Lisboa.
- Marques, Madeira, (1997), *Auditoria e Gestão*, 1ª Edição, Editorial Presença.
- Pinheiro, Leite Joaquim, Abril de (2010), *Auditoria Interna - Auditoria operacional – Manual prático para Auditoria Interna*, 2ª Edição, Letras e conceitos Lda,
- Manual das Normas Internacionais de controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados, Edição 2010, Parte I.
- Moraes, Georgina e Martins, Isabel, (2003), *Auditoria interna: função e processo*, 2ª Ed. Áreas Editora.

Webgrafia:

- www.aicpa.org – The American Institute of Certified Public Accountants
- www.aicpa.org/sarbanes/index.asp - Sarbanes-Oxley
- www.ifac.org – International Federation of Accountants
- www.ipai.pt – Instituto Português de Auditores Internos
- www.theiia.org - The Institute of Internal Auditors

ANEXOS

ANEXO I – Questionário distribuído aos Diretores de Auditoria Interna

A ser preenchido pelo Diretor de Auditoria Interna

(assinale as respostas com uma **x**)

Este questionário faz parte de um estudo sobre **Auditoria Interna e Externa - Uma perspectiva de complementaridade** e visa a elaboração de um trabalho de fim de curso em Contabilidade e Administração – Ramo Auditoria. As suas respostas são fundamentais para este estudo. Após o preenchimento do questionário agradecemos a sua devolução em envelope fechado a fim de garantirmos a sua confidencialidade.

1. Qual o número de auditores que compõem a atividade de auditoria interna?

Entre 1 a 5

Mais de 5

2. Considera que o número de auditores internos é adequado à sua empresa?

Sim

Não

3. Os recursos colocados a disposição da atividade de auditoria interna são adequados ao desempenho da função?

Sim

Não

4. A empresa tem sido objeto de auditoria externa?

Sim

Não

5. A função de auditoria interna deverá assegurar a coordenação com as equipas de auditoria externa de forma a evitar a duplicação de esforços e deverá assegurar uma adequada cobertura dos objetivos de auditoria?

Nunca

Muito poucas vezes

Algumas vezes

Muitas vezes

Sempre

6. A auditoria externa tem utilizado o trabalho da auditoria interna?

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

7. Os relatórios do auditor interno têm circularização face aos auditores externos?

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

8. Quem faz o follow-up das recomendações da auditoria externa?

_____.

9. O follow-up das recomendações da auditoria externa dá origem a um relatório.

Os auditores externos têm acesso aos mesmos?

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

10. São utilizados recursos informáticos em ambas as auditorias nos procedimentos?

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

Obrigado pela sua colaboração!

ANEXO II - Questionário distribuído aos Auditores Externos

A ser preenchido pelo Auditor Externo

(Assinale as respostas com uma **x**)

Este questionário faz parte de um estudo sobre **Auditoria Interna e Externa - Uma perspectiva de complementaridade** e visa a elaboração de um trabalho de fim de curso em Contabilidade e Administração – Ramo Auditoria. As suas respostas são fundamentais para este estudo. Após o preenchimento do questionário agradecemos a sua devolução em envelope fechado a fim de garantirmos a sua confidencialidade.

1. O âmbito e os objetivos da auditoria interna são adequados à empresa?

Sim Não

2. Na organização do programa de trabalho da auditoria interna está previsto um plano de trabalho para a realização das tarefas deste serviço?

Sim Não

3. Qual é a estrutura do plano de trabalho em termo temporal?

Anual
 Trienal
 Outro _____.

4. O plano de trabalho da auditoria interna é do conhecimento da auditoria externa?

Sim Não

5. A posição da auditoria interna no organograma da empresa permite uma adequada independência deste serviço?

Sim Não

6. Considera que a auditoria externa tem utilizado o trabalho da auditoria interna?

Nunca
 Muito poucas vezes
 Algumas vezes
 Muitas vezes
 Sempre

7. A auditoria externa antes de apoiar no trabalho da auditoria interna analisa a capacidade e qualidade do trabalho deste serviço?

Sim Não

8. Na avaliação pelo auditor externo de até que ponto pode (da viabilidade de utilizar) usar o trabalho do auditor interno, quais são os fatores relevantes que são tomados em conta nessa avaliação?

- Objetividade
- Competência técnica
- Zelo profissional
- Comunicação
- Outros _____.

9. O programa de formação dos auditores internos é adequado?

Sim Não

10. Existem reuniões de concertação entre a auditoria externa e auditoria interna?

Sim Não

11. A cooperação entre a auditoria externa e a auditoria interna baseia-se na realização de trabalhos pontuais explicitamente indicados pela auditoria externa ou noutras formas de cooperação?

Sim Não Outras formas de cooperação

12. A avaliação dos riscos realizados pela auditoria interna tem sido coincidente com a feita pela auditoria externa?

Sim Não

Obrigado pela sua colaboração!

ANEXO III – Carta de apresentação de questionário

Carta de apresentação do questionário

Ivete Teixeira Oliveira

Palmarejo

Tel: 9894820

E-mail: teixeiraivete27@gmail.com

Assunto: Questionário Licenciatura

Exm^o s Senhores,

No âmbito da elaboração de trabalho de fim de curso subordinada ao tema “Auditoria Interna e Externa – Uma perspectiva de complementaridade”, tenho a honra de solicitar a V.Ex^a., pela presente, o favor de proceder ao preenchimento do pequeno questionário que lhe remeto, em anexo.

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

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

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

Praia, Janeiro de 2013

Ivete Teixeira Oliveira